

## **Penelitian Penghindaran Pajak Di Indonesia**

Nurul Herawati,<sup>1</sup> Rahmawati,<sup>2</sup> Bandi,<sup>3</sup> dan Doddy Setiawan<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trunojoyo Madura

<sup>2,3,4</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret

### **ARTICLE INFO**

**Article history:**

Received 7 November 2019

Revised 8 Desember 2019

Accepted 12 Desember 2019

**Keywords:**

Tax Avoidance, Tax

Aggressiveness, Accounting,

Research, Bibliographic Study

### **ABSTRACT**

This study aims to provide an overview of the development of tax avoidance research in Indonesia from 12 accredited national journals ranking 1 & 2. The study sample included 27 articles that researched tax avoidance in Indonesia over the 2012 – 2018 observation period. Mapping was done by classifying articles based on research topics (antecedents and consequences), population and research samples, tax avoidance proxies, and citation analysis (Hesford et al., 2007). The mapping results show that the publication of the most tax avoidance research in Accounting (22%). The antecedents topic dominates tax avoidance research and there are 28 antecedent variables from 23 articles. The most widely studied antecedent variable is corporate governance. The consequence topics are 4 articles with 5 variables. The dominating research sample was manufacturing companies (41%) and 63% of articles used a number of samples above 100. The most widely used tax avoidance proxies were ETR, Current ETR, and ETR Cash. The tax avoidance research citation rate reached 163 in the observation period and 67% of the articles received citations. The most cited topics are antecedents of corporate governance, company size, liquidity, leverage, and earnings management.

### **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan memberikan gambaran tentang perkembangan penelitian penghindaran pajak di Indonesia dari 12 jurnal nasional terakreditasi ranking 1 & 2. Sampel penelitian ini mencakup 27 artikel yang membahas tentang penghindaran pajak di Indonesia dengan periode amatan 2012 hingga 2018. Pemetaan dilakukan dengan mengklasifikasikan artikel berdasarkan topik penelitian (anteseden dan konsekuensi), populasi dan sampel penelitian, proksi penghindaran pajak, dan analisis sitasi (Hesford et al., 2007). Hasil pemetaan menunjukkan bahwa publikasi penelitian penghindaran pajak terbanyak di Jurnal Akuntansi (22%). Topik anteseden mendominasi penelitian penghindaran pajak dan terdapat 28 variabel anteseden dari 23 artikel. Variabel anteseden yang paling banyak diteliti adalah corporate governance. Topik konsekuensi sebanyak 4 artikel dengan 5 variabel. Sampel penelitian yang mendominasi adalah perusahaan manufaktur (41%) dan 63% artikel menggunakan jumlah sampel di atas 100. Proksi penghindaran pajak yang paling banyak digunakan adalah ETR, Current ETR, dan Cash ETR. Tingkat sitasi penelitian penghindaran pajak mencapai 163 dalam periode amatan dan 67% artikel telah mendapatkan sitasi. Topik yang paling banyak di sitasi adalah anteseden corporate governance, ukuran perusahaan, likuiditas, leverage, dan manajemen laba.

### **1. PENDAHULUAN**

Market share penelitian perpajakan sebagai sub bidang akuntansi hanya sebesar 17% dari penelitian akuntansi di Indonesia periode amatan 1997-2016 di jurnal nasional terakreditasi (Herawati & Bandi, 2017). Salah satu topik penelitian perpajakan yang menarik diteliti sebagai sub bidang akuntansi adalah penghindaran pajak. Herawati & Bandi (2018) menemukan bahwa 33.3% topik riset pajak selama dua dekade Simposium Nasional Akuntansi dengan pendekatan Hanlon & Heitzman (2010) adalah terkait topik riset *tax avoidance*. Namun dalam publikasi di tujuh jurnal terakreditasi nasional di Indonesia, Herawati & Bandi (2017) menemukan bahwa topik penghindaran pajak baru muncul di dekade kedua

\* Corresponding author, email address: herawati@trunojoyo.ac.id<sup>1</sup>

(periode 2007-2016) sebanyak 6 artikel (mencakup empat penghindaran pajak, satu aktivitas *tax shelter* dan satu agresivitas pelaporan keuangan dan pajak).

Penelitian ini termotivasi dari beberapa penelitian seperti Hesford *et al.* (2007) mengenai penelitian bibliografi di bidang akuntansi manajemen; Suprianto & Setiawan (2017) mengenai penelitian bibliografi manajemen laba di Indonesia; Fitriana *et al.* (2018) mengenai penelitian bibliografi kebijakan dividen di Indonesia, dan Suryaputra *et al.* (2017) mengenai penelitian bibliografi kinerja perbankan di Indonesia. Penelitian bibliografi di bidang pajak telah dilakukan oleh Herawati & Bandi (2017) dan Herawati & Bandi (2018). Penelitian sebelumnya tersebut memetakan pangsa pasar riset perpajakan sebagai sub area akuntansi dan area topik perpajakan, metode penelitian yang digunakan dalam penelitian pajak, serta analisis komunitas peneliti pajak. Penelitian ini lebih memfokuskan pada satu tema yang sering dilakukan peneliti pajak di bidang akuntansi, yaitu topik penghindaran pajak. Penelitian ini penting dilakukan karena adanya trend peningkatan penghindaran pajak di perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2001 - 2014 (Astuti & Aryani, 2016) dan temuan bahwa Indonesia termasuk kategori negara berperingkat tinggi dalam menghindari pajak (Tang, 2015). Oleh karenanya, penelitian ini bertujuan mengkaji mengenai praktik penghindaran pajak di Indonesia dari hasil-hasil penelitian dengan metode bibliografi 27 artikel tentang penghindaran pajak di 12 jurnal terakreditasi di bidang akuntansi dan keuangan, auditing, perpajakan, informasi, dan ekonomi di Indonesia selama periode 7 tahun (dari tahun 2012 sampai dengan 2018). Penelitian ini menggunakan jurnal nasional yang terakreditasi sebagai bahan pengamatan karena jurnal terakreditasi telah melalui seleksi yang ketat sehingga artikel yang diterbitkan memiliki kredibilitas dan kualitas yang baik. Penelitian ini menggunakan dua pendekatan yaitu "*charting the field*" dan "*analyzing the community – citation*" untuk menganalisis dan memetakan perkembangan penelitian mengenai praktik penghindaran pajak di Indonesia.

Kontribusi penelitian ini mencakup beberapa hal. Pertama, mengklasifikasikan topik penelitian mengenai penghindaran pajak perusahaan berdasarkan topik anteseden dan konsekuensi, sampel, proksi yang digunakan, dan analisis sitasi. Kedua, artikel ini memberikan gambaran kepada peneliti selanjutnya untuk mengevaluasi dan menganalisis lebih lanjut beberapa variabel, topik, dan proksi penghindaran pajak serta analisis sitasi yang masih jarang dilakukan di Indonesia yang berkaitan dengan praktik penghindaran pajak perusahaan.

## 2. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan penelitian ini adalah metode "*charting the field*" dan "*analyzing the community – citation*" yang dikembangkan oleh Hesford *et al.* (2007). Pendekatan Hesford *et al.* (2007), penelitian ini memilih beberapa hasil penelitian mengenai penghindaran pajak atau yang sejenisnya yang diterbitkan 12 jurnal terakreditasi nasional. Hasil penelusuran artikel penghindaran pajak akan dipetakan 1) areanya ("*charting the field*") mencakup topik, populasi dan sampel, dan proksi penghindaran pajak dan 2) "*analyzing the community*" melalui analisis sitasi. Tabel 1 menampilkan sumber jurnal terakreditasi yang menjadi sampel penelitian ini.

Sumber jurnal-jurnal sebagai sampel dipilih dengan kriteria sebagai berikut. Pertama, jurnal terakreditasi pada tahun 2018. Hal ini didasarkan pada daftar nama jurnal terakreditasi atau memiliki izin ISSN oleh DIKTI. Kedua, jurnal dapat diakses secara online. Ketiga, hanya memilih artikel yang terkait dengan penghindaran pajak termasuk agresivitas pajak dan *tax shelter* di Indonesia. Penelusuran artikel penghindaran pajak dilakukan dengan membuka alamat website dari setiap jurnal terakreditasi dan kemudian mengetik kata "pajak" atau "*tax avoidance*" atau "agresif pajak" atau "*tax aggressiveness*" atau "*tax shelter*" pada kolom *search*. Artikel yang masuk dalam tema penghindaran pajak kemudian ditabulasi dan diklasifikasikan berdasarkan judul, tahun jurnal, nama jurnal dan penulis, populasi, sampel, variabel dependen, variabel independen, proksi penghindaran pajak yang digunakan, hasil penelitiannya, dan jumlah sitasi.

## 3. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Pemetaan Area

#### Hasil Seleksi Artikel – Deskripsi Sampel Penelitian

Hasil seleksi sampel penelitian menunjukkan terdapat 12 jurnal nasional terakreditasi dengan jumlah artikel penghindaran pajak sebanyak 27 artikel. Tabel 1 menunjukkan jurnal nasional terakreditasi yang mendominasi penelitian tentang penghindaran pajak adalah Jurnal Akuntansi (22%), Jurnal Akuntansi

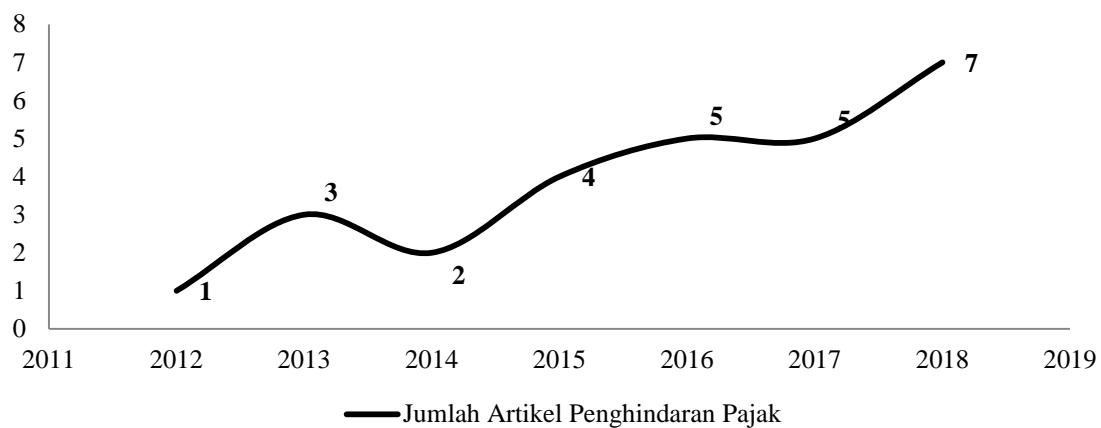
dan Auditing Indonesia (15%), JKP dan Media Riset Akuntansi, Auditing, & Informasi (11%), JAKI, JAMAL, Jurnal Dinamika Akuntansi (7%), dan JAK, *Journal of Indonesian Economy and Business*, Jurnal Akuntansi dan Bisnis, Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis, *Journal of Accounting and Investment* (4%).

Tabel 1. Daftar Nama Jurnal

No	Nama Jurnal	Kode	Jumlah Artikel	Persentase (%)
1	Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia	JAAI	4	15
2	Jurnal Akuntansi dan Keuangan	JAK	1	4
3	Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia	JAKI	2	7
4	Jurnal Akuntansi Multiparadigma	JAMAL	2	7
5	Jurnal Keuangan dan Perbankan	JKP	3	11
6	Jurnal Akuntansi	JA	6	22
7	<i>Journal of Indonesian Economy and Business</i>	JIEB	1	4
8	Jurnal Akuntansi dan Bisnis	JAB	1	4
9	Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis	JIAB	1	4
10	<i>Journal of Accounting and Investment</i>	JAI	1	4
11	Jurnal Dinamika Akuntansi	JDA	2	7
12	Media Riset Akuntansi, Auditing, & Informasi	MRAAI	3	11
Total Sampel – Artikel			27	100

Hasil penelusuran sampel penelitian menunjukkan bahwa 27 artikel dengan metode kuantitatif empiris (Tabel 2) dan 4 artikel dengan metode lain (Tabel 8). Pemetaan penelitian penghindaran pajak dalam tulisan ini hanya didasarkan pada 27 artikel dengan metode kuantitatif empiris. Tabel 2 menyajikan deskriptif sampel penelitian ini. Artikel penghindaran pajak yang digunakan dalam penelitian ini tidak selalu yang menggunakan kata penghindaran pajak atau *tax avoidance*. Namun juga memasukkan artikel yang membahas tentang agresivitas pajak atau *tax aggressiveness* dan *tax shelter*. Hasil penelusuran sampel penelitian menunjukkan 14 artikel dengan tema penghindaran pajak (*tax avoidance*) (yaitu Saputra *et al.*, 2015; Sandy & Lukviarman, 2015; Maraya & Yendrawati, 2016; Tjondro *et al.*, 2016; Oktavia & Martani, 2013; Rusydi, 2013; Carolina *et al.*, 2014; Firmansyah & Muliana, 2018; Ngadiman & Puspitasari, 2014; Sari *et al.*, 2017; Tandean, 2016; Yee *et al.*, 2018; Turyatini, 2017; Febriyanto & Firmansyah, 2018), 12 artikel dengan tema agresivitas pajak (*tax aggressiveness*) (yaitu Hidayati & Diyanty, 2018; Damayanti & Prastiwi, 2017; Suyanto & Supramono, 2012; Tiaras & Wijaya, 2015; Hanna & Haryanto, 2016; Harnovinsah & Mubarakah, 2016; Gunawan, 2017; Dewi & Cynthia, 2018; Makhfudloh *et al.*, 2018; Ardy & Kristanto, 2015; Nurhandono & Firmansyah, 2017; Nurfauzi & Firmansyah, 2018), dan 1 artikel dengan tema *tax shelter* (Geraldina, 2013).

Periode amatan mencakup tahun 2012 – 2018. Tahun 2012 dipertimbangkan sebagai awal pengamatan dikarenakan jurnal nasional terakreditasi yang memberikan ruang penelitian pernghindaran pajak adalah tahun 2012 yaitu Jurnal Keuangan dan Perbankan (JKP) sebanyak 1 artikel (yaitu Suyanto & Supramono, 2012). Bagan 1 menunjukkan trend penelitian penghindaran pajak di Indonesia selama 7 tahun terakhir ini. Bagan 1 menampilkan trend penelitian penghindaran pajak yang fluktuatif tapi menunjukkan kecenderungan peningkatan.



Gambar 1.  
Trend Penelitian Penghindaran Pajak di Indonesia Tahun 2012-2018

Tabel 2. Sampel Penelitian – Daftar Artikel

No	Nama Jurnal	Judul	Nama Peneliti	Jumlah Sitasi
1	JAAI	"Pengaruh <i>Corporate Governance</i> , Profitabilitas dan Karakter Eksekutif terhadap <i>Tax Avoidance</i> pada Perusahaan yang Terdaftar di BEI"	Saputra <i>et al.</i> (2015)	5
2	JAAI	"Pengaruh <i>Corporate Governance</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur"	Sandy & Lukviarman (2015)	21
3	JAAI	"Pengaruh <i>Corporate Governance</i> Dan <i>Corporate Social Responsibility Disclosure</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> : Studi Empiris pada Perusahaan Tambang dan CPO"	Maraya & Yendrawati (2016)	1
4	JAAI	"Pengaruh Moderasi Koneksi Politik terhadap Kepemilikan Keluarga dan <b>Agresivitas Pajak</b> "	Hidayati & Diyanty (2018)	0
5	JAK	"Kualitas <i>Corporate Social Responsibility</i> dan Penghindaran Pajak dengan Kinerja Laba Sebagai Moderator"	Tjondro <i>et al.</i> (2016)	3
6	JAKI	"Tingkat Pengungkapan dan Penggunaan Derivatif Keuangan dalam Aktivitas Penghindaran Pajak"	Oktavia & Martani (2013)	4
7	JAKI	"Preferensi Manajemen Laba Akrua atau Manajemen Laba Riil dalam Aktivitas <i>Tax Shelter</i> "	Geraldina (2013)	8
8	JAMAL	"Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap <i>Aggressive Tax Avoidance</i> di Indonesia"	Rusydi (2013)	16
9	JAMAL	"Peran OECD dalam Meminimalisasi Upaya <i>Tax Agresiveness</i> pada Perusahaan Multinationality"	Damayanti & Prastiwi (2017)	1

10	JKP	"Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen, dan Manajemen Laba terhadap <b>Agresivitas Pajak</b> Perusahaan"	Suyanto & Supramono (2012)	64
11	JKP	"Karakteristik Eksekutif terhadap <i>Tax Avoidance</i> dengan Leverage sebagai Variabel Intervening"	Carolina, Natalia, & Debbianita (2014)	3
12	JKP	" <i>The Effect of Tax Avoidance and Tax Risk on Corporate Risk</i> "	Firmansyah & Muliana (2018)	-
13	Jurnal Akuntansi	"Pengaruh Leverage, Kepemilikan Institusional, dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak pada Perusahaan Sektor Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2010-2012"	Ngadiman & Puspitasari (2014)	1
14	Jurnal Akuntansi	"Pengaruh Likuiditas, Leverage, Manajemen Laba, Komisaris Independen dan Ukuran Perusahaan terhadap <b>Agresivitas Pajak</b> "	Tiaras & Wijaya (2015)	29
15	Jurnal Akuntansi	"Agresivitas Pelaporan Keuangan, <b>Agresivitas Pajak</b> , Tata Kelola Perusahaan dan Kepemilikan Keluarga"	Hanna & Haryanto (2016)	1
16	Jurnal Akuntansi	"Dampak <i>Tax Accounting Choice</i> terhadap <i>Tax Aggressive</i> "	Harnovinsah & Mubarakah (2016)	1
17	Jurnal Akuntansi	"Pengaruh <i>Corporate Social Responsibility</i> dan <i>Corporate Governance</i> terhadap <b>Agresivitas Pajak</b> "	Gunawan (2017)	0
18	Jurnal Akuntansi	" <b>Aggressiveness Tax</b> in Indonesia"	Dewi & Cynthia (2018)	0
19	<i>Journal of Indonesian Economy and Business</i>	" <i>Tax Avoidance, Related Party Transaction, Corporate Governance and The Corporate Cash Dividend Policy</i> "	Sari, Utama, & Rossieta (2017)	1
20	Jurnal Akuntansi dan Bisnis	"Pengaruh <i>Corporate Social Responsibility</i> terhadap Perencanaan <b>Agresivitas Pajak</b> "	Makhfudloh et al. (2018)	1
21	Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis	" <i>Good Corporate Governance</i> dan Ukuran Perusahaan Pengaruhnya pada <i>Tax Avoidance</i> "	Tandean (2016)	2
22	<i>Journal of Accounting and Investment</i>	" <i>Tax Avoidance, Corporate Governance, and Firm Value in The Digital Era</i> "	Yee et al. (2018)	-
23	Jurnal Dinamika Akuntansi	" <i>The Analysis of Tax Avoidance Determinant on The Property and Real Estate Companies</i> "	Turyatini (2017)	-
24	Jurnal Dinamika Akuntansi	" <i>The Effects of Tax Avoidance, Accrual Earnings Management, Real Earnings Management, and Capital Intensity on the Cost of Equity</i> "	Febriyanto & Firmansyah (2018)	1

25	Media Riset Akuntansi, Auditing, & Informasi	"Faktor Finansial dan Non Finansial yang Mempengaruhi <b>Agresivitas Pajak</b> di Indonesia"	Ardy & Kristanto (2015)	-
26	Media Riset Akuntansi, Auditing, & Informasi	"Lindung Nilai, Financial Leverage, Manajemen Laba dan <b>Agresivitas Pajak</b> "	Nurhandono & Firmansyah (2017)	-
27	Media Riset Akuntansi, Auditing, & Informasi	" <i>Managerial Ability, Management Compensation, Bankruptcy Risk, And Tax Aggressiveness</i> "	Nurfauzi & Firmansyah (2018)	-
Jumlah Sitasi				163

### Klasifikasi Topik Penelitian

Pengklasifikasian artikel tentang penghindaran pajak berdasarkan topik penelitian dibedakan menjadi dua yaitu: anteseden (faktor-faktor yang memotivasi terjadinya penghindaran pajak) dan konsekuensi (dampak dari penghindaran pajak yang dibahas peneliti). Selama 7 tahun, topik yang dibahas adalah anteseden dari penghindaran pajak sebesar 85% atau 23 artikel dengan 28 variabel anteseden, sedangkan yang membahas mengenai konsekuensi dari penghindaran pajak (menggambarkan mengenai apa yang terjadi jika perusahaan menghindari pajak) adalah sekitar 15 % atau 4 artikel dengan 5 variabel konsekuensi.

Tabel 3 menyajikan 28 variabel anteseden dari 23 artikel yang memotivasi terjadinya penghindaran pajak. Penelitian penghindaran pajak dengan faktor anteseden – *corporate governance* sebanyak 11 artikel (48%). Proksi *corporate governance* yang digunakan beragam mencakup kepemilikan institusional (6 artikel), komisaris independen (8 artikel), kualitas audit (3 artikel), independensi auditor (1 artikel), komite audit (5 artikel), kepemilikan manajerial (1 artikel), dan skor *corporate governance* (1 artikel). Penelitian penghindaran pajak dengan faktor anteseden – ukuran perusahaan sebanyak 7 artikel (30%). Penelitian penghindaran pajak dengan faktor anteseden – manajemen laba sebanyak 6 artikel (26%) dan dengan faktor anteseden – leverage sebanyak 6 artikel (26%). Penelitian penghindaran pajak dengan faktor anteseden – *corporate social responsibility* sebanyak 5 artikel (22%) dan faktor anteseden – likuiditas sebanyak 4 artikel (17%). Hasil-hasil penelitian tersebut dari setiap variabel anteseden menunjukkan hasil yang masih beragam. Misal, variabel anteseden – ukuran perusahaan. Beberapa penelitian menemukan ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak (Ngadiman & Puspitasari, 2014; Turyatini, 2017; Tiaras & Wijaya, 2015\*; Harnovinsah & Mubarakah, 2016\*). Namun, beberapa penelitian lainnya (Rusydi, 2013; Tandean, 2016; Dewi & Cynthia, 2018\*) tidak menemukan pengaruh ukuran perusahaan dengan penghindaran pajak.

Tabel 3. Klasifikasi Variabel Anteseden - Variabel Independen

No	Faktor Anteseden	Jumlah Artikel	Persentase# (%)	Persentase## (%)	Pengaruh		
					+	-	Tidak Berpengaruh
1	Kepemilikan Institusional	CG	6	22	Ngadiman & Puspitasari (2014), Hanna & Haryanto (2016)*	Maraya & Yendrawati (2016)	Sandy & Lukviarman (2015), Tandean (2016), Turyatini (2017)
2	Komisaris Independen	CG	8	48		Sandy & Lukviarman (2015), Suyanto & Supramono (2012)*	Saputra <i>et al.</i> (2015), Maraya & Yendrawati (2016), Turyatini (2017), Tiaras & Wijaya (2015)*, Hanna &

							Haryanto (2016)*, Ardy & Kristanto (2015)*
3	Kualitas Audit (Ukuran KAP)	CG	3		11	Sandy & Lukviarman (2015), Maraya & Yendrawati (2016)	Saputra <i>et al.</i> (2015)
4	Independensi Auditor	CG	1		4		Tandean (2016)
5	Komite Audit	CG	5		19	Tandean (2016), Hanna & Haryanto (2016)*	Sandy & Lukviarman (2015), Ardy & Kristanto (2015)*
6	Kepemilikan Manajerial	CG	1		4		Maraya & Yendrawati (2016)
7	<i>Corporate Governance-skor*</i>	CG	1		4		Gunawan (2017)*
8	Kepemilikan Keluarga*		3	13	11	Hidayati & Diyanty (2018)*	Hanna & Haryanto (2016)*, Ardy & Kristanto (2015)*
9	Karakteristik Eksekutif		2	9	7	Saputra <i>et al.</i> (2015)	Carolina <i>et al.</i> (2014)
10	<i>Managerial Ability*</i>		1	4	4	Nurfauzi & Firmansyah (2018)*	
11	<i>Management Compensation*</i>		1	4	4		Nurfauzi & Firmansyah (2018)*
12	<i>Corporate Social Responsibility (Pengungkapan dan Kualitas)</i>		5	22	19	Maraya & Yendrawati (2016)	Gunawan (2017)*, Tjondro <i>et al.</i> (2016)
13	<i>Pemanfaatan Tax Haven Countries*</i>		1	4	4		Damayanti & Prastiwi (2017)*
14	<i>Multinationality*</i>		1	4	4		Damayanti & Prastiwi (2017)*
15	<i>Pemeriksaan Pajak*</i>		1	4	4		Damayanti & Prastiwi (2017)*
16	<i>Penggunaan Derivatif Keuangan (USER)</i>		1	4	4		Oktavia & Martani (2013)
17	<i>Tingkat Pengungkapan Transaksi Derivatif</i>		1	4	4	Oktavia & Martani (2013)	
18	<i>Penggunaan Derivatif Keuangan (Net Fair Value of Derivative Instrument)</i>		1	4	4	Oktavia & Martani (2013)	
19	<i>Manajemen Laba* / Agresivitas Pelaporan Keuangan* / Manajemen Laba Akrua** / Manajemen Laba Riil**</i>		6	26	22	Suyanto & Supramono (2012)*, Tiaras & Wijaya (2015)*, Nurhandono & Firmansyah (2017)*	Geraldina (2013) **-arus kas operasi & laba riil Dewi & Cynthia (2018)*, Hanna & Haryanto (2016)* Geraldina (2013) **-akrua, Geraldina (2013) **-beban diskresioner & laba riil
						Geraldina	

					(2013)*- biaya produksi & laba riil	
20	Ukuran Perusahaan	7	30	26	Ngadiman & Puspitasari (2014), Turyatini (2017), Tiaras & Wijaya (2015)*, Harnovinsah & Mubarakah (2016)*	Rusydi (2013), Tandean (2016), Dewi & Cynthia (2018)*
21	Profitabilitas	1	4	4	Saputra <i>et al.</i> (2015)	
22	<i>Sales Growth</i>	1	4	4		Turyatini (2017)
23	Likuiditas*	4	17	15	Dewi & Cynthia (2018)*, Ardy & Kristanto (2015)*	Suyanto & Supramono (2012)*, Tiaras & Wijaya (2015)*
24	Leverage	6	26	22	Turyatini (2017), Suyanto & Supramono (2012)*, Nurhandono & Firmansyah (2017)*	Ngadiman & Puspitasari (2014), Tiaras & Wijaya (2015)*
25	<i>Deferred Tax Expense</i>	1	4	4	Harnovinsah & Mubarakah (2016)*	
26	<i>Tax Accounting Choices</i>	1	4	4		Harnovinsah & Mubarakah (2016)*
27	Lindung Nilai	1	4	4		Nurhandono & Firmansyah (2017)*
28	<i>Bankruptcy Risk</i>	1	4	4	Nurfauzi & Firmansyah (2018)*	

\*agresivitas pajak \*\* *tax shelter* #persentase jumlah artikel yang menggunakan variabel anteseden tersebut dari 23 artikel penghindaran pajak-variabel anteseden

##persentasi jumlah artikel yang menggunakan variabel anteseden tersebut dari 27 total artikel penghindaran pajak

Beberapa penelitian melibatkan hubungan variabel moderasi dan intervening (Tabel 4). Hidayati & Diyanty (2018) menemukan bahwa perusahaan keluarga lebih kurang agresif dalam manajemen pajak dibandingkan perusahaan non keluarga. Selain itu, Hidayati & Diyanty (2018) juga menemukan bahwa koneksi politik yang dibina oleh pihak keluarga akan **memperlemah** pengaruh negatif dari kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak. Tjondro *et al.* (2016) menemukan bahwa kinerja laba **memperkuat** negatif pengaruh kualitas CSR terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut menyatakan perusahaan dengan kualitas CSR yang baik dan kinerja laba yang tinggi, cenderung melakukan penghindaran pajak. Carolina *et al.* (2014) menemukan semakin tinggi perusahaan menggunakan utang sebagai modalnya, maka hal tersebut menunjukkan praktik *tax avoidance*. Leverage merupakan variabel intervening yang menghubungkan karakter eksekutif dengan *tax avoidance* yang dilakukan perusahaan. Karakter eksekutif terlebih dahulu akan mempengaruhi besar kecilnya leverage perusahaan melalui keputusan penggunaan utang sebagai sumber pendanaan perusahaan.



Tabel 4. Klasifikasi Variabel Moderasi dan Intervening

No.	Penulis	Variabel	Jenis Variabel	Pengaruh	Temuan
1	Hidayati & Diyanty (2018)	Koneksi Politik	Moderasi	Kepemilikan Keluarga dan Agresivitas Pajak (-)	Terbukti Memperlemah
2	Tjondro <i>et al.</i> (2016)	Kinerja laba	Moderator	Kualitas CSR dan penghindaran pajak (-)	Terbukti Memperkuat
3	Carolina <i>et al.</i> (2014)	Leverage	Intervening	Karakteristik Eksekutif dan <i>Tax Avoidance</i>	Terbukti

Tabel 5 menyajikan klasifikasi variabel konsekuensi dari penghindaran pajak (menggambarkan mengenai apa yang terjadi jika perusahaan menghindari pajak). Terdapat 5 faktor konsekuensi dari 4 artikel penghindaran pajak (14%), yaitu *Related Party Transactions*, *Cash Dividend Policy*, *Cost of Equity*, *Firm Value* dan *Corporate Risk*. Keempat variabel konsekuensi tersebut terbukti dipengaruhi oleh penghindaran pajak dan satu variabel konsekuensi tidak terbukti.

Pengaruh penghindaran pajak terhadap *related party transactions* juga melibatkan variabel moderasi yaitu mekanisme *corporate governance* terbukti memoderasi hubungan antara penghindaran pajak dan jumlah transaksi dengan pihak terkait. Pengaruh penghindaran pajak terhadap *cash dividend policy* juga melibatkan variabel moderasi yaitu melalui transaksi dengan pihak terkait, penghindaran pajak perusahaan akan negatif terkait dengan dividen tunai perusahaan tingkat pembayaran namun tidak terbukti. Selain itu juga diuji tentang mekanisme CG akan memoderasi hubungan penghindaran pajak dan tingkat pembayaran dividen kas perusahaan, yang dimediasi oleh jumlah pihak terkait transaksi namun tidak terbukti (Sari *et al.*, 2017). Pengaruh penghindaran pajak terhadap nilai perusahaan juga diuji dengan variabel moderator *corporate governance* dan hasilnya menunjukkan bahwa *corporate governance* tidak terbukti memperkuat hubungan antara penghindaran pajak dan nilai perusahaan (Yee *et al.*, 2018).

Tabel 5. Klasifikasi Variabel Konsekuensi - Variabel Dependen

No.	Faktor Konsekuensi	Penulis	Pengaruh		
			+	-	Tidak Berpengaruh
1	<i>Related Party Transactions</i>	Sari <i>et al.</i> (2017)	1		
2	<i>Cash Dividend Policy</i>	Sari <i>et al.</i> (2017)		1	
3	<i>Cost of Equity</i>	Febriyanto & Firmansyah (2018)	1		
4	<i>Firm Value</i>	Yee <i>et al.</i> (2018)		1	
5	<i>Corporate Risk</i>	Firmansyah & Muliana (2018)			1

### Klasifikasi Populasi dan Sampel Penelitian

Tabel 6 menyajikan klasifikasi berdasarkan sampel penelitian yang digunakan. Sampel penelitian yang mendominasi penelitian penghindaran pajak adalah perusahaan manufaktur (41%), perusahaan non keuangan di BEI (19%), perusahaan terdaftar di BEI (11%), dan perusahaan *property, real estate, dan construction building* (7%). Menariknya, terdapat 1 artikel penghindaran pajak dari penulis Malaysia (yaitu Yee *et al.*, 2018) yang menggunakan sampel perusahaan publik di pasar modal Malaysia. Periode amatan penelitian penghindaran pajak selama 7 tahun terakhir adalah tahun 2001 - 2015. Periode 2001 - 2015 ini melibatkan tiga kali perubahan tarif pajak penghasilan yaitu Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 dimana tarif pajak penghasilan wajib pajak badan menggunakan tarif progresif, Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 yang mengatur tarif pajak penghasilan wajib pajak badan menggunakan tarif tunggal yaitu untuk tahun 2008 sebesar 28% dan mulai tahun pajak 2010 sebesar 25%. Sebagian besar penelitian penghindaran pajak (22 artikel dari 27 artikel atau 81%) menggunakan sampel penelitian dengan periode amatan mulai tahun 2010. Dua artikel penghindaran pajak (Gunawan, 2017 dan Yee *et al.*, 2018) menggunakan amatan hanya 1 tahun yaitu tahun 2014. Satu artikel penghindaran pajak (Oktavia & Martani, 2013) menggunakan amatan yang melibatkan dua tarif pajak penghasilan (tarif PPh WP Badan tahun 2008 dan 2010) dan dua

artikel penghindaran pajak (Suyanto & Supramono, 2012) dan (Geraldina, 2013) menggunakan amatan yang melibatkan tiga tarif pajak penghasilan (tarif PPh WP Badan tahun 2000, 2008, dan 2010). Ketiga artikel penghindaran pajak dengan periode observasi melibatkan lebih dari dua tarif pajak penghasilan merupakan topik anteseden.

Tabel 6. Klasifikasi Populasi dan Sampel Penelitian

Jumlah Artikel	Persentase (%)	Populasi dan Sampel Perusahaan	Periode Amatan	Jumlah Sampel	N
3	11	Perusahaan Terdaftar di BEI	2010-2014	254 perusahaan (Tjondro <i>et al.</i> , 2016),	165
			2010-2012	68 perusahaan (Rusydi, 2013),	204
			2010-2014	55 perusahaan (Damayanti & Prastiwi, 2017)	--
5	19	Perusahaan Non-Keuangan Terdaftar di BEI	2010-2013	164 perusahaan (Hidayati & Diyanty, 2018),	656
			2009-2012	43 perusahaan (Oktavia & Martani, 2013),	144
			2013-2015	80 perusahaan (Firmansyah & Muliana, 2018)	240
			2010-2014	331 perusahaan (Hanna & Haryanto, 2016)	1655
			2011-2015	24 perusahaan (Nurhandono & Firmansyah, 2017)	120
11	41	Perusahaan Manufaktur	2011-2013	50 perusahaan (Sandy & Lukviarman, 2015),	150
			2006-2010	39 perusahaan (Suyanto & Supramono, 2012),	195
			2010-2012	20 perusahaan (Carolina <i>et al.</i> , 2014),	60
			2010-2012	67 perusahaan (Ngadiman & Puspitasari, 2014),	170
			2010-2011	Tidak disebutkan (Tiaras & Wijaya, 2015),	148
			2010-2014	50 perusahaan (Harnovinsah & Mubarakah, 2016),	250
			2013-2015	64 perusahaan (Dewi & Cynthia, 2018),	192
			2010-2013	84 Perusahaan (Tandean, 2016)	84
			2011-2015	84 perusahaan (Febriyanto & Firmansyah, 2018),	420
			2010-2013	Tidak disebutkan (Ardy & Kristanto, 2015),	72
2011-2015	36 perusahaan (Nurfauzi & Firmansyah, 2018)	180			
1	4	Perusahaan Manufaktur kecuali di bidang industri	2001-2010	108 perusahaan (Geraldina, 2013)	108

		rokok			
2	7	Perusahaan <i>Property, Real Estate</i> , dan <i>Construction Building</i>	2012-2014 2012-2015	38 perusahaan (Saputra <i>et al.</i> , 2015) 22 perusahaan (Turyatini, 2017)	--- 72
1	4	Perusahaan Tambang & Kelapa Sawit	2010-2014	13 perusahaan (Maraya & Yendrawati, 2016)	65
1	4	Perusahaan Go Public Terdaftar di Jakarta Islamic Index (JII)	2010-2014	11 perusahaan (Makhfudloh <i>et al.</i> , 2018)	55
1	4	100 Perusahaan dengan Market Capitalization terbesar	2011-2014	54 perusahaan (Sari <i>et al.</i> , 2017)	195
1	4	Semua Perusahaan di Indonesia yang menyajikan laporan keberlanjutan tahun 2014	2014	42 Perusahaan (Gunawan, 2017)	42
1	4	Perusahaan Publik di Pasar Modal Malaysia	2014	82 perusahaan (Yee <i>et al.</i> , 2018)	82

Jumlah sampel observasi dalam penelitian penghindaran pajak selama 7 tahun terakhir mencakup terendah 38 observasi dan tertinggi 1655 observasi. Penelitian penghindaran pajak dengan jumlah sampel di atas 100 sebanyak 17 artikel (63%) dan di bawah 100 sebanyak 10 artikel (37%). Jika dihubungkan dengan statistik, maka sampel yang digunakan harus berukuran besar supaya mempunyai presisi yang tinggi (Hartono, 2010). Presisi dapat ditingkatkan dengan jumlah sampel. Semakin besar jumlah sampelnya, semakin kecil kesalahan standar estimasinya. Secara umum, jumlah sampel yang besar adalah minimal 30 item. Semakin besar lebih dari 30 item akan lebih baik. Jika dilihat dari jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian penghindaran pajak maka kriteria sampel (yaitu presisi) telah terpenuhi.

### Klasifikasi Proksi Penghindaran Pajak

Tabel 7 menyajikan penggunaan delapan (8) proksi penghindaran pajak di Indonesia selama 7 tahun terakhir. Proksi penghindaran pajak didominasi proksi *effective tax rate* (ETR) yaitu sebanyak 13 artikel (48%), proksi *current ETR* sebanyak 8 artikel (30%), proksi *Cash ETR* sebanyak 5 artikel (19%), dan proksi *Book Tax Gap* sebanyak 4 artikel (15%). Penelitian penghindaran pajak di Amerika Serikat pada umumnya menggunakan 12 proksi (Hanlon & Heitzman, 2010) (Figure 2). Temuan di Indonesia menunjukkan bahwa terdapat beberapa proksi penghindaran pajak yang belum digunakan dalam penelitian penghindaran pajak. Sebagian besar penelitian penghindaran pajak di Indonesia (81%) menggunakan satu proksi penghindaran pajak. Namun terdapat 5 artikel penghindaran pajak (19%) menggunakan dua proksi penghindaran pajak (yaitu Suyanto & Supramono (2012), Oktavia & Martani (2013), Rusydi (2013), Hidayati & Diyanty (2018), Firmansyah & Muliana (2018)).

Tabel 7. Beberapa Proksi Penghindaran Pajak di Indonesia

No	Proksi Penghindaran Pajak / Agresivitas Pajak	Rumus	Peneliti	Jumlah Artikel	Persentase# (%)
1	Tarif Pajak Efektif (ETR) atau GETR (GAAP ETR)	Beban Pajak : Laba Sebelum Pajak (Hanlon & Heitzman, 2010)	Suyanto & Supramono (2012), Oktavia & Martani (2013), Rusydi (2013), Saputra <i>et al.</i> (2015), Sandy & Lukviarman (2015), Ardy & Kristanto (2015), Tiaras & Wijaya (2015), Hanna & Haryanto (2016), Damayanti & Prastiwi (2017), Gunawan (2017), Dewi & Cynthia (2018), Makhfudloh <i>et al.</i> (2018), Hidayati & Diyanty (2018)	13	48
2	<i>Current Effective Tax Rate (CETR)</i>	Beban pajak kini / laba sebelum pajak (Hanlon & Heitzman, 2010)	Oktavia & Martani (2013), Rusydi (2013), Harnovinsah & Mubarakah (2016), Tandean (2016), Sari <i>et al.</i> (2017), Turyatini (2017), Yee <i>et al.</i> (2018), Hidayati & Diyanty (2018)	8	30
3	<i>Cash Effective Tax Ratio</i>	<i>Cash taxes paid : pretax income</i> (Dyrenng, Hanlon, & Maydew, 2010; Cheng, Huang, Li, & Stanfield, 2012)	Suyanto & Supramono (2012), Ngadiman & Puspitasari (2014), Carolina <i>et al.</i> (2014), Tjondro <i>et al.</i> (2016), Firmansyah & Muliana (2018)	5	19
4	<i>ETR Differential</i>	Selisih antara tarif pajak penghasilan yang berlaku di Indonesia dengan GAAP ETR (Hanlon & Heitzman, 2010)	Oktavia & Martani (2013)	1	4
5	<i>Book Tax Gap (BTG)</i>	(Laba Akuntansi-Penghasilan Kena Pajak) / Total Aset (desai adn Dharmapala 2006)	Maraya & Yendrawati (2016), Nurhandono & Firmansyah (2017), Nurfauzi & Firmansyah (2018), Febriyanto & Firmansyah (2018)	4	15
6	Aktivitas Agresif <i>Tax Shelter</i>	nilai sanksi pajak kurang bayar plus denda pada tahun t	Geraldina (2013)	1	4
7	<i>Discretionary Permanent Differences (DTAX)</i>	Frank, Lynch, & Rego (2009)	Firmansyah & Muliana (2018)	1	4

#Persentase = jumlah artikel pengguna proksi dibagi total artikel penghindaran pajak

Measure	Computation	Description	Impact accounting earnings?	Reflect deferral strategies?	Reflect non-conforming avoidance?	Reflect conforming avoidance?	Computable by jurisdiction?
GAAP ETR	$\frac{\text{Worldwide total income tax expense}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Total tax expense per dollar of pre-tax book income	Yes	No	Yes	No	Yes
Current ETR <sup>a</sup>	$\frac{\text{Worldwide current income tax expense}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Current tax expense per dollar of pre-tax book income	Maybe	Yes	Yes	No	Yes
Cash ETR <sup>b</sup>	$\frac{\text{Worldwide cash taxes paid}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Cash taxes paid per dollar of pre-tax book income	No	Yes	Yes	No	No
Long-run cash ETR <sup>c</sup>	$\frac{\sum \text{Worldwide cash taxes paid}}{\sum \text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Sum of cash taxes paid over n years divided by the sum of pre-tax earnings over n years	No	Yes	Yes	No	No
ETR Differential <sup>d</sup>	Statutory ETR—GAAP ETR	The difference of between the statutory ETR and the firm's GAAP ETR	Yes	No	Yes	No	No
DTAX <sup>e</sup>	Error term from the following regression: ETR differential = $\alpha$ Pre-tax book income + $\beta$ Controls + $\epsilon$	The unexplained portion of the ETR differential	Yes	No	Yes	No	No
Total BTD <sup>f</sup>	Pre-tax book income—((U.S. CTE+Fgm CTE)/U.S. STR)—(MOL—NOL <sub>t+1</sub> )	The total differences between book and taxable incomes	Yes for a portion, no for a portion	Yes	Yes	No	Yes (U.S.)
Temporary BTD	Deferred tax expense/U.S. STR		No	Yes	Yes	No	Yes (U.S.)
Abnormal total BTD <sup>g</sup>	Residual from $BTD_t/\alpha_{it} = \beta_1 A_{it} + \beta_2 M_{it} + \epsilon_{it}$	A measure of unexplained total book-tax differences	Yes for a portion, no for a portion	Yes	Yes	No	No
Unrecognized tax benefits <sup>h</sup>	Disclosed amount post-RN48	Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions	Yes	If uncertain	Yes, some	Yes, some	No
Tax shelter activity <sup>i</sup>	Indicator variable for firms accused of engaging in a tax shelter	Firms identified via firm disclosures, the press, or IRS confidential data	Depends on the type of shelter	Shelter may be a deferral strategy, but not an overall measure	Not overall—measure is transaction based	Not overall—measure is transaction based	Unlikely
Marginal tax rate <sup>j</sup>	Simulated marginal tax rate	Present value of taxes on an additional dollar of income	No	Yes	Yes	Yes	Not with existing data

Gambar 2. Pengukuran Penghindaran Pajak Sumber: (Hanlon & Heitzman, 2010)

**Penelitian Penghindaran Pajak dengan Pendekatan Lain**

Penelitian penghindaran pajak di Indonesia juga dilakukan dengan pendekatan selain kuantitatif empiris sebanyak 4 artikel yaitu kuantitatif yang menggunakan metode pengumpulan data dengan survei (yaitu Oktaviani *et al.*, 2018), pendekatan trend (Astuti & Aryani, 2016) dan ada juga pendekatan kualitatif (yaitu Syanthi *et al.*, 2013; dan Rahayu, 2010). Tabel 8 menyajikan daftar artikel tersebut. Hasil menunjukkan bahwa penelitian penghindaran pajak dengan pendekatan selain kuantitatif empiris mendapatkan sitasi sebanyak 32 dari 4 artikel.

Tabel 8. Penelitian Penghindaran Pajak - Pendekatan Lain

Jurnal	Judul	Peneliti & Tahun	Pendekatan	Sitasi
Ekuitas	“Dampak Manajemen Laba terhadap Perencanaan Pajak dan Persistensi Laba”	Syanthi <i>et al.</i> , (2013)	Kualitatif	4
JAKI	“Evaluasi Regulasi atas Praktik Penghindaran Pajak Penanaman Modal Asing”	Rahayu (2010)	Kualitatif	17
Jurnal Akuntansi	“Peran <i>Religionsity</i> sebagai Pemoderasi Hubungan <i>Money Ethics</i> Terhadap Upaya <i>Tax Evasion</i> ”	Oktaviani <i>et al.</i> (2018)	Kuantitatif-Data Primer	-
Jurnal Akuntansi	“Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur di Indonesia yang Terdaftar di BEI Tahun 2001-2014”	Astuti & Aryani (2016)	Kuantitatif-Trend	11
			Jumlah Sitasi	32

**Analisis Komunitas – Sitasi**

Tabel 2 sebelumnya juga menampilkan jumlah sitasi artikel penghindaran pajak selama periode 2012-2018 sebesar 163 dari 27 artikel. Enam puluh tujuh persen (67%) artikel penghindaran pajak telah mendapatkan sitasi dan 33% artikel penghindaran pajak belum mendapatkan sitasi. Temuan ini menunjukkan bahwa penelitian penghindaran pajak telah memiliki dampak bagi ilmu pengetahuan perpajakan di bidang akuntansi di Indonesia.

Penulis dengan sitasi tertinggi adalah Suyanto & Supramono (2012) sebanyak 64 kali, Tiaras & Wijaya (2015) sebanyak 29 kali, Sandy & Lukviarman (2015) sebanyak 21 kali, dan Rusydi (2013) sebanyak 16 kali. Jurnal yang mendapatkan sitasi terbanyak adalah Jurnal Keuangan dan Perbankan (JKP) sebanyak 67 sitasi dari 3 artikel, Jurnal Akuntansi sebanyak 32 sitasi dari 6 artikel, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia sebanyak 27 sitasi dari 4 artikel, Jurnal Akuntansi Multiparadigma sebanyak 17 sitasi dari 2 artikel, dan Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia sebanyak 12 sitasi dari 2 artikel.

Topik yang mendapatkan sitasi yang paling banyak dikaitkan dengan penghindaran pajak dan variabel anteseden meliputi *corporate governance*, ukuran perusahaan, likuiditas, leverage, dan manajemen laba. Namun terdapat juga beberapa artikel penghindaran pajak yang belum mendapatkan sitasi. Beberapa artikel yang belum mendapatkan sitasi merupakan artikel yang baru terpublikasi di tahun 2018 (seperti Firmansyah & Muliana, 2018; Dewi & Cynthia, 2018; Yee *et al.*, 2018; Hidayati & Diyanty, 2018; dan Nurfauzi & Firmansyah, 2018). Sedang beberapa belum mendapatkan sitasi meskipun sudah sejak tahun 2017 dipublikasi (seperti Gunawan, 2017; Turyatini, 2017; Nurhandono & Firmansyah, 2017) dan sejak tahun 2015 (seperti Ardy & Kristanto, 2015).

#### 4. SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Tulisan ini bertujuan untuk memetakan penelitian penghindaran pajak di Indonesia berdasarkan 27 artikel yang terpublikasi di 12 jurnal terakreditasi nasional periode 2012-2018. Jurnal terakreditasi nasional yang paling memberikan ruang penelitian penghindaran pajak adalah jurnal Akuntansi yang dikelola oleh Universitas Tarumanegara Jakarta. Topik penelitian penghindaran pajak yang paling banyak diteliti adalah anteseden 85% (23 artikel). Klasifikasi topik penelitian—anteseden menunjukkan bahwa terdapat 28 variabel anteseden yaitu *corporate governance* (mencakup proksi kepemilikan institusional, komisaris independen, kualitas audit, independensi auditor, komite audit, kepemilikan manajerial, skor *corporate governance*), kepemilikan keluarga, karakteristik eksekutif, *managerial ability*, *management compensation*, *corporate social responsibility*, pemanfaatan *tax heaven countries*, *multinationality*, pemeriksaan pajak, penggunaan derivatif (USER), tingkat pengungkapan transaksi derivatif, penggunaan derivatif keuangan (*net fair value of derivative instrument*), manajemen laba, ukuran perusahaan, profitabilitas, pertumbuhan penjualan, likuiditas, leverage, *deferred tax expense*, *tax accounting choices*, lindung nilai, dan risiko kebangkrutan. Klasifikasi topik penelitian—konsekuensi menunjukkan bahwa terdapat 4 artikel (15%) dengan 5 variabel konsekuensi yaitu *related party transactions*, *cash dividend policy*, *cost of equity*, *firm value*, dan *corporate risk*.

Sampel penelitian yang didominasi digunakan dalam penelitian penghindaran pajak adalah perusahaan manufaktur dan jumlah observasi tertinggi penelitian penghindaran pajak adalah sebesar 1655, terendah adalah sebesar 38 serta sebagian besar menggunakan observasi di atas 100. Hal ini telah sesuai dengan salah satu kriteria sampel yaitu presisi terpenuhi. Periode amatan penelitian penghindaran pajak selama 7 tahun terakhir mencakup tahun 2001 - tahun 2015. Proksi yang paling dominan digunakan dalam penelitian penghindaran pajak adalah *Effective Tax Rate* (ETR). Delapan puluh satu persen penelitian penghindaran pajak di Indonesia menggunakan satu proksi penghindaran pajak dan 19% menggunakan dua proksi penghindaran pajak.

Analisis sitasi menunjukkan jumlah sitasi penelitian penghindaran pajak selama 7 tahun terakhir sebesar 163 dari 27 artikel. 67% artikel penghindaran pajak telah mendapatkan sitasi dan 33% artikel penghindaran pajak belum mendapatkan sitasi. Sitasi yang paling banyak terkait dengan variabel anteseden meliputi *corporate governance*, ukuran perusahaan, likuiditas, leverage, dan manajemen laba.

Penelitian ini memiliki keterbatasan. Pemetaan penelitian penghindaran pajak ini hanya berdasarkan sampel penelitian dengan metode kuantitatif empiris. Metode lain seperti survei, kualitatif, dan tinjauan literatur belum banyak dilakukan di jurnal akreditasi nasional. Meski terdapat 4 artikel bukan dengan pendekatan kuantitatif empiris. Hal ini memberikan peluang besar dalam pengembangan penelitian penghindaran pajak di Indonesia.

#### DAFTAR PUSTAKA

Ardy, & Kristanto, A. B. 2015, 'Faktor finansial dan non finansial yang mempengaruhi agresivitas pajak di Indonesia', *Jurnal Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 15(1), hlm. 31-48. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.25105/mraai.v15i1.2086>

- Astuti, T. P., & Aryani, Y. A. 2016, 'Tren penghindaran pajak perusahaan manufaktur di Indonesia yang terdaftar di BEI tahun 2001-2014', *Jurnal Akuntansi*, XX(03), hlm. 375-388. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v20i3.4>
- Carolina, V., Natalia, M., & Debbianita, D. 2014, 'Karakteristik eksekutif terhadap tax avoidance dengan leverage sebagai variabel intervening', *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 18(3), hlm. 409-419.
- Cheng, A. C. S., Huang, H. H., Li, Y., & Stanfield, J. 2012, 'The Effect of Hedge Fund Activism on Corporate Tax Avoidance', *The Accounting Review*, 87(5), pp. 1493-1526. <http://doi.org/10.2308/accr-50195>
- Damayanti, H. H., & Prastiwi, D. 2017, 'Peran OECD dalam meminimalisasi upaya tax aggressiveness pada perusahaan multinationality', *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(1), hlm. 79-89.
- Dewi, S. P., & Cynthia, C. 2018, 'Aggressiveness tax in Indonesia', *Jurnal Akuntansi*, XXII(02), pp. 239-254. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v22i2.350>
- Dyreg, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. 2010, 'The effects of executives on corporate tax avoidance', *The Accounting Review*, 85(4), pp. 1163-1189.
- Febriyanto, A. S., & Firmansyah, A. 2018, 'The effects of tax avoidance, accrual earnings management, real earnings management, and capital intensity on the cost of equity', *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 10(1), hlm. 40-50. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.15294/jda.v10i1.12976>
- Firmansyah, A., & Muliana, R. 2018, 'The effect of tax avoidance and tax risk on corporate risk', *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 22(4), hlm. 643-656.
- Fitriana, A., Dewi, A. C., & Setiawan, D. 2018, 'Recent developments in dividend policy: evidence from Indonesia', *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 22(1), hlm. 37-50.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. 2009, 'Tax reporting aggressiveness to aggressive and its relation financial reporting', *The Accounting Review*, 84(2), pp. 467-496.
- Geraldina, I. 2013, 'Preferensi manajemen laba akrual atau manajemen laba riil dalam aktivitas tax shelter', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 10(2), hlm. 206-224.
- Gunawan, J. 2017, 'Pengaruh corporate social responsibility dan corporate governance terhadap agresivitas pajak', *Jurnal Akuntansi*, XXI(03), hlm. 425-436. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v21i3.246>
- Hanlon, M., & Heitzman, S. 2010, 'A review of tax research', *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), pp. 127-178. <http://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Hanna, & Haryanto, M. 2016, 'Agresivitas pelaporan keuangan, agresivitas pajak, tata kelola perusahaan dan kepemilikan keluarga', *Jurnal Akuntansi*, XX(03), hlm. 407-419.
- Harnovinsah, H., & Mubarakah, S. 2016, 'Dampak tax accounting choices terhadap tax aggressive', *Jurnal Akuntansi*, XX(02), hlm. 267-284. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v20i2.58>
- Hartono, Jogyanto. 2010, *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*, Yogyakarta: BPFE.
- Herawati, N., & Bandi, B. 2017, 'Dua puluh tahun riset perpajakan dalam akuntansi: suatu studi bibliografi', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 19(2), hlm. 102-121. <http://doi.org/10.9744/jak.19.2.102-121>
- Herawati, N., & Bandi, B. 2018, 'Dua dekade simposium nasional akuntansi: sebuah studi bibliografi riset perpajakan'. in *Simposium Nasional Akuntansi XXI, Samarinda*, pp. 1-26.
- Hesford, J. W., Lee, S. S., Stede, W. A. Van Der, & Young, S. M. 2007, 'Management accounting: a bibliographic study', *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, pp. 3-26. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01001-7](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01001-7)
- Hidayati, W., & Diyanty, V. 2018, 'Pengaruh moderasi koneksi politik terhadap kepemilikan keluarga dan agresivitas pajak', *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 22(1), hlm. 46-60. <http://doi.org/https://doi.org/10.20885/jaai.vol2.2.iss1.art5>
- Makhfudloh, F., Herawati, N., & Wulandari, A. 2018, 'Pengaruh corporate social responsibility terhadap perencanaan agresivitas pajak', *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 18(1), hlm. 48-60.
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. 2016, 'Pengaruh corporate governance dan corporate social responsibility disclosure terhadap tax avoidance: studi empiris pada perusahaan tambang dan CPO', *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Auditing Indonesia*, 20(2), hlm. 147-159.
- Ngadiman, N., & Puspitasari, C. 2014, 'Kepemilikan institusional, dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak', *Jurnal Akuntansi*, XVIII(03), hlm. 408-421. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v18i3.273>

- Nurfauzi, R., & Firmansyah, A. 2018, 'Managerial ability, management compensation, bankruptcy risk, and tax aggressiveness', *Jurnal Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 18(1), hlm. 75-100. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.25105/mraai.v18i1.2775>
- Nurhandono, F., & Firmansyah, A. 2017, 'Lindung nilai, financial leverage, manajemen laba dan agresivitas pajak', *Jurnal Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 17(1), hlm. 31-52. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.25105/mraai.v17i1.2039>
- Oktavia, & Martani, D. 2013, 'Tingkat pengungkapan dan penggunaan derivatif keuangan dalam aktivitas penghindaran pajak', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 10(2), hlm. 129-146.
- Oktaviani, R. M., Srimindarti, C., & Hardiningsih, P. 2018, 'Peran religiosity sebagai pemoderasi hubungan money ethics terhadap upaya tax evasion', *Jurnal Akuntansi*, XXII(01), hlm. 105-118. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24912/ja.v22i1.325>
- Rahayu, N. 2010, 'Evaluasi regulasi atas praktik penghindaran pajak penanaman modal asing', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(1), hlm. 61-78.
- Rusydi, M. K. 2013, 'Pengaruh ukuran perusahaan terhadap aggressive tax avoidance di Indonesia', *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(2), hlm. 165-329. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2013.08.7200>
- Sandy, S., & Lukviarman, N. 2015, 'Pengaruh corporate governance terhadap tax avoidance: studi empiris pada perusahaan manufaktur', *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 19(2), hlm. 85-98.
- Saputra, M. F., Rifa, D., & Rahmawati, N. 2015, 'Pengaruh corporate governance, profitabilitas, dan karakter eksekutif terhadap tax avoidance pada perusahaan yang terdaftar di BEI', *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Auditing Indonesia*, 19(1), hlm. 1-12.
- Sari, D. K., Utama, S., & Rossieta, H. 2017, 'Tax avoidance, related party transactions, corporate governance and the corporate cash dividend policy', *Journal of Indonesian Economy and Business*, 32(3), pp. 190-208.
- Suprianto, E., & Setiawan, D. 2017, 'Manajemen laba di indonesia: studi sebuah bibliografi', *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 21(2), hlm. 287-301.
- Suryaputra, F. A. G., Bandi, & Setiawan, D. 2017, 'Perkembangan penelitian kinerja perbankan di Indonesia', *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 17(2), hlm. 88-99.
- Suyanto, K. D., & Supramono, S. 2012, 'Likuiditas, leverage, komisaris independen, dan manajemen laba terhadap agresivitas pajak perusahaan', *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 16(2), hlm. 167-177.
- Syanthi, N. T., Sudarma, Ma., & Saraswati, E. 2013, 'Dampak manajemen laba terhadap perencanaan pajak dan persistensi laba', *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 17(2), hlm. 192-210. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.24034/j25485024.y2013.v17.i2.159>
- Tandean, V. A. 2016, 'Good corporate governance dan ukuran perusahaan pengaruhnya pada tax avoidance', *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 11(1), hlm. 54-62. <http://doi.org/https://doi.org/10.24843/JIAB.2016.v11.i01.p07>
- Tang, T. Y. H. 2015, 'Does book-tax conformity deter opportunistic book and tax reporting? an international analysis', *European Accounting Review*, 24(3), hlm. 441-69.
- Tiaras, I., & Wijaya, H. 2015, 'Pengaruh likuiditas, leverage, manajemen laba, komisaris independen dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak', *Jurnal Akuntansi*, XIX(03), hlm. 380-397.
- Tjondro, E., Widuri, R., & Katopo, J. M. 2016, 'Kualitas corporate social responsibility dan penghindaran pajak dengan kinerja laba sebagai moderator', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 18(2), hlm. 105-118. <http://doi.org/10.9744/jak.18.2.105-118>
- Turyatini. 2017, 'The analysis of tax avoidance determinant on the property and real estate companies', *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 9(2), hlm. 143-153. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.15294/jda.v9i2.10385>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan
- Yee, C. S., Sapiee, N. S., & Abdullah, M. 2018, 'Tax avoidance, corporate governance, and firm value in the digital era', *Journal of Accounting and Investment*, 19(2), pp. 160-175. <http://doi.org/10.18196/jai.190299>