

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Agency Theory*

Agency theory atau teori keagenan berkaitan erat dengan penghindaran pajak. Teori Keagenan diperkenalkan Jensen dan Meckling, (1976) melalui penelitiannya dengan judul *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Teori ini membahas hubungan antara *principal*, yakni pemilik bisnis atau pemegang saham, dengan agen yang merupakan manajer atau individu yang diberi kewenangan. Hubungan keagenan (*agency relationship*) atau yang dikenal juga dengan hubungan keagenan adalah suatu bentuk kontrak antara manajer dan pemilik perusahaan yang bertujuan untuk melaksanakan kepebtingan pemilik perusahaan dengan memberikan tanggung jawab kepada manajer. Apabila *principal* dan agen memiliki tujuan yang selaras, maka agen akan mendukung serta menjalankan semua instruksi dari *principal*. Namun, konflik timbul saat agen tidak menjalankan perintah dari *principal* demi kepentingan pribadi. Ketidaksepahaman kepentingan ini dapat memicu konflik yang dikenal sebagai konflik keagenan.

Tiga sifat manusia yang mencirikan teori keagenan ini adalah orientasi pada diri sendiri (*self-interest*), Keterbatasan dalam berpikir panjang (*bounded rationality*), dan ketidaccenderungan terhadap risiko (*risk aversion*) yang membentuk tiga dasar asumsi yaitu *agency cost* sebagaimana diuraikan oleh Eisenhard (1989) dalam Hendrastuti & Harahap (2023). Dengan Asumsi Asumsi

tersebut, agen yang juga notabennya manusia cenderung memprioritaskan kepentingan bisnis tempat mereka bekerja (Kalbuana et al., 2022).

Dalam perspektif *agency theory*, hubungan antara pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen perusahaan sebagai agen menciptakan potensi konflik kepentingan. Pemegang saham mengharapkan manajemen menjalankan perusahaan secara efisien dan memaksimalkan nilai perusahaan, termasuk dengan mematuhi kewajiban perpajakan secara wajar. Namun, manajemen sebagai agen memiliki kendali langsung atas pengambilan keputusan operasional dan keuangan, termasuk dalam hal strategi penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Manajemen perusahaan cenderung memiliki insentif untuk menekan beban pajak guna meningkatkan laba bersih yang dapat berdampak pada kompensasi atau penilaian kinerja mereka. Strategi yang digunakan ini meskipun legal namun dapat menimbulkan risiko terhadap reputasi perusahaan, mengurangi transparansi, serta merugikan kepentingan jangka panjang pemegang saham. Oleh karena itu, dalam konteks *agency theory*, penghindaran pajak dipandang sebagai bentuk perilaku oportunistik dari agen yang muncul akibat ketidakseimbangan informasi dan lemahnya mekanisme pengawasan dari prinsipal.

2.1.2 Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak dideskripsikan oleh Muslim et al., (2023) merujuk pada tindakan yang sah secara hukum yang dilaksanakan wajib pajak untuk menurunkan beban pajak yang wajib dibayarkan. Menurut Salhi et al., (2020) Penghindaran pajak adalah tindakan yang dilaksanakan agar berkurangnya kewajiban pajak yang meskipun tidak melanggar ketentuan hukum yang berlaku, tetapi tidak sejalan

dengan maksud dan esensi dari peraturan perpajakan tersebut. Praktik tersebut dilaksanakan perusahaan agar laba bersih yang didapatkan perusahaan mengalami peningkatan (Indradi & Sumantri, 2020).

Dalam praktiknya, perusahaan sering kali menerapkan berbagai strategi untuk mengefisienkan beban pajak. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah dua cara untuk mengelola pajak, yang bertujuan mengurangi atau menghilangkan kewajiban pajak secara umum. Perbedaan keduanya adalah dilihat dari aspek legalitas (*Manajemen Perpajakan*, 2023). S.I. Chelvathurai dalam Paruhum (2023) menjelaskan perbedaan antara penghindaran pajak dan penggelapan pajak. Keduanya bertujuan untuk mengurangi atau meminimalisir kewajiban perpajakan. Dalam pelaksanaannya penghindaran pajak dilakukan dengan tidak melanggar hukum, yaitu dengan memanfaatkan celah atau aspek lemah dalam peraturan yang berlaku. Sementara itu, penggelapan pajak terjadi melalui tindakan yang ilegal yaitu pelanggaran terhadap peraturan yang ditetapkan.

Meskipun dalam hakikat pelaksanaannya tidak melanggar ketentuan hukum, praktik penghindaran pajak dapat menimbulkan ketimpangan serta menurunkan efisiensi sistem perpajakan karena berkurangnya potensi penerimaan negara dari sektor pajak yang tentunya sudah menjadi kewajiban bagi wajib pajak (Nasywa Ghina et al., 2024). Terdapat dua tipe wajib pajak yang cenderung menghindari pajak, yakni wajib pajak skala kecil dan wajib pajak skala besar. Wajib pajak kecil biasanya memilih untuk menunda pembelian, pemanfaatan, atau pelaksanaan kegiatan tertentu guna menghindari kewajiban pajak. Sementara itu,

wajib pajak besar memiliki kemampuan untuk menyewa jasa konsultan pajak profesional yang memahami celah dalam regulasi perpajakan untuk mengurangi beban pajaknya (Kusufiyah & Anggraini, 2022).

2.1.3 Tata Kelola Perusahaan

Dalam teori keagenan, terjadi ketidakseimbangan informasi antara pemilik perusahaan dan manajer dikarenakan manajer tentunya paham dengan yang lebih luas dan mendalam mengenai kondisi lapangan di perusahaan. Situasi ini mendorong manajer untuk menyampaikan informasi yang kurang akurat atau menyesatkan kepada pemilik perusahaan (Handoyo et al., 2022). Oleh karena itu, diperlukan adanya tata kelola perusahaan untuk menjembatani masalah keagenan tersebut

Tata kelola perusahaan adalah suatu konsep yang bertujuan untuk mengoptimalkan efektivitas dan efisiensi dalam pengelolaan perusahaan melalui kerja sama yang baik antara pemegang saham, manajemen, dewan direksi, serta berbagai pemangku kepentingan lainnya. Watts (dalam Damayanty & Putri, 2021) menyatakan bahwa *corporate governance* merupakan cara untuk membatasi perilaku oportunistik manajemen. *Corporate governance* diharapkan mampu melindungi dan memberikan kepastian kepada pemangku kepentingan, termasuk pemegang saham, kreditur, pemerintah, pelanggan, serta pihak-pihak terkait lainnya. Prinsip-prinsip utama dari tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*) menurut standar internasional G20/OECD yaitu:

1. Menjamin Dasar Kerangka Tata Kelola yang Efektif; kerangka tata kelola harus dibangun di atas landasan hukum dan peraturan yang jelas, dapat ditegakkan, dan mendukung pasar yang transparan serta adil
2. Hak dan Perlakuan Setara bagi Pemegang Saham; Setiap pemegang saham baik mayoritas, minoritas, domestik maupun asing harus memiliki hak dasar yang sama. Perusahaan memastikan tidak ada diskriminasi yang mempersulit pemegang saham kecil ikut serta dalam keputusan penting.
3. Peran Investor Institusional, Bursa, dan Perantara; Investor institusional seperti reksa dana, harus mengungkapkan kebijakan tata kelola dan bagaimana mereka menggunakan hak suara mereka. Bursa efek bertanggung jawab untuk memastikan emiten mematuhi standar tata kelola yang baik, sementara lembaga pendukung seperti penasihat proxy dan penyedia data ESG juga harus mengelola konflik kepentingan dan menjelaskan cara mereka bekerja. Semua pihak ini bekerja bersama untuk mendorong perusahaan menjalankan tata kelola yang baik.
4. Pengungkapan dan Transparansi; Perusahaan publik menyampaikan laporan keuangan dan informasi penting lainnya secara terbuka, seperti kepemilikan saham, transaksi dengan pihak terkait, dan kebijakan gaji direksi. Semua informasi wajib disediakan tepat waktu, mudah diakses, dan diaudit oleh pihak independen.
5. Tanggung Jawab Dewan Direksi; Dewan bertindak sebagai wakil pemegang saham untuk menetapkan arah strategis dan mengawasi manajemen.

6. Keberlanjutan dan Ketahanan (*Sustainability & Resilience*); Perusahaan harus melakukan pertimbangan aspek lingkungan, sosial, dan tata kelola (ESG) dalam strategi dan keputusannya agar usahatetap berkelanjutan dan siap menghadapi tantangan di masa depan (OECD, 2025).

Tata kelola perusahaan dapat dipahami sebagai suatu konsep yang berlandaskan teori keagenan (*agency theory*) yang menyoroti hak-hak investor dalam perusahaan. Dengan menerapkan *corporate governance*, investor memiliki keyakinan bahwa dana yang mereka tanamkan akan dikelola secara optimal dan memberikan keuntungan sesuai dengan harapan mereka. Prinsip ini juga berperan dalam memastikan bahwa manajemen perusahaan bertindak secara etis dan profesional, sehingga menghindari tindakan seperti penggelapan, penyalahgunaan aset, atau investasi dalam proyek yang berisiko tinggi yang tidak menguntungkan. Dengan demikian, Tata Kelola perusahaan berkontribusi dalam menekan biaya keagenan serta meningkatkan efisiensi pengelolaan perusahaan.

Tata Kelola perusahaan atau *corporate governance* di dalam praktiknya dapat diterapkan melalui dua mekanisme yaitu internal maupun eksternal. Secara internal, penerapannya melibatkan berbagai kebijakan dan struktur organisasi, seperti pelaksanaan rapat umum pemegang saham (RUPS), keberadaan komisaris independen dalam jumlah yang memadai, serta keseimbangan dalam komposisi dewan direksi. Di sisi lain, penerapan secara eksternal dapat diwujudkan melalui mekanisme pengawasan eksternal, seperti regulasi pasar, struktur kepemilikan perusahaan, serta mekanisme kontrol yang diberlakukan oleh pemegang saham dan otoritas pasar. Dengan kombinasi kedua pendekatan ini, *corporate governance*

dapat memastikan perusahaan beroperasi dengan transparansi, akuntabilitas, dan efisiensi yang lebih baik. Dalam penelitian ini, tata kelola perusahaan difokuskan pada tiga indikator utama, yaitu ukuran dewan komisaris, keberadaan direktur perempuan, dan kualitas audit eksternal, yang diyakini dapat mencerminkan tingkat penerapan prinsip-prinsip GCG dalam perusahaan.

2.1.3.1 Ukuran Dewan

Dalam praktik tata kelola perusahaan, struktur dewan dapat dibedakan menjadi dua sistem utama, yaitu sistem *one-tier (unitary)* dan sistem *two-tier (dual)* (ESG Intelligence, 2023).

1. *System one-tier (unitary)*, fungsi pengawasan (*supervisory*) dan fungsi manajemen (*management*) tergabung di satu *board of directors*
2. *System two-tier (dual)*, kedua fungsi tersebut dipisahkan ke dalam dua dewan yang kita kenal sebagai dewan direksi (menjalankan fungsi manajemen) dan dewan komisaris (menjalankan fungsi pengawasan)

Dalam perusahaan Indonesia, yang menganut *system two-tier (dual)* terdapat dua dewan sebagai penanggung jawab atas perusahaan. Yang pertama adalah dewan direksi yang berperan sebagai pihak pengelola perusahaan. Hal ini mencakup penerapan strategi jangka panjang, rancangan kerja, anggaran perseroan serta ketetapan anggaran dasar (Tanujaya & Anggreany, 2021). Selanjutnya terdapat dewan komisaris yang mewakili perusahaan dalam mengatur dan memberi nasihat kepada manajemen termasuk direktur (Santoso & Muid, 2014). Dewan komisaris berada di posisi satu level melebihi level dewan direksi karena tugasnya melakukan pengawasan pada dewan direksi.

Berdasarkan UU No 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang selanjutnya disebut UUPM dewan komisaris adalah bagian dari struktur perusahaan yang bertanggung jawab dalam mengawasi secara umum maupun khusus terhadap jalannya perseroan, sesuai pada ketentuan dalam anggaran dasar, serta berperan sebagai penasihat direksi. Sebagaimana Pasal 1 Ayat (6) pada diri dewan komisaris melekat fungsi pengawasan dan fungsi penasihat. Kedua fungsi ini berjalan beriringan dan tidak bersifat opsional saja. Adapun yang merupakan tugas dari dewan komisaris berlandaskan UU No. 40 Tahun 2007 ialah sebagai berikut:

1. Pengawasan terhadap kebijakan dan aktivitas pengelolaan Perseroan, serta memberi saran dan masukan kepada direksi terkait operasional usaha.
2. Wajib dengan itikad baik, kehati-hatian, dan bertanggung jawab dalam menjalani tugas mengawasi.
3. Secara pribadi ikut bertanggung jawab atas kerugian Perseroan Terbatas jika bersalah atau lalai ketika bertugas
4. Dalam hal jumlah anggota dewan komisaris lebih dari satu, maka mereka bertanggung jawab secara kolektif terhadap pelaksanaan fungsi pengawasan.
5. Menyetujui atau membantu direksi dalam melaksanakan perbuatan hukum tertentu.
6. Tindakan pengurusan perseroan dapat dilaksanakan dewan komisaris dalam keadaan tertentu untuk jangka waktu tertentu berlandaskan anggaran dasar atau keputusan RUPS (Sondak, 2016).

Kalbuana et al., (2023) dalam jurnalnya menyatakan bahwasanya ukuran dewan merupakan suatu bagian dari tata kelola perusahaan untuk mengurangi masalah keagenan antara principal dan agen. Ukuran dewan komisaris dan dewan direksi dapat berbeda-beda, tergantung pada kondisi dan kebutuhan spesifik setiap perusahaan. Penetapan jumlah anggota dalam masing-masing dewan harus mempertimbangkan efektivitas kinerja serta karakteristik perusahaan yang bersangkutan. Umumnya, dewan komisaris memiliki jumlah anggota yang lebih sedikit dibandingkan dengan dewan direksi, mengingat dewan direksi dapat mencakup berbagai posisi sesuai dengan kebutuhan operasional perusahaan.

2.1.3.2 Dewan Direksi Perempuan

Keberagaman gender mengacu pada keterwakilan laki-laki dan perempuan dalam suatu kelompok atau organisasi. Sesuai dengan teori *feminisme* yang menyarankan setaranya antara laki laki dan perempuan di segala aspek termasuk bahkan dalam perusahaan. Meskipun isu kesetaraan gender terus digaungkan, representasi perempuan dalam jajaran direksi perusahaan di Indonesia masih tergolong rendah. Keberagaman gender ini menjadi salah satu aspek yang dapat memengaruhi proses pengambilan keputusan oleh eksekutif tingkat atas. faktor ini juga memiliki keterkaitan dengan kecenderungan eksekutif dalam mengambil risiko saat menentukan kebijakan strategis perusahaan.

Perempuan dalam dewan direksi atau yang disebut dengan istilah *female directors* berperan penting dalam mengawasi kinerja manajemen secara efektif. Direktur perempuan biasanya selalu mengusahakan apapun yang terbaik bagi perusahaan, untuk menyeimbangkan perilaku yang bertanggung jawab pada

perusahaan, pemegang saham, dan masyarakat (Sulistyawati & Rahmawati, 2024). Perempuan bersifat lebih berhati-hati dan taat akan peraturan, hal tersebut mampu mengurangi kecenderungan perusahaan terhadap pelaksanaan pajak (Iswandari & Waharin, 2024). Perempuan cenderung lebih waspada dalam pengambilan keputusan dan lebih menghindari risiko dibandingkan laki-laki, karena sangat mempertimbangkan dampak hukum dan reputasinya (Putra, 2025).

Para pendukung teori keagenan meyakini bahwa perempuan memiliki kemampuan yang lebih besar dalam mengatasi masalah-masalah keagenan. Hal ini disebabkan oleh keberagaman perspektif yang mereka miliki. Dengan demikian, perempuan dianggap memiliki kemampuan untuk mengelola dan mengatur sumber daya perusahaan secara lebih efisien dan efektif. Peningkatan jumlah perempuan dalam suatu perusahaan dapat dianggap sebagai langkah perbaikan tata kelola perusahaan dan dapat meningkatkan kinerja organisasi (Kalbuana et al., 2023).

2.1.3.3 Kualitas Audit

Dalam teori keagenan (*agency theory*), dideskripsikan bahwa terdapat asimetri informasi antara manajer dan pemegang saham yang dapat mendorong manajer melakukan tindakan oportunistik, melalui penghindaran pajak. Auditor eksternal berperan sangat penting dalam memastikan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan perusahaan. Penghindaran pajak dapat ditekan karena auditor berperan sebagai independensi yang tidak terlibat langsung dalam pengelolaan atau keputusan operasional perusahaan.

Semua kemungkinan hasil yang dapat muncul ketika auditor menilai laporan keuangan dari klien, kesalahan hingga pelanggaran ditemukan, dan

mencatatnya dalam laporan keuangan yang telah diaudit dikenal sebagai kualitas audit (Dewi & Jati, 2014). Dikemukakan oleh Lestari & Bwarleling (2022) kualitas audit diartikan sebagai seberapa baik proses dan banyaknya salah saji material yang ditemukan auditor dalam laporan keuangan, seberapa baik proses pemeriksaan yang dilaksanakan auditor, yang berarti setiap langkah audit dilakukan sesuai Standar Akuntan Publik (SAP). Kualitas audit meyakinkan bahwasanya laporan keuangan dan informasi tersebut dapat dipercaya oleh investor, pemegang saham, serta pihak-pihak berkepentingan lainnya.

Dalam konteks kualitas audit, firma akuntansi terbesar dunia, yang dikenal dengan sebutan Big Four memegang peranan penting. Firma-firma ini diakui karena standar audit yang tinggi, independensi yang kuat, dan pengalaman yang luas dalam memberikan layanan audit kepada perusahaan-perusahaan besar di seluruh dunia. Pemilihan KAP *The Big Four* diakibatkan reputasi dan kredibilitas internasional milik auditor. KAP *The Big Four* sering melaksanakan pelatihan dalam skala internasional, yang mana dianggap berkompeten ketika melaksanakan tugasnya (Nindita & Siregar, 2012 dalam Rombbunga, 2019).

Zoebar & Miftah (2020) menguraikan kategori KAP *the Big Four* Indonesia dikelompokkan sebagai berikut.

1. KAP Price Waterhouse Coopers, yang bekerja sama dengan KAP Haryanto Sahari dan KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan.
2. KAP KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler), yang bekerja sama dengan 19 KAP Sidharta dan Wijaya.

3. KAP Ernest and Young, yang bekerja sama dengan KAP Drs. Sarwoko dan Sanjoyo, Prasetyo Purwantono,
4. KAP Deloitte Touche Thomatsu, yang bekerja sama dengan KAP Drs. Hans Tuanakota dan Osman Bing Satrio.

Kualitas audit yang dilaksanakan Big Four diakui memiliki tingkat keandalan dan ketelitian yang sangat tinggi, berkat pengalaman global mereka serta penerapan standar akuntansi dan audit internasional yang ketat. Auditor eksternal dari Big Four berperan dalam menyediakan opini yang objektif mengenai laporan keuangan perusahaan, yang memiliki pengaruh yang besar dalam memperkuat tata kelola perusahaan termasuk dalam hal kepatuhan pajak.

2.1.4 Kesulitan Keuangan

Definisi kesulitan keuangan menurut (Anugerah et al., 2022) dapat diartikan sebagai penurunan kondisi finansial suatu perusahaan sebelum mengalami kebangkrutan. Sedangkan definisi menurut (De Afni Melani, 2024) *financial distress* merupakan keadaan terjadi ketika sebuah perusahaan menghadapi kesulitan keuangan yang ditandai dengan ketidakmampuannya dalam memenuhi kewajiban.

Menurut Lizal dalam Wijoyo (2016:466) dalam De Afni Melani (2024) terdapat tiga faktor penyebab perusahaan mengalami kesulitan finansial:

1. Model Neoklasik (*Neoclassical Model*), di mana perusahaan mengalami kebangkrutan akibat alokasi sumber daya yang tidak optimal, sehingga operasionalnya menjadi tidak efisien.
2. Model Keuangan (*Financial Model*), yang menunjukkan bahwa meskipun aset telah dikelola dengan baik, perusahaan tetap mengalami kesulitan

finansial karena struktur keuangannya bermasalah, terutama terkait keterbatasan likuiditas (*liquidity constraints*).

3. Model Tata Kelola Perusahaan (*Corporate Governance Model*), yang menjelaskan bahwa kesulitan keuangan dapat terjadi akibat tata kelola perusahaan yang buruk, di mana pengelolaan yang tidak efisien berdampak negatif terhadap stabilitas dan kinerja bisnis.

Kesulitan keuangan merupakan suatu kondisi perusahaan yang wajar. Terkadang perusahaan mengalami kenaikan pendapatan atau dapat sebaliknya yang dapat dikatakan terjadi kesulitan keuangan. Perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan juga dapat memberikan dampak negatif terhadap pihak eksternal. Investor akan mempertimbangkan kembali keputusan untuk menjalin kerja sama atau menanamkan modal karena meningkatnya risiko terhadap kelangsungan usaha perusahaan tersebut. Kondisi tersebut sering kali menimbulkan respons negatif dari para pemangku kepentingan (Kalbuana et al., 2023). Dari perspektif perpajakan, kesulitan keuangan dapat mendorong perusahaan untuk melakukan upaya penghindaran pajak sebagai strategi mempertahankan kestabilan keuangan.

2.1.5 Ukuran Perusahaan

Jessyca Eny (2022) mendefinisikan ukuran perusahaan (*firm size*) mengacu pada seberapa besar atau kecil suatu industri, yang diukur berlandaskan total aset yang tercantum dalam laporan keuangan. Ukuran perusahaan adalah ukuran yang dapat dipergunakan untuk membagi perusahaan berlandaskan total aset, penjualan, tenaga kerja, dan faktor lainnya (Putri et al., 2018). Kemudian definisi yang

dikemukakan oleh Diamonalisa Diamonalisa (2023) mengenai ukuran perusahaan berarti besar kecilnya perusahaan diperlihatkan dari besaran nilai aktiva.

Dari sejumlah definisi tersebut, dapat dipahami bahwasanya ukuran perusahaan adalah sebuah kategori yang merujuk pada jumlah dan nilai sumber daya yang dimiliki, termasuk aset, hak kekayaan intelektual, teknologi, serta berbagai faktor lainnya yang mendukung kelangsungan serta pertumbuhan perusahaan. Menurut Hashmi et al., (2020) dalam jurnalnya menyatakan indikator yang dipergunakan untuk pengukuran perusahaan meliputi:

1. Total Aset: Total aset mencerminkan kapasitas ekonomi suatu perusahaan dan sering digunakan sebagai dasar pengukuran ukuran perusahaan.
2. Pendapatan atau Penjualan Bersih: Besarnya pendapatan menunjukkan tingkat aktivitas perusahaan dalam menghasilkan laba.
3. Jumlah Karyawan: Jumlah tenaga kerja dapat menjadi ukuran perusahaan karena berkaitan dengan kapasitas produksi dan operasi perusahaan memberikan gambaran tentang ukuran perusahaan dari perspektif investasi.
4. Kapitalisasi Pasar: Kapitalisasi pasar mengacu pada total nilai saham perusahaan yang beredar di pasar modal

Semakin banyaknya kepemilikan jumlah aset suatu perusahaan, maka semakin besar pula ukuran perusahaan tersebut. Total aset mencerminkan sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk beroperasi dan tumbuh dalam segala aspek. Perusahaan besar lebih mudah mendapatkan kepercayaan sehingga lebih mudah dalam memperoleh modal. Kepercayaan ini tentunya didukung oleh aset yang besar yang dimiliki oleh perusahaan (Prabowo 2020).

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian terkait pengaruh tata kelola perusahaan, kesulitan keuangan dan ukuran perusahaan terhadap praktik penghindaran pajak telah banyak dilaksanakan para peneliti sebelumnya. Kajian penelitian terdahulu memuat hasil-hasil riset yang relevan serta memiliki keterkaitan dengan permasalahan dan variabel yang dibahas. Tujuan dari penggunaan penelitian terdahulu yaitu guna melakukan perbandingan antara temuan sebelumnya dengan variabel yang sejenis, sehingga dapat dijadikan dasar dalam membangun serta memperkuat hipotesis dalam penelitian ini

Tabel 2.1 Rangkuman Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Variabel	Hasil
1.	Kalbuana et al. (2023) “Narsisme CEO, tata kelola perusahaan, kesulitan keuangan, dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak perusahaan”	Variabel independen: - Narsisme CEO - Ukuran dewan - Direktur wanita - Kesulitan keuangan - Ukuran perusahaan Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- Narsisme CEO berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak - Ukuran dewan direksi dan direktur wanita berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak - Kesulitan keuangan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. - Ukuran perusahaan berpengaruh negatif dengan penghindaran pajak

No	Penulis	Variabel	Hasil
2.	Sari, Ranti Minda, Haryati & Bustari (2022) “Pengaruh Konservatisme akuntansi Kepemilikan manajerial Ukuran Dewan Komisaris terhadap Tax Avoidance”	Variabel Independen: - Konservatisme akuntansi - Kepemilikan manajerial - Ukuran Dewan Komisaris Dependent variable : - <i>Tax avoidance</i>	- Konservatisme kuntansi dan Kepemilikan Manajerial tidak berpengaruh signifikan; - Ukuran dewan Komisaris berpengaruh signifikan - secara parsial; semua variabel berpengaruh signifikan secara simultan terhadap tax avoidance
	Iswandari & Waharin (2024) “Peran Keberagaman Gender terhadap Aktivitas Penghindaran Pajak: Political Connection sebagai Variabel Moderasi”	Variabel Independen: - Manajemen laba - <i>Financial distress</i> - Keberagaman gender Variabel dependen: - <i>Tax avoidance</i>	- Variabel <i>financial distress</i> dan keberagaman gender berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>tax avoidance</i>.
3.	Dang & Tran (2021) “ <i>The impact of financial distress on tax avoidance: An empirical analysis of the Vietnamese listed companies</i> ”	Variabel Independen: - Kesulitan keuangan - Ukuran perusahaan - Leverage (utang) - Aset jangka panjang - Perbedaan <i>book-tax</i> Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- Kesulitan keuangan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. - Perusahaan kecil cenderung lebih banyak melakukan penghindaran pajak. - Leverage digunakan sebagai <i>tax shield</i> untuk mengurangi kewajiban pajak. - Perusahaan dengan aset jangka panjang besar cenderung lebih sedikit melakukan penghindaran pajak. - Perbedaan <i>book-tax</i> yang besar terkait dengan peningkatan

No	Penulis	Variabel	Hasil
			aktivitas penghindaran pajak.
4	Khamisan & Christina (2020) “Kesulitan Keuangan, Kompensasi Rugi Fiskal, Tata Kelola Perusahaan, dan Penghindaran Pajak”	Variabel Independen: - Kesulitan keuangan - Kompensasi rugi fiskal - Kepemilikan institusional - Kepemilikan manajerial - Komite audit - Kualitas audit - Ukuran perusahaan - Pengembalian atas aset Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- Seluruh variabel independen tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.
5	Ramadhan dan Kusumastati (2025) “Dapatkah Komite Audit dan Kualitas Audit Mengurangi Penghindaran Pajak? : Perusahaan Energi yang Terdaftar di BEI tahun 2015 – 2019”	Variabel independen: - Pengalaman Anggota Komite Audit - Kualitas Audit Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- Jumlah rapat komite audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak - Pengalaman anggota komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, kualitas - Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak
6	Damayanti & Stiawan (2023) “Pengaruh Pertumbuhan Penjualan, Financial Distress dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak”	Variabel independen: - <i>Sales growth</i> - <i>Financial distress</i> - <i>Firm size</i> Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- <i>Sales growth</i> dan <i>financial distress</i> berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. - Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak

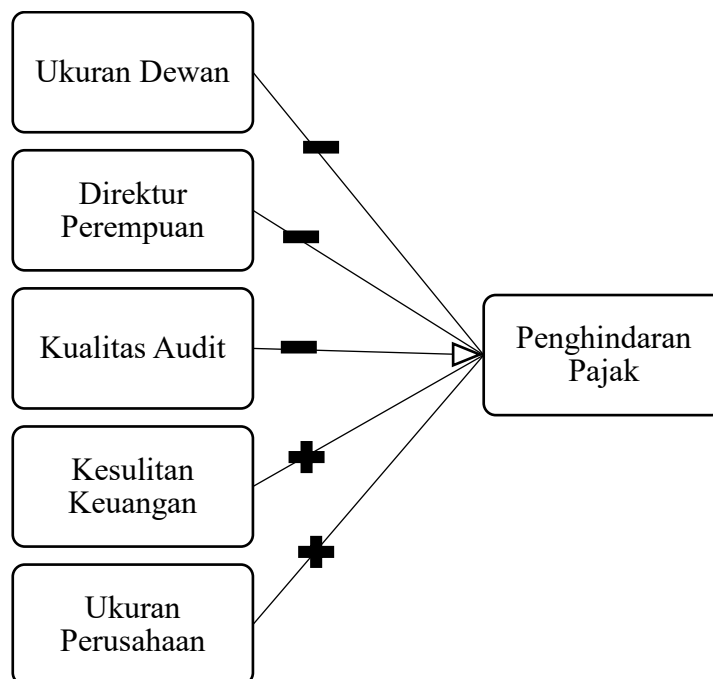
No	Penulis	Variabel	Hasil
7.	Kennardi Tanujaya, Dewi Ratna, Iwan Suhardjo (2021) “Pengaruh Struktur Kepemilikan, Karakteristik Dewan, dan Kesulitan Finansial terhadap Penghindaran Pajak”	Variabel independen: - Kepemilikan keluarga - Kepemilikan institusional - Kepemilikan manajerial - Kepemilikan asing - Independensi dewan - Frekuensi rapat dewan - Kesulitan finansial Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- Kepemilikan manajerial, komposisi dewan, dan kesulitan finansial berpengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak. - Variabel lainnya tidak berpengaruh signifikan.
8	Emma Saur Nauli Sipayung, Yoana Aulia Putri, Deliza Henny, Harti Budi Yanti (2023) “Tax Avoidance Practices on the Indonesian Stock Exchange”	Variabel independen: - <i>Corporate Social Responsibility</i> (CSR) - Kompensasi manajemen - Intensitas modal - <i>Financial Distress</i> - Ukuran perusahaan (kontrol) Variabel dependen: - Penghindaran pajak	- CSR, kompensasi manajemen, intensitas modal, dan ukuran perusahaan berpengaruh positif signifikan terhadap <i>tax avoidance</i>. - <i>Financial distress</i> tidak berpengaruh terhadap <i>tax avoidance</i>.
9.	Holly et al, (2023) “Pengaruh Corporate Social Responsibility, Financial Distress, dan Firm Size terhadap Tax Avoidance”	Variabel independen: - <i>Corporate social responsibility</i> - <i>Financial distress</i> - <i>Firm size</i> Variabel dependen: - <i>Tax avoidance</i>	- <i>Corporate social responsibility</i> berpengaruh positif dan signifikan pada <i>tax avoidance</i>. - <i>Financial distress</i> berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap <i>tax avoidance</i>. - <i>Firm size</i> berpengaruh positif dan signifikan pada <i>tax avoidance</i>.
10	Sulistyawati dan Rahmawati (2024) “Determinants of Tax Avoidance: Gender Diversity,	Variabel independen: - <i>Gender diversity</i> - <i>Capital intensity</i> - <i>Audit committee</i> - <i>Board size</i>	- <i>Gender diversity</i> dan <i>capital intensity</i> berpengaruh positif signifikan terhadap <i>tax avoidance</i>

No	Penulis	Variabel	Hasil
	Capital Intensity, Audit Committee, and Board Size”	Variabel dependen: - <i>Tax avoidance</i>	- <i>Audit committee</i> dan <i>board size</i> tidak berpengaruh signifikan.

Sumber : Data sekunder yang diolah, 2025

2.3 Kerangka Pemikiran

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis

2.4.1 Pengaruh Ukuran Dewan terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan

Ukuran dewan komisaris adalah jumlah anggota dewan komisaris di internal ataupun eksternal perusahaan (Asmoro, 2016 dalam Ambasari et al., 2019). Komposisi jumlah dewan komisaris perlu disesuaikan sedemikian rupa agar fungsi pengawasan dapat dijalankan secara optimal serta sejalan dengan ketentuan hukum yang berlaku.

Setiap perusahaan memiliki penentuan jumlah anggota dewan yang berbeda-beda, karena jumlah tersebut disesuaikan dengan kebutuhan dan kompleksitas masing-masing perusahaan. Dalam menentukan ukuran dewan, perusahaan juga perlu memperhatikan kemampuannya dalam mengambil

keputusan yang efisien, tepat, dan cepat (Kalbuana et al., 2023). Dewan komisaris adalah elemen terpenting dalam struktur pengelolaan perusahaan karena peranya yang berfungsi mengawasi manajemen serta memastikan operasional selaras dengan prinsip-prinsip *good corporate governance*. Organisasi dengan ukuran besar dan mempunyai struktur yang lebih rumit akan semakin meningkat kinerjanya jika dewan komisarisnya berjumlah banyak.

Mulyadi (2002) dalam Claritus et al., (2023) mengungkapkan bahwasanya dewan komisaris sebagai agen dari investor memiliki kapasitas melaksanakan pengawasan kinerja organisasi dan mencegah kelebihan kendali yang dilaksanakan manajemen perusahaan. Maka, anggota dewan komisaris yang jumlahnya semakin banyak di suatu perusahaan, akan memudahkan dalam pengendalian manajer dan akan memudahkan memonitoring aktivitas manajemen menjadi lebih efektif, nantinya perusahaan berpeluang kecil untuk menghindari pajak (Sari et al., 2022).

Uraian tersebut diperkuat oleh sejumlah temuan penelitian milik Sari et al.,(2022) dan Wijaya et al., (2019) dan diungkapkan bahwasanya ukuran dewan memberikan pengaruh negatif terhadap pelaksanaan praktik penghindaran pajak dalam suatu perusahaan yang mana keberadaan dewan komisaris dinilai memberikan kontribusi yang signifikan bagi perusahaan, khususnya dalam menurunkan jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh organisasi. Kemudian hasil penelitian dari (Pramudito & Sari, 2015) dan Claritus et al., (2023) menunjukan ukuran dewan tidak berpengaruh signifikan pada penghindaran pajak perusahaan. Berlandaskan hal tersebut maka dirumuskan hipotesis pertama penelitian ini :

H1: Ukuran Dewan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan

2.4.2 Pengaruh Direktur Perempuan terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan

Teori agensi membahas hubungan antara pihak principal yaitu pemilik perusahaan, dan pihak agen, yaitu manajer yang ditunjuk untuk menjalankan operasional perusahaan. Sering terjadi ketidaksesuaian kepentingan karena agen tidak selalu bertindak sesuai dengan tujuan utama prinsipal. Salah satu contoh dari konflik tersebut adalah ketika manajer membuat keputusan yang lebih menguntungkan dirinya sendiri, seperti strategi penghindaran pajak yang agresif. Hal tersebut berisiko menimbulkan dampak negatif terhadap reputasi perusahaan dan keberlanjutan bisnis dalam jangka panjang. Menurut Nurlatifah (2022) sifat kehati-hatian dan ketelitian seorang wanita diharapkan mampu mempengaruhi tindakan *tax avoidance*. Dewan direksi wanita cenderung memiliki sikap menghindari risiko, sehingga dengan adanya dewan direksi wanita diharapkan dapat mengambil keputusan sesuai dengan peraturan yang berlaku (Hidayah & Soekardan, 2024)

Adamz dan Ferriera (2009) dalam Iswandari & Waharin (2024) keberadaan perempuan dalam dewan direksi dapat menekan perilaku oportunistik agen seperti penghindaran pajak. Hal ini dikaitkan dengan kecenderungan perempuan yang memiliki sifat lebih berhati-hati dan *avers* terhadap risiko, dalam konteks tata kelola perusahaan, sifat-sifat tersebut berkontribusi terhadap peningkatan kualitas pengawasan terhadap manajemen, khususnya dalam aspek kepatuhan terhadap

regulasi perpajakan. Selanjutnya, studi oleh Iswandari & Waharin, (2024) menunjukkan hasil uji hipotesis bahwasanya variasi gender berpengaruh negatif yang signifikan pada penghindaran pajak. Mereka mendukung pernyataan ini dengan mengamati bahwa wanita cenderung lebih teliti dan patuh pada regulasi, yang pada gilirannya menurunkan propensi perusahaan agar turut serta dalam tindakan tidak etis seperti penghindaran pajak. Hipotesis kedua yang digunakan dalam studi ini ialah sebagai berikut :

H2: Direktur Perempuan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan

2.4.3 Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan

Audit eksternal berperan penting dalam pengawasan dan memastikan bahwasanya penyusunan laporan keuangan perusahaan harus benar. Kualitas audit yang baik menunjukkan bahwa pemeriksaan dilakukan secara profesional, independen, dan menyeluruh. Auditor yang memiliki kompetensi tinggi lebih mampu menemukan kesalahan atau penyimpangan dalam laporan keuangan, termasuk praktik penghindaran pajak yang dilakukan melalui manipulasi data keuangan membuat perusahaan menjadi lebih berhati-hati ketika pengambilan keputusan yang berkaitan dengan keberlangsungan usahanya. Nguyen & Dang (2020) merekomendasikan berdasarkan temuannya bahwa dalam mengurangi praktik penghindaran pajak maka perusahaan perlu mempertimbangkan penggunaan jasa auditor eksternal dengan kualitas yang tinggi.

Kualitas audit direpresentasikan melalui proksi Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dipergunakan. KAP yang tergolong dalam *Big Four* dianggap

memiliki kredibilitas lebih tinggi dan mampu mengawasi serta membatasi praktik penghindaran pajak oleh perusahaan (Oliviana & Muid, 2019). KAP yang besar (*Big Four Accounting Firms*) dipercayai memiliki kualitas terbaik dibanding KAP *Non-Big Four Firms* karena proses audit yang lebih ketat serta biaya jasa yang relatif lebih besar. ketika memilih KAP *The Big Four*, tentu dilandasi reputasi dan kredibilitas internasional yang dimiliki auditor. Oleh karena itu, penunjukkan auditor *The Big Four* sebagai penanda bagi publik bahwasanya pelaporan mengenai laporan keuangan memiliki kredibilitas yang tinggi (Kurniasih & Hermanto, 2020).

Penjabaran di atas didukung beberapa penelitian mengenai adanya pengaruh negative dari kualitas audit terhadap penghindaran pajak. Penelitian Lestari dan Nedy (2019) mengungkap bahwasanya kualitas audit berpengaruh negatif pada penghindaran pajak, karena KAP *Big 4* memiliki kemampuan lebih baik dalam mendeteksi praktik penghindaran pajak. Semakin tinggi kualitas audit yang dilakukan oleh auditor eksternal, khususnya KAP *Big 4*, maka semakin besar kemungkinannya untuk mereduksi tindakan penghindaran pajak (Ramadhan, 2025).

Hasil penelitian dari Ramadhan (2025) menunjukan pengaruh negatif bahwa manajemen cenderung enggan melakukan penghindaran pajak, karena audit yang berkualitas dapat mengidentifikasi tindakan tersebut dengan lebih mudah. Kemudian hasil penelitian Khamisan & Christina (2020) menunjukan tidak ada pengaruh diantara keduanya. Hipotesis ketiga yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H3: Kualitas Audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan

2.4.4 Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan

Teori agensi menjelaskan adanya kepentingan antara agen yang berbeda, dan berusaha menunjukkan kinerja yang baik di hadapan prinsipal, dengan prinsipal yang membutuhkan keakuratan informasi mengenai kondisi nyata perusahaan untuk menetapkan kebijakan yang akan diambil selanjutnya. Setiap pemegang saham pada dasarnya menginginkan untuk menanamkan modalnya pada perusahaan yang notabnya ada pada kondisi stabil dan sehat finansialnya. Karena itu, saat agen mengalami kesulitan keuangan, mereka pasti akan mencari cara untuk menghemat uang (pengeluaran) sebanyak mungkin untuk mempertahankan hubungan dengan pemegang saham (Alfarasi & Muid, 2022). Perusahaan yang sedang menghadapi masalah keuangan akan berupaya mencari cara yang aman untuk tetap bertahan dan memenuhi kewajiban atas perjanjian yang telah disepakati (Holly, 2023).

Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan Dang & Tran (2021) dan Damayanti & Stiawan (2023) didapatkan bahwasanya variabel kesulitan keuangan memengaruhi penghindaran pajak sedangkan pada penelitian yang dilaksanakan Kalbuana et al. (2023); Yanti et al., (2023); Khamisan & Christina (2020) variabel kesulitan keuangan tidak berpengaruh pada penghindaran pajak. Hipotesis keempat yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut;

H4: Kesulitan Keuangan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak perusahaan

2.4.5 Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan

Berlandaskan teori agensi, keterkaitan antara ukuran perusahaan dan penghindaran pajak dapat dipahami melalui adanya kepentingan yang mengalami konflik antara manajer selaku agen dan pemilik perusahaan sebagai prinsipal. Seiring dengan bertambahnya ukuran perusahaan, struktur organisasi cenderung menjadi lebih kompleks dan pemisahan antara fungsi kepemilikan dan pengelolaan semakin besar. Keadaan ini dapat membuka peluang bagi agen untuk bertindak secara oportunistik, termasuk melakukan penghindaran pajak, terutama apabila mekanisme pengawasan dari prinsipal tidak berjalan secara efektif.

Secara umum, perusahaan berskala besar cenderung menghasilkan laba yang tinggi. Besarnya laba tersebut berpotensi menarik perhatian otoritas pajak untuk mengenakan kewajiban perpajakan yang sepadan. Perusahaan besar akan memiliki kekuatan tersendiri untuk menghadapi masalah bisnisnya. Semakin besar ukuran perusahaan, semakin kompleks transaksi yang dilakukan (Wardhani et al., 2021). Transaksi yang kompleks oleh perusahaan-perusahaan besar dapat mendorong mereka untuk memanfaatkan celah hukum demi menghindari kewajiban pajak (Holly, 2023).

Semakin besarnya ukuran suatu perusahaan, maka perusahaan tersebut akan lebih cermat dalam mengelola pengeluaran beban pajak. Perusahaan yang tergolong besar umumnya memiliki keunggulan dalam hal ketersediaan banyaknya sumber

daya, termasuk dalam pelaksanaan fungsi-fungsi perpajakan. Mereka cenderung memiliki tenaga ahli yang kompeten dalam bidang perpajakan, sehingga pengelolaan kewajiban pajak dapat dilakukan secara lebih optimal dibandingkan dengan perusahaan berskala kecil (Krisyadi & Mulfandi, 2021). Kemudian Muslim et al.,(2023) menyatakan bahwa perusahaan besar dilengkapi dengan departemen hukum yang kompeten untuk menemukan celah dalam peraturan perpajakan, sehingga mereka dapat mengurangi beban pajak yang perlu dibayarkan. Hal tersebut direncanakan dengan baik, karena apabila tindakan tidak etis yang mereka lakukan terungkap oleh otoritas pajak, hal tersebut dapat merusak reputasi perusahaan di mata masyarakat.

Pada penelitian sebelumnya milik Nauli Sipayung et al. (2023) dan Holly (2023), didapatkan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif secara signifikan terhadap penghindaran pajak sedangkan pada penelitian yang milik Kalbuana et al. (2023); Dang & Tran (2021); dan Damayanti & Stiawan (2023) variabel ukuran perusahaan menunjukkan adanya pengaruh negative pada penghindaran pajak, maka hipotesis kelima yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H5: Ukuran Perusahaan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak perusahaan