



## Pengaruh Kesulitan Keuangan dan Penyimpangan Akuntansi terhadap Agresivitas Pajak yang Dimoderasi Dewan Komisaris Independen

### *The Effect of Financial Distress and Accounting Irregularities on Tax Aggressiveness Moderated by the Independent Board of Commissioners*

Yogeswari Sista Shintyamani<sup>1</sup>, Heru Tjaraka<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Universitas Airlangga, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Surabaya

Email: \*<sup>1</sup>[yogeswari-2024@feb.unair.ac.id](mailto:yogeswari-2024@feb.unair.ac.id), <sup>2</sup>[heru\\_tjaraka@feb.unair.ac.id](mailto:heru_tjaraka@feb.unair.ac.id)

#### Article Info

##### Article history:

Received: 13 Agustus 2025

Accepted: 23 Desember 2025

Published: 25 Desember 2025

Keywords: *financial distress; accounting irregularities; tax aggressiveness; independent board of commissioners*

DOI: 10.37859/jae.v15i2.10013

JEL Classification:

#### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh Kesulitan Keuangan dan penyimpangan akuntansi terhadap tingkat agresivitas pajak, dengan mempertimbangkan peran dewan komisaris independen untuk digunakan sebagai variabel moderasi. Seluruh data penelitian bersumber dari perusahaan manufaktur yang selama tahun 2016 sampai 2019 tercatat di Bursa Efek Indonesia dan diperoleh 52 perusahaan sebagai sampel, sehingga menghasilkan 208 data observasi. Penelitian ini menunjukkan perusahaan dengan Kesulitan Keuangan cenderung bersikap lebih agresif dalam pengelolaan pajaknya. Sebaliknya, penyimpangan akuntansi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat agresivitas pajak. Temuan lain mengindikasikan bahwa keberadaan komisaris independen mampu meredam pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap agresivitas pajak. Namun, komisaris independen tidak berfungsi sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara penyimpangan akuntansi dan agresivitas pajak.

*The objective of this study is to empirically examine the effects of financial distress and accounting irregularities on tax aggressiveness, with the moderating role of independent commissioners. The study targets manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2016–2019 period and 52 firms were selected, producing 208 firm-year observations. This study shows that companies experiencing financial pressure tend to adopt more aggressive tax practices. In contrast, accounting irregularities are not found to have a statistically significant effect on the level of tax aggressiveness. Another finding indicates that the presence of independent commissioners can dampen the influence of financial distress on tax aggressiveness. However, independent commissioners do not act as a moderating variable in the relationship between accounting irregularities and tax aggressiveness.*

## PENDAHULUAN

Pendapatan negara memegang peran sentral dalam membiayai berbagai program dan layanan publik, mulai dari pendidikan, kesehatan, pembangunan infrastruktur, hingga pelayanan umum yang bertujuan menciptakan kenyamanan dan keamanan bagi masyarakat. Penerimaan negara bersumber dari beberapa pos, seperti pajak, penerimaan negara bukan pajak (PNBP), dan hibah. Berdasarkan data Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) 2019, sektor pajak menyumbang sekitar 73% dari total pendapatan negara, menjadikannya kontributor terbesar.

Meskipun porsi nya dominan, realisasi penerimaan pajak belum sepenuhnya mencapai target yang telah direncanakan. Salah satu penyebab utamanya adalah persepsi sebagian besar Wajib Pajak yang menilai bahwa pajak sebagai beban yang membebani laba, sehingga memicu berbagai upaya untuk menekan pembayaran pajak. Upaya tersebut dapat berbentuk perencanaan pajak yang sesuai hukum maupun strategi agresif yang melampaui batas kewajaran (Trisnawati et al., 2020). Agresivitas pajak sendiri diartikan sebagai langkah signifikan untuk mengurangi kewajiban pajak, baik dengan cara resmi seperti *tax avoidance*, maupun tidak resmi seperti *tax evasion* (Frank et al., 2009).

Kondisi keuangan perusahaan yang tertekan atau *Kesulitan Keuangan* sering dikaitkan dengan perilaku pajak yang agresif. Richardson et al. (2015) mengemukakan bahwa meningkatnya risiko kebangkrutan mendorong manajemen mengambil keputusan berisiko tinggi, termasuk mengurangi kewajiban pajak secara agresif. Namun, temuan tersebut tidak sejalan dengan hasil penelitian Octaviani & Sofie (2019) serta Nugroho & Firmansyah (2018) yang menemukan bahwa *Kesulitan Keuangan* tidak berdampak pada agresivitas pajak, karena perusahaan yang sedang tertekan secara finansial cenderung menghindari risiko tambahan yang dapat mencoreng citra di mata publik dan investor.

Selain tekanan finansial, perilaku agresif dalam perpajakan juga dapat dipicu oleh adanya *penyimpangan akuntansi* atau penyimpangan dalam pelaporan keuangan. Menurut Frank et al. (2009), istilah ini merujuk pada pelaporan keuangan yang tidak selaras dengan prinsip akuntansi yang berlaku (*GAAP*). Penelitian Juliawaty & Astuti (2019) serta Frank et al. (2009) menunjukkan adanya pengaruh yang positif dan signifikan antara praktik tersebut dan agresivitas pajak. Ketidakpatuhan terhadap standar pelaporan membuka peluang untuk memanipulasi kewajiban pajak. Sebaliknya, Trisnawati et al. (2020) dan Hashim et al. (2016) menemukan bahwa *penyimpangan akuntansi* tidak berpengaruh pada agresivitas pajak, dengan alasan bahwa penerapan kedua praktik secara bersamaan dapat memicu kecurigaan otoritas pajak akibat perbedaan yang mencolok antara laba akuntansi dengan laba fiskal (*book-tax differences*).

Dari sudut pandang tata kelola perusahaan, mekanisme *control* yang efektif, khususnya melalui dewan komisaris independen, diyakini mampu menekan perilaku penghindaran pajak yang berlebihan. Nicolin & Sabeni (2013) menegaskan bahwa keberadaan komisaris independen dapat menjaga keandalan laporan keuangan dengan meminimalkan potensi manipulasi oleh manajemen. Namun, efektivitas komisaris independen dalam peran moderasi pengaruh *Kesulitan Keuangan* maupun *penyimpangan akuntansi* terhadap agresivitas pajak masih memerlukan pembuktian empiris lebih lanjut.

Dengan mempertimbangkan uraian pada bagian latar belakang, penelitian ini difokuskan untuk menguji secara empiris pengaruh *Kesulitan Keuangan* dan *penyimpangan akuntansi*

terhadap tingkat agresivitas pajak, serta mengevaluasi peran dewan komisaris independen sebagai variabel yang memoderasi hubungan tersebut. Artikel ini memanfaatkan pendekatan kuantitatif dengan objek kajian perusahaan manufaktur yang tercatat di Bursa Efek Indonesia selama periode 2016–2019 sebagai metode penelitian. Sektor manufaktur dipilih karena kontribusinya yang besar terhadap penerimaan pajak nasional, yakni sebesar Rp187,82 triliun pada pertengahan 2019 (Kementerian Keuangan, 2019).

## METODE PENELITIAN

Pada penelitian ini memanfaatkan pendekatan kuantitatif deskriptif yang menggunakan dua metode analisis statistik. Analisis pertama adalah regresi linier berganda, yang memiliki tujuan untuk menguji sejauh mana *Kesulitan Keuangan* dan *penyimpangan akuntansi* sebagai variabel bebas memengaruhi *tax aggressiveness* sebagai variabel terikat. Adapun model regresi yang digunakan dalam kajian ini dirumuskan sebagai berikut:

$$TA = \alpha + \beta_1 FDISS_{it} + \beta_2 AI_{it} + \beta_3 FSIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 CINT_{it} + \epsilon_{it}$$

Keterangan:

TA	=	<i>Agresivitas Pajak</i>
FDISS	=	<i>Kesulitan Keuangan</i>
AI	=	<i>Penyimpangan akuntansi</i>
FZIZE	=	Ukuran Perusahaan
LEV	=	<i>Leverage</i>
CINT	=	<i>Capital Intensity</i>

Teknik yang kedua adalah *moderated regression analysis* (MRA) untuk untuk pengujian atas pengaruh *Kesulitan Keuangan* dan *penyimpangan akuntansi* dalam agresivitas pajak yang dimoderasi oleh dewan komisaris independen. Regresi model penelitian ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

$$TA = \alpha + \beta_1 FDISS_{it} + \beta_2 AI_{it} + \beta_3 INDCOM_{it} - \beta_4 \times FDISS_{it} \times INDCOM_{it} - \beta_5 AI_{it} \times INDCOM_{it} + \beta_6 FSIZE_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 CINT_{it} + \epsilon_{it}$$

Keterangan:

INDCOM =	Dewan komisaris independen
----------	----------------------------

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Melalui proses seleksi sampel dengan metode *purposive sampling*, penelitian ini menghasilkan 52 perusahaan sebagai sampel, dengan total 208 observasi yang bersumber dari laporan keuangan dan tahunan setiap perusahaan.

**Tabel 1. Tabel Pemilihan Sampel**

No.	Kriteria Sampel	Jumlah
1.	Perusahaan manufaktur yang tercatat sebagai emiten di Bursa Efek Indonesia pada periode 2016–2019	193
2.	Perusahaan tidak memiliki kelengkapan data penelitian untuk periode 2015–2019	(75)

3. Perusahaan menyajikan laporan keuangan dalam mata uang selain rupiah pada periode 2016–2019	(25)
4. Perusahaan yang tercatat mengalami kerugian selama periode 2016–2019	(33)
5. Perusahaan manufaktur yang memenuhi ketentuan rasio <i>Current ETR</i> berada pada kisaran antara 0 dan -1 untuk periode 2016–2019;	(8)
Total perusahaan yang menjadi sampel penelitian	52

Data Diolah Peneliti, pada 2020.

**Tabel 2. Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TA	208	-0.576	-0.056	-0.25011	0.062036
FDISS	208	0	1	0.08	0.275
AI	208	0	1	0.20	0.399
INDCOM	208	0.286	0.800	0.41099	0.104774
FSIZE	208	25.796	33.495	28.87507	1.615008
LEV	208	0.077	0.832	0.36622	0.181074
CINT	208	0.032	0.731	0.34996	0.160496
Valid N (listwise)	208				

Data Diolah Peneliti, pada 2020.

**Tabel 3. Distribusi Frekuensi Kesulitan Keuangan**

Skor	Kategori	Frekuensi	Presentase
0	Tidak mengalami <i>Kesulitan Keuangan</i>	191	91,8
1	Mengalami <i>Kesulitan Keuangan</i>	17	8,2

Data Diolah Peneliti, pada 2020.

Mengacu pada data di Tabel 3, tercatat bahwa 91,8% perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2016–2019 berada dalam kondisi tidak mengalami Kesulitan Keuangan, sedangkan sisanya, yaitu 8,2%, berada dalam kondisi Kesulitan Keuangan pada periode yang sama.

**Tabel 4. Distribusi Frekuensi Penyimpangan akuntansi**

Skor	Kategori	Frekuensi	Presentase
0	Tidak melakukan <i>penyimpangan akuntansi</i>	167	80,3
1	Melakukan <i>penyimpangan akuntansi</i>	41	19,7

Data Diolah Peneliti, pada 2020.

Merujuk pada Tabel 4, tercatat bahwa 80,3% perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2016–2019 tidak melakukan *penyimpangan akuntansi*, sedangkan 19,7% sisanya teridentifikasi melakukan praktik *penyimpangan akuntansi*.

Tabel 5. Uji Hipotesis

Variabel	Tanpa Moderasi			Moderasi			Kesimpulan
	B	T	Sig	B	T	Sig	
(constant)	-0,528	-7,246	0,000	-0,538	-7,142	0,000	
FDISS	0,055	3,406	0,001	0,174	3,045	0,003	H <sub>1</sub> diterima
AI	0,010	0,979	0,329	0,054	1,475	0,142	H <sub>2</sub> ditolak
INDCOM	-	-	-	0,000	0,010	0,992	
FDISSxINDCOM	-	-	-	-0,295	-2,236	0,026	H <sub>3</sub> diterima
AIxINDCOM	-	-	-	-0,108	-1,270	0,206	H <sub>4</sub> ditolak
FSIZE	0,009	0,438	0,001	0,009	3,555	0,000	
LEV	-0,023	-0,910	0,364	-0,016	-0,607	0,544	
CINT	0,076	2,986	0,003	0,079	3,119	0,002	
R Square	0,123			0,146			
F Statistic	6,821			5,415			
F Sig	0,000 <sup>b</sup>			0,000 <sup>b</sup>			

Data Diolah Peneliti, pada 2020.

Dari hasil pengujian hipotesis pada Tabel 5, pengujian koefisien determinasi ( $R^2$ ) pada model regresi linier berganda menunjukkan nilai sebesar 0,123. Angka ini menunjukkan kombinasi variabel bebas, yaitu Kesulitan Keuangan, penyimpangan akuntansi, serta variabel kontrol yang meliputi ukuran perusahaan, leverage, dan capital intensity, mampu menjelaskan 12,3% variasi yang terjadi pada agresivitas pajak. Sementara itu, 87,7% variasi lainnya dipengaruhi oleh kemungkinan adanya factor di luar model.

Selanjutnya, hasil uji simultan dengan metode regresi linier berganda pada Tabel 5 memperlihatkan nilai F hitung sebesar 6,821 yang memiliki signifikansi 0,000. Nilai yang signifikan tersebut berada di bawah batas kritis 5 persen, sehingga dapat diinterpretasikan bahwa *Kesulitan Keuangan* dan *penyimpangan akuntansi*, bersama-sama dengan variabel kontrol, memiliki pengaruh secara keseluruhan terhadap tingkat agresivitas pajak.

Pengujian parsial (Uji t) mengindikasikan bahwa variabel *Kesulitan Keuangan* memiliki signifikansi 0,001, yang kurang dari 0,05, sehingga dinyatakan berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak. Sebaliknya, variabel *penyimpangan akuntansi* memperoleh signifikansi sebesar 0,329, melebihi batas 0,05, sehingga pengaruhnya terhadap agresivitas pajak dinyatakan tidak signifikan.

Dari sisi variabel kontrol, ukuran perusahaan menunjukkan signifikansi 0,001 yang mengindikasikan adanya pengaruh yang signifikan. *Capital intensity* juga berpengaruh nyata dengan signifikansi 0,003. Namun, variabel *leverage* hanya mencatat signifikansi 0,364, yang berarti tidak memiliki pengaruh yang cukup kuat. Secara keseluruhan, hasil ini mengindikasikan bahwa ukuran perusahaan serta intensitas modal berkontribusi positif terhadap kecenderungan agresivitas pajak, sedangkan *leverage* tidak memberikan pengaruh yang berarti..

### Kesulitan Keuangan terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian statistik mengindikasikan bahwa kondisi *Kesulitan Keuangan* memiliki hubungan positif dengan tingkat agresivitas pajak. Bukti ini ditunjukkan oleh nilai t-statistik 3,406 dengan signifikansi sebesar 0,001, yang tidak lebih dari 5 persen. Koefisien regresi yang bernilai positif menandakan bahwa semakin berat tekanan keuangan yang dihadapi perusahaan, semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk mengambil langkah agresif dalam pengelolaan pajak. Temuan ini menguatkan penerimaan hipotesis pertama.

Perusahaan yang berada dalam tekanan finansial biasanya berupaya keras mencari strategi untuk menghindari kebangkrutan dan menjaga keberlangsungan usaha (Swandewi & Noviari, 2019). Namun, situasi ini kerap diiringi dengan terbatasnya akses terhadap

pembiayaan eksternal (Richardson et al., 2015). Berdasarkan kerangka teori sinyal, kondisi tersebut mengirimkan pesan negatif kepada calon maupun pemegang saham mengenai prospek investasi. Dengan pilihan yang semakin sempit, manajemen cenderung mengambil keputusan berisiko lebih besar, salah satunya dengan meminimalkan pembayaran pajak secara agresif untuk mempertahankan arus kas. Strategi ini dianggap penting karena pajak merupakan salah satu beban utama dalam struktur biaya perusahaan. Temuan ini juga sejalan dengan prinsip dalam teori agensi, yang menekankan bahwa agen (manajer) memiliki motivasi mempertahankan kinerjanya demi mencapai target tertentu, meskipun perusahaan tengah berada dalam *Kesulitan Keuangan*. Kepentingan ini dapat berbenturan dengan tujuan prinsipal (pemilik modal), yang khawatir terhadap potensi kerusakan reputasi apabila publik mengetahui kebijakan pajak yang terlalu agresif. Penelitian ini selaras dengan studi terdahulu oleh Swandewi & Noviani (2019), Saputra et al. (2017), Feizi et al. (2016), dan Putri et al. (2017), yang mengindikasikan Kesulitan Keuangan dapat mendorong perusahaan untuk memiliki keterlibatan praktek penghindaran pajak.

### **Penyimpangan Akuntansi terhadap Agresivitas Pajak**

Hasil pengolahan data memperlihatkan bahwa variabel *penyimpangan akuntansi* tidak memiliki pengaruh yang berarti terhadap tingkat agresivitas pajak. Nilai t-statistik yang diperoleh sebesar 0,979 dengan tingkat signifikansi 0,329 menunjukkan bahwa hasil tersebut berada di atas ambang signifikansi 5 persen, sehingga hubungan yang diharapkan tidak terkonfirmasi. Dengan kata lain, keberadaan maupun ketiadaan praktik penyimpangan akuntansi tidak memengaruhi kecenderungan perusahaan dalam mengambil langkah pajak yang agresif. Akibatnya, hipotesis kedua yang diajukan tidak dapat diterima.

Salah satu penjelasan yang mungkin adalah bahwa perusahaan yang telah melakukan pelanggaran dalam penyusunan laporan keuangan menghadapi tantangan tersendiri jika ingin sekaligus menerapkan strategi agresivitas pajak. Kombinasi kedua praktik tersebut dapat menciptakan inkonsistensi dalam pelaporan, misalnya ketika perusahaan di satu sisi ingin menampilkan laba tinggi untuk menarik investor, namun di sisi lain berupaya melaporkan laba kena pajak rendah kepada otoritas fiskal (Trisnawati et al., 2020).

Hasil ini juga tidak memberikan dukungan penuh terhadap teori agensi, karena tidak ditemukan indikasi adanya pengaruh kepentingan antara pemilik modal (prinsipal) dan manajemen (agen) terkait penerapan kedua strategi tersebut secara bersamaan. Manajer tidak terlihat berupaya memperoleh keuntungan pribadi, seperti bonus atau insentif, melalui kombinasi manipulasi laba dan penghindaran pajak. Demikian pula, temuan ini kurang sesuai dengan teori sinyal karena tidak ada bukti bahwa praktik *penyimpangan akuntansi* digunakan untuk memberikan kesan positif kepada investor melalui angka laba yang dilaporkan. Meskipun demikian, hasil ini berkesinambungan dengan penelitian terdahulu oleh Trisnawati et al. (2020) dan Hashim et al. (2016), yang sama-sama menemukan bahwa *penyimpangan akuntansi* tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku agresif dalam pengelolaan pajak.

### **Dewan Komisaris Independen dalam Memoderasi Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Agresivitas Pajak**

Temuan penelitian memperlihatkan bahwa adanya komisaris independen dalam struktur perusahaan mampu mengurangi pengaruh *Kesulitan Keuangan* terhadap perilaku agresif dalam pengelolaan pajak. Bukti empiris ini ditunjukkan oleh nilai t-statistik -2,236 dengan tingkat signifikansi 0,026, yang mengindikasikan pengaruh negatif dan signifikan. Artinya, semakin besar peran komisaris independen, semakin kecil kecenderungan perusahaan dengan Kesulitan Keuangan untuk melakukan praktik agresivitas pajak. Hal ini sekaligus mengonfirmasi kebenaran hipotesis ketiga.

Komisaris independen, sebagai pihak yang tidak terafiliasi langsung dengan manajemen, memegang fungsi pengawasan strategis atas jalannya operasional dan tindakan eksekutif perusahaan (Solomon, 2007). Berdasarkan pandangan teori sinyal yang dikemukakan Spence (1973), keberadaan mereka berpotensi mengurangi asimetri informasi dan memberikan pesan positif kepada pemegang saham maupun calon investor. Efektivitas fungsi pengawasan ini diyakini dapat meningkatkan kepercayaan pihak eksternal terhadap keputusan yang diambil perusahaan (Gantowati & Nugroho, 2009).

Peningkatan rasa percaya dari investor tersebut berkaitan erat dengan keterlibatan komisaris independen dalam mengawasi kebijakan manajerial, terutama ketika perusahaan menghadapi *Kesulitan Keuangan*. Dalam kondisi tekanan finansial, manajemen sering mencari cara untuk bertahan hidup, termasuk melalui strategi penghematan pajak yang agresif (Swandewi & Noviyari, 2019). Kehadiran komisaris independen menjadi faktor pembatas yang dapat mencegah tindakan penghindaran pajak yang berlebihan pada situasi seperti ini.

Hasil ini selaras dengan teori agensi, yang menonjolkan adanya potensi perbedaan kepentingan antara manajer sebagai agen dan pemilik modal sebagai prinsipal. Manajer cenderung berusaha mempertahankan pencapaian kinerja walaupun sedang mengalami *Kesulitan Keuangan*, sedangkan prinsipal menghindari risiko reputasi buruk akibat kebijakan pajak agresif. Penerapan tata kelola perusahaan yang dilaksanakan dengan baik yang salah satunya melalui peran aktif komisaris independen yang bebas dari konflik kepentingan (Nicolin & Sabeni, 2013) dapat menjadi mekanisme efektif untuk mengurangi potensi benturan kepentingan tersebut.

### **Dewan Komisaris Independen dalam Memoderasi Pengaruh Penyimpangan Akuntansi terhadap Agresivitas Pajak**

Analisis penelitian ini mengindikasikan keberadaan dewan komisaris independen tidak berperan sebagai pemoderasi dalam peran *penyimpangan akuntansi* dan agresivitas pajak. Hal tersebut diindikasikan oleh nilai t-statistik sebesar -1,270 dengan signifikansi 0,260, yang berada di atas ambang batas 5 persen. Dengan kata lain, peningkatan maupun penurunan persentase komisaris independen sebuah Perusahaan tidak mencerminkan pengaruh berarti terhadap hubungan kedua variabel tersebut, sehingga hipotesis keempat dinyatakan tidak terbukti.

Menurut perspektif teori agensi, baik agen maupun prinsipal memiliki tujuan dan kepentingan masing-masing. Untuk meminimalkan potensi konflik di antara keduanya, diperlukan mekanisme pengawasan yang memadai (Asri & Suardana, 2016). Salah satu bentuk pengawasan yang diharapkan dapat memperkuat tata kelola perusahaan adalah melalui peran komisaris independen (Nicolin & Sabeni, 2013). Regulasi dalam POJK No. 33 menetapkan bahwasanya setiap korporasi wajib minimal memiliki dua anggota dewan komisaris, dengan sekurang-kurangnya satu di antaranya berasal dari pihak independen. Jika jumlah dewan komisaris berjumlah dua atau lebih, proporsi komisaris independen wajib mencapai minimal 30 persen.

Akan tetapi, dalam praktiknya, penunjukan komisaris independen kerap dilakukan sekadar untuk memenuhi ketentuan regulasi (Anam & Liyanto, 2019). Hal ini berdampak pada kurangnya pemahaman mendalam mengenai bisnis inti perusahaan yang dimiliki oleh sebagian komisaris independen (Nugroho & Firmansyah, 2018). Akibatnya, fungsi pengawasan yang semestinya dijalankan tidak maksimal, termasuk dalam upaya mencegah manipulasi laporan keuangan.

Berdasarkan perspektif teori sinyal, kondisi ini mengindikasikan bahwa adanya komisaris independen tidak efektif dalam mereduksi asimetri informasi maupun memberikan sinyal positif kepada investor. Bahkan, situasi ini berpotensi menurunkan tingkat kepercayaan investor terhadap keputusan perusahaan. Meski demikian, temuan ini berkesinambungan

dengan penelitian Asri & Suardana (2016) yang menemukan bahwa komisaris independen dalam struktur *corporate governance* tidak selalu menjalankan peran pengawasannya secara optimal pada proses pengambilan kebijakan.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis terhadap perusahaan manufaktur periode 2016–2019, dapat disimpulkan bahwa kondisi kesulitan keuangan terbukti meningkatkan kecenderungan perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak secara positif dan signifikan, sementara praktik penyimpangan akuntansi tidak menunjukkan kontribusi yang berarti terhadap tingkat agresivitas pajak. Selain itu, keberadaan dewan komisaris independen terbukti mampu memperlemah pengaruh kesulitan keuangan terhadap agresivitas pajak, sehingga berperan sebagai variabel moderasi dalam hubungan tersebut. Namun demikian, dewan komisaris independen tidak memiliki peran moderasi dalam hubungan antara penyimpangan akuntansi dan agresivitas pajak, yang menunjukkan bahwa keberadaannya tidak memengaruhi keterkaitan kedua variabel tersebut.

## SARAN

Berdasarkan hasil penelitian ini, disarankan agar perusahaan meningkatkan proporsi dewan komisaris independen guna memperkuat fungsi pengawasan dan meminimalkan praktik agresivitas pajak. Selain itu, pemerintah dalam upaya mengidentifikasi perusahaan yang berpotensi melakukan agresivitas pajak perlu mempertimbangkan kondisi keuangan perusahaan sebagai salah satu indikator utama, dengan tetap memperhatikan faktor-faktor lain yang juga dapat memengaruhi perilaku tersebut. Selanjutnya, bagi kalangan akademisi, penelitian di masa mendatang diharapkan dapat mengeksplorasi variabel-variabel lain yang berpotensi memengaruhi agresivitas pajak korporasi guna memperkaya pengembangan kajian dan pemahaman empiris di bidang perpajakan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anam, H., & Liyanto, L. W. (2019). Proporsi Komisaris Independen, Dewan Komisaris, Kompetensi Komite Audit, Frekuensi Rapat Komite Audit Terhadap Konservatisme Akuntansi. *Jurnal GeoEkonomi*, 10(1), 130–149.
- Asri, I., & Suardana, K. (2016). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Komite Audit, Preferensi Risiko Eksekutif Dan Ukuran Perusahaan Pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 16(1), 72–100.
- Feizi, M., Panahi, E., Keshavarz, F., Mirzaee, S., & Mosavi, S. M. (2016). The Impact of the Kesulitan Keuangan on Tax Avoidance in Listed Firms: Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE). *International Journal of Advanced Biotechnology and Research*, 7(1), 976–2612.
- Frank, M. Margaret, Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation Financial Reporting University of Virginia. *Accounting Review*, 84(2), 467–496.
- Gantjowati, E. Nugroho, D. (2009). Pengaruh Komisaris Independen dan Komite Audit Terhadap Pengurangan Asimetri Informasi Disekitas Pengumuman Laba. *Jurnal Siasat dan Bisnis*.
- Hashim, H. A. (2016). PENYIMPANGAN AKUNTANSI AND TAX AGGRESSIVENESS. *International Journal of Economics, Management and Accounting* 24(1): 1-14., (June).

- Juliawaty, R., & Astuti, C. D. (2019). Tata Kelola, Kompensasi Ceo, Karakteristik Ceo, Penyimpangan akuntansi Dan Tax Aggressiveness. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 6(2), 285.
- Kementerian Keuangan. (2019). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/laporan/laporan-keuangan-pemerintah-pusat/> diakses tanggal 5 November 2020
- Nicolin, O., & Sabeni, A. (2013). Pengaruh Struktur Corporate Governance, Audit Tenure, Dan Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 0(0), 655–666.
- Nugroho, S. A., & Firmansyah, A. (2018). Pengaruh Kesulitan Keuangan, Real Earnings Management Dan Corporate Governance Terhadap Tax Aggressiveness. *Journal of Applied Business Administration*, 1(2), 163–182.
- Octaviani, R. R., & Sofie, S. (2019). Pengaruh Good Corporate Governance, Capital Intensity Ratio, Leverage, Dan Kesulitan Keuangan Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Tambang Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2013-2017. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 5(2), 253.
- Putri, H., Alifianti, R., & Chariri, A. (2017). Pengaruh Kesulitan Keuangan Dan Good Corporate Governance Terhadap Praktik Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(2015), 1–11.
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2015). The impact of Kesulitan Keuangan on corporate tax avoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia. *Economic Modelling*, 44, 44–53.
- Saputra, M., Nadirsyah, & Hanifah, H. (2017). The Influence of Ownership Structures , Kesulitan Keuangan , and Tax Loss Carry Forward on Tax Avoidance ( Study on Manufacturing Company Listed in Indonesia Stock Exchange ). *Journal of Resources Development and Management*, 31(2011), 21–31. Retrieved from [www.iiste.org](http://www.iiste.org)
- Solomon, J. (2007). *Corporate governance and accountability*. England : John Wiley & Sons
- Spence, Michael. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 87, No. 3. (Aug., 1973), pp. 355-374.
- Swandewi. N.P, N. (2019). Pengaruh Kesulitan Keuangan dan Konservatisme Akuntansi pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Udayana*, 1838–1854.
- Trisnawati, E., Fenny, & Budiono, H. (2020). *Influence of Transfer Pricing, CEO Compensation, and Penyimpangan akuntansi on Tax Aggressiveness*. 439(Ticash 2019), 170–174.