

**PENGARUH *CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY* (CSR), *GOOD CORPORATE GOVERNANCE* (GCG) DAN *SALES GROWTH* TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK
(Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek
Indonesia Periode 2015-2019)**

SKRIPSI



DISUSUN OLEH:

FELINNE PIRENNE KUSDIONO

12170200

PROGRAM STUDI AKUNTANSI FAKULTAS BISNIS

UNIVERSITAS KRISTEN DUTA WACANA

YOGYAKARTA

2020

HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
SKRIPSI/TESIS/DISERTASI UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademika Universitas Kristen Duta Wacana, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Felinne Pirenne Kusdiono
NIM : 12170200
Program studi : Akuntansi
Fakultas : Bisnis
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Kristen Duta Wacana **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*None-exclusive Royalty Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

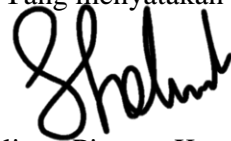
“PENGARUH CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR), GOOD CORPORATE GOVERNANCE (GCG) DAN SALES GROWTH TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2019)”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti/Noneksklusif ini Universitas Kristen Duta Wacana berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama kami sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Yogyakarta
Pada Tanggal : 7 April 2021

Yang menyatakan



(Felinne Pirenne Kusdiono)

NIM 12170200

HALAMAN PENGAJUAN

SKRIPSI

Diajukan kepada Fakultas Bisnis Program Studi Akuntansi

Universitas Kristen Duta Wacana Yogyakarta

Untuk Memenuhi Sebagian Syarat-syarat

Guna Memperoleh

Gelar Sarjana Akuntansi

Disusun Oleh:

Felinne Pirene KUSDIONO

12170200

PROGRAM STUDI AKUNTANSI FAKULTAS BISNIS

UNIVERSITAS KRISTEN DUTA WACANA

YOGYAKARTA

2020

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi dengan judul:

“PENGARUH CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR) GOOD CORPORATE GOVERNANCE (GCG) DAN SALES GROWTH TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK”

(STUDI EMPIRIS PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BEI PERIODE 2015-2019)

telah diajukan dan dipertahankan oleh:

FELINNE PIRENNE KUSDIONO

12170200

dalam Ujian Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas

Bisnis

Universitas Kristen Duta Wacana

dan dinyatakan DITERIMA untuk memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Akuntansi pada tanggal 27 Januari 2021

Nama Dosen

Tanda Tangan

1. Rossa Christanti, SE., M.Acc
(Ketua Tim Penguji)
2. Eka Adhi Wibowo, SE., M.Sc
(Dosen Penguji)
3. Dra. Xaveria Indri Prasasyaningsih, M.Si
(Dosen Pembimbing)



Yogyakarta, 28 Januari 2021 Disahkan Oleh

Dekan Fakultas Bisnis

Ketua Program Studi Akuntansi



Dr. Perminas Pangeran, SE., M. Si.

Christine Novita Dewi, SE, MAcc, Ak, CA. CMA.,CPA.

PERNYATAN KEASLIAN SKRIPSI

Saya menyatakan bahwa sesungguhnya skripsi dengan judul: **Pengaruh Corporate Social Responsibility (CSR), Good Corporate Governance (GCG) dan Sales Growth terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2019)** yang saya kerjakan untuk melengkapi sebagian syarat untuk menjadi Sarjana pada Program Studi Akuntansi Fakultas Bisnis Universitas Kristen Duta Wacana Yogyakarta adalah bukan hasil tiruan atau duplikasi dari karya pihak lain di Perguruan Tinggi atau instansi manapun, kecuali bagian yang sumber informasinya sudah dicantumkan sebagaimana mestinya.

Jika dikemudian hari didapati bahwa hasil skripsi ini adalah hasil plagiasi atau tiruan dari karya pihak lain, maka saya bersedia dikenai sanksi yakni pencabutan gelar saya. Demikian pernyataan ini saya buat.

Yogyakarta, 18 Januari 2021

Penulis,



Felinne Pirenne Kusiono
12170200

HALAMAN MOTTO

“A person who never made a mistake never tried anything new - Albert Einstein”

“Barangsiapa setia dalam perkara-perkara kecil, ia setia juga dalam perkara-perkara besar. Dan barangsiapa tidak benar dalam perkara-perkara kecil, ia tidak benar juga dalam perkara-perkara besar” (Lukas 16:10)

“Sebab Aku ini mengetahui rancangan-rancangan apa yang ada pada-Ku mengenai kamu, demikianlah firman TUHAN, yaitu rancangan damai sejahtera dan bukan rancangan kecelakaan, untuk memberikan kepadamu hari depan yang penuh harapan”(Yeremia 29:11)

©UKDWN

HALAMAN PERSEMBAHAN

Dalam proses penyusunan skripsi ini penulis menerima adanya bimbingan, bantuan, motivasi, saran, serta semangat dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini penulis mempersembahkan dan menyampaikan terima kasih kepada:

1. Tuhan Yesus, karena berkat kasih dan cintaNya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi tepat pada waktu dan rencanaNya.
2. Kedua orang tua dan kakak yang telah membesarkan penulis dengan penuh sabar dan senantiasa memberi semangat serta motivasi sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.
3. Ibu Christine Novita Dewi, S.E., M.Acc., Akt., CA., CMA., selaku Ketua Program Studi Akuntansi yang telah memberikan izin kepada penulis untuk mengambil mata kuliah skripsi.
4. Ibu Dra. Xaveria Indri Prasasyaningsih, M.Si, selaku dosen pembimbing yang telah membimbing, memberi arahan, semangat dan motivasi kepada penulis.
5. Ibu Dra. Putriana Kristanti, M.M., Ak., CA., selaku dosen wali dan dosen pembimbing yang telah dengan penuh kesabaran membimbing, memberi arahan, dan motivasi kepada penulis.
6. Bapak Frista, S.H., S.E., MS.Ak, dan Ibu Dra. Umi Murtini, M.Si. yang telah berkenan membantu dan memotivasi penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.
7. Seluruh dosen Fakultas Bisnis yang telah memberikan bekal selama perkuliahan beserta Staf Fakultas Bisnis yang telah membantu penulis dalam mengurus administrasi selama perkuliahan.

8. Teman seper bimbingan *Refi* dan *Stella* yang telah bersama-sama berjuang dan saling memberi semangat.
9. Teman penulis selama perkuliahan *Melita*, *Angella*, dan *Ika* terima kasih dinamika yang ada selama perkuliahan dan telah menjadi teman yang baik.
10. Teman-teman akuntansi angkatan 2017 atas kebersamaan selama proses perkuliahan.
11. Teman teman SMA yang selalu setia mendengarkan keluh kesah selama perkuliahan *Shasa*, *Annisa*, *Restya*, *Ina*, *Neva* dan *Gilang* serta *MANOLO*.
12. Keluarga besar Unit Pusat Pelatihan Bahasa (PPB) Universitas Kristen Duta Wacana atas kesempatan dan kebersamaan yang penulis dapatkan disela waktu perkuliahan.
13. Pihak lain yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, terima kasih atas dukungan dan doanya.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Esa atas berkat dan karunia-Nya yang telah diberikan kepada penulis sehingga penulisan skripsi yang berjudul **“Pengaruh *Corporate Social Responsibility* (CSR), *Good Corporate Governance* (GCG) dan *Sales Growth* terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2019)”** ini dapat diselesaikan dengan baik dan tepat waktu.

Penyelesaian tugas akhir ini merupakan salah satu syarat untuk mendapatkan gelar Sarjana Akuntansi pada Program Studi Akuntansi di Fakultas Bisnis Universitas Kristen Duta Wacana. Selain itu, bertujuan untuk menghasilkan suatu karya ilmiah sehingga dapat bermanfaat bagi pengguna.

Akhir kata, penulis mohon maaf atas segala kekurangan dalam penulisan tugas akhir ini karena adanya keterbatasan penulis. Oleh karena itu segala bentuk kritik dan saran sekiranya dapat berguna bagi penulis guna mengevaluasi diri ke arah yang lebih baik.

Yogyakarta, Januari 2021

Penulis,

Felinne Pirenne Kusdiono

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN PENGANTAR	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN	iv
HALAMAN MOTTO	v
HALAMAN PERSEMBAHAN	vi
KATA PENGANTAR	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
ABSTRAK	xv
<i>ABSTRACT</i>	xvi
BAB I	1
PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	8
1.3. Tujuan Penelitian	8
1.4. Kontribusi Penelitian	8
1.5. Batasan Penelitian.....	9
BAB II.....	11
TINJAUAN PUSTAKA.....	11
2.1. Landasan Teori	11
2.1.1. Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>).....	11
2.1.2. Teori Legitimasi	13
2.1.3. Penghindaran Pajak	15
2.1.4. <i>Corporate Social Responsibility (CSR)</i>	16
2.1.5. <i>Good Corporate Governance (GCG)</i>	18
2.1.6. <i>Sales Growth</i>	21
2.2. Penelitian Terdahulu	21

2.3.	Pengembangan Hipotesis	26
2.3.1.	Pengaruh CSR terhadap Penghindaran Pajak.....	26
2.3.2.	Pengaruh GCG terhadap Penghindaran Pajak	26
2.3.3.	Pengaruh <i>sales growth</i> terhadap Penghindaran Pajak	27
2.4.	Kerangka Penelitian.....	27
BAB III.....		29
METODA PENELITIAN		29
3.1.	Data dan Sumber Data	29
3.2.	Definisi dan Pengukuran Variabel.....	30
3.2.1.	Variabel Dependen	30
3.2.2.	Variabel Independen.....	31
3.3.	Model Statistik dan Uji Hipotesis	33
3.3.1.	Analisis Data	33
3.3.2.	Pemilihan Model Regresi.....	35
3.3.3.	Uji t-statistik	37
3.3.4.	Uji Koefisien Determinasi (R^2).....	37
3.3.5.	Uji F-Statistik	38
3.3.6.	Uji Asumsi Klasik.....	38
3.3.7.	Analisis Regresi.....	40
BAB IV		42
HASIL DAN PEMBAHASAN		42
4.1.	Sampel Penelitian	42
4.2.	Statistik Deskriptif.....	42
4.3.	Model Regresi <i>Common Effect Model/Pooled Least Square, Fixed Effect Model, dan Random Effect Model</i>	45
4.4.	Pemilihan Model Regresi.....	46
4.5.	Uji t-Statistik	49
4.6.	Uji Koefisien Determinan (R^2).....	50
4.7.	Uji F-Statistik	50
4.8.	Uji Asumsi Klasik.....	51
4.9.	Analisis Regresi Linier Berganda.....	54
4.10.	Pembahasan	55

4.10.1. Pengaruh CSR terhadap Penghindaran Pajak.....	55
4.10.2. Pengaruh GCG terhadap Penghindaran Pajak.....	57
4.10.3. Pengaruh Sales Growth terhadap Penghindaran Pajak	58
BAB V.....	60
KESIMPULAN DAN SARAN	60
5.1. Kesimpulan.....	60
5.2. Keterbatasan	61
5.3. Saran	61
DAFTAR PUSTAKA	63
LAMPIRAN	67

©UKDW

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Target dan realisasi penerimaan pajak tahun 2015-2019.....	2
Tabel 2.1 Penelitian terdahulu	23
Tabel 3.1 Pengambilan Keputusan Uji Autokorelasi.....	40
Tabel 4.1 Hasil pemilihan sampel.....	42
Tabel 4.2 Statistik deskriptif.....	43
Tabel 4.3 Estimasi Regresi <i>Common Effect Model</i>	45
Tabel 4.4 Estimasi Regresi <i>Fixed Effect Model</i>	45
Tabel 4.5 Estimasi Regresi <i>Random Effect Model</i>	46
Tabel 4.6 Hasil Uji Chow	47
Tabel 4.7 Hasil Uji Hausman	48
Tabel 4.8 Hasil Uji Lagrange Multipler	48
Tabel 4.9 Tabel Uji t	50
Tabel 4.10 Hasil uji Multikolinieritas	52
Tabel 4.11 Hasil Uji Heteroskedastisitas	53
Tabel 4.12 Hasil Uji Autokorelasi	54
Tabel 4.13 Analisis Regresi Linier Berganda.....	54

©UKDW

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka pemikiran.....	28
Gambar 4.1 Hasil Uji Normalitas Jarque Bera (JB)	52

©UKDW

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Data Sampel Perusahaan.....	67
Lampiran 2 Pengungkapan CSRI.....	68
Lampiran 3 Proporsi Dewan Komisaris Independen	69
Lampiran 4 <i>Sales Growth</i>	70
Lampiran 5 ETR.....	71
Lampiran 6 Indikator Pengungkapan CSR dengan menggunakan GRI 4	72
Lampiran 7 Statistik Deskriptif.....	77
Lampiran 8 <i>Pooled Least Square/Common Effect Model</i>	77
Lampiran 9 <i>Fixed Effect Model</i>	78
Lampiran 10 <i>Random Effect Model</i>	78
Lampiran 11 Uji Chow	79
Lampiran 12 Uji Hausman	79
Lampiran 13 Uji Lagrange Multipler	79
Lampiran 14 Uji Normalitas	80
Lampiran 15 Uji Multikolinieritas	80
Lampiran 16 Uji Heteroskedastisitas	80
Lampiran 17 Halaman Persetujuan	81
Lampiran 18 Kartu Konsultasi.....	82
Lampiran 19 Lembar Revisi	84

**PENGARUH *CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY* (CSR), *GOOD CORPORATE GOVERNANCE* (GCG) DAN *SALES GROWTH* TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK
(Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2019)**

**Felinne Pirene KUSDIONO
12170200**

**Program Studi Akuntansi Fakultas Bisnis
Universitas Kristen Duta Wacana Yogyakarta
Email: felinnepirene@gmail.com**

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *corporate social responsibility*, *good corporate governance* dan *sales growth* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2019. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis statistik deskriptif dan metode regresi linier berganda. Data diperoleh dari laporan tahunan yang diakses melalui website Bursa Efek Indonesia dan website perusahaan, serta data keuangan pada database *osiris*. Penelitian ini menggunakan data penelitian berjumlah 32 perusahaan selama 5 tahun sehingga didapatkan 160 data observasi. Metode yang digunakan dalam pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Analisis data menggunakan software *Eviews 9*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) *corporate social responsibility* yang diproksikan dengan pengungkapan CSR menggunakan GRI (*Global Reporting Initiative*) 4 berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. (2) *good corporate governance* yang diproksikan dengan proporsi dewan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak dan, (3) *sales growth* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Kata kunci: *corporate social responsibility*, *good corporate governance*, *sales growth*, penghindaran pajak, GRI 4

THE EFFECT OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR), GOOD CORPORATE GOVERNANCE (GCG) AND SALES GROWTH ON TAX AVOIDANCE

(Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2015-2019 Period)

**Felinne Pirenne Kusdiono
12170200**

***Departement Accounting Faculty of Business
Duta Wacana Christian University
Email felinnepirenne@gmail.com***

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of corporate social responsibility, good corporate governance and sales growth on tax avoidance in manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2015-2019. The data analysis method used is descriptive statistical analysis and multiple linear regression methods. Data obtained from annual reports accessed through the Indonesia Stock Exchange website and company websites, as well as financial data on the Osiris database. This study used research data from 32 companies for 5 years in order to obtain 160 observational data. The method used in sampling using purposive sampling. Data analysis using Eviews 9 software. The results of this study indicate that (1) corporate social responsibility which is proxied by CSR disclosure using GRI (Global Reporting Initiative) 4 has a negative effect on tax avoidance. (2) Good corporate governance proxied by the proportion of independent board of commissioners has no effect on tax avoidance and, (3) sales growth has no effect on tax avoidance.

Keywords: corporate social responsibility, good corporate governance, sales growth, tax avoidance, GRI 4.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pajak merupakan salah satu cara yang digunakan oleh pemerintah dalam suatu negara untuk membiayai kebutuhan dan pembangunan negara. Dengan kata lain, pajak merupakan sumber utama penerimaan yang diperlukan dalam menjalankan fungsi pemerintahan suatu negara. Di Indonesia, penerimaan pajak menjadi pendapatan yang tinggi dibandingkan dengan sumber penerimaan bukan pajak, sehingga pemasukan pajak menjadi salah satu penerimaan bagi Indonesia untuk menaikkan pertumbuhan ekonomi melalui pembangunan infrastruktur, aset-aset publik serta fasilitas untuk masyarakat umum (Dharma & Noviari, 2017). Dalam kenyataannya, terdapat perbedaan pemikiran antara pemerintah dengan perusahaan sebagai wajib pajak. Hal yang membedakan yaitu pemerintah berusaha mendapatkan hasil yang maksimal dari pemungutan pajak, sedangkan perusahaan berusaha membayar pajak dengan seminimal mungkin.

Penerimaan pajak di Indonesia belum mendapatkan hasil yang maksimal. Realisasi penerimaan pajak 2015-2019 belum memenuhi target penerimaan. Penerimaan negara yang berasal dari sektor pajak dari tahun 2015 ke tahun 2016 mengalami penurunan sebesar 0.36 persen. Tahun 2016 ke tahun 2017 mengalami peningkatan sebesar 8.07 persen dan pada tahun 2017 ke tahun 2018 mengalami peningkatan sebesar 2.56 persen, walaupun mengalami peningkatan, realisasi penerimaan pajak belum mampu mencapai target yang ditentukan. Tetapi pada

tahun 2018 ke tahun 2019 mengalami penurunan sebesar 7.79 persen. Hal tersebut dapat dilihat dari Tabel 1.1 berikut:

**Tabel 4.1 Target dan realisasi penerimaan pajak tahun 2015-2019
(dalam triliun rupiah)**

Tahun	Target Penerimaan Pajak	Realisasi Penerimaan Pajak	Pencapaian (%)
2015	1,294.26	1,060.83	81.96
2016	1,355.20	1,105.81	81.60
2017	1,283.57	1,151.03	89.67
2018	1,424.00	1,315.51	92.23
2019	1,577.56	1,322.06	84.44

Sumber: Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2016, 2019

Perusahaan sebagai salah satu wajib pajak memiliki kontribusi terbesar dalam penerimaan pajak. Di Indonesia, perusahaan mayoritas adalah perusahaan manufaktur. Perusahaan manufaktur merupakan perusahaan yang mengolah barang mentah menjadi barang setengah jadi atau barang jadi sehingga dapat menambah nilai dari barang tersebut. Pertumbuhan perusahaan manufaktur dominan dalam kemajuan perekonomian di Indonesia karena memiliki hubungan secara langsung dengan daya beli keseharian masyarakat. Perusahaan manufaktur di Indonesia masih terdapat yang berupaya melakukan tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dapat dilihat dari perusahaan yang menerima Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) (Payanti & Jati, 2020).

Penghindaran pajak merupakan salah satu cara manajemen pajak yang dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan pembayaran pajak, khususnya bagi perusahaan yang harus membayar sejumlah nominal pajak kepada pemerintah, namun dilakukan secara legal dengan memanfaatkan celah atau

loopholes yang ada dalam peraturan perpajakan (Hoque, 2017). Menurut Jingga & Lina (2017), tindakan penghindaran pajak pada umumnya dikaitkan dengan perencanaan pajak (*tax planning*) sebagai proses pengaturan untuk jumlah pajak terutang baik itu pajak penghasilan atau pajak lainnya yang harus dibayar dengan serendah mungkin, dalam ruang lingkup Undang-Undang perpajakan. Praktik penghindaran pajak merupakan skema perencanaan pajak yang bersifat legal atau diperbolehkan secara hukum. Meskipun legal, pemerintah berharap kepada perusahaan supaya tidak melakukan tindakan penghindaran pajak (Cita & Supadmi, 2019). Adanya tindakan perusahaan yang melakukan tindakan penghindaran pajak dapat mengurangi penerimaan pajak negara.

Ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi perusahaan melakukan tindakan penghindaran pajak baik faktor internal maupun faktor eksternal dari perusahaan. Dalam penelitian ini, akan meneliti pengaruh beberapa variabel yaitu *Corporate Social Responsibility* (CSR), *Good Corporate Governance* (GCG), dan *sales growth* seperti penelitian yang telah dilakukan oleh (Payanti & Jati, 2020). Terdapat beberapa modifikasi dari penelitian terdahulu yaitu pada penelitian ini proksi penghindaran pajak menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR), pengukuran *corporate social responsibility* menggunakan indikator *Global Reporting Initiative* (GRI) 4, dan proksi dari variabel *good corporate governance* menggunakan jumlah dewan komisaris independen.

Salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penghindaran pajak yaitu *Corporate Social Responsibility* (CSR). Perusahaan yang melakukan tindakan penghindaran pajak dianggap tidak bertanggung jawab secara sosial (Hidayati &

Fidiana, 2017). Menurut *World Bank Group*, tanggung jawab sosial perusahaan merupakan sebuah komitmen bisnis berkelanjutan yang berkontribusi bagi ekonomi dan mempengaruhi pada lingkungan sekitar dan masyarakat umum untuk meningkatkan kualitas fasilitas dan keberlanjutan kehidupan masyarakat. Pajak dan tanggung jawab sosial perusahaan memiliki persamaan yaitu memberikan kontribusi sosial kepada masyarakat. Menurut hasil penelitian Dewi & Noviani (2017) *corporate social responsibility* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan dalam suatu perusahaan maka semakin rendah praktik penghindaran pajak. Sebaliknya, perusahaan dengan peringkat tanggung jawab sosial perusahaan rendah dianggap tidak bertanggung jawab sosial sehingga lebih agresif melakukan kegiatan penghindaran pajak. Dalam hasil penelitian Hidayati & Fidiana (2017), membuktikan bahwa *corporate social responsibility* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Artinya semakin tinggi tingkat tanggung jawab sosial perusahaan, maka penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan juga semakin tinggi. Hal tersebut dikarenakan beberapa item CSR sebagai pengeluaran yang dapat dibebankan sebagai biaya Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Penelitian tersebut didukung oleh Setiawati & Adi (2020), yang membuktikan bahwa *corporate social responsibility* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Namun, terdapat perbedaan hasil penelitian yang dilakukan oleh Payanti & Jati (2020) yang membuktikan bahwa *corporate social responsibility* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Good corporate governance juga merupakan faktor yang dapat mempengaruhi penghindaran pajak. Dengan adanya tata kelola perusahaan yang baik maka perusahaan dapat memiliki peluang untuk tidak melakukan penghindaran pajak. Menurut *Forum Corporate Governance on Indonesia* (FCGI) mendefinisikan bahwa *corporate governance* adalah seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, manajemen perusahaan (manajer), kreditur, pemerintah, karyawan, serta pemangku kepentingan internal dan eksternal lainnya yang berkaitan dengan hak dan kewajiban mereka atau dengan kata lain suatu sistem pengendalian perusahaan. Dalam penelitian ini, *good corporate governance* diprosikan dengan proporsi dewan komisaris independen. Komisaris independen yang menjabat sebagai anggota direksi perusahaan memiliki peran yang sangat penting dalam penerapan tata kelola perusahaan, karena berperan sebagai pemberi nasihat dan sebagai pengawas dalam kegiatan operasional perusahaan. Penerapan *good corporate governance* diharapkan dapat mengawasi segala aktivitas yang dilakukan manajer, sehingga dapat meminimalkan tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan (Pradnyawati & Suprasto, 2019).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Lubis (2020) bahwa komisaris independen berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti & Merkusiwati (2017) yang menyatakan bahwa semakin banyak komisaris independen maka semakin tinggi pula pengaruhnya untuk melakukan pengawasan kinerja manajemen sehingga dapat meminimalkan tindakan penghindaran pajak. Hasil penelitian Subagiastra, Arizona & Mahaputra (2016) bahwa proporsi dewan

komisaris independen sebagai proksi dari *good corporate governance* berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut berarti keberadaan dewan komisaris independen efektif dalam usaha mencegah tindakan penghindaran pajak. Hasil berbeda dengan penelitian Putri & Lawita (2020) yang membuktikan bahwa kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial dan ukuran dewan komisaris mempunyai pengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Hasil ini berarti bahwa dengan meningkatnya jumlah dewan komisaris di perusahaan, dapat mempengaruhi kebijakan perusahaan untuk melakukan kegiatan penghindaran pajak. Hal ini disebabkan karena komisaris yang terdapat dalam perusahaan mampu mempengaruhi kebijakan perpajakan perusahaan. Tetapi dalam penelitian Hidayati & Fidiana (2017), *good corporate governance* yang diproksikan dengan komisaris independen, komite audit dan kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Faktor lain yang dapat mempengaruhi perusahaan untuk membayar pajak adalah *sales growth*. Perusahaan dapat mengukur seberapa besar profit yang diterima dari besarnya *sales growth* (Payanti & Jati, 2020). Ketika penjualan perusahaan meningkat, diasumsikan laba perusahaan juga meningkat, perusahaan harus membayar pajak yang lebih banyak. Tetapi jika perusahaan memiliki penjualan tinggi akan menimbulkan kecurigaan apabila tidak membayar pajak yang tinggi juga kepada pemerintah yang akhirnya pemerintah akan meningkatkan pengawasan pada perusahaan tersebut (Panjaitan & Mulyani, 2020). Dalam hasil penelitian Lubis (2020) membuktikan bahwa pertumbuhan penjualan berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak. Dalam penelitian ini penjualan pada perusahaan mengalami penurunan yang berpengaruh terhadap kecilnya beban

pajak yang akan dibayarkan perusahaan. Sehingga pertumbuhan penjualan yang rendah akan meningkatkan penghindaran pajak. Berbeda dengan penelitian Panjaitan & Mulyani (2020) yang membuktikan bahwa *sales growth* berpengaruh secara positif terhadap aktivitas *tax avoidance*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan semakin tinggi rasio *sales growth* maka akan menyebabkan adanya peningkatan laba perusahaan, pada dasarnya tujuan suatu usaha adalah untuk mendapatkan laba semaksimal mungkin untuk memenuhi kebutuhan kedua belah pihak (pihak manajemen dan *shareholder*). Di dukung dengan penelitian Payanti & Jati (2020) yang menyatakan bahwa *sales growth* berpengaruh positif pada *tax avoidance*. Yang berarti semakin tinggi *sales growth* perusahaan, maka *tax avoidance* perusahaan meningkat.

Motivasi penelitian ini adalah masih banyaknya kasus penghindaran pajak di Indonesia. Walaupun diperbolehkan secara hukum dan merupakan perbuatan yang legal tetapi disisi lain merugikan pemerintah dan rakyat secara tidak langsung. Adanya perbedaan hasil penelitian terdahulu yang mempengaruhi *tax avoidance* menjadi salah satu alasan peneliti untuk melakukan analisis mengenai pengaruh *corporate social responsibility*, *good corporate governance* dan *sales growth* terhadap penghindaran pajak. Sampel penelitian ini merupakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2019. Pemilihan sektor ini dikarenakan sektor manufaktur sebagai penyumbang pajak terbesar di Indonesia dengan kontribusi sebesar 29,4% (DDTCNews, 2020). Oleh karena itu dapat disimpulkan judul dari penelitian ini adalah “Pengaruh *Corporate Social Responsibility (CSR)*, *Good Corporate Governance (GCG)* dan *Sales Growth*

terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2019)”.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini yaitu:

- a. Apakah *Corporate Social Responsibility* (CSR) berpengaruh terhadap penghindaran pajak?
- b. Apakah *Good Corporate Governance* (GCG) berpengaruh terhadap penghindaran pajak?
- c. Apakah *sales growth* berpengaruh terhadap penghindaran pajak?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Untuk menguji pengaruh *Corporate Social Responsibility* (CSR) terhadap penghindaran pajak.
- b. Untuk menguji pengaruh *Good Corporate Governance* (GCG) terhadap penghindaran pajak.
- c. Untuk menguji pengaruh *sales growth* terhadap penghindaran pajak.

1.4. Kontribusi Penelitian

Penelitian ini berkontribusi pada:

- a. Bagi Akademisi dan Praktisi

Penelitian ini dapat membantu memberikan gambaran mengenai penghindaran pajak perusahaan.

b. Bagi Investor

Penelitian ini dapat membantu investor untuk mengetahui perusahaan yang melakukan penghindaran pajak dan mana yang tidak melakukan penghindaran pajak. Sehingga dapat membantu mengambil keputusan untuk berinvestasi dengan tepat.

c. Bagi Perusahaan

Penelitian ini dapat membantu perusahaan untuk tidak melakukan penghindaran pajak, sehingga penerimaan pajak negara semakin meningkat.

d. Bagi Pemerintah

Penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam merumuskan kerangka kebijakan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

1.5. Batasan Penelitian

Batasan dalam penelitian ini yaitu:

- a. Penelitian ini hanya menggunakan perusahaan manufaktur di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan memiliki laporan tahunan (*annual report*) dengan periode sampel yang diambil yaitu tahun 2015-2019.
- b. Perusahaan yang diambil adalah perusahaan yang memiliki kelengkapan data yang sesuai dengan kebutuhan peneliti.
- c. Peneliti menggunakan ETR (*Effective Tax Rate*) sebagai proksi dari penghindaran pajak.
- d. Peneliti menggunakan indikator pengungkapan *corporate social responsibility* pada *Global Reporting Initiative* (GRI) 4.

- e. Peneliti menggunakan rasio dewan komisaris independen sebagai proksi dari *good corporate governance*.

©UKDW

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *corporate social responsibility*, *good corporate governance* dan *sales growth* terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan pada hasil pengujian hipotesis, kesimpulan dari hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. *Corporate social responsibility* berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi pengungkapan CSR perusahaan maka semakin rendah penghindaran pajak perusahaan. Sehingga semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR oleh perusahaan, tanggung jawab perusahaan juga semakin tinggi yang dicerminkan dengan kepatuhan membayar pajak sesuai dengan yang sudah ditetapkan.
2. *Good corporate governance* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut tidak membuktikan bahwa semakin besar jumlah komisaris independen, semakin menurunkan beban pajak di perusahaan, walaupun proporsi dewan komisaris independen rata-rata sudah berada di atas jumlah minimal 30% dari total dewan komisaris pada perusahaan.
3. *Sales growth* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa besar kecilnya nilai *sales growth* perusahaan tidak berpengaruh pada kegiatan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Pertumbuhan penjualan yang tinggi belum tentu menghasilkan laba yang tinggi.

5.2. Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini hanya menggunakan perusahaan manufaktur, sehingga dalam penelitian ini tidak dapat menggambarkan kondisi keseluruhan perusahaan di Indonesia.
2. Proksi yang digunakan untuk mewakili *good corporate governance* hanya proporsi dewan komisaris independen.
3. Dalam hal pengungkapan CSR pada perusahaan manufaktur masih banyak perusahaan yang masih kurang mengungkapkan kegiatan CSR dalam laporan tahunan dikarenakan belum terdapat standar khusus yang mengatur mengenai pengungkapan CSR di Indonesia, sehingga perusahaan diperbolehkan menyusun sendiri format pelaporan tanggung jawab sosial masing-masing.

5.3. Saran

Saran yang diberikan dalam penelitian ini untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan keseluruhan perusahaan yang ada di Indonesia atau dengan memodifikasi dengan menggunakan perusahaan di sektor pertambangan. Sektor pertambangan lebih berpotensi pada kerusakan alam sehingga memungkinkan lebih banyak melakukan kegiatan tanggung jawab sosial perusahaan.
2. Menambahkan variabel yang digunakan dalam pengukuran *good corporate governance* seperti kualitas audit, proporsi komite audit, dan proporsi dewan komisaris.

3. Untuk penelitian selanjutnya, dapat lebih mempertimbangkan variabel lain yang diduga dapat mempengaruhi penghindaran pajak di luar variabel yang telah digunakan dalam penelitian ini seperti profitabilitas dan *capital intensity*.

©UKDW

DAFTAR PUSTAKA

- Astuti, T. P., & Aryani, Y. A. (2016). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur Di Indonesia Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2001-2014. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(3), 375–388. <https://doi.org/10.24912/ja.v20i3.4>
- Ayuningtyas, N. P. W., & Sujana, I. K. (2018). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Leverage, Sales Growth dan Profitabilitas pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 25(3), 1884–1912. <https://doi.org/https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v25.i03.p10> Pengaruh
- Cita, I. G. A., & Supadmi, N. L. (2019). Pengaruh Financial Distress dan Good Corporate Governance pada Praktik Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 29(3), 912–927.
- Dewi, N. L. P. P., & Novari, N. (2017). Pengaruh Ukuran Perusahaan , Leverage , Profitabilitas dan Corporate Social Responsibility terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(1), 830–859.
- Dewi, R. R., & Gunawan, I. D. (2019). The Implications Of CSR And GCG On Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi*, 23(2), 195–212. <https://doi.org/10.24912/ja.v23i2.577>
- Dharma, N. B. S. D., & Noviari, N. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility dan Capital Intensity terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(1), 529–556.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Pacific Sociological Association Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <http://www.jstor.org/stable/1388226> .
- Elkington, J. (1997). Cannibals with forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business, Conscientious Commerce. In *New Society Publishers*.
- Fitri, A. W., Hapsarai, D. P., & Haryadi, E. (2019). Pengaruh Leverage, Komisaris Independen, dan Corporate Social Responsibility terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Mahasiswa Akuntansi UNSERA*, 1(1), 20–30.
- Ghozali, I. (2018a). Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM dan SPSS. In *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Ibm Spss 19*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2018b). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS. Yogyakarta: Universitas Diponegoro. (*Edisi 9*). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2020). 25 Grand Theory 25 Teori Besar Ilmu Manajemen, Akuntansi dan Bisnis. In *Yoga Pratama*.

- Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate Social and Environmental reporting: A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47–77. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/09513579510146996>
- Hidayati, N., & Fidiana. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility dan Good Corporate Governanve terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 6(3), 1052–1070.
- Hoque, M. K. (2017). International Tax Avoidance and Tax Havens. *Journal International of Cost and Management*, 45(1), 63–67.
- Jensen, M., & Meckling, W. (2012). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *The Economic Nature of the Firm: A Reader, Third Edition*, 283–303. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511817410.023>
- Jingga, V., & Lina. (2017). Factors Influencing Tax Avoidance Activity : An Empirical Study from Indonesia Stock Exchange. *Factors Influencing Tax Avoidance Activity: An Empirical Study from Indonesia Stock Exchange*, 1(1), 17–25. www.ipjaf.omjpalpa.com
- Kusumawardhani, A., Mangoting, Y., & Widuri, R. (2018). Apakah corporate social responsibility mempengaruhi hubungan penghindaran pajak terhadap nilai perusahaan. *Development Research of Management*, 14(1), 1–20.
- Lestari, G. A. W., & Putri, I. G. A. (2017). Pengaruh Corporate Governance, Koneksi Politik dan Leverage Terhadap Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(3), 2028–2054.
- Lubis, C. W. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak. *Accumulated Journal*, 2(2), 99–110.
- Mas, I. A. D. P., & Dewi, S. K. S. (2020). Pengaruh Profitabilitas, Pertumbuhan Penjualan dan Struktur Aktiva Terhadap Struktur Modal. *E-Jurnal Manajemen*, 9(8), 3105–3124. <https://doi.org/https://doi.org/10.24843/EJMUNUD.2020.v09.i08.p11>
- Melisa, M., & Tandean, V. A. (2015). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 8(1), 95–111.
- Nusantari, N. I., Nuzula, N. F., & Darono, A. (2015). Pengaruh Agresivitas Pajak terhadap Pengungkapan Corporate Social Responsibility (CSR) (Studi pada Perusahaan yang Terdaftar dalam Indeks Sri Kehati Tahun 2011-2013). *Jurnal Administrasi Bisnis-Perpajakan*, 5(2), 1–9.
- Oktaviyani, R., & Munandar, A. (2017). Effect of Solvency, Sales Growth and Institutional Ownership on Tax Avoidance with Profitability as Moderating Variables in Indonesian Property and Real Estate Companies. *Binus Business Review*, 8(3), 183–188.

- Pandia, S. E. N. S., Juita, W. E., & Tarihoran, A. (2019). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BER Periode 2013-2015. *Seminar Nasional Sain & Teknologi Informasi 2019*, 170–174. <https://doi.org/> <http://prosiding.seminar-id.com/index.php/sensasi/issue/archive>
- Panjaitan, E. S. E., & Mulyani, S. D. (2020). Dampak Keberadaan Dewan Direksi Wanita dan Sales Growth terhadap Tax Avoidance dengan Moderasi Capital Intensity. *Prosiding Seminar Nasional Pakar Ke 3 Tahun 2020*, 2, 1–9.
- Payanti, N. M. D., & Jati, I. K. (2020). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Good Corporate Governance dan Sales Growth pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(5), 1066–1083. <https://doi.org/10.24843/EJA.2020.v30.i05.p01>
- Pradipta, D. H., & Supriyadi. (2015). Pengaruh Corporate Social Responsibility (CSR), Profitabilitas, Leverage, dan Komisaris Independen terhadap Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*. <http://repository.unissula.ac.id/8125/>
- Pradnyawati, N. P., & Suprasto, H. B. (2019). Pengaruh Good Corporate Governance Terhadap Agresivitas Pajak dengan Voluntary Disclosure Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(2), 1132–1133. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v26.i02.p11>
- Purba, R. (2020). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak pada Perusahaan Sektor Aneka Industri yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Methodist*, 3(2), 175–184.
- Purwanggono, E. A. (2015). *Pengaruh Corporate Social Responsibility dan Kepemilikan Mayoritas terhadap Agresivitas Pajak*. Universitas Diponegoro.
- Putri, A. A., & Lawita, N. F. (2020). Tata Kelola Perusahaan dan Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Dharma Andalas*, 22(1), 1–11.
- Safitri, K. A., & Muid, D. (2020). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Profitabilitas, Leverage, Capital Intensity dan Ukuran Perusahaan terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018). *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(4), 1–11.
- Sari, L. L. P., & Adiwibowo, A. S. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(4), 1–13.
- Setiawati, F., & Adi, P. H. (2020). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Tax Avoidance pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar pada Bursa Efek Indonesia Tahun 2014-2017. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 9(2), 105–116. <https://doi.org/10.32639/jiak.v9i2.451>

- Subagiastra, K., Arizona, I. P. E., & Mahaputra, I. N. K. A. (2016). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan Good Corporate Governance terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 1(2), 1167–1193.
- Sugiyono. (2014). Metode Penelitian Pendidikan pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D. In *METODE PENELITIAN ILMIAH*.
- Sulistiana, I., & Istianingsih. (2018). Studi Negara Asean Pengungkapan Corporate Social Responsibility Mediasi Penerapan Good Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak. *Tirtayasa Ekonomika*, 13(2), 357–385.
- Swingly, C., & Sukartha, I. M. (2015). Pengaruh Karakter Eksekutif, Komite Audit, Ukuran Perusahaan, Leverage, dan Sales Growth pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1), 47–62.
- Wijayanti, A., Wijayanti, A., & Samrotun, Y. C. (2016). Pengaruh Karakteristik Perusahaan, GCG, dan CSR terhadap Penghindaran Pajak. *Seminar Nasional IENACO-2016*, 541–548.
- Wijayanti, Y. C., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2017). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Kepemilikan Institusional, Leverage, dan Ukuran Perusahaan pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(1), 699–728.
- Winarno, W. W. (2015). Analisis Ekonometrika dan Statistika dengan Eviews. Edisi Ketiga. In *UPP STIM YKPN*. Yogyakarta.