

PENGUNGKAPAN PAJAK DI INDONESIA: SEBUAH CONTENT ANALYSIS

DIAN PURNAMA SARI*
TIGOR TAMBUNAN
NATALIA KRISTINA
JOSHUA LEONG
EIRENE PUSPITA WARDOYO

Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya, Jln. Dinoyo 42-44, Surabaya, Indonesia
dian-ps@ukwms.ac.id

Received: September 10, 2023; Revised: November 20, 2023; Accepted: December 20, 2023

Abstract: *Many countries are starting to require tax disclosure. In Indonesia, the Mandatory Disclosure Rule (MDR) has been announced but has never been implemented. Tax disclosure is expected to be an alternative change to the Mandatory Disclosure Rule (MDR). The purpose of this study is to analyze tax disclosures made by companies in Indonesia. This research was conducted using the content analysis method to classify and measure each of Mgammal's (2019) measurement items more accurately. The results showed that 12 items were fully represented by all company samples, 13 items were presented as company samples and 6 measurement items were not presented by company samples (including: Tax on capital items, Impairment of long leasehold property, Deferred tax on retirement benefit obligations, Deferred taxation on unremitted earnings of overseas subsidiaries, Tax effect of unrecognized/not used losses, and Other). The implication of the tax disclosure measurement carried out in this research is that it is hoped that the government can prepare relevant tax disclosure items in Indonesia rather than waiting for the implementation of MDR in Indonesia.*

Keywords: Tax Disclosure, Mandatory Disclosure Rule, Content Analysis

Abstrak: Banyak negara mulai mewajibkan pengungkapan pajak. Di Indonesia, telah dicanangkan Mandatory Disclosure Rule (MDR) namun tak kunjung berlaku. Pengungkapan pajak diharapkan dapat menjadi alternatif perubahan atas Mandatory Disclosure Rule (MDR). Tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengungkapan pajak yang dilakukan oleh perusahaan di Indonesia. Penelitian ini dilakukan dengan metode content analysis untuk mengklasifikasi dan mengukur masing-masing item pengukuran milik Mgammal (2019) dengan lebih akurat. Hasil penelitian menunjukkan 12 item telah disajikan penuh oleh seluruh sampel perusahaan, 13 item telah disajikan sebagai sampel perusahaan dan 6 item pengukuran tidak disajikan oleh sampel Perusahaan (termasuk item: Pajak atas barang modal, Penurunan nilai sewa properti jangka panjang, Pajak tangguhan atas kewajiban manfaat pensiun, Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan, Dampak pajak dari kerugian yang belum diakui/tidak digunakan, dan Lainnya). Implikasi pengukuran pengungkapan pajak yang dilakukan dalam penelitian ini diharapkan pemerintah dapat menyusun item-item pengungkapan pajak yang relevan di Indonesia daripada menunggu pelaksanaan MDR di Indonesia.

Kata kunci: Pengungkapan Pajak, Pengungkapan Wajib, Analisis Konten

PENDAHULUAN

Perencanaan pajak agresif (Aggressive Tax Planning) selalu menjadi momok bagi banyak negara. Penggelapan pajak juga merupakan salah satu permasalahan yang sering terjadi dalam penyelenggaraan perpajakan ([Ekaputra et al., 2022](#)). Banyak upaya yang dilakukan oleh badan usaha di Indonesia guna memperkecil jumlah pajak yang dibayarkan, diantaranya adalah pembuatan laporan keuangan ganda dimana laporan keuangan yang sebenarnya akan disimpan oleh pemilik untuk kepentingan pribadi, sedangkan laporan keuangan yang fiktif dibuat sedemikian rupa untuk laporan pajak ([Wibisono & Budiarmo, 2021](#)). Direktorat Jenderal Pajak, harus dapat memperhatikan peningkatan kontrol internal dan eksternal untuk mengurangi korupsi ([Irawan & Utama, 2021](#)). Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) terkait dengan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) merekomendasikan 15 tindakan nyata untuk mencegah penghindaran pajak ([Organization for Economic Cooperation and Development, 2015](#)). Tindakan ini mewajibkan perusahaan multinasional menyediakan informasi yang relevan kepada pemerintah, tentang alokasi global pendapatan, aktivitas ekonomi, dan pajak yang dibayarkan negara. Salah satu yang menjadi cara untuk memerangi BEPS adalah dengan Mandatory Disclosure Rule (MDR). Sebanyak 97 negara dan yuridiksi, termasuk Indonesia, sudah berkomitmen untuk mencegah BEPS demi kepentingan perpajakan ([Mukarromah, 2018](#)).

Pemerintah Indonesia sudah berencana sejak tahun 2016 untuk menggunakan MDR sebagai salah satu cara untuk melakukan transparansi terkait tax planning. Rencana ini kembali diutarakan pada tahun 2018. Namun, hingga tahun 2021, MDR tidak kunjung diaplikasikan di Indonesia ([Kristiaji, 2021](#)). MDR merupakan upaya yang sulit, sebagian disebabkan oleh kompleksitas dinamika antara biaya dan manfaatnya ([Gargantini, 2023](#)).

Padahal, dengan adanya MDR, otoritas mendapat early detection/warning karena informasi mengenai skema penghindaran pajak dapat diperoleh sejak dini ([Wicaksono, 2018](#)). MDR bertujuan untuk memberikan transparansi serta meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan menjamin pengelolaan pajak yang berintegritas. Prinsip transparansi ini akan memaksa adanya keterbukaan seluruh pemangku kepentingan pada sektor pajak, termasuk otoritas, wajib pajak serta tax intermediaries. Semua narasumber dalam penelitian [Triyanto & Zulvina \(2017\)](#) sepakat bahwa kebijakan MDR dapat dijadikan sebagai alternatif atau pelengkap dari kebijakan pajak yang selama ini digunakan untuk mengatasi praktik penghindaran pajak. Semakin banyak item pengungkapan atau informasi yang diungkapkan oleh manajemen, dapat menjadi sinyal positif bagi investor maupun pemilik perusahaan karena semakin banyak pula informasi perusahaan yang diketahui ([Pradnyana & Noviri, 2017](#)).

Namun, nyatanya MDR belum mampu mempengaruhi perilaku agresivitas pajak. Penelitian [Sugandi & Prawira \(2019\)](#) menemukan bahwa tidak ada perbedaan agresivitas pajak sebelum dan setelah penerapan MDR dengan objek penelitian perusahaan manufaktur di negara G-20 periode tahun 2016–2017. Indonesia yang tak kunjung melaksanakan MDR memang memiliki beberapa kendala ([Kristiaji, 2021](#)). Definisi perencanaan pajak yang agresif dalam sistem perundang-undangan pajak di Indonesia belum ada. Hal ini menyebabkan tidak adanya definisi yang bisa digunakan sebagai koridor dalam menentukan kriteria skema transaksi yang harus dilaporkan melalui ketentuan MDR. Tantangan lainnya terletak pada dugaan perencanaan pajak lintas yuridiksi yang dilakukan oleh wajib pajak di Indonesia, mayoritas perusahaan multinasional, justru didesain oleh tax intermediaries yang berlokasi di negara tempat kantor pusat/regional berada ([Kristiaji, 2021](#)).

European Union Directives memperkenalkan DAC6, yang daripada merumuskan definisi perencanaan pajak agresif, regulasi ini menekankan pada penjelasan detail mengenai kriteria yang harus dilaporkan ([European Union, 2018](#)). Kriteria tersebut mencakup 15 skema yang dikategorikan dalam lima kriteria utama. [Mgammal \(2020\)](#) melakukan penelitian terkait dengan corporate tax disclosure dengan memberikan 4 kriteria pengungkapan pajak, yang berisi total 31 item pengungkapan, di Negara Malaysia. Kriteria ini adalah pengembangan dari [Wahab & Holland \(2012\)](#) dan [Mgammal et al., \(2018\)](#).

Di Indonesia sendiri, urgensi pelaksanaan tax disclosure memang dibutuhkan karena di lain sisi, MDR yang tak kunjung terealisasi di Indonesia. Pada tahun 2020, Tax Justice Network melaporkan penghindaran pajak di Indonesia mengakibatkan kerugian hingga US\$ 4,86 miliar per tahun, setara dengan Rp 68,7 triliun. OECD mencatat, rasio pajak (tax ratio) Indonesia pada tahun 2022 berada di bawah - rata tax ratio negara-negara di kawasan Asia Pasifik ([Ngabut & Arlita, 2023](#)).

Indonesia memang telah memiliki daftar item pengungkapan laporan keuangan yang dikeluarkan oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK), yang didalamnya mencakup beberapa item terkait dengan pajak. Namun, kekhususan kriteria dan item pengungkapan pajak di Indonesia belum ada. Pengukuran pada penelitian [Apriliyan & Trisnawati \(2021\)](#) masih mengacu pengukuran dari [Wahab \(2010\)](#). Kebaharuan penelitian ini adalah ingin menganalisis pengungkapan pajak di Indonesia yang masih jarang dilakukan. Penelitian mengenai pengungkapan pajak di Indonesia belum ada yang menjelaskan secara rinci untuk pengukuran pengungkapan pajak. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengungkapan pajak yang dilakukan oleh perusahaan di Indonesia. Pengungkapan pajak diharapkan dapat menjadi alternatif perubahan

Mandatory Disclosure Rules (MDR) yang tak kunjung berlaku di Indonesia. Perubahan dalam aturan perpajakan terkadang diperlukan untuk mengakomodasi perkembangan zaman, kebutuhan masyarakat, dan perubahan arah kebijakan ekonomi ([Nababan, 2023](#)).

[Francois \(2012\)](#) mendefinisikan pengungkapan pajak dengan dua definisi yaitu pengungkapan pajak adalah kebijakan pemerintahan yang mewajibkan perusahaan untuk memberikan informasi mengenai perpajakan perusahaan kepada pihak lain dan definisi lainnya adalah pengungkapan pajak merupakan keterbukaan informasi mengenai transaksi yang dapat dianggap sebagai perencanaan pajak juga harus diungkapkan kepada pemerintah saat melaporkan pajak penghasilan.

Menurut [Henry et al., \(2016\)](#) terdapat banyak perdebatan mengenai pengungkapan pajak di mana ada dua pendapat yang bertentangan. Pendapat pertama menyatakan bahwa pengungkapan pajak akan menyebabkan salah paham karena mengungkapkan informasi yang sensitif yaitu mengenai perpajakan perusahaan. Pendapat kedua menyatakan bahwa pengungkapan pajak akan meningkatkan transparansi oleh perusahaan yang juga berdampak pada meningkatnya kepatuhan pajak perusahaan.

Menurut [Mgammal et al., \(2018\)](#) negara seperti Swedia, Norwegia dan Finlandia sudah melakukan kewajiban pengungkapan pendapatan kena pajak kepada publik dan sudah ditetapkan juga kebijakan yang mengatur mengenai pengungkapan pajak. Jepang juga telah menetapkan kebijakan pengungkapan pajak meskipun membutuhkan waktu sekitar 54 tahun hingga kebijakan tersebut ditetapkan dan Australia saat ini sedang berencana untuk menerapkan kebijakan yang mengatur pengungkapan pajak. [Henry et al., \(2016\)](#) juga menambahkan bahwa pemerintah Amerika Serikat telah memaksakan banyak persyaratan mengenai kebijakan pengungkapan pajak dalam

10 tahun terakhir. [Hoopes et al. \(2018\)](#) menyebutkan bahwa beberapa berargumen bahwa pengungkapan akan meningkatkan transparansi sehingga dapat meningkatkan kepatuhan paja, namun di sisi lain, juga dapat menunjukkan bahwa apabila informasi yang sensitif diungkapkan, maka dapat menimbulkan kesalahpahaman.

[Harsono & Lazarus \(2021\)](#) menemukan bahwa *incentive compensation, managerial ownership, firm size, leverage, earning management, industry dummies, dividen* berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan pajak. [Wardoyo & Sari \(2023\)](#) menemukan bahwa pemanfaatan negara surga pajak dan kepemilikan manajerial berpengaruh terhadap pengungkapan pajak di Indonesia. Namun, penelitian yang telah ada, belum memberikan pengukuran yang jelas terkait dengan pengungkapan pajak.

European Union juga mengeluarkan Council Directive EU/2018/822 pada 25 Mei 2018 yang juga sering disebut DAC6 ([European Union, 2018](#)). Terdapat lima kriteria terkait pengungkapan pajak meliputi:

1. Ciri umum yang terkait dengan uji manfaat utama (secara umum, termasuk pengaturan dengan syarat kerahasiaan, pengaturan biaya tetap, atau pengaturan standar)
2. Ciri khusus yang terkait dengan uji manfaat utama (secara umum, termasuk penggunaan kerugian pajak melalui akuisisi, konversi pendapatan menjadi ekuitas atau kategori pajak yang lebih rendah lainnya, atau transaksi melingkar yang menghasilkan dana bolak-balik)
3. Ciri khusus yang terkait dengan transaksi lintas batas (pengaturan tertentu dalam kategori ini harus

memenuhi uji manfaat utama sementara yang lain tidak)

4. Ciri khusus mengenai pertukaran informasi secara otomatis dan Beneficial Ownership.
5. Ciri khusus mengenai transfer pricing

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merujuk pada item pengukuran pengungkapan pajak pada penelitian yang dilakukan oleh [Mgammal, 2020](#). Terdapat 31 item pengukuran pengungkapan pajak yang digunakan oleh [Mgammal \(2020\)](#). [Mgammal \(2020\)](#) juga memberikan item pengungkapan pajak yang dibagi menjadi 4 kriteria dengan total 31 item.

Peneliti melakukan content analysis dalam pengolahan data untuk menganalisis pengungkapan pajak berdasarkan pengukuran [Mgammal \(2020\)](#). Terdapat 31 item pengungkapan pajak yang masing-masing akan dianalisis yang disajikan pada tabel 1.

Penelitian ini menggunakan dokumentasi sebagai metode pengumpulan data yang berasal dari website Bursa Efek Indonesia www.idx.co.id. Data berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur yang listed periode 2018-2020. Tahun penelitian ini dipilih karena peneliti ini melihat pengungkapan sebelum terjadi pandemi COVID-19 serta adanya perubahan tarif bagi WP Badan, dari 25% yang turun menjadi 22% yang mulai berlaku di Indonesia pada tahun 2020 dan berlaku sampai saat ini. Salah satu item pengungkapan adalah penyesuaian perubahan tarif. Terbukti terjadi pergerakan dari item penyesuaian perubahan tarif, khususnya di tahun 2020. Perusahaan manufaktur memiliki skala besar dan struktur organisasi yang jelas serta perusahaan manufaktur adalah industri yang memiliki kewajiban perpajakan lebih banyak dan kompleks.

Tabel 1. Item Pengungkapan Pajak berdasarkan [Mgammal \(2020\)](#)

Components	ETR reconciling items (31 items)
PD 10 items	1. Associates and joint venture
	2. Expenses that are not taxable/tax effect of income/allowable in determining taxable profit
	3. PD
	4. Sale of property
	5. Income tax suffered
	6. Rate change adjustment
	7. Tax on capital items
	8. Withholding tax or secondary taxation
	9. Share-based payments/share options
	10. Tax benefit from goodwill deduction
TDF 12 items	11. Impairment of long leasehold property
	12. Recognition of deferred tax asset not prior recognized
	13. Provided deferred tax/movement in unprovided
	14. Exchange differences
	15. Timing differences
	16. Present year deferred tax
	17. Adjustments in respect of equity accounted investments
	18. Deferred tax on retirement benefit obligations
	19. Pensions and post-retirement benefits
	20. Previous period adjustments
	21. Deferred taxation on unremitted earnings of overseas subsidiaries
	22. Liability not recognized /deferred tax asset
FTR 1 items	23. Subsidiaries operating in other jurisdictions
TLOS 3 items	24. Not-used TLOS and other assets/tax effect on utilization of formerly unrecognized
	25. Recognition of TLOS/tax effect on utilization
	26. Tax effect of unrecognized/not used losses
UNC 5 items	27. Incentives/credit/relief
	28. Restructuring and impairment
	29. Exceptional items accruals/provisions
	30. Other
	31. Tax on derivative financial instruments

RESULTS

Objek penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Purposive sampling digunakan untuk pemilihan sampel dengan kriteria: (1) Perusahaan manufaktur yang menggunakan mata uang rupiah dan (2) Perusahaan manufaktur yang tidak pernah mengalami

kerugian selama periode 2018-2020. Kriteria penelitian didasarkan kepada kebutuhan data, yaitu menggunakan mata uang rupiah dan bukan mata uang asing serta tidak mengalami kerugian karena untuk pembayaran pajak, maka Perusahaan harus memperoleh laba. Dari hasil penelitian juga terlihat bahwa peneliti mengukur pergerakan dari tahun ke tahun dengan

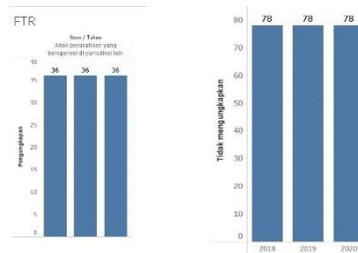
perubahan yang tidak terlalu kentara sehingga penelitian dari tahun 2018-2020 masih dirasa cukup menunjukkan pengungkapan yang dilakukan oleh Perusahaan di Indonesia.

Berdasar pemilihan sampel, maka terdapat 114 data perusahaan yang akan

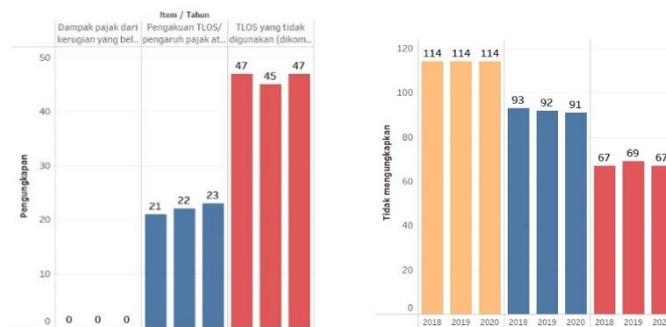
dianalisis. Berdasar pengungkapan [Mgammal \(2019\)](#) maka pengungkapan pajak disajikan dalam tabel 2.

Tabel 2. Pengungkapan Pajak berdasar [Mgammal \(2020\)](#)

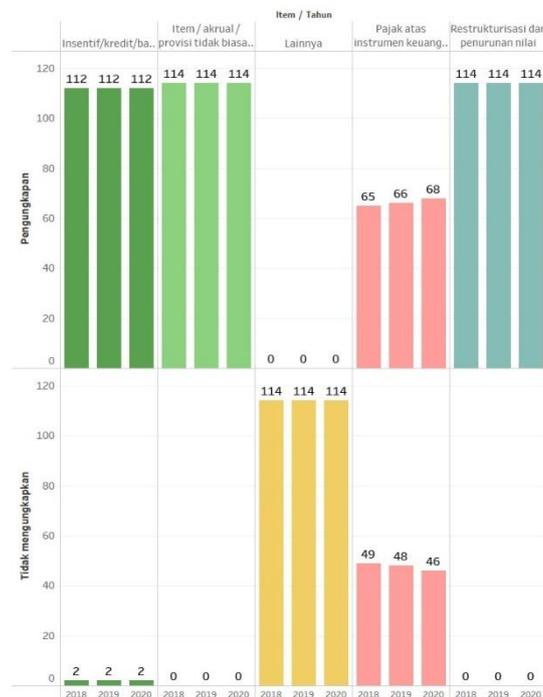
No.	Item	2018		2019		2020	
		Ada	Tidak	Ada	Tidak	Ada	Tidak
1	Asosiasi dan usaha patungan	114	0	114	0	114	0
2	Beban-beban yang tidak terkena pajak/penghasilan yang terkena pajak/diperbolehkan dalam menentukan laba kena pajak	49	65	52	62	57	57
3	Beda tetap	114	0	114	0	114	0
4	Penjualan properti	66	48	65	49	66	48
5	Pajak penghasilan yang dibebankan	114	0	114	0	114	0
6	Penyesuaian perubahan tarif	20	93	24	89	69	44
7	Pajak atas barang modal	0	114	0	114	1	113
8	Pemotongan pajak atau pajak tidak langsung	114	0	114	0	114	0
9	Pembayaran berbasis saham/opsi yang terbagi	74	40	73	41	72	42
10	Manfaat pajak dari pengurangan goodwill	41	73	40	74	42	72
11	Penurunan nilai property sewa jangka panjang	0	114	0	114	0	114
12	Pengakuan aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui	1	113	1	113	1	113
13	Menyajikan deferred tax movement	114	0	114	0	114	0
14	Perbedaan pertukaran	114	0	114	0	114	0
15	Perbedaan waktu	114	0	114	0	114	0
16	Pajak tangguhan tahun sekarang	114	0	114	0	114	0
17	Penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat	83	31	80	34	81	33
18	Pajak tangguhan atas kewajiban manfaat pensiun	0	114	0	114	0	114
19	Pensiun dan manfaat pasca pensiun	114	0	114	0	114	0
20	Penyesuaian periode sebelumnya	71	43	75	39	72	42
21	Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan	0	114	0	114	0	114
22	Kewajiban /aset pajak tangguhan tidak diakui	114	0	114	0	114	0
23	Anak perusahaan yang beroperasi di yurisdiksi lain	36	78	36	78	36	78
24	TLOS yang tidak digunakan (dikompensasikan) dan aset/efek pajak lainnya atas pemanfaatan yang sebelumnya tidak diakui	47	67	45	69	47	67
25	Pengakuan TLOS/ pengaruh pajak atas pemanfaatan	21	93	22	92	23	91
26	Dampak pajak dari kerugian yang belum diakui/tidak digunakan	0	114	0	114	0	114
27	Insentif/kredit/bantuan	112	2	112	2	112	2
28	Restrukturisasi dan penurunan nilai	114	0	114	0	114	0
29	Item / akrual / provisi tidak biasa (insidental)	114	0	114	0	114	0
30	Lainnya	0	114	0	114	0	114
31	Pajak atas instrumen keuangan derivatif	65	49	66	48	68	46



Gambar 3. Grafik Cluster foreign tax rates differentials



Gambar 4. Grafik Cluster Tax Losses



Gambar 5. Grafik Cluster Unclassified Items

Dari kelima grafik tersebut, terlihat pergerakan data dari tahun 2018, 2019 dan 2020. Berdasar Tabel 2 serta grafik yang ada, menunjukkan item-item pengungkapan pajak yang telah diungkapkan secara penuh oleh semua perusahaan sampel. Terdapat 4 item yang merupakan bagian dari komponen beda tetap (FD), 6 item pada komponen beda waktu (TDF), dan 2 item dari komponen unclassified items (UNC).

1. Asosiasi dan usaha patungan

Asosiasi merupakan salah satu komponen beda tetap (FD). Kata kunci yang digunakan adalah entitas asosiasi, ventura atau joint venture. Informasi asosiasi dan usaha patungan menjadi penting bagi institusi perpajakan, mengingat bahwa asosiasi maupun usaha patungan dapat mengindikasikan adanya hubungan yang dapat mengarah pada hubungan istimewa. Misalnya, investasi pada entitas asosiasi yang tentu harus diungkapkan. Hasil analisis menunjukkan bahwa 114 sampel perusahaan mengungkapkan adanya informasi mengenai asosiasi dan usaha patungan. Seluruh sampel perusahaan selama 3 tahun tetap konsisten mengungkapkan adanya informasi mengenai asosiasi dan usaha patungan.

2. Beda tetap

Beda tetap merupakan salah satu komponen beda tetap (FD). Kata kunci yang digunakan adalah beda tetap atau permanent differences. Informasi mengenai beda tetap merupakan pengungkapan yang telah dilakukan oleh 114 sampel perusahaan. Beda tetap muncul akibat perbedaan aturan secara akuntansi (PSAK) dengan perpajakan (Undang-Undang Perpajakan). Perusahaan mengungkapkan adanya perbedaan yang terjadi yang menimbulkan beda tetap. Seluruh sampel perusahaan secara konsisten mengungkapkan informasi mengenai beda tetap selama 3 tahun.

3. Pajak penghasilan yang dibebankan

Pajak penghasilan yang dibebankan merupakan salah satu komponen beda tetap

(FD). Kata kunci yang digunakan adalah pajak penghasilan. Seluruh sampel perusahaan menyajikan informasi secara konsisten selama 3 tahun. Pengungkapan ini pasti dilakukan oleh semua perusahaan. Hal ini tentu dapat diketahui dari laporan laba rugi, yang akhirnya akan menghasilkan laba setelah pajak. Dengan demikian, seluruh perusahaan memang mengungkapkan besarnya pajak penghasilan yang dibebankan.

4. Pemotongan pajak atau pajak tidak langsung

Pemotongan pajak atau pajak tidak langsung berkaitan dengan pemotongan pajak oleh pihak ketiga (withholding tax). Item pengungkapan ini tentu berhubungan dengan pajak perusahaan dan termasuk dalam komponen beda tetap (FD) dalam pengukuran Mgamal (2019). Selain berdampak pada pajak perusahaan, juga akan berdampak kepada pihak yang dipotong pajaknya. Sebanyak 114 sampel perusahaan juga telah melakukan pengungkapan terkait pemotongan pajak atau pajak tidak langsung.

5. Menyajikan deferred tax movement

Deferred tax movement termasuk dalam temporary differences (TDF). Kata kunci yang digunakan dalam item pengungkapan ini adalah tax movement. Item pengungkapan ini disajikan oleh seluruh sampel perusahaan, yaitu 114 perusahaan secara konsisten selama 3 tahun. Tahun 2020 memang terjadi perubahan tarif bagi WP Badan menjadi 22%, disertai juga penurunan 3% bagi perusahaan yang memenuhi syarat.

6. Beda waktu

Beda waktu merupakan salah satu komponen beda waktu (TDF). Kata kunci yang digunakan adalah beda waktu atau temporary differences. Informasi mengenai beda tetap merupakan pengungkapan yang telah dilakukan oleh 114 sampel perusahaan. Hal ini disebabkan pula dengan PSAK 46 yang juga mengatur mengenai pajak tangguhan.

7. Pajak tangguhan tahun sekarang

Pajak tangguhan tahun sekarang merupakan salah satu komponen beda waktu (TDF). Kata kunci yang digunakan adalah pajak tangguhan. Informasi pajak tangguhan tahun sekarang juga diungkapkan secara konsisten selama 3 tahun oleh 114 sampel perusahaan. Artinya, pajak tangguhan merupakan informasi yang memang wajib untuk diungkapkan.

8. Pensiun dan manfaat pasca pensiun

Pensiun dan manfaat pasca pensiun merupakan salah satu item dalam komponen beda waktu (TDF). Kata kunci yang digunakan adalah pensiun dan pasca pensiun. Pensiun dan manfaat pasca pension memiliki kewajiban pajak penghasilan. Sehingga, dibutuhkan deskripsi umum mengenai jenis program imbalan pascakerja yang diselenggarakan oleh Perusahaan.

9. Kewajiban dan aset pajak tangguhan tidak diakui

Kewajiban dan aset pajak tangguhan terkait dengan pengakuan dan pengukuran. Kata kunci dalam item ini adalah kewajiban pajak tangguhan, aset pajak tangguhan serta pengakuan pajak tangguhan. Berdasar hasil analisis, 114 perusahaan secara konsisten mengungkapkan pengakuan terkait pajak tangguhan.

10. Aset dan kewajiban pajak tangguhan tidak diakui

Item komponen ini terkait dengan pengakuan dan pengukuran aset atau kewajiban pajak tangguhan. Aset dan kewajiban pajak tangguhan merupakan item dari komponen beda waktu (TDF). Kata kunci yang digunakan adalah pengakuan pajak tangguhan dan pengukuran pajak tangguhan. Sebanyak 114 sampel perusahaan menyajikan secara konsisten pengakuan atau pengukuran aset dan kewajiban pajak tangguhan.

11. Restrukturisasi dan penurunan nilai

Item pengungkapan pajak yang berkaitan dengan ketentuan peristiwa dan kondisi yang mengindikasikan kemungkinan terjadinya penurunan nilai serta kebijakan

akuntansi pengakuan penurunan nilai aset nonkeuangan dan pembalikannya. Restrukturisasi dan penurunan nilai termasuk dalam komponen unclassified items segment. Kata kunci pencarian untuk item pengungkapan pajak ini meliputi restrukturisasi serta penurunan nilai. Sebanyak 114 perusahaan melakukan pengungkapan terkait dengan restrukturisasi dan penurunan nilai.

12. Item atau akrual atau provisi tidak biasa (insidental)

Item provisi tidak biasa / akrual meliputi kondisi provisi yang harus diakui. Item, akrual dan provisi tidak biasa (insidental) termasuk dalam komponen unclassified items segment. Kata kunci dalam pencarian item ini adalah provisi insidental dan akrual. Seluruh sampel perusahaan mengungkapkan item ini secara konsisten selama 3 tahun.

Item-item pengungkapan pajak dari Mgammal (2020) yang tidak ada pengungkapan dari perusahaan sampel di Indonesia. Terdapat 1 item dari komponen beda tetap (FD), 3 item dari komponen beda waktu (TDF), 1 item dari tax losses (TLOS) dan 1 item dari unclassified items segment (UNC).

1. Pajak atas barang modal

Tidak ada pengungkapan atas pajak atas barang modal yang dilakukan oleh 114 perusahaan dalam jangka waktu 3 tahun. Item pengungkapan ini termasuk dalam komponen beda tetap (FD). Pencarian dilakukan saat perusahaan mengakui aset. Apabila tidak disertai dengan penjelasan perpajakannya, maka akan dihitung 0. Pengungkapan pajak atas barang modal ini penting supaya ada pengakuan terkait dengan pajak atas aset tersebut, sehingga pajak tidak dikapitalisasi.

2. Penurunan nilai sewa properti jangka panjang

Penurunan nilai sewa properti jangka Panjang berkaitan dengan kebijakan penentuan suatu perjanjian mengandung suatu sewa, kebijakan penentuan suatu sewa merupakan sewa pembiayaan atau sewa operasi, kebijakan

akuntansi apabila Perusahaan bertindak sebagai lessee dan/atau lessor. Penurunan nilai merupakan komponen dari salah satu item dalam komponen beda waktu (TDF). Kata kunci bagi item ini adalah penurunan nilai sewa jangka panjang atau leasing. Tidak ada sampel perusahaan yang mengungkapkan penurunan nilai properti sewa jangka panjang.

3. Pajak tangguhan atas kewajiban manfaat pensiun

Terdapat item pensiun dan manfaat pensiun yang diungkapkan oleh seluruh sampel perusahaan. Namun, tidak ada pengungkapan terkait dengan pajak tangguhan atas kewajiban manfaat pensiun oleh 114 perusahaan dalam jangka waktu 3 tahun. Pajak tangguhan atas kewajiban manfaat pensiun ini merupakan bagian dari komponen beda waktu (TDF).

4. Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan

Seluruh sampel perusahaan, sebanyak 114 perusahaan dalam jangka waktu 3 tahun, tidak ada yang mengungkapkan pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan. Apabila perusahaan tidak memiliki anak perusahaan di luar negeri, item pengungkapan ini memang pasti 0. Selama ada pembahasan mengenai pajak tangguhan dari anak perusahaan di luar negeri, dummy sudah diberikan angka 1. Namun, hasil analisis data menunjukkan bahwa tidak ada yang melakukan pengungkapan mengenai item pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri. Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan merupakan bagian dari komponen beda waktu (TDF).

5. Dampak pajak dari kerugian yang belum diakui/tidak digunakan

Item dampak pajak dari kerugian yang belum diakui/tidak digunakan berkaitan dengan setiap jenis rugi pajak yang belum dikompensasi. Kata kunci yang digunakan

adalah kerugian yang belum dikompensasi. Tidak ada pengungkapan mengenai item ini dari 114 sampel perusahaan selama 3 tahun penelitian. Dampak pajak dari kerugian yang belum diakui/tidak digunakan termasuk dalam komponen tax losses (TLOS).

6. Lainnya

Dalam item pengungkapan Mgamal, (2020) terdapat item other yang termasuk dalam unclassified items segment (UNC). Namun peneliti kesulitan mencari other atau lainnya dalam pengungkapan yang terkait dengan pajak. Kata kunci lainnya memang dapat dicari, namun yang berkaitan dengan pajak masih sulit untuk ditelusuri. Karena itu dalam penelitian ini, peneliti memberikan dummy angka 0 karena tidak dapat menemukan kaitannya dengan pajak.

Item pengungkapan pajak lainnya menunjukkan bahwa item-item pengungkapan ini ada sebagian perusahaan sampel, ada yang tidak mengungkapkan. Ada Perusahaan yang mengungkapkan dan ada yang tidak, karena perbedaan pengungkapan di masing-masing Perusahaan yang memang belum ada standar item pengukuran pengungkapan pajak di Indonesia. Item-item tersebut antara lain:

1. Beban-beban yang tidak terkena pajak/penghasilan yang terkena pajak/diperbolehkan dalam menentukan laba kena pajak

Item pengungkapan bagi beban-beban yang tidak terkena pajak/penghasilan yang terkena pajak/diperbolehkan dalam menentukan laba kena pajak menunjukkan adanya pengungkapan terkait dengan rekonsiliasi beban-beban perusahaan tersebut. Item ini termasuk dalam komponen beda tetap (PD). Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 49 perusahaan (42,98%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 52 perusahaan (45,61%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 57 perusahaan (50%). Hal ini menunjukkan adanya kenaikan

setiap tahun pada perusahaan yang mengungkapkan beban-beban yang direkonsiliasi.

2. Penjualan properti

Item penjualan properti termasuk dalam komponen beda tetap (PD). Hal ini tentu berkaitan dengan penjualan properti yang termasuk dalam objek Pajak Penghasilan (PPH) yang bersifat final. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 66 perusahaan (57,89%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 65 perusahaan (57,01%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 66 perusahaan (57,89%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan informasi terkait dengan penjualan properti.

3. Penyesuaian perubahan tarif

Item penyesuaian perubahan tarif termasuk dalam komponen beda tetap (PD). Penyesuaian tarif berkaitan dengan adanya perubahan tarif yang terjadi pada tahun 2020 di mana tarif pajak badan turun dari 25% menjadi 22%. Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 66 perusahaan (60,52%) naik drastis dari tahun 2018 dan 2019. Pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 20 perusahaan (17,54%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 24 perusahaan (21,05%). Meskipun tahun 2018 dan 2019 tidak ada perubahan tarif, namun sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2015 yang diperbaharui dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2020, adanya fasilitas penurunan tarif 3% dengan syarat tertentu. Perusahaan yang memanfaatkan fasilitas tersebut, seharusnya tetap melakukan pengungkapan terkait dengan penyesuaian tarif yang dirasakan oleh perusahaan tersebut.

4. Pembayaran berbasis saham/opsi yang terbagi

Item pembayaran berbasis saham/opsi yang terbagi termasuk dalam komponen beda tetap (PD). Hal ini tentu berkaitan dengan pembayaran berbasis saham atau berkaitan dengan dividen. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 74 perusahaan (64,91%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 73 perusahaan (64,03%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 72 perusahaan (62,15%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan informasi terkait dengan pembagian dividen.

5. Manfaat pajak dari pengurangan goodwill

Item manfaat pajak dari pengurangan goodwill termasuk dalam komponen beda tetap (PD). Hal ini berkaitan dengan adanya manfaat pajak dari pengurangan goodwill. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 41 perusahaan (35,96%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 40 perusahaan (35,08%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 42 perusahaan (36,84%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya manfaat pajak dari pengurangan goodwill.

6. Pengakuan aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui

Item pengakuan aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui termasuk dalam komponen beda waktu (TDF). Hal ini berkaitan dengan adanya aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, 2019 dan 2020 memiliki persentase yang sama, yaitu 0,87% (1 perusahaan). Satu perusahaan yang melakukan pengungkapan secara konsisten adalah PT. Astra Otoparts Tbk. (AUTO). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan mayoritas tidak mengungkapkan pengakuan aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui.

7. Penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat

Item penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat termasuk dalam komponen beda waktu (TDF). Hal ini berkaitan dengan penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 83 perusahaan (72,80%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 80 perusahaan (70,17%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 81 perusahaan (71,05%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat.

8. Penyesuaian periode sebelumnya

Item penyesuaian periode sebelumnya termasuk dalam komponen beda waktu (TDF). Hal ini berkaitan dengan penyesuaian sehubungan dengan investasi ekuitas yang dicatat. Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 71 perusahaan (62,28%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 75 perusahaan (65,78%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 72 perusahaan (62,15%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya penyesuaian dari periode sebelumnya.

9. Anak perusahaan yang beroperasi di yurisdiksi lain

Item anak perusahaan yang beroperasi di yurisdiksi lain termasuk dalam foreign tax rates differentials (FTR). Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, 2019 dan 2020 memiliki persentase yang sama, yaitu 31,57% (36 perusahaan). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan konsisten dalam mengungkapkan adanya anak perusahaan yang beroperasi di yurisdiksi lain.

10. TLOS yang tidak digunakan (dikompensasikan) dan aset/efek pajak lainnya atas pemanfaatan yang sebelumnya tidak diakui

Item ini berkaitan dengan TLOS yang tidak digunakan atau dikompensasikan dan aset/efek pajak lainnya. Item TLOS yang tidak digunakan atau dikompensasikan dan aset/efek pajak lainnya termasuk dalam komponen tax losses (TLOS) Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 47 perusahaan (41,22%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 45 perusahaan (39,47%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 47 perusahaan (41,22%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya TLOS yang tidak digunakan (dikompensasikan) dan aset/efek pajak lainnya atas pemanfaatan yang sebelumnya tidak diakui.

11. Pengakuan TLOS/ pengaruh pajak atas pemanfaatan

Item ini berkaitan dengan pengakuan TLOS/ pengaruh pajak atas pemanfaatan. Item Pengakuan TLOS/ pengaruh pajak atas pemanfaatan termasuk dalam komponen tax losses (TLOS) Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 21 perusahaan (18,42%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 22 perusahaan (19,29%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 23 perusahaan (20,17%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya Pengakuan TLOS/ pengaruh pajak atas pemanfaatan.

12. Insentif/kredit/bantuan

Item ini berkaitan dengan insentif, kredit atau bantuan. Item insentif, kredit atau bantuan termasuk dalam komponen unclassified items segment (UNC). Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, 2019 dan 2020 memiliki

persentase yang sama, yaitu 98,24% (112 perusahaan). Ada 2 perusahaan yang tidak menyajikan informasi terkait insentif, kredit dan batuan, yaitu PT. Indospring Tbk. dan PT. Multi Prima Sejahtera Tbk. Hal ini menunjukkan sampel perusahaan konsisten dalam mengungkapkan adanya insentif, kredit dan batuan.

13. Pajak atas instrumen keuangan derivatif

Item ini berkaitan dengan pajak atas instrumen keuangan derivatif. Item pajak atas instrumen keuangan derivatif termasuk dalam komponen unclassified items segment (UNC). Analisis menunjukkan bahwa pada tahun 2018, yang melakukan pengungkapan sebanyak 65 perusahaan (57,01%). Pada tahun 2019 yang melakukan pengungkapan sebanyak 66 perusahaan (57,89%). Pada tahun 2020 yang melakukan pengungkapan pajak 68 perusahaan (59,64%). Hal ini menunjukkan sampel perusahaan sebagian cukup konsisten dalam mengungkapkan adanya pajak atas instrument keuangan derivatif.

Data menunjukkan bahwa ada 13 item yang diungkapkan sebagian oleh sampel Perusahaan. Hasil content analysis menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki ukuran perusahaan besar, memiliki kecenderungan untuk melakukan pengungkapan dengan lebih lengkap. Contohnya, Perusahaan Indofood CBP Sukses Makmur Tbk. (ICBP) dengan pengungkapan tertinggi dari data sampel penelitian, 0,806451613. Perusahaan ICBP memiliki total aset mencapai Rp 34.367.000.000.000,00. Hampir semua item dengan pengungkapan oleh sebagian sampel perusahaan, ICBP melakukan pengungkapan terhadap item tersebut. Contoh lain, Perusahaan H. M. Sampoerna Tbk. (HMSP) dengan jumlah pengungkapan 0,774194, yang termasuk pada Perusahaan dengan pengungkapan yang cukup tinggi. Perusahaan HMSP memiliki total aset mencapai Rp 46.602.000.000.000,00. Senada dengan ICBP, HMSP juga cenderung melakukan

pengungkapan pada semua item yang diungkapkan oleh Sebagian sampel Perusahaan. Berbeda dengan PT. Inti Agri Resources Tbk. (IIKP) yang memiliki Tingkat pengungkapan paling rendah dari sampel penelitian, yaitu sebesar 0,451612903. Perusahaan IIKP memiliki total asset senilai Rp 298.091.000.000,00. Hasil content analysis juga menunjukkan bahwa mayoritas IIKP tidak melakukan pengungkapan sama sekali dari 13 item yang diungkapkan sebagian Perusahaan. Ukuran Perusahaan tentu berdampak pada sumber daya yang ada dalam Perusahaan, salah satunya sumber daya manusia (SDM). SDM yang berkualitas akan membantu Perusahaan dalam melakukan pengungkapan yang lebih berkualitas pula. Ukuran Perusahaan yang besar juga akan menuntut pengungkapan yang lebih lengkap agar dapat memenuhi kebutuhan informasi yang dibutuhkan oleh seluruh stakeholder perusahaan tersebut.

Hasil analisis data menunjukkan 12 item pengungkapan (38,70%) dari 31 item pengungkapan pajak [Mgammal \(2019\)](#) telah diungkapkan secara penuh dan konsisten oleh sampel perusahaan di Indonesia. Namun ada 6 item pengungkapan (19,35%) dari 31 item pengungkapan pajak [Mgammal \(2019\)](#) secara konsiten tidak pernah disajikan oleh perusahaan sampel di Indonesia. Terdapat 13 item pengungkapan (41,93%) dari 31 item pengungkapan pajak [Mgammal \(2020\)](#) yang sebagian telah disajikan oleh sampel perusahaan di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa pengukuran pengungkapan pajak yang merujuk pada [Mgammal \(2020\)](#) mayoritas dapat diterapkan di Indonesia, berdasarkan data 12 item dan 13 item yang telah disajikan oleh seluruh maupun sebagian perusahaan sampel di Indonesia. Namun, ada 6 item yang belum diungkapkan di Indonesia.

Dari hasil pengamatan dalam content analysis, 12 item yang disajikan penuh oleh Perusahaan, merupakan item-item yang diminta disajikan oleh Checklist Pengungkapan Laporan

Keuangan dari OJK. Sedangkan dari item yang tidak diungkapkan sama sekali oleh perusahaan sampel, terutama terjadi karena ketidakjelasan, seperti item lainnya (*others*) ataupun item Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan. Item *others* tidak jelas maknanya. Item Pajak tangguhan atas penghasilan anak perusahaan di luar negeri yang tidak disetorkan juga tidak ada pengungkapan mungkin disebabkan karena perbedaan aturan antara di Indonesia dan di Malaysia. Penelusuran lebih jauh masih dibutuhkan untuk melihat apakah ada korelasi 6 item pengungkapan yang memiliki perbedaan peraturan atau perbedaan bahasa dengan [Mgammal \(2020\)](#) karena penelitian [Mgammal \(2020\)](#) menganalisis perusahaan di Malaysia di mana pasti memiliki persamaan dan perbedaan peraturan perpajakan dengan di Indonesia.

CONCLUSION

Hasil penelitian menunjukkan bahwa 12 item (38,70%) dan 13 item (41,93%) dari 31 item pengukuran [Mgammal \(2020\)](#) yang telah disajikan oleh perusahaan sampel di Indonesia. Namun terdapat 6 item (19,35%) yang tidak disajikan oleh perusahaan sampel. Penelitian ini merupakan penelitian awal dalam menganalisis pengungkapan pajak oleh perusahaan di Indonesia. Implikasi pengukuran pengungkapan

pajak yang dilakukan dalam penelitian ini diharapkan dapat menjadi pijakan dalam menyusun item-item pengungkapan pajak yang relevan di Indonesia

Hal ini menunjukkan bahwa pengukuran [Mgammal \(2020\)](#) masih harus ditelusur dan dikaji untuk perusahaan di Indonesia. Terdapat perbedaan peraturan perpajakan antara Malaysia dengan Indonesia pasti menjadi salah satu faktor hasil analisis data ini. Berdasarkan hasil penelitian, kita juga dapat mengkaji pengungkapan pajak akan bersifat mandatory ataukah voluntary. Penelitian ini terbatas di Indonesia dengan sampel penelitian yang spesifik. Terkait dengan content analysis yang subyektif, kata-kata kunci menjadi salah satu cara untuk menentukan ada atau tidaknya pengungkapan pajak sesuai dengan item pengukurannya. Penelitian ini diharapkan juga dapat berimplikasi dengan disusunnya item-item pengungkapan pajak yang sesuai dengan kondisi dan peraturan pajak di Indonesia berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan dalam penelitian ini. Implementasi pengukuran pengungkapan pajak yang dilakukan dalam penelitian ini dapat menjadi pijakan awal bagi penelitian selanjutnya agar dapat mengkaji pelaksanaan pengungkapan pajak di Indonesia dengan item-item pengukuran yang sesuai.

REFERENCES

- Abdul Wahab, N. S., & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. *British Accounting Review*, 44(2), 111–124. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.03.005>
- Apriliyan, R., & Trisnawati, E. (2021). Pengaruh Komponen Penghematan Pajak Terhadap Pengungkapan Pajak. *Jurnal Paradigma Akuntansi*, 3(3), 1208. <https://doi.org/10.24912/jpa.v3i3.14916>
- Ekaputra, A., Triyono, & Ahyani, F. (2022). Meminimalisasi Penggelapan Pajak Melalui Optimalisasi Kesadaran Perilaku Wajib Pajak dengan Pendekatan Theory of Planned Behavior. *Ekombis Review: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, 10(1), 198-206. <https://doi.org/10.37676/ekombis.v10i1>
- European Union. (2018). Council Directive EU/2018/822. 2018. <https://www.legislation.gov.uk/eudr/2018/822/2020-01-31>
- Francois. (2012). *Tax Disclosure*. www.wisegeek.com/what-is-tax-disclosure.htm
- Gargantini, M. (2023). Mandatory Disclosure – A Comparative Analysis. Forthcoming in Edoardo D. Martino, Hossein Nabilou, Alessio M. Paces (eds). *Research Handbook on Comparative Financial Regulation*

- (Edward Elgar)., Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4491737>
- Harsono, B., & Lazarus, R. (2021). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan Terhadap Pengungkapan Pajak Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia, *Combines*, 1(1), 1243-1252.
- Henry, E., Massel, N., & Towery, E. (2016). Increased Tax Disclosures And Corporate Tax Avoidance. *National Tax Journal*, 69(4), 809–829. <https://doi.org/https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.04>
- Hoopes, J. L., Robinson, L., & Slemrod, J. (2018). Public Tax-Return Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 66(1), 142-162. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2018.04.001>.
- Irawan, F., & Utama, A. S. (2021). The Impact of Tax Audit and Corruption Perception on Tax Evasion. *International Journal of Business and Society*, 22(3), 1158-1173. <https://doi.org/10.33736/ijbs.4290.2021>.
- Kristiaji, B. B. (2021). *Meninjau (kembali) Mandatory Disclosure Rule bagi Indonesia*. <https://news.ddtc.co.id/meninjau-kembali-mandatory-disclosure-rule-bagi-indonesia-27728>
- Mgammal, M. H. (2020). Corporate tax planning and corporate tax disclosure. *Meditari Accountancy Research*, 28(2), 327–364. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2018-0390>
- Mgammal, M. H., Bardai, B., & Ku Ismail, K. N. I. (2018). Corporate governance and tax disclosure phenomenon in the Malaysian listed companies. *Corporate Governance (Bingley)*, 18(5), 779–808. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2017-0202>
- Mukarromah, A. (2018). *Pemerintah Siapkan PMK Terkait Mandatory Disclosure Rule*. <https://news.ddtc.co.id/pemerintah-siapkan-pmk-terkait-mandatory-disclosure-rule-11951>.
- Nababan, N. A. (2023). Evaluasi Tax Control Framework Perusahaan Dagang dalam Menghadapi UU HPP. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 10(2), 216-227. <https://doi.org/10.35838/jrap.2023.010.02.18>.
- Ngabut, M. F. A., & Arlita, I. G. A. D. (2023). Pengaruh Profitabilitas, Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 11(2), 369-382.
- Organization for Economic Cooperation and Development. (2015). *BEPS 2015 Final Reports*. <https://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>
- Pradnyana, I. B. G. P., & Noviri, N. (2017). Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Nilai Perusahaan dengan Transparansi Perusahaan sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(2), 1398-1425.
- Sugandi, R. R., & Prawira, I. F. A. (2019). Pengaruh Agresivitas Pelaporan Keuangan terhadap Agresivitas Pajak: Dampak Penerapan Mandatory Disclosure Rules (Studi pada Negara-Negara Anggota G-20). *Organum: Jurnal Saintifik Manajemen dan Akuntansi*, 2(1), 12-24. dan *Akuntansi*, 2(1), 12-24. <https://doi.org/10.35138/organum.v2i1.55>.
- Triyanto, H. U., & Zulvina, S. (2017). Analisis Perumusan Kebijakan Mandatory Disclosure Rules Sebagai Alternatif Dalam Mengatasi Praktik Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jurnal Pajak Indonesia*, 1(1), 65-75.
- Wardoyo, E. P., & Sari, D. P. (2023). Determinan Pengungkapan Pajak di Indonesia. *Akuntansi Bisnis & Manajemen (ABM)*, 30(2).
- Wibisono, B. T., & Budiarmo, N. S. (2021). Perencanaan Pajak atas Pajak Penghasilan. *Jurnal Ipteks Akuntansi bagi Masyarakat*, 5(1), 29-34.
- Wicaksono, K. A. (2018). *MDR Jadi Obat Mujarab Penghindaran Pajak*. <https://news.ddtc.co.id/mdr-jadi-obat-mujarab-penghindaran-pajak-13823>