

## **BAB IV**

### **HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **4.1 Deskripsi Objek Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh biaya audit, kualitas audit, serta dewan komisaris independen terhadap agresivitas pajak. Objek penelitian difokuskan pada perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam indeks IDX 80 dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada rentang periode 2021-2024. Perusahaan sektor perbankan dikeluarkan dari sampel penelitian karena struktur laporan keuangannya berbeda dengan sektor non-keuangan, di mana perbankan tidak menggunakan format laba usaha seperti perusahaan pada umumnya, sehingga data yang dibutuhkan dalam penelitian ini tidak tersedia secara konsisten.

Penelitian ini melibatkan 17 perusahaan sebagai sampel dengan periode pengamatan selama 4 tahun, sehingga menghasilkan total 68 observasi data. Data sekunder yang dimanfaatkan bersumber dari laporan keuangan tahunan auditan yang dipublikasikan melalui situs resmi IDX, situs web masing-masing perusahaan, serta melalui *platform* Bloomberg. Pemilihan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling* berdasarkan kriteria khusus yang telah ditentukan sebagai berikut :

**Tabel 4.1 Kriteria Sampel Penelitian**

KETERANGAN		JUMLAH
<b>Populasi:</b> Perusahaan-perusahaan yang termasuk dalam indeks IDX 80 yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.		80
Sampel dipilih menggunakan teknik <i>purposive sampling</i> berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan.		
1.	Perusahaan yang tidak secara konsisten termasuk dalam indeks IDX 80 berturut-turut di Bursa Efek Indonesia periode 2021-2024.	-33
2.	Perusahaan dalam indeks IDX 80 yang menggunakan mata uang selain rupiah.	-6
3.	Perusahaan perbankan dalam indeks IDX 80 di Bursa Efek Indonesia periode 2021-2024.	-5
4.	Perusahaan dalam indeks IDX 80 yang mengungkapkan secara lengkap informasi profitabilitas dan rasio beban pajak serta terkait tata kelola korporasi seperti, biaya audit, kantor akuntan publik dan dewan komisaris pada laporan keuangan tahunan auditan.	-19
Sampel Penelitian		17
<b>Total Observasi (17 perusahaan x 4 tahun)</b>		<b>68</b>

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

**Tabel 4.1** menunjukkan jumlah total observasi penelitian (n) mencapai 68 data. Data tersebut diperoleh melalui pemilihan perusahaan yang memenuhi kriteria *purposive sampling* yang telah ditetapkan sebelumnya.

#### 4.2 Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif diterapkan guna menyajikan gambaran umum data secara ringkas dan informatif, yang mencakup nilai minimum, maksimum, rata-rata (*mean*), serta standar deviasi. Melalui teknik *purposive sampling* yang telah diterapkan dalam penelitian, sampel diperoleh sebanyak 68 data selama periode penelitian. Berikut disajikan hasil analisis statistik deskriptif:

**Tabel 4. 2 Hasil Analisis Statistik Deskriptif Sebelum *Outlier***

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Agresivitas Pajak	68	0,005	0,580	0,21469	0,092964
Biaya Audit	68	17,028	25,093	22,06013	1,585547
Kualitas Audit	68	0,000	1,000	0,79412	0,407351
Dewan Komisaris Independen	68	16,670	83,330	44,35426	13,610429
Ukuran Perusahaan	68	28,990	33,334	31,18654	1,108033
Market to Book Value	68	0,510	44,860	4,46735	8,838549
Profitabilitas	68	27,475	31,492	29,05703	1,000044
Valid N (listwise)	68				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Merujuk pada **Tabel 4.2** di atas, temuan pengolahan data menunjukkan adanya perbedaan nilai yang jauh berbeda antara satu data dengan data lainnya, sehingga mengindikasikan keberadaan data ekstrim (*outlier*). Menurut Ghozali (2021), *outlier* merujuk pada data yang memiliki karakteristik menyimpang secara signifikan dari data lain dan berpotensi mempengaruhi hasil analisis. Penanganan *outlier* dalam penelitian ini dilakukan secara selektif dengan mempertimbangkan prinsip kehati-hatian, yaitu hanya mengeliminasi data observasi yang menunjukkan nilai ekstrim berdasarkan karakteristik individunya, tanpa menghilangkan keseluruhan data dari unit yang sama yang masih memiliki nilai normal (Hair dkk., 2019). Penelitian ini menerapkan pengolahan data melalui eliminasi observasi terindikasi sebagai *outlier* dari total 68 data menjadi 43 data. Adapun data yang termasuk *outlier* yaitu data observasi ke-25, 49, 52, 5, 26, 59, 60, 28, 41, 42, 43, 44, 56, 55, 68, 12, 11, 40, 35, 36, 34, 66, 67, 65, dan 53. Berikut ini hasil analisis deskriptif setelah *outlier*:

**Tabel 4.3 Hasil Analisis Statistik Deskriptif Sesudah *Outlier***

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Agresivitas Pajak (ETR)	43	0,114	0,305	0,21688	0,037240
Biaya Audit	43	19,443	24,813	22,19419	1,255851
Kualitas Audit	43	0,000	1,000	0,83721	0,373544
Dewan Komisaris Independen	43	16,670	66,670	42,92977	10,260291
Ukuran Perusahaan	43	28,990	33,248	31,08874	1,115254
Market to Book Value	43	0,920	7,470	2,34419	1,701314
Profitabilitas	43	27,475	31,303	28,97393	0,978776
Valid N (listwise)	43				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Berdasarkan **tabel 4.3**, rata-rata *effective tax rate* (ETR) yang tercatat sebesar 0,21688 atau setara dengan 21,69% mengindikasikan bahwa perusahaan-perusahaan dalam sampel secara keseluruhan sedikit melakukan pembayaran pajak di bawah tingkat tarif pajak badan yang berlaku di Indonesia sebesar 22% (0,22). Kondisi ini menunjukkan adanya upaya efisiensi pajak oleh perusahaan, namun masih dalam batas yang relatif wajar. Nilai minimum ETR yang tercatat sebesar 0,114 mengindikasikan bahwa terdapat perusahaan dalam sampel yang membayar pajak jauh lebih rendah dari tarif yang berlaku, yaitu sekitar 11,4% mencerminkan praktik perencanaan yang lebih agresif, sebagaimana terlihat pada perusahaan Sarana Menara Nusantara Tbk (TOWR) pada tahun tertentu. Sementara nilai maksimum ETR sebesar 0,305 atau setara dengan 30,5% mengindikasikan bahwa terdapat perusahaan dalam sampel yang membayar pajak lebih tinggi dari tarif normal, seperti pada perusahaan Semen Indonesia (Persero) Tbk

(SMGR), yang dapat dipengaruhi oleh adanya koreksi fiskal atau beban pajak tangguhan. Standar deviasi yang relatif kecil 0,037 menunjukkan variasi ETR antar perusahaan relatif rendah, meskipun tetap terdapat perbedaan dalam strategi dan kepatuhan perpajakan masing-masing perusahaan. Secara keseluruhan, data ini mengindikasikan adanya praktik agresivitas pajak yang masih terindikasi, namun mayoritas korporasi memiliki nilai ETR yang dihasilkan sebagian besar mendekati tarif resmi 22%.

Biaya audit (A\_FEES) menampilkan nilai minimum sebesar 19,443 serta nilai maksimum sebesar 24,813. Rata-rata yang dicatatkan mencapai 22,194 dengan standar deviasi sebesar 1,255. Rata-rata tersebut menggambarkan bahwa sebagian besar korporasi yang tergabung indeks IDX 80 mengeluarkan biaya audit dalam jumlah yang relatif besar, yang merepresentasikan tingkat kerumitan aktivitas operasional serta tuntutan terhadap kualitas pemeriksaan. Perbedaan antar entitas perusahaan tetap terlihat dari besaran standar deviasi yang tidak terlalu tinggi, sehingga menunjukkan bahwa penyebaran data biaya audit masih berada dalam kisaran yang relatif stabil dan tidak menyimpang jauh dari nilai rata-ratanya.

Kualitas audit (BIG\_4) mencatatkan nilai minimum sebesar 0,000 serta nilai maksimum sebesar 1,000. Rata-rata yang tercapai sebesar 0,837 mengindikasikan sekitar 83,7% korporasi yang tergabung dalam indeks IDX 80 telah menggunakan auditor dari kelompok *Big 4*, sehingga dapat dikatakan mayoritas korporasi telah menggunakan auditor bereputasi tinggi serta kualitas tinggi. Situasi tersebut mencerminkan bahwa sejumlah korporasi

memiliki kecenderungan memperhatikan kualitas audit sebagai bentuk peningkatan kredibilitas laporan keuangan. Besaran standar deviasi sebesar 0,374, lebih kecil daripada nilai rata-rata, menggambarkan tingkat penyebaran data yang relatif terbatas, akibatnya perbedaan kualitas audit di antara perusahaan-perusahaan tidak terlalu besar.

Dewan Komisaris Independen (INDP) mencatatkan nilai minimum senilai 16,670 serta nilai maksimum senilai 66,670. Rata-rata senilai 42,930 mengindikasikan secara keseluruhan persentase dewan komisaris independen di perusahaan-perusahaan yang termasuk indeks IDX 80 telah melebihi ketentuan minimum yang ditetapkan dalam peraturan Otoritas Jasa Keuangan, yakni 30% dari keseluruhan anggota dewan komisaris. Situasi tersebut menunjukkan bahwa mayoritas korporasi telah memenuhi bahkan melampaui standar praktik *corporate governance* yang memadai, terutama pada dimensi independensi *monitoring*. Standar deviasi bernilai 10,260 lebih rendah apabila diperbandingkan dengan nilai rata-rata, yang menandakan tingkat sebaran data relatif terkendali, meskipun masih terdapat variasi proporsi komisaris independen antar entitas bisnis. Situasi tersebut mencerminkan masing-masing korporasi mempunyai kebijakan berbeda dalam menentukan komposisi dewan komisaris independen, namun secara umum tetap termasuk dalam rentang yang konsisten dengan regulasi.

Ukuran perusahaan (SIZE) mencatat nilai minimum pada 28,990 serta maksimum senilai 33,248. Nilai rata-rata 31,089 serta standar deviasi senilai 1,115, statistik tersebut mengindikasikan bahwa korporasi yang tergabung

pada indeks IDX 80 mempunyai skala aset yang relatif besar. Rata-rata terkait mengindikasikan bahwa sebagian perusahaan berada pada kategori perusahaan besar, yang umumnya memiliki aktivitas operasional kompleks. Standar deviasi yang lebih rendah daripada rata-rata menggambarkan tingkat variabilitas ukuran perusahaan tidak terlalu tinggi, sehingga variasi ukuran perusahaan antar perusahaan tidak terlalu besar.

*Market to Book Value* (MBTV) mencatat nilai minimum sebesar 0,920 serta nilai maksimum sebesar 7,470. Rata-rata sebesar 2,344 dengan standar deviasi sebesar 1,701 menunjukkan bahwa secara umum pasar menilai perusahaan lebih tinggi dibandingkan nilai bukunya. Hal tersebut mencerminkan keberadaan harapan pertumbuhan dan kinerja perusahaan yang positif. Rentang nilai yang lebar dan standar deviasi yang cukup tinggi mencerminkan adanya perbedaan penilaian pasar yang signifikan antar perusahaan dalam sampel. Situasi tersebut dapat dipengaruhi oleh perbedaan kinerja, prospek usaha, maupun tingkat kepercayaan investor terhadap masing-masing perusahaan.

Profitabilitas (PROFITABILITY) menunjukkan nilai minimum senilai 27,475 serta maksimum senilai 31,303, rata-rata 28,974 dan standar deviasi sebesar 0,979. Rata-rata tersebut mencerminkan bahwa perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam indeks IDX 80 umumnya memiliki laba operasi yang relatif besar. Intensitas profitabilitas ini dapat mempengaruhi keputusan perusahaan dalam melakukan perencanaan pajak sebagai bagian dari upaya efisiensi keuangan. Standar deviasi yang relatif rendah

mengindikasikan bahwa variasi profitabilitas antar perusahaan dalam sampel cenderung kecil, sehingga kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba tidak berbeda jauh satu sama lain.

### 4.3 Analisis Data

#### 4.3.1 Uji Asumsi Klasik

Pada penelitian ini menggunakan pendekatan regresi linear berganda, maka wajib dilakukan rangkaian uji asumsi klasik guna memastikan tidak terdapat gangguan atau persoalan dalam analisis regresi linear berganda. Pengujian asumsi klasik yang diterapkan mencakup uji normalitas data, uji multikolinearitas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

##### 1. Uji Normalitas

Menurut Ghozali (2021), uji normalitas diterapkan guna mengevaluasi apakah residual pada pendekatan regresi telah berdistribusi normal. Pemenuhan asumsi ini penting, karena apabila tidak terpenuhi khususnya pada sampel yang kecil, maka *output* pengujian statistik seperti uji-t serta uji-f dapat menjadi tidak valid. Sebab itu, diperlukan pengujian normalitas guna memastikan spesifikasi regresi dinyatakan memenuhi kelayakan untuk dilanjutkan ke tahap analisis lanjutan. Pada penelitian ini menerapkan metode nonparametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S) untuk pengujian statistik, data dinyatakan berdistribusi normal jika nilai *p-value* Asymp. Sig (2-tailed)  $> 0,05$ . Namun, bila nilai tersebut  $\leq 0,05$ , maka data dinyatakan tidak berdistribusi normal dan tidak memenuhi asumsi normalitas. Tabel berikut ini menyajikan hasil uji normalitas Kolmogorov-Smirnov:

**Tabel 4. 4 Hasil Uji Normalitas Sebelum *Outlier***

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		68
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	0,0000000
	Std. Deviation	0,09230281
Most Extreme Differences	Absolute	0,191
	Positive	0,172
	Negative	-0,191
Test Statistic		0,191
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000 <sup>c</sup>
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		
c. Lilliefors Significance Correction.		

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

**Tabel 4.4** menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,000, di mana nilai tersebut lebih kecil dari 0,05 (Sig. < 0,05). Oleh karena itu, data residual dalam model regresi belum memenuhi prasyarat normalitas. Situasi tersebut menunjukkan bahwa pendekatan regresi yang digunakan belum sepenuhnya layak secara statistik, karena salah satu asumsi dasarnya tidak terpenuhi. Oleh karena itu, diperlukan penanganan terhadap data yang bersifat ekstrim (*outlier*) yang berpotensi mempengaruhi distribusi data. Penelitian ini mengeluarkan 25 data observasi yang teridentifikasi sebagai *outlier*, yaitu pada observasi ke-25, 49, 52, 5, 26, 59, 60, 28, 41, 42, 43, 44, 56, 55, 68, 12, 11, 40, 35, 36, 34, 66, 67, 65, dan 53. Setelah penghapusan data tersebut, uji normalitas dilaksanakan kembali guna memverifikasi bahwa distribusi data telah memenuhi syarat normalitas, sehingga pendekatan regresi linear dapat dianggap telah memenuhi salah

satu asumsi utamanya. Berikut disajikan uji normalitas setelah penghapusan data *outlier*:

**Tabel 4. 5 Hasil Uji Normalitas Sesudah *Outlier***

<b>One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test</b>		
		Unstandardized Residual
N		43
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	0,0000000
	Std. Deviation	0,02752598
Most Extreme Differences	Absolute	0,070
	Positive	0,056
	Negative	-0,070
Test Statistic		0,070
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 <sup>c,d</sup>
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		
c. Lilliefors Significance Correction.		
d. This is a lower bound of the true significance.		

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Sesuai dengan **Tabel 4.5** tersebut, analisis Kolmogorov-Smirnov memperoleh nilai Asymp. Sig. (2-tailed) 0,200 berada di atas 0,05 (Sig. > 0,05). Hal tersebut menunjukkan bahwa residual regresi telah terdistribusi normal, sehingga syarat normalitas terpenuhi. Pendekatan regresi layak dilanjutkan ke analisis berikutnya. Selain itu, jumlah observasi yang dianalisis setelah dilakukan penghapusan *outlier* adalah sebesar 43 observasi. Perbaikan data melalui penghapusan *outlier* berhasil meningkatkan kualitas distribusi data penelitian ini.

## 2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilaksanakan guna mendeteksi adanya korelasi kuat di antara variabel independen pada pendekatan regresi. Keberadaan multikolinearitas harus dicegah karena berpotensi mengganggu ketepatan estimasi koefisien regresi. Pengujian ini umumnya dilihat melalui besaran *Tolerance* dan *Variance Inflation Factor (VIF)*. Multikolinearitas dinyatakan ada jika  $Tolerance \leq 0,10$  serta  $VIF \geq 10$ . Jika, *Tolerance* berada  $\geq 0,10$  dan  $VIF \leq 10$ , pendekatan regresi dinyatakan bebas dari masalah multikolinearitas. *Output* pengujian multikolinearitas pada penelitian ini ditampilkan dalam tabel berikut:

**Tabel 4. 6 Hasil Uji Multikolinearitas**

Coefficients <sup>a</sup>			
Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Biaya Audit	0,215	4,644
	Kualitas Audit	0,466	2,146
	Dewan Komisaris Independen	0,738	1,356
	Ukuran Perusahaan	0,115	8,688
	Market to Book Value	0,493	2,029
	Profitabilitas	0,205	4,868

a. Dependent Variable: Agresivitas Pajak

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

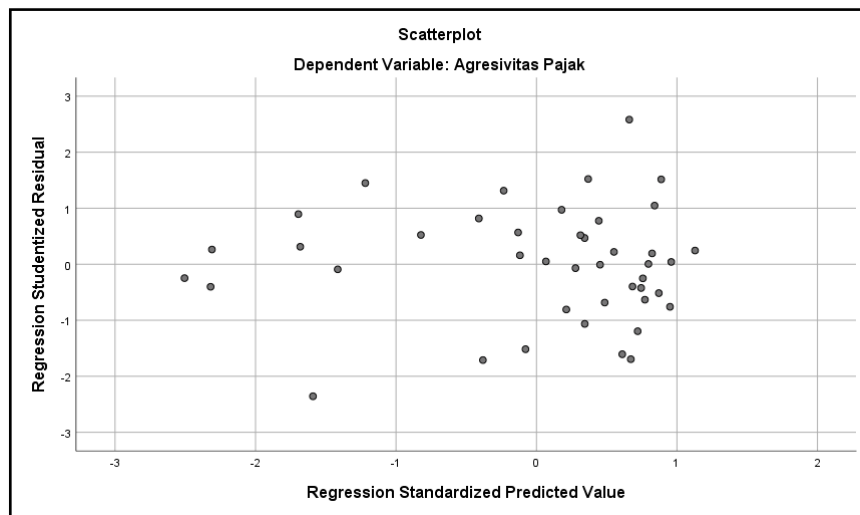
Menurut **Tabel 4.6**, temuan uji multikolinearitas mengindikasikan bahwa seluruh variabel independen memperoleh nilai *Tolerance* di atas 0,10 ( $Tolerance \geq 0,10$ ). Nilai tersebut adalah 0,215 untuk biaya audit (A\_FEES) 0,466 untuk kualitas audit (BIG\_4), 0,738 untuk dewan komisaris independen (INDP), 0,115 untuk ukuran perusahaan (SIZE),

0,493 untuk *Market to Book Value* (MBTV), dan 0,205 untuk profitabilitas (PROFITABILITY), yang mengindikasikan tidak adanya korelasi kuat antara variabel independen. Selain itu, besaran *Variance Inflation Factor* (VIF) untuk setiap variabel kurang dari 10 ( $VIF \leq 10$ ). Nilai tersebut adalah 4,644 untuk biaya audit (A\_FEES), 2,146 untuk kualitas audit (BIG\_4), 1,356 untuk dewan komisaris independen (INDP), 8,688 untuk ukuran perusahaan (SIZE), 2,029 untuk *Market to Book Value* (MBTV), dan 4,868 untuk profitabilitas (PROFITABILITY). Maka dari itu, penelitian ini menyimpulkan tidak ada indikasi multikolinearitas pada data model regresi.

### 3. Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas dilakukan dengan tujuan menguji keberadaan ketidakseragaman varians residual di setiap observasi pada pendekatan regresi. Pendekatan pengujian tersebut menggunakan *Scatterplot*, yakni dengan memeriksa pola penyebaran data antara nilai prediksi variabel dependen (ZPRED) dan residual standar (SRESID). Titik-titik data yang tersebar secara *random* di sekitar garis nol pada sumbu *studentized residual* (sumbu Y), tanpa membentuk pola khusus, menunjukkan bahwa pendekatan regresi bebas dari heteroskedastisitas. Namun, pola penyebaran yang terstruktur dan tidak acak mengindikasikan adanya heteroskedastisitas. Berikut disajikan hasil pengujian heteroskedastisitas:

**Gambar 4. 1 Hasil Uji Heteroskedastisitas**



Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Pada *Scatterplot* **gambar 4.1**, titik-titik observasi tersebar secara *random* tanpa membentuk pola apapun. Grafik tersebut menampilkan persebaran data terdistribusi secara acak dengan perolehan nilai lebih ataupun kurang dari nol sumbu Y. *Output* tersebut mengindikasikan data yang digunakan memiliki distribusi bebas dan tidak menunjukkan adanya tanda-tanda heteroskedastisitas.

#### 4. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk mendeteksi adanya korelasi antar residual pada periode saat ini ( $t$ ) dan periode sebelumnya ( $t-1$ ). Pengujian autokorelasi dalam penelitian ini dilakukan menggunakan *Run Test*, yang bertujuan untuk menentukan apakah nilai residual berkorelasi atau tidak. Kriteria pengujian menyatakan apabila nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)*  $> 0,05$ , maka model regresi dinyatakan bebas dari autokorelasi. Berikut disajikan hasil uji autokorelasi:

**Tabel 4.7 Hasil Uji Autokorelasi**

<b>Runs Test</b>	
	Unstandardized Residual
Test Value <sup>a</sup>	0,00106
Cases < Test Value	21
Cases >= Test Value	22
Total Cases	43
Number of Runs	18
Z	-1,232
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,218
a. Median	

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

**Tabel 4.7** menunjukkan hasil uji *Run Test* dengan besaran Asymp.Sig. (2-tailed) senilai 0,218 melampaui batas signifikansi 0,05 (Sig > 0,05). Kondisi tersebut mengindikasikan tidak adanya korelasi sistematis pada residual. Oleh karenanya, pendekatan regresi pada penelitian ini terbukti bebas dari autokorelasi dan dapat dilanjutkan untuk analisis lebih lanjut.

#### 4.3.2 Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Pada penelitian ini menerapkan regresi linear berganda guna menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, baik secara simultan maupun parsial. Variabel independen yang diteliti mencakup biaya audit, kualitas audit, serta dewan komisaris independen. Selain itu, variabel kontrol yang digunakan meliputi ukuran perusahaan, *market to book value*, dan profitabilitas guna mengendalikan kemungkinan pengaruh lain di luar variabel utama terhadap agresivitas pajak sebagai variabel terikat. Berdasarkan analisis tersebut, arah keterikatan antar variabel serta tingkat

signifikansi pengaruhnya dapat diidentifikasi. Data diolah menggunakan IBM SPSS Statistik 26, dengan hasil sebagai berikut:

**Tabel 4.8 Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,498	0,176		2,826	0,008
	Biaya Audit	0,022	0,008	0,731	2,753	0,009
	Kualitas Audit	0,024	0,018	0,239	1,327	0,193
	Dewan Komisaris Independen	0,000	0,001	0,047	0,327	0,745
	Ukuran Perusahaan	-0,040	0,012	-1,210	-3,332	0,002
	Market to Book Value	-0,010	0,004	-0,452	-2,576	0,014
	Profitabilitas	0,017	0,010	0,444	1,635	0,111

a. Dependent Variable: Agresivitas Pajak

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Berdasarkan **Tabel 4.8**, persamaan regresi yang diperoleh adalah sebagai berikut:

$$\text{ETR} = 0,498 + 0,022 \text{ A\_FEES} + 0,024 \text{ BIG\_4} + 0,000 \text{ INDP} - 0,040 \text{ SIZE} - 0,010 \text{ MBTV} + 0,017 \text{ PROFITABILITY} + e$$

Berdasarkan persamaan regresi linier berganda yang telah diperoleh, tingkat pengaruh setiap variabel independen dan variabel kontrol terhadap variabel dependen dapat diidentifikasi secara jelas. Selanjutnya, diuraikan hasil masing-masing variabel berdasarkan *output* regresi linear berganda sebagai berikut:

1. Koefisien konstanta ( $\alpha$ ) bernilai positif sebesar 0,498, yang menggambarkan tingkat agresivitas pajak (ETR) awal sebesar 0,498 ketika semua variabel independen dan kontrol sama dengan nol atau tidak berubah.

2. Koefisien  $\beta_1$  (A\_FEES) senilai 0,022 menandakan pengaruh positif terhadap ETR. Artinya, meningkatnya biaya audit yang dikeluarkan oleh entitas usaha maka terjadi kenaikan ETR karena perusahaan membayar pajak lebih tinggi, sehingga tingkat agresivitas pajak menurun.
3. Koefisien  $\beta_2$  (BIG\_4) 0,024 menginterpretasikan variabel kualitas audit berpengaruh positif terhadap ETR. Artinya, entitas usaha yang menggunakan layanan KAP *Big 4*, akan membayar pajak yang lebih tinggi (ETR meningkat) sehingga tingkat agresivitas pajak menurun.
4. Koefisien  $\beta_3$  (INDP) sebesar 0,000 menginterpretasikan variabel dewan komisaris independen berpengaruh positif terhadap ETR, yang berarti menurunkan agresivitas pajak, namun dengan nilai yang sangat kecil sehingga pengaruhnya terhadap perubahan ETR relatif tidak berarti.
5. Koefisien SIZE sebesar -0,040 menunjukkan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap ETR. Artinya, semakin besar ukuran perusahaan, ETR semakin rendah, sehingga tingkat agresivitas pajak semakin meningkat.
6. Koefisien  $\beta_5$  (MBTV) sebesar -0,010 menunjukkan *market to book value* berpengaruh negatif terhadap ETR. Artinya, peningkatan nilai *market to book value* akan menurunkan ETR, sehingga agresivitas pajak meningkat.
7. Koefisien  $\beta_6$  (PROFITABILITY) sebesar 0,017 menunjukkan profitabilitas berpengaruh positif terhadap ETR. Artinya, semakin besar profitabilitas perusahaan maka ETR akan meningkat, sehingga tingkat agresivitas pajak menurun.

### 4.3.3 Uji Hipotesis

#### 1. Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Uji koefisien determinasi ( $R^2$ ) berfungsi untuk menilai sejauh mana variabel independen mampu menjelaskan variasi pada variabel dependen. Nilai *Adjusted R Square* ( $R^2$ ) terletak dalam rentang 0 hingga 1. Angka rendah mengindikasikan keterbatasan variabel independen dalam mempengaruhi variabel dependen, sementara nilai yang mendekati 1 menggambarkan kekuatan penjelasan yang kuat terhadap variasi variabel dependen. Berikut adalah hasil *Output* uji koefisien determinasi ( $R^2$ ) dari analisis SPSS:

**Tabel 4.9 Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )**

Model Summary <sup>b</sup>				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,674 <sup>a</sup>	0,454	0,363	0,029731
a. Predictors: (Constant), Profitabilitas, Dewan Komisaris Independen, Market to Book Value, Kualitas Audit, Biaya Audit, Ukuran Perusahaan				
b. Dependent Variable: Agresivitas Pajak				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Hasil *output* **tabel 4.9**, memperlihatkan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,363. *Output* tersebut mengindikasikan variabel biaya audit, kualitas audit, dewan komisaris independen, serta variabel kontrol yang meliputi ukuran perusahaan, *market to book value*, serta profitabilitas berpengaruh terhadap agresivitas pajak sebesar 36,3%. Sebagian sisanya sebesar 63,7% (100% - 36,3%) terpengaruhi oleh penyebab lain yang tidak termasuk dalam variabel penelitian.

## 2. Uji Signifikansi Anova (Uji Statistik F)

Uji F bertujuan untuk menguji pengaruh simultan seluruh variabel independen terhadap variabel dependen. Kriteria pengujian didasarkan pada nilai signifikansi F, dengan ketentuan  $\text{Sig. } F < 0,05$  menandakan pendekatan regresi layak diterapkan, sedangkan  $\text{Sig. } F > 0,05$  menunjukkan bahwa model belum memadai sehingga perlu dilakukan evaluasi atau perbaikan. Hasil pengujian tersebut disajikan dalam tabel ANOVA berikut:

**Tabel 4.10 Hasil Uji Signifikansi Anova (Uji Statistik F)**

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	0,026	6	0,004	4,982	,001 <sup>b</sup>
	Residual	0,032	36	0,001		
	Total	0,058	42			
a. Dependent Variable: Agresivitas Pajak						
b. Predictors: (Constant), Profitabilitas, Dewan Komisaris Independen, Market to Book Value, Kualitas Audit, Biaya Audit, Ukuran Perusahaan						

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

**Tabel 4.10** menunjukkan nilai F hitung sebesar  $4,982 > 2,363$  (F tabel) dengan nilai signifikansi  $0,001 < 0,05$ . Karena F hitung lebih besar dari F tabel dan nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05, maka  $H_a$  diterima dan  $H_0$  ditolak. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan. Artinya, seluruh variabel independen dan kontrol yaitu biaya audit (A\_FEES), kualitas audit (BIG\_4), dewan komisaris independen (INDP), ukuran perusahaan, *market to book value*, dan profitabilitas secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

### 3. Uji Signifikan Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji t statistik diterapkan pada penelitian ini guna menguji pengaruh parsial setiap variabel independen terhadap variabel dependen. Proses pengujian melibatkan perbandingan t hitung dengan t tabel. Keputusan didasarkan pada nilai signifikansi, yakni  $< 0,05$ , yang menandakan adanya pengaruh signifikan variabel independen terhadap variabel dependen. Berikut *Output* uji t pada penelitian ini dengan menggunakan SPSS:

**Tabel 4.11 Hasil Uji Signifikan Parameter Individual (Uji Statistik t)**

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,498	0,176		2,826	0,008
	Biaya Audit	0,022	0,008	0,731	2,753	0,009
	Kualitas Audit	0,024	0,018	0,239	1,327	0,193
	Dewan Komisaris Independen	0,000	0,001	0,047	0,327	0,745
	Ukuran Perusahaan	-0,040	0,012	-1,210	-3,332	0,002
	Market to Book Value	-0,010	0,004	-0,452	-2,576	0,014
	Profitabilitas	0,017	0,010	0,444	1,635	0,111

a. Dependent Variable: Agresivitas Pajak

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Nilai t tabel ditentukan melalui perhitungan dengan menggunakan rumus berikut:

$$t \text{ tabel} = (\alpha; n-k-1)$$

Keterangan:

$\alpha$  : konstanta

n : jumlah data

k : jumlah variabel independen dan variabel kontrol

Perhitungan:

$$t \text{ tabel} = (0,05; 43-6-1)$$

$$t \text{ tabel} = (0,05; 36)$$

$$t \text{ tabel} = 2,028$$

Berdasarkan data yang disajikan, nilai t tabel untuk derajat kebebasan (df) sebesar 36 dengan tingkat signifikansi 0,05 adalah 2,028. Nilai ini digunakan sebagai dasar dalam menguji 3 hipotesis yang diajukan. Hasil pengujian yang tercantum pada **tabel 4.11** menghasilkan temuan pembahasan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian memperlihatkan nilai t hitung variabel biaya audit (A\_FEES) sebesar  $2,753 > t \text{ tabel } 2,028$  dengan *p-value* sebesar  $0,009 < 0,05$ , sehingga **H<sub>1</sub> diterima**. Hasil menunjukkan bahwa biaya audit berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Nilai koefisien yang positif terhadap ETR mengindikasikan bahwa perusahaan dengan biaya audit lebih tinggi memiliki nilai ETR lebih tinggi, artinya perusahaan membayar pajak lebih besar sehingga tingkat agresivitas pajaknya lebih rendah. Berdasarkan hasil tersebut, biaya audit secara parsial berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
2. Hasil pengujian memperlihatkan nilai t hitung variabel kualitas audit (BIG\_4) sebesar  $1,327 < t \text{ tabel } 2,028$  dengan *p-value* sebesar  $0,193 > 0,05$ , sehingga **H<sub>2</sub> ditolak**. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Meskipun secara teori auditor berkualitas unggul diantisipasi dapat membatasi perilaku agresivitas pajak, temuan tersebut menunjukkan variasi auditor tidak memberikan pengaruh signifikan kepada strategi perpajakan perusahaan.

3. Hasil pengujian memperlihatkan nilai  $t$  hitung variabel dewan komisaris independen (INDP) sebesar  $0,327 < t \text{ tabel } 2,028$  dengan  $p\text{-value } 0,745 > 0,05$ , sehingga **H<sub>3</sub> ditolak**. Hasil ini menunjukkan bahwa keberadaan dewan komisaris independen tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Kondisi ini menandakan bahwa peran pengawasan dewan komisaris independen belum optimal dalam membatasi praktik agresivitas pajak perusahaan.
4. Hasil pengujian memperlihatkan nilai absolut  $t$  hitung variabel ukuran perusahaan (SIZE) sebesar  $3,332 > 2,028$  ( $t$  tabel) dengan  $p\text{-value}$  sebesar  $0,002 < 0,05$ , sehingga variabel ukuran perusahaan dinyatakan berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Nilai koefisien negatif terhadap ETR mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran perusahaan, ETR semakin rendah, artinya perusahaan membayar pajak lebih kecil sehingga tingkat agresivitas pajaknya semakin tinggi. Berdasarkan hasil tersebut, ukuran perusahaan secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
5. Hasil pengujian memperlihatkan nilai absolut  $t$  hitung variabel *Market to Book Value* (MBTV) sebesar  $2,576 > 2,028$  ( $t$  tabel) dengan  $p\text{-value}$  sebesar  $0,014 < 0,05$ , sehingga variabel *market to book value* dinyatakan berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Koefisien negatif terhadap ETR menunjukkan bahwa semakin besar *market to book value*, ETR semakin menurun, artinya perusahaan membayar pajak lebih kecil sehingga tingkat agresivitas pajaknya semakin tinggi. Berdasarkan hasil tersebut, *market to book value* secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.

6. Hasil pengujian memperlihatkan nilai  $t$  hitung variabel profitabilitas (PROFITABILITY) sebesar  $1,635 < 2,028$  ( $t$  tabel) dengan  $p$ -value sebesar  $0,111 > 0,05$ , sehingga variabel profitabilitas dinyatakan tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal ini menunjukkan bahwa besar kecilnya laba perusahaan tidak selalu diikuti dengan perubahan perilaku agresivitas pajak.

#### 4.4 Interpretasi Hasil

Berdasarkan hasil analisis uji hipotesis yaitu uji statistik ( $t$ ) berupa *output* serta penjelasan pada Sub Bab 4.3.3 di atas, dapat disimpulkan bahwa:

**Tabel 4. 12 Keputusan Hipotesis**

Hipotesis	Hasil Keputusan
H <sub>1</sub> : Biaya audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.	Diterima
H <sub>2</sub> : Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.	Ditolak
H <sub>3</sub> : Dewan Komisaris Independen berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.	Ditolak

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Dari paparan **tabel 4.12** tersebut, diperoleh hasil penjelasan sebagai berikut:

##### 4.4.1 Pengaruh Biaya Audit terhadap Agresivitas Pajak

Biaya audit merujuk pada pengeluaran yang dikeluarkan perusahaan untuk memperoleh jasa pemeriksaan laporan keuangan oleh auditor eksternal. Menurut perspektif teori agensi, biaya audit termasuk dalam biaya keagenan (*agency cost*) yang berfungsi untuk mengurangi asimetri informasi antara pemegang saham dan manajemen, sekaligus sebagai mekanisme pengawasan terhadap potensi perilaku oportunistik, termasuk strategi agresivitas pajak. Berdasarkan hal tersebut, secara teoritis semakin besar biaya audit yang

dikeluarkan, maka semakin kuat pula komitmen perusahaan dalam mematuhi kewajiban perpajakan serta menekan agresivitas pajak.

Hasil regresi menunjukkan biaya audit berpengaruh signifikan negatif terhadap agresivitas pajak, dibuktikan dengan  $t$  hitung  $2,753 > t$  tabel  $2,028$  dan  $p$ -value  $0,009 < 0,05$ , sehingga  $H_1$  dapat diterima. Arah hubungan yang positif terhadap ETR mengindikasikan kenaikan biaya audit disertai oleh kenaikan ETR, yang mengindikasikan perusahaan membayar pajak lebih besar hingga besaran agresivitas pajaknya menjadi lebih rendah. Temuan ini mengindikasikan bahwa biaya audit mampu merefleksikan efektivitas fungsi pengawasan auditor dalam menekan perencanaan pajak yang agresif.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Marzuki & Syukur (2021), yang menyimpulkan biaya audit berpengaruh signifikan negatif terhadap agresivitas pajak. Semakin besar biaya audit, semakin efektif pengawasan auditor atas aktivitas perusahaan. Namun, hasil ini bertentangan dengan Paramita & Fuad (2023) serta Ghifary dkk. (2022), yang menemukan biaya audit berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Perbedaan tersebut mengindikasikan bahwa pengaruh biaya audit terhadap agresivitas pajak dipengaruhi oleh faktor karakteristik entitas usaha, seperti kompleksitas operasional dan tingkat risiko audit. Oleh sebab itu, biaya audit dalam penelitian ini dapat dipandang sebagai mekanisme pengawasan yang efektif dalam menekan agresivitas pajak pada entitas usaha.

#### **4.4.2 Pengaruh Kualitas Audit terhadap Agresivitas Pajak**

Kualitas audit mencerminkan keakuratan serta keandalan auditor saat mengindikasikan dan melaporkan adanya kesalahan material, termasuk

pelanggaran terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku. Berdasarkan perspektif teori agensi, auditor yang ditugaskan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bereputasi tinggi, dipandang memiliki kompetensi dan independensi yang lebih baik dalam meminimalisasi perilaku oportunistik manajemen sekaligus mengurangi asimetri informasi. Kehadiran auditor kredibel diharapkan mampu mendorong penyajian laporan keuangan yang lebih transparan dan akuntabel, sekaligus membatasi praktik agresivitas pajak.

Hasil analisis regresi yang telah dilaksanakan mengindikasikan bahwa kualitas audit tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap tingkat agresivitas pajak. Temuan ini didukung oleh nilai  $t$  hitung sebesar 1,327 lebih rendah dari  $t$  tabel 2,028, disertai nilai signifikansi sebesar 0,193 yang melebihi ambang batas 0,05, sehingga hipotesis kedua ( $H_2$ ) ditolak. Arah koefisien yang positif terhadap ETR mengindikasikan bahwa perusahaan dengan tingkat kualitas audit lebih tinggi memiliki nilai ETR lebih tinggi, yang berarti perusahaan membayar pajak dalam jumlah yang lebih tinggi sehingga tingkat agresivitas pajaknya lebih rendah. Meskipun demikian, pengaruh tersebut tidak mencapai kekuatan statistik yang memadai untuk membuktikan hubungan signifikan antara kualitas audit serta agresivitas pajak.

Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Ghifary dkk. (2022) serta Rakhmawati & Prastiwi (2021), yang menyimpulkan bahwa kualitas audit tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Kondisi ini menunjukkan partisipasi auditor dari KAP *Big 4* maupun *non-Big 4*

memperlihatkan bahwa tidak terbukti mampu membatasi praktik agresivitas pajak perusahaan secara efektif. Hal ini disebabkan baik KAP *Big 4* maupun non-*Big 4* sama-sama wajib mengikuti Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam prosedur auditnya, sehingga tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam kemampuan keduanya untuk membatasi praktik agresivitas pajak. Pada dasarnya seluruh KAP melakukan audit sesuai dengan SPAP yang berlaku, sehingga baik KAP *Big 4* maupun non-*Big 4* tetap independen dan bertanggung jawab dalam memberikan opininya. Ada atau tidaknya praktik agresivitas pajak pada perusahaan tidak dipengaruhi oleh reputasi KAP, melainkan bergantung pada kualitas moral dan etika perusahaan itu sendiri.

Hasil ini berbeda dengan penelitian Sumardeni & Asana (2021), Sulistyowati (2023), serta Rizqia & Lastiati (2021) yang menyimpulkan adanya pengaruh negatif kualitas audit terhadap agresivitas pajak. Perbedaan hasil tersebut menandakan bahwa hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak bersifat kontekstual, sehingga dapat dipengaruhi oleh karakteristik perusahaan, kompleksitas transaksi, serta efektivitas pengawasan yang dilakukan oleh auditor. Oleh karena itu, kualitas audit pada penelitian ini belum mampu berfungsi sebagai mekanisme pengawasan yang efektif untuk membatasi agresivitas perpajakan perusahaan.

#### **4.4.3 Pengaruh Dewan Komisaris Independen terhadap Agresivitas Pajak**

Sebagai pihak pengawas internal perusahaan, dewan komisaris independen memikul tanggung jawab pokok dalam memantau kinerja serta

kebijakan yang dijalankan oleh manajemen. Tujuan utama dari keberadaan dewan komisaris independen adalah melindungi hak dan kepentingan pemegang saham, sambil memastikan bahwa operasional perusahaan selaras dengan prinsip-prinsip tata kelola perusahaan yang baik. Menurut perspektif teori agensi, entitas ini beroperasi sebagai mekanisme pengawasan yang efektif untuk meredam konflik kepentingan antara manajemen dan pemegang saham, khususnya dalam proses pengambilan keputusan strategis yang mencakup kebijakan perpajakan.

Analisis regresi yang telah dilaksanakan mengungkapkan bahwa proporsi dewan komisaris independen tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap tingkat agresivitas perpajakan. Bukti empiris ini tercermin dari nilai  $t$  hitung sebesar 0,327 yang lebih rendah dari pada  $t$  tabel 2,028, disertai nilai signifikansi 0,745 yang melampaui batas 0,05, sehingga hipotesis ketiga (**H<sub>3</sub>**) ditolak. Koefisien positif terhadap ETR mengindikasikan bahwa semakin besar proporsi dewan komisaris independen, ETR semakin meningkat, artinya perusahaan membayar pajak lebih besar sehingga tingkat agresivitas pajaknya semakin rendah. Namun, pengaruh tersebut tidak signifikan secara statistik.

Temuan penelitian ini konsisten dengan hasil Yuliani & Prastiwi (2021) yang menyimpulkan bahwa dewan komisaris independen tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Kondisi ini terjadi karena penetapan proporsi minimal 30% yang diwajibkan regulasi diduga hanya dipenuhi sebatas kepatuhan formal tanpa diimbangi efektivitas pengawasan

yang sesungguhnya. Kondisi tersebut mengakibatkan fungsi pengawasan komisaris independen masih lemah, sehingga manajemen masih memiliki ruang untuk melakukan tindakan agresivitas pajak. Sebaliknya, hasil penelitian ini bertentangan dengan studi Rinanda & Ardian (2020), Sulistyowati (2023), serta Kovermann & Velte (2019) yang menemukan bahwa dewan komisaris independen memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Perbedaan hasil tersebut mengindikasikan bahwa efektivitas fungsi komisaris independen sangat bergantung pada kualitas implementasi tata kelola perusahaan serta kondisi internal masing-masing perusahaan.