

**PENGARUH UKURAN DEWAN
KOMISARIS, *GENDER DIVERSITY* PADA
DEWAN, DAN KUALITAS AUDITOR
EKSTERNAL
TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK
(Studi pada Perusahaan Sektor *Property* dan *Real Estate*
yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2017)**

Desi Ambarsari¹, Dudi Pratomo², Kurnia³
Universitas Telkom^{1,2,3}
desiambarsari123@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect board of commissioner size, gender diversity in boards, and external auditor quality to tax aggressiveness. Population were property and real estate sector companies listed in Indonesia Stock Exchange (IDX) in the period of 2013-2017. The analytical method used is descriptive statistical test and panel data regression analysis using eviews. The technique of selecting the sample used is purposive sampling and obtained 28 property and real estate companies in 2013-2017 so obtained 140 units sample. The results of this study shown that simultaneously the board of commissioners size, gender diversity on the board, and the quality of external auditors influence tax aggressiveness. Partially gender diversity on the board has a negative effect on tax aggressiveness, while board of commissioners size and external auditor quality have no effect.

Keywords: *Tax Aggressiveness, Board of Commissioner Size, Gender Diversity in Boards, External Auditor Quality*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal terhadap agresifitas pajak. Populasi penelitian ini adalah perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017. Metode analisis yang digunakan adalah pengujian statistik deskriptif dan analisis regresi data panel dengan menggunakan *eviews*. Teknik pemilihan sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling* dan diperoleh 28 perusahaan *property* dan *real estate* dengan periode penelitian selama lima tahun yaitu tahun 2013-2017 sehingga didapat 140 unit sampel dalam penelitian ini. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara simultan ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Secara parsial *gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, sedangkan ukuran dewan komisaris dan kualitas auditor eksternal tidak berpengaruh.

Kata kunci: *Agresivitas Pajak, Ukuran Dewan Komisaris, Gender Diversity pada Dewan, Kualitas Auditor Eksternal*

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama dalam pendapatan dalam suatu negara. Di berbagai negara, pendapatan pajak sangat penting digunakan untuk kegiatan pembangunan nasional dan sumber dana untuk kesejahteraan masyarakat. Pajak

merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang berasal dari rakyat. Dengan adanya pembayaran pajak maka pemerintah dapat melakukan program-program pembangunan yang dapat dinikmati rakyat. Kebanyakan wajib pajak badan (perseroan) masih mengidentikkan kewajiban membayar pajak sebagai suatu biaya karena secara finansial, pajak merupakan pemindahan sumber daya dari sektor bisnis atau dunia usaha kepada sektor publik atau pemerintah yang mengakibatkan berkurangnya daya beli wajib pajak (Santoso dan Rahayu, 2013).

Berdasarkan Undang-Undang No.16 Tahun 2009, pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang bersifat memaksa yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Disisi lain masyarakat dapat dikatakan sebagai pihak yang diberi perlindungan memiliki kewajiban untuk ikut serta dalam menjalankan fungsinya yang bisa ditunjukkan melalui keikutsertaannya dalam pembiayaan negara. Maka, pemungutan pajak dari rakyat dilakukan sebagai salah satu sumber modal atau dana untuk dapat mewujudkan kesejahteraan seluruh masyarakat. Rakyat yang ikut serta membayar pajak dapat dikatakan sebagai wajib pajak.

Agresivitas pajak merupakan suatu tindakan untuk mengurangi penghasilan kena pajaknya melalui perencanaan pajaknya baik secara legal (*tax avoidance*) maupun illegal (*tax evasion*) guna mengecilkan beban pajaknya. Bagi perusahaan dengan beban pajak yang tinggi akan mengurangi keuntungan perusahaannya. Tindakan pajak agresif tidak selalu berawal dari ketidakpatuhan akan peraturan perpajakan, tapi juga dari penghematan pajak yang dilakukan sesuai dengan peraturan. Semakin perusahaan memanfaatkan celah peraturan untuk menghemat beban pajak maka perusahaan dianggap telah melakukan pajak agresif meskipun tindakan tersebut tidak menyalahi peraturan yang ada (Kamila, 2014).

Dalam RAPBN 2014 dijelaskan bahwa pajak digunakan sebagai sumber daya bagi pemerintah untuk mendanai berbagai macam kepentingan masyarakat seperti peningkatan pendidikan dan kesejahteraan rakyat, pembangunan infrastruktur umum, mendukung pertahanan dan keamanan, serta untuk pembangunan di daerah. Pajak pada sektor *property* dan *real estate* dapat diandalkan sebagai penerimaan pajak bagi negara. Hal tersebut dikarenakan dalam usaha *property* dan *real estate* terdapat banyak aspek pajak seperti, PPh, PPN, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), PBB, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dan PPh Final (Wahyudi, 2012).

Bisnis *property* mengindikasikan adanya potensi penerimaan pajak yang menjanjikan namun dapat diketahui bahwa banyak terjadi penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan *property* yang membuat negara kehilangan potensi penerimaan triliunan rupiah. Investasi tanah dan bangunan, atau dikenal dengan istilah *property* masih menjadi salah satu investasi favorit masyarakat Indonesia karena investasi ini relatif aman dan memberikan imbalan hasil yang baik. Menyadari adanya potensi penerimaan pajak tersebut, Direktorat

Jendral Pajak (DJP) menetapkan sektor *property* dan *real estate* sebagai salah satu sektor prioritas penggalan potensi pajak di tahun 2013 dan masih berlanjut hingga saat ini. DJP memperkirakan masih banyak terjadi penghindaran pajak, khususnya Pajak Penghasilan (PPH), yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan *property* dan *real estate* di Indonesia. Di Indonesia kasus pada *Real Estate* Indonesia (REI) yang dituduh oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terkait dokumen transaksi pembayaran pajak yang diperkirakan banyak melakukan penghindaran pembayaran Pajak Penghasilan (<https://majalahpajak.net/>).

Potensi penerimaan pajak dari sektor properti berasal dari Pajak Penghasilan (PPH) Final Pasal 4 ayat (2) final yaitu penghasilan yang diterima oleh penjual karena telah melakukan transaksi jual beli tanah/bangunan sebesar 5% dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas transaksi barang kena pajak berupa tanah/bangunan yang bukan kategori rumah sangat sederhana sebesar 10%. Sedangkan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah dalam transaksi properti adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) sebesar 5%. Penelitian awal Ditjen Pajak, menemukan adanya *potential loss* penerimaan pajak akibat tidak dilaporkan transaksi sebenarnya jual-beli tanah/bangunan termasuk properti, *real estate* dan apartemen. Hal ini terjadi karena pajak yang dibayarkan menggunakan transaksi berbasis Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) bukan berbasis transaksi sebenarnya atau riil (<https://finance.detik.com/properti/>).

Faktor-faktor yang berkaitan dengan agresivitas pajak antara lain adalah ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal. Ukuran dewan komisaris merupakan jumlah anggota dewan komisaris yang berasal dari internal ataupun eksternal perusahaan (Asmoro, 2016). Dewan komisaris mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap kebijakan direksi dalam menjalankan perusahaan dan memberikan pengarahan atau nasihat kepada direksi dalam menjalankan kegiatan perusahaan. Dewan komisaris dalam suatu perusahaan lebih ditekankan pada fungsi monitoring dari implikasi kebijakan direksi. Dewan komisaris memegang peranan penting dalam mengarahkan strategi dan mengawasi jalannya perusahaan serta memastikan bahwa para manajer benar-benar meningkatkan kinerja perusahaan sebagai bagian dari tujuan perusahaan. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Richardson dan Lanis (2011), menemukan bahwa ukuran dewan komisaris memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Sebaliknya, Aliani dan Ali (2012) menemukan adanya non-signifikansi antara ukuran dewan komisaris dan agresivitas pajak. Selain itu dalam penelitian yang dilakukan oleh Wulandari dan Septiari (2015) menemukan bahwa ukuran dewan komisaris memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap *effective tax rate*.

Faktor kedua yang dianggap mempengaruhi tindakan agresivitas pajak yaitu *gender diversity* pada dewan perusahaan. Menurut Arfken dkk (2004) keberagaman gender (*gender diversity*) dalam suatu perusahaan dapat memberikan manfaat dalam menambah pengetahuan, penemuan ide-ide baru, dan wawasan untuk membantu memecahkan masalah, meningkatkan perencanaan strategis, pengetahuan baru atau pendapat dan pengalaman. Menurut Boussaidi dan Mounira (2015) keberagaman gender (*gender diversity*) dapat diukur dengan menggunakan jumlah adanya perempuan dalam dewan. Khoula dan Ali (2012)

menyatakan bahwa keberagaman gender tidak berpengaruh pada *tax effective rate* karena presentase perempuan dalam dewan yang lebih rendah daripada persentase laki-laki. Boussaidi dan Mounira (2015) menyatakan bahwa keberagaman gender berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Sedangkan Aliani dkk (2011) menunjukkan bahwa keberagaman gender pada dewan berpengaruh negatif terhadap optimalisasi pajak.

Faktor lainnya yang menyebabkan adanya tindakan agresivitas pajak adalah kualitas auditor eksternal. Manajemen memiliki tanggung jawab dalam memberikan informasi kepada *stakeholders* mengenai keseluruhan aktivitas perusahaan termasuk dalam pelaporan keuangan. Perusahaan dituntut untuk memberikan laporan keuangan yang kredibel meskipun berbagai macam fleksibilitas dalam standar akuntansi dapat memberi kemungkinan kepada manajer untuk mengambil keuntungan tersendiri dan memberikan informasi yang salah. Penghindaran pajak yang termasuk dalam bentuk manajemen pajak tersebut sangat berkaitan dengan penyajian laporan keuangan yang telah diverifikasi oleh auditor eksternal sebelum dipublikasikan. Richardson dkk (2013) menemukan bahwa, perusahaan yang menggunakan auditor eksternal *Big Four* dan *non Big Four*. Ia menyimpulkan bahwa penggunaan auditor *Big Four* dapat mengurangi agresivitas pajak. Boussaidi dan Mounira (2015) menyimpulkan bahwa kualitas auditor eksternal *Big Four* tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Sedangkan Dewi dan Jati (2014) serta Maharani dan Suardana (2014) menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Selain itu Kusuma dan Firmansyah (2018) menyatakan bahwa kualitas auditor eksternal *Big Four* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Agresivitas Pajak

Pajak merupakan hal yang tidak bisa dipisahkan dari operasional perusahaan dalam suatu negara. Dalam usahanya mengurangi beban pajak, perusahaan akan melakukan perencanaan pajak sebagai bagian dari manajemen pajak. Agresivitas pajak merupakan suatu tindakan untuk mengurangi penghasilan kena pajak baik secara legal maupun illegal guna mengecilkan beban pajaknya. Bagi perusahaan dengan beban pajak yang tinggi akan mengurangi keuntungan yang diperoleh perusahaan. Istilah yang paling banyak digunakan dalam penelitian adalah *tax avoidance* dan *tax evasion* (Novitasari, 2017).

Ukuran Dewan Komisaris

Menurut peraturan OJK No.33/POJK.04/2014 dewan komisaris merupakan organ emiten atau perusahaan publik yang bertugas untuk melakukan pengawasan secara umum dan atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada direksi. Ukuran dewan komisaris merupakan jumlah anggota dewan komisaris yang berasal dari internal ataupun eksternal perusahaan (Asmoro, 2016).

***Gender Diversity* pada Dewan**

Menurut Arfken dkk (2004) perbedaan *gender* di perusahaan dapat menawarkan satu set manfaat sebagai tambahan pengetahuan, ide-ide baru dan wawasan untuk membantu memecahkan masalah, meningkatkan perencanaan strategis, pengetahuan baru atau pendapat dan pengalaman.

Kualitas Auditor Eksternal

Menurut Dewi dan Jati (2014) kualitas audit merupakan segala kemungkinan yang dapat terjadi saat auditor mengaudit laporan keuangan klien dan menemukan pelanggaran atau kesalahan yang terjadi, dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan. Selain itu, menurut De Angelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik dapat dilihat dari ukuran KAP yang melakukan audit. Laporan keuangan yang diaudit oleh KAP besar (KAP *Big Four*) lebih berkualitas dibandingkan dengan KAP kecil (KAP *non-Big Four*). Hal tersebut karena KAP besar memiliki lebih banyak sumber daya dan lebih banyak klien sehingga mereka tidak tergantung pada satu atau beberapa klien saja, selain itu karena reputasinya yang telah dianggap baik oleh masyarakat menyebabkan mereka akan melakukan audit dengan lebih berhati-hati.

Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan adalah suatu pengukuran yang dikelompokkan berdasarkan besar kecilnya perusahaan dan dapat menggambarkan aktivitas serta pendapatan perusahaan (Nugraha dan Wahyu, 2015). Ukuran perusahaan umumnya dibagi dalam tiga kategori, yaitu perusahaan besar (*large firm*), perusahaan menengah (*medium firm*), dan perusahaan kecil (*small firm*).

Leverage

Menurut Harahap (2013) *leverage* merupakan rasio yang menggambarkan hubungan antara utang perusahaan terhadap modal, rasio ini dapat melihat seberapa jauh perusahaan dibiayai oleh utang atau pihak luar dengan kemampuan perusahaan yang digambarkan oleh modal.

Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris terhadap Agresivitas Pajak

Dewan komisaris sebagai anggota organisasi perusahaan harus melaksanakan kewajiban mereka berdasarkan kepentingan perusahaan dan pemegang saham. Banyaknya anggota dewan komisaris di suatu perusahaan maka dapat menyulitkan dalam menjalankan peran dan tugas mereka, diantaranya adalah kesulitan dalam berkomunikasi dan mengkoordinir kerja dari masing-masing anggota dewan itu sendiri, kesulitan dalam mengawasi dan mengendalikan tindakan dari manajemen, serta kesulitan dalam mengambil keputusan yang berguna bagi perusahaan. Dewan komisaris memegang peranan penting dalam mengarahkan strategi dan mengawasi jalannya perusahaan serta memastikan bahwa para manajer benar-benar meningkatkan kinerja perusahaan sebagai bagian dari tujuan perusahaan. Ridwan, Zaitul, dan Resty (2015) serta Wulandari dan

Septiari (2015) menunjukkan bahwa ukuran dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap *effective tax rate*.

H₁: ukuran dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh *Gender Diversity* pada Dewan terhadap Agresivitas Pajak

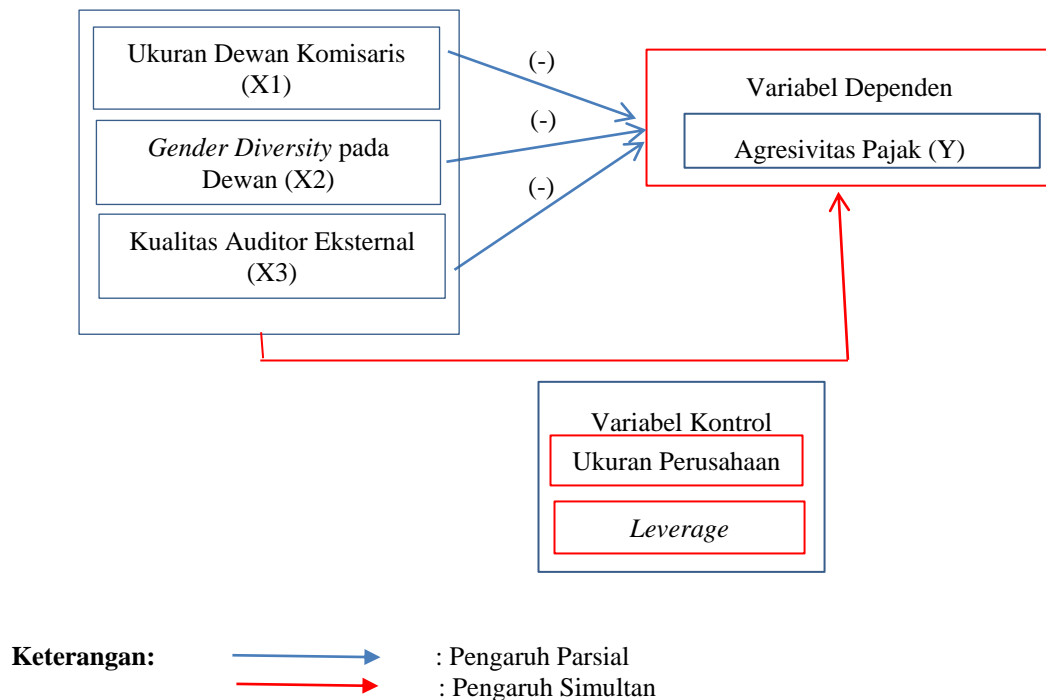
Hamid dkk (2010) menyarankan perlunya untuk mengintegrasikan variabel *gender diversity* sebagai variabel pemerintahan ketika mempelajari atribut dewan. Dewan yang heterogenitas akan mempersulit proses keputusan pajak. *Gender diversity* dewan diukur dalam persentase adanya perempuan yang terdapat dalam jajaran dewan (Aliani dan Ali, 2012). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Aliani dkk (2011) menemukan bahwa ada pengaruh negatif antara keragaman gender pada dewan direksi dan optimalisasi pajak, yang artinya bahwa adanya perempuan dalam dewan dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak karena perempuan memiliki tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan laki-laki.

H₂: *gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Kualitas Auditor Eksternal terhadap Agresivitas Pajak

Kualitas audit dapat diproksikan dengan ukuran KAP yang dibedakan dengan KAP *big four* dan KAP *non big four*. KAP *big four* dipersepsikan akan melakukan audit dengan lebih berkualitas dibandingkan dengan KAP *non big four*. Hal tersebut karena KAP *big four* memiliki lebih banyak sumber daya dan lebih banyak klien sehingga mereka tidak tergantung pada satu atau beberapa klien saja, selain itu karena reputasinya yang telah dianggap baik oleh masyarakat menyebabkan mereka akan melakukan audit dengan lebih berhati-hati (Cristiani dan Nugrahanti, 2014). Dewi dan Jati (2014) serta Maharani dan Suardana (2014) menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*, yang artinya bahwa kualitas audit yang tinggi dapat mengurangi praktik penghindaran pajak. Perusahaan yang diaudit oleh KAP besar terbukti tidak melakukan penghindaran pajak, karena auditor yang termasuk dalam *big four* lebih kompeten dan profesional dibandingkan dengan auditor yang termasuk dalam *non big four*, sehingga ia memiliki pengetahuan yang lebih banyak tentang cara mendeteksi dan memanipulasi laporan keuangan yang mungkin dilakukan oleh perusahaan.

H₃: kualitas auditor eksternal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.



Gambar 1
Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif. Populasi di dalam penelitian ini adalah perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013-2017. Dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan kriteria yaitu perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017, perusahaan yang menyediakan laporan keuangan dan tahunan periode 2013-2017 dan tidak didelisting selama periode pengumpulan data, tidak mengalami kerugian fiskal selama periode 2013-2017, perusahaan *property* dan *real estate* yang mempublikasikan laporan keuangan secara lengkap selama periode 2013-2017, perusahaan *property* dan *real estate* tidak melakukan transaksi akuisisi dan merger selama periode tahun 2013 - 2017. Sehingga didapatkan 140 total sampel penelitian.

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak. Dalam penelitian ini agresivitas pajak diproksikan dengan *Effective Tax Rate* yaitu

dengan membandingkan beban pajak dengan laba sebelum pajak (Richardson dkk, 2012). Rumus untuk menghitung *Effective Tax Rate* adalah sebagai berikut:

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Variabel Independen

a. Ukuran Dewan Komisaris

Ukuran dewan komisaris merupakan jumlah anggota dewan komisaris yang berasal dari internal ataupun eksternal perusahaan (Asmoro, 2016). Dalam penelitian ini ukuran dewan komisaris diukur dengan jumlah dewan komisaris yang ada dalam perusahaan. Rumus yang digunakan untuk mengukur ukuran dewan komisaris adalah sebagai berikut:

$$\text{Ukuran Dewan Komisaris} = \text{Jumlah Dewan Komisaris}$$

b. *Gender Diversity* pada Dewan

Rovers (2010) meninjau beberapa definisi keragaman. Dia menyimpulkan bahwa *gender diversity* dalam dewan perusahaan merupakan salah satu dari berbagai aspek keragaman. Dalam penelitian ini rumus untuk mengukur *gender diversity* pada dewan adalah sebagai berikut:

$$\text{Gender diversity} = \frac{\text{Jumlah perempuan pada dewan}}{\text{Jumlah dewan direksi} + \text{dewan komisaris}}$$

c. Kualitas Auditor Eksternal

Kualitas audit dapat diproksikan dengan ukuran KAP yang dibedakan dengan KAP *big four* dan KAP *non big four*. Dalam penelitian ini kualitas auditor eksternal diukur dengan menggunakan *dummy variable* yaitu: bernilai 1 jika perusahaan menggunakan jasa auditor eksternal *big four* yaitu EY, Deloitte, KPMG, PWC; bernilai 0 jika perusahaan menggunakan auditor eksternal *non big four*.

Variabel Kontrol

a. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan menunjukkan besar kecil nya perusahaan yang diukur dengan rumus:

$$SIZE = \ln(\text{total aktiva})$$

b. *Leverage*

Menurut Harahap (2013) *leverage* merupakan rasio yang menggambarkan hubungan antara utang perusahaan terhadap modal, rasio ini dapat melihat seberapa jauh perusahaan dibiayai oleh utang atau pihak luar dengan kemampuan perusahaan yang digambarkan oleh modal. Dalam penelitian ini *leverage* diukur dengan menggunakan rumus:

$$DER = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Equity}} \times 100\%$$

Metode Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi data panel yang memiliki persamaan sebagai berikut:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{2it} + \beta_3 X_{3it} + \beta_4 X_{4it} + \beta_5 X_{5it} + \varepsilon$$

Keterangan:

- Y_{it} = Agresivitas pajak pada perusahaan i tahun ke-t
 X_{1it} = Ukuran dewan komisaris pada perusahaan i tahun ke-t
 X_{2it} = *Gender diversity* pada dewan perusahaan i tahun ke-t
 X_{3it} = Kualitas auditor eksternal pada perusahaan i tahun ke-t
 X_{4it} = Ukuran perusahaan pada perusahaan i tahun ke-t
 X_{5it} = *Leverage* pada perusahaan i tahun ke-t
 α = Konstanta
 β_1, \dots, β_5 = Koefisien regresi masing-masing variabel
 ε = *Error term*

HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 1. Descriptive Statistics

Keterangan	Agresivitas Pajak	Ukuran Dewan Komisaris	<i>Gender Diversity</i>	Kualitas Auditor Eksternal	Ukuran Perusahaan	<i>Leverage</i>
Mean	0,11607	5,03571	0,15699	0,28571	28,32150	77,88298
Maksimum	0,75218	22	0,50000	1	31,67007	367,36025
Minimum	0,00006	2	0	0	21,76513	7,37858
Std. Dev.	0,13884	3,51443	0,11737	0,45338	2,53955	52,69153
N	140	140	140	140	140	140

Sumber: data yang diolah Eviews, 2018

Berdasarkan Tabel 1 dapat diketahui nilai minimum, nilai maksimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi untuk masing-masing variabel. Jumlah keseluruhan data (N) sebanyak 140.

Analisis Regresi Data Panel

Berdasarkan pengujian model yang telah dilakukan sebelumnya, maka model yang sesuai untuk penelitian ini adalah *Fixed Effect*. Hasil uji model *Fixed effect* yang diolah menggunakan *software Eviews* tersaji dalam tabel 2.

Tabel 2 Hasil Uji Signifikansi Model Fixed Effect

Dependent Variable: Y
 Method: Panel EGLS (Cross-section weights)
 Date: 12/20/18 Time: 23:16
 Sample: 2013 2017
 Periods included: 5
 Cross-sections included: 28
 Total panel (balanced) observations: 140
 Linear estimation after one-step weighting matrix

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	2.483734	2.385097	1.041355	0.3001
X1	0.005117	0.003930	1.301789	0.1958
X2	-0.309122	0.061683	-5.011471	0.0000
X3	-2.162208	8.417547	-0.256869	0.7978
Size	-0.062787	0.014553	-4.314233	0.0000
Leverage	0.000681	0.000289	2.360032	0.0201

Effects Specification

Cross-section fixed (dummy variables)

Weighted Statistics			
R-squared	0.675580	Mean dependent var	0.191145
Adjusted R-squared	0.578557	S.D. dependent var	0.193423
S.E. of regression	0.123816	Sum squared resid	1.640344
F-statistic	6.963107	Durbin-Watson stat	2.015298
Prob(F-statistic)	0.000000		

Sumber: data yang telah diolah dengan Eviews, 2018

Berdasarkan Tabel 2 persamaan regresi data panel dapat dirumuskan:

$$\text{Agresivitas Pajak} = 2,483734 + 0,005117X_1 - 0,309122X_2 - 2,162208X_3 - 0,062787X_4 + 0,000681X_5 + \varepsilon$$

Keterangan: X1 : Ukuran dewan komisaris

X2 : *Gender diversity* pada dewan

X3 : Kualitas auditor eksternal

X4 : Ukuran perusahaan

X5 : *Leverage* ε : *Error term*

Persamaan regresi data panel tersebut dapat diartikan sebagai berikut:

1. Nilai konstanta sebesar 2,483734 artinya jika variabel independen ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal bernilai 0, maka besarnya agresivitas pajak yang dilakukan nilainya sebesar 2,483734 satuan.
2. Koefisien regresi ukuran dewan komisaris (X_1) sebesar 0,005117. Nilai koefisien regresi variabel ukuran dewan komisaris bernilai positif. Hal ini berarti jika ukuran dewan komisaris meningkat sebesar 1 satuan dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan bertambah sebesar 0,005117 satuan.
3. Koefisien regresi *gender diversity* pada dewan (X_2) sebesar -0,309122 menunjukkan arah negatif yang berarti jika jumlah perempuan pada *gender*

diversity pada dewan meningkat dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 0,309122 satuan.

4. Koefisien regresi kualitas auditor eksternal (X_3) sebesar -2,162208 menunjukkan arah negatif yang berarti jika perusahaan menggunakan jasa auditor eksternal *big four* dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 2,162208 satuan.
5. Koefisien regresi ukuran perusahaan (X_4) sebesar -0,062787 menunjukkan arah negatif yang berarti jika ukuran perusahaan meningkat sebesar 1 satuan dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 0,062787 satuan.
6. Koefisien regresi *leverage* (X_5) sebesar 0,000681 menunjukkan arah positif yang berarti jika nilai *leverage* meningkat sebesar 1 satuan dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan bertambah sebesar 0,000681 satuan.

Koefisien Determinasi (R^2)

Berdasarkan hasil uji signifikansi model *fixed effect* pada Tabel 2 dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R-square* sebesar 0,578557 atau 57,8557%. Dengan demikian, maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal dapat menjelaskan agresivitas pajak yang diprosikan dengan *Effective Tax Rate* (ETR) pada perusahaan *property* dan *real estate* periode 2013-2017 sebesar 57,8557%; sedangkan sisanya 42,1443% dijelaskan oleh variabel lain diluar penelitian.

Uji Signifikansi Simultan

Berdasarkan hasil uji signifikansi model *fixed effect* pada Tabel 2 dapat dilihat bahwa nilai Prob(*F-statistic*) sebesar $0,000000 < 0,05$, maka dapat dikatakan ukuran dewan komisaris (X_1), *gender diversity* pada dewan (X_2), kualitas auditor eksternal (X_3), ukuran perusahaan (X_4), *leverage* (X_5) secara simultan berpengaruh terhadap agresivitas pajak (Y).

Uji Signifikansi Parsial

Pengujian parsial dilakukan untuk menentukan signifikan atau tidak signifikan masing-masing nilai koefisien regresi secara sendiri-sendiri terhadap variabel terikat. Berdasarkan Tabel 2 dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Nilai probabilitas variabel independen ukuran dewan komisaris sebesar 0,1958. Nilai tersebut menunjukkan bahwa $0,1958 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa H_{01} diterima dan H_{a1} ditolak sehingga ukuran dewan komisaris tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.
2. Nilai probabilitas variabel independen *gender diversity* pada dewan sebesar 0,0000. Nilai tersebut menunjukkan bahwa $0,0000 < 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa H_{02} ditolak dan H_{a2} diterima sehingga *gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.
3. Nilai probabilitas variabel independen kualitas auditor eksternal sebesar 0,7978. Nilai tersebut menunjukkan bahwa $0,7978 > 0,05$, maka dapat

disimpulkan bahwa H_{03} diterima dan H_{a3} ditolak sehingga kualitas auditor eksternal tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian secara parsial atau uji t pada Tabel 2 menunjukkan bahwa ukuran dewan komisaris memiliki nilai probabilitas 0,1958, di mana nilai tersebut lebih besar dari taraf signifikansi yaitu 0,05 sehingga dapat diambil keputusan bahwa H_{01} diterima dan H_{a1} ditolak yang berarti bahwa secara parsial ukuran dewan komisaris tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal tersebut berarti bahwa ukuran dewan komisaris yang kecil atau jumlah dewan komisaris yang sedikit tidak dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak.

Berdasarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 Pasal 20 ayat (1) yang menyatakan bahwa Dewan Komisaris paling kurang terdiri dari 2 (dua) orang anggota Dewan Komisaris. Berdasarkan hasil analisis deskriptif pada Tabel 1 ukuran dewan komisaris memiliki nilai *mean* sebesar 5,03571, dari data sampel yang diteliti oleh peneliti menunjukkan bahwa sebanyak 106 sampel dari perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017 memiliki jumlah dewan komisaris dibawah nilai *mean*. Sedangkan 34 sampel dari perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017 memiliki jumlah dewan komisaris diatas nilai *mean*. Hal tersebut sudah sesuai dengan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 Pasal 20 ayat (1). Namun ukuran dewan komisaris yang kecil atau jumlah dewan komisaris yang sedikit tidak dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak pada perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017. Semakin kecil ukuran dewan komisaris belum tentu dapat mampu meningkatkan kepatuhan perusahaan untuk tidak melakukan tindakan agresivitas pajak. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan oleh peneliti yang menyatakan bahwa ukuran dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal ini sejalan Aliani dan Ali (2012) yang menemukan adanya non-signifikansi antara ukuran dewan komisaris dan agresivitas pajak.

Pengaruh Gender Diversity pada Dewan terhadap Pengaruh Agresivitas Pajak

Hasil pengujian secara parsial atau uji t pada Tabel 2 menunjukkan bahwa *gender diversity* pada dewan memiliki nilai probabilitas 0,0000, di mana nilai tersebut lebih kecil dari taraf signifikansi yaitu 0,05 sehingga dapat diambil keputusan bahwa H_{02} ditolak dan H_{a2} diterima yang berarti bahwa secara parsial *gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal tersebut berarti bahwa adanya perempuan dalam dewan dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak karena perempuan memiliki tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan laki-laki.

Gender diversity pada dewan memiliki nilai koefisien regresi sebesar - 0,309122 menunjukkan arah negatif yang berarti jika nilai agresivitas pajak meningkat sebesar 1 satuan dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 0,309122 satuan. Nilai koefisien regresi variabel bernilai

negatif yang berarti *gender diversity* pada dewan dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil analisis deskriptif pada Tabel 1 *gender diversity* pada dewan memiliki nilai *mean* sebesar 0,15699, dari data sampel yang diteliti oleh peneliti bahwa sebanyak 112 sampel atau setara dengan 80% sampel pada perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017 terdapat dewan yang berjenis kelamin perempuan dalam jajaran dewan, hanya 28 sampel atau setara dengan 20% sampel yang tidak terdapat dewan yang berjenis kelamin perempuan. Hal tersebut berarti mampu membuktikan bahwa perempuan dapat mencegah terjadinya tindakan agresivitas pajak pada perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017. Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan oleh peneliti yang menyatakan bahwa *gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal ini sejalan dengan Aliani *et al.* (2011) menemukan bahwa ada pengaruh negatif antara keragaman gender pada dewan direksi dan optimalisasi pajak.

Pengaruh Kualitas Auditor Eksternal terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian secara parsial atau uji t pada Tabel 2 menunjukkan bahwa kualitas auditor eksternal memiliki nilai probabilitas 0,7978, di mana nilai tersebut lebih besar dari taraf signifikansi yaitu 0,05 sehingga dapat diambil keputusan bahwa H_{03} diterima dan H_{a3} ditolak yang berarti bahwa secara parsial kualitas auditor eksternal tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal tersebut berarti bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP besar atau KAP *big four* yaitu EY, KPMG, Deloitte, PWC belum terbukti dapat mengurangi tindakan agresivitas pajak.

Kualitas auditor eksternal memiliki nilai koefisien regresi sebesar -2,162208 menunjukkan arah negatif yang berarti jika nilai agresivitas pajak meningkat sebesar 1 satuan dan variabel lainnya tetap maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 2,162208 satuan. Nilai koefisien regresi variabel bernilai negatif yang berarti kualitas auditor eksternal dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak. Hal tersebut dapat diartikan bahwa KAP *non big four* juga mampu mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil analisis deskriptif pada Tabel 1 kualitas auditor eksternal memiliki nilai *mean* sebesar 0,28571, dari data sampel yang diteliti oleh peneliti menunjukkan bahwa sebanyak 40 sampel dalam perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017 yang menggunakan auditor dari KAP *big four* dan sebanyak 100 sampel menggunakan auditor dari KAP *non big four*. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan oleh penulis yang menyatakan bahwa kualitas auditor eksternal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal ini sejalan Kusuma dan Firmansyah (2018) yang menyatakan bahwa kualitas auditor eksternal *big four* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ukuran dewan komisaris, *gender diversity* pada dewan, dan kualitas auditor eksternal terhadap agresivitas pajak pada perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2017. Jumlah sampel dalam penelitian ini yaitu terdapat 28 perusahaan dalam kurun waktu 5 (lima) tahun sehingga diperoleh sebanyak 140 sampel penelitian. Berdasarkan pengujian hipotesis, dapat disimpulkan:

- a. Ukuran dewan komisaris tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak;
- b. *Gender diversity* pada dewan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak;
- c. Kualitas auditor eksternal tidak berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Penelitian ini dilakukan dengan berbagai keterbatasan yang mempengaruhi hasil penelitian. Pertama, hasil penelitian dari ukuran dewan komisaris tidak terdapat pengaruh terhadap agresivitas pajak hal tersebut disebabkan karena jumlah dewan komisaris dalam perusahaan *property* dan *real estate* memiliki nilai *mean* sebesar 5,03571, sehingga dapat dinyatakan bahwa ukuran dewan komisarisnya besar. Kedua, dapat diketahui ternyata audit yang dilakukan oleh KAP *non Big Four* juga dapat dipercaya hasil auditnya karena KAP *non Big Four* juga mampu mencegah adanya tindakan agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan peneliti memberikan saran untuk peneliti selanjutnya yang akan menggunakan variabel kualitas auditor eksternal agar memperhatikan KAP *big four* maupun KAP *non big four*. Karena hal tersebut akan mempengaruhi hasil penelitian. Dalam penelitian ini KAP *non big four* juga memiliki pengaruh untuk mencegah adanya tindakan agresivitas pajak.

Bagi perusahaan, untuk memperhatikan lagi adanya dewan yang berjenis kelamin perempuan dalam jajaran dewan komisaris dan dewan direksi karena hal tersebut dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak. Hal tersebut terjadi karena perempuan memiliki tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan laki-laki.

Selain itu perusahaan juga harus memperhatikan kualitas auditor eksternal karena dalam penelitian ini KAP *non big four* juga dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak pada perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di BEI periode 2013-2017. Bagi investor, *gender diversity* pada dewan dapat dijadikan pertimbangan oleh investor dalam melakukan pengambilan keputusan untuk berinvestasi karena banyak perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013-2017 yang memiliki anggota dewan yang berjenis kelamin perempuan dalam jajaran dewan komisaris dan dewan direksi. Hal tersebut dapat mengurangi adanya tindakan agresivitas pajak sehingga tingkat risiko yang dimiliki perusahaan terkait dengan bidang perpajakan semakin kecil. Selain itu perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang diaudit oleh KAP *non big four* juga mampu mencegah adanya tindakan agresivitas pajak. Bagi Direktorat Jenderal Pajak, untuk meningkatkan lagi

kebijakan-kebijakan terhadap perusahaan sehingga tindakan agresivitas pajak dapat dikurangi dan perusahaan menjadi semakin patuh dalam membayar pajak-pajaknya. Sehingga, pemasukan pemerintah dari bidang perpajakan menjadi semakin meningkat.

DAFTAR PUSTAKA

- Aliani, K., & Mohamed Ali, Z. (2012). Demographic Diversity in the board and corporate tax planning in American firms. *Business Management and Strategy*, Vol. 3, No. 1, ISSN: 2157-6068.
- Aliani, K., M. Hamid, I., & Zarai, M. A. (2011). Diversity in kind in the board of directors and tax optimization: validation in the Tunisian context. *Journal of Management and Global Business Research*, 11, 41-50.
- Arfken, D, Bellar, S, dan Helms, M. 2004. The Ultimate Glass Ceiling Revisited: The Presence of Women on Corporate Boards. *Journal of Business ethics*, 50, 177-186.
- Asmoro, A. (2016). Analisis Determinan pengungkapan Enterprise Risk Management (Studi pada Perusahaan yang terdaftar dalam Indeks IDX30 di BEI periode 2012-2014). *e-Proceeding of Management*, Vol.3, No.3, ISSN: 2355-9357.
- Boussaidi, A., & Hamed, M. S. (2015). The Impact of Governance Mechanism on Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from Tunisian Context. *Journal of Asian Bussiness Strategy*, Vol. 5, Issue 1, ISSN (E): 2225-4226.
- Cristiani, I., & Nugrahanti, Y. W. (2014). Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 16, No. 1, ISSN: 2338-8137
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, 183-199.
- Detik Finance. (2013, 13 Agustus). *Ditjen Pajak Sulit Kejar Penghindaran Pajak Transaksi Properti Perorangan*. [online]. Tersedia: <https://finance.detik.com/properti/d-2328527/ditjen-pajak-sulit-kejar-penghindar-pajak-transaksi-properti-perorangan> [10 September 2018]
- Dewi, K., & Jati, I. (2014). Pengaruh Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan, dan Corporate Governance pada Tax Avoidance di Bursa Efek Indonesia. *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 6, No. 2, ISSN: 2302-8556.
- Harahap, S. S. (2013). *Analisis Kritis Atas Laporan Keuangan (Edisi 11)*. Jakarta: Rajawali Pers
- Kamila, Putri Almainda. (2014). Analisis Hubungan Agresivitas Pelaporan Keuangan dan Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia*, ISSN 1410-8623.
- Kusuma, C., & Firmansyah, A. (2018). Manajemen Laba, Corporate Governance, Kualitas Auditor Eksternal, dan Agresivitas Pajak. *Jurnal Tekun*, Vol. 8, No. 1, e-ISSN: 2622-1470.
- Luckerath, R. (2010). Women on board and firm performance. *SSRN Electronic Journal*, Vol. 17, Issue. 2.
- Maharani, I., & Alit Suardana, K. (2014). Pengaruh Corporate Governance, Profitabilitas, Karakteristik Eksekutif pada Tax Avoidance Perusahaan

- Manufaktur. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 9, No. 2, 525-539, ISSN: 2302-8556.
- M. Hamid, I., & Hachana, R. (2010). Diversite en genre au top management, Divulgateion des valeurs feminines et performance, l'exception Tunisienne. *Global Journal of Strategies and Governance*, 1(2), 3-23.
- Novitasari, S. (2017). Pengaruh Manajemen Laba, Corporate Governance, dan Intensitas Modal terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Empiris pada Perusahaan Properti dan Real Estate yang Terdaftar di BEI Periode Tahun 2010-2014). *Jurnal Ekonomi Universitas Riau*, Vol. 4, No. 1, ISSN: 1901-1914.
- Nugraha, N. B., & Wahyu, M. (2015). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage dan Capital Intensity terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiris pada Perusahaan Non-Kuangan yang terdaftar di BEI Tahun 2012-2013). *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol.4, No. 4, ISSN (Online): 2337-3806, Hal. 1-14.
- Otoritas Jasa Keuangan. (2018). *Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No.33/POJK.04/2014* [online]. Tersedia: <http://www.ojk.go.id/> [28 Oktober 2018]
- Richardon, G dan Roman, L. 2011. The Effect of Board of Directors Composition on Corporatetax Aggressiveness. *Journal of Accounting and Public policy*, Vol. 30, No. 50-70.
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2013). The Impact of Risk Management and Audit Characteristics on Corporate Tax Aggresiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 32, 68-88.
- Ridwan, Y., Zaitul, & Yulistia, R. (2015). Pengaruh Gender Diversity pada Dewan Komisaris, Dewan Komisaris Independen, Ukuran Dewan Komisaris Terhadap Perencanaan Pajak. *E-Journal Bung Hatta*, Vol. 6, No. 1.
- Santoso, I., & Rahayu, N. (2013). *Corporate Tax Management*. Ortax (IN).
- Tambunan, Edi Sihar. (2015, 8 Mei). *Problematika Pajak di Balik Maraknya Bisnis Properti*. [online]. Tersedia: <https://majalahpajak.net/> [9 September 2018]
- Wahyudi. (2012). *Perspektif Pajak sebagai Sarana Pendukung Pembangunan*. [online]. Tersedia: <https://eddiwahyudi.com> [9 September 2018]
- Wulandari, M., & Septiari, D. (2015). Effective Tax Rate: Efek dari Corporate Governance. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi, dan Manajemen Bisnis*, Vol. 3, No. 2, ISSN: 2337-2887