

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu**

##### **2.1.1 Teori Agensi (*Agency Theory*)**

*Agency Theory* dijadikan sebagai landasan dalam manajemen perusahaan. Dalam teori ini terdapat dua pihak yakni, prinsipal dan agen. Pemilik perusahaan sebagai prinsipal melimpahkan wewenang kepada manajemen selaku agen untuk mengambil keputusan dan melaksanakan tindakan yang sejalan dengan kepentingan pemegang saham. Di sisi lain, perlu adanya upaya untuk menyelaraskan kepentingan pemilik perusahaan dan manajemen (agen) (Paramita & Fuad, 2023).

Menurut Jensen & Meckling (1976) dalam Subroto & Endaryati (2024), hubungan antara prinsipal dan agen digambarkan sebagai bentuk kerja sama kontraktual. Prinsipal memberikan persetujuan, melakukan fungsi pengawasan, serta menyampaikan arahan dan evaluasi atas pelaksanaan tugas oleh agen. Pihak yang mendapatkan mandat untuk melaksanakan pekerjaan dengan mematuhi instruksi yang disusun oleh prinsipal disebut agen. Prinsipal menentukan tugas yang harus dilakukan oleh agen dan memberikan batasan serta wewenang dalam pengambilan keputusan. Hubungan agen terjadi ketika terdapat kontrak antara prinsipal dan agen yang bekerja sama untuk menyediakan pelayanan demi kepentingan prinsipal.

Ketidakselarasan tindakan manajemen (selaku agen) dengan tujuan yang ditetapkan oleh pemegang saham (selaku prinsipal) dapat menimbulkan

potensi konflik kepentingan secara langsung. Penyebab mendasar dari kondisi ini adalah ketidakseimbangan informasi serta perbedaan tujuan dalam hubungan keagenan, yang selanjutnya menjadi pangkal pengambilan keputusan yang merugikan pemegang saham (Chen, 2023). Selain konflik kepentingan, hubungan antara prinsipal juga ditandai oleh asimetri informasi. Pemegang saham pada umumnya hanya memperoleh informasi perusahaan melalui laporan keuangan dan pengungkapan berkala. Sebaliknya, manajemen memiliki tingkat akses yang lebih luas terhadap informasi mengenai kegiatan operasional maupun kebijakan perusahaan. Kondisi ketimpangan akses inilah yang disebut sebagai asimetri informasi. Kondisi ini terjadi karena tidak semua keputusan manajemen dapat diamati secara langsung oleh pemegang saham (Sakuntala dkk., 2024).

Berdasarkan perspektif teori agensi, asimetri informasi dapat mendorong manajemen untuk bertindak oportunistik dan lebih mengutamakan kepentingannya sendiri dibandingkan dengan kepentingan pemegang saham (Jensen & Meckling, 1976 dalam Subroto & Endaryati, 2024). Dalam konteks agresivitas pajak, kondisi tersebut membuat pemegang saham bergantung pada manajemen untuk mengelola sumber daya perusahaan termasuk manajemen perpajakan. Manajemen yang bertindak sebagai agen seringkali termotivasi untuk mengambil langkah termasuk perilaku oportunistik seperti memanipulasi laporan keuangan atau terlibat dalam agresivitas pajak untuk keuntungan pribadi (Al-Faryan, 2024). Ketika suatu perusahaan menghasilkan laba yang tinggi, peningkatan kewajiban pajak dapat menjadi insentif bagi manajemen

untuk melakukan pengelolaan laba dan strategi pajak tertentu guna mengurangi jumlah pajak yang harus dibayarkan. Praktik oportunistik ini dapat berkontribusi terhadap kenaikan laba setelah pajak dalam periode jangka pendek, tetapi berpotensi menimbulkan risiko jangka panjang yang dapat berdampak merugikan pemegang saham serta para pemangku kepentingan lainnya (Hasyim & Jiwayana, 2021).

Berkaitan dengan perpajakan, kebijakan pajak sering dianggap sebagai bidang yang sifatnya teknis dan kompleks. Akibatnya, pemegang saham sering menghadapi kesulitan dalam mengevaluasi tingkat kepatuhan maupun risiko dari strategi pajak yang dipilih manajemen (Donohoe dkk., 2024). Di sisi lain, penghematan pajak dapat meningkatkan laba setelah pajak, pendekatan pajak yang terlalu agresif dapat menyebabkan konsekuensi negatif seperti risiko sengketa pajak, sanksi, ketidakpastian arus kas, dan reputasi perusahaan yang buruk (Chyz dkk., 2021).

Mekanisme kontrol diperlukan untuk mengurangi kecenderungan manajemen untuk membuat keputusan pajak yang memiliki risiko tinggi, karena risiko tersebut tidak selalu terlihat secara langsung oleh prinsipal. Hal ini melandasi perlunya suatu mekanisme pengawasan dalam teori agensi, yang bertujuan untuk membatasi perilaku oportunistik manajemen dan mengurangi konflik kepentingan akibat ketimpangan informasi (Alkausar dkk., 2023). Kepentingan pemegang saham serta efektivitas pelaksanaan kebijakan dan keputusan manajemen menjadi jaminan dari keberadaan dewan komisaris independen yang bertindak sebagai mekanisme pengawasan internal

(Apriliani, 2023). Selain itu, tingkat kemampuan auditor dalam mengenali dan menyampaikan temuan atas kesalahan penyajian menjadi indikator dari kualitas audit, sehingga mencegah kemungkinan manajemen melakukan agresivitas pajak (Afifa dkk., 2022). Dalam perspektif teori agensi, biaya audit dianggap sebagai hasil dari upaya *monitoring* yang dilakukan pemegang saham guna meminimalkan asimetri informasi antara pihak prinsipal dan agen (Kovermann & Velte, 2019).

Audit eksternal berfungsi sebagai pengawas pihak ketiga yang dapat meningkatkan akuntabilitas dan mengurangi kemungkinan manajemen melakukan praktik yang menyimpang (Amalia, 2024). Terdapat kecenderungan pada auditor yang memiliki tingkat kualitas audit tinggi untuk memungkinkan menemukan area yang berisiko dan melaporkan salah saji, termasuk yang berkaitan dengan akuntansi dan pengungkapan perpajakan (Chyz dkk., 2021). Selanjutnya, besaran biaya audit juga dapat menunjukkan tingkat pengawasan, semakin besar kompleksitas dan risiko yang diuji serta semakin luas prosedur audit, biaya audit yang ditanggung meningkat sebanding dengan tingginya kualitas audit (Ghifary dkk., 2022).

Berdasarkan penjelasan di atas, teori agensi memainkan peranan penting dalam penelitian ini karena menjelaskan bagaimana mekanisme pengawasan melalui biaya audit, kualitas audit serta keberadaan dewan komisaris independen berpotensi menekan praktik agresivitas pajak dalam perusahaan. Melalui penerapan mekanisme pengawasan yang efektif, perusahaan diharapkan mampu meminimalkan risiko agresivitas pajak sekaligus

meningkatkan kualitas tata kelola perusahaan yang baik (Marzuki & Syukur, 2021).

### **2.1.2 Agresivitas Pajak (*Tax Aggressiveness*)**

Menurut Darussalam & Septriadi (2009) dalam Suryowati (2022), agresivitas pajak didefinisikan sebagai serangkaian skema transaksi yang dirancang untuk mengurangi kewajiban pajak dengan cara mengeksploitasi kelemahan atau ketidakjelasan dalam peraturan perpajakan yang berlaku di suatu negara. Agresivitas pajak mencerminkan berbagai strategi yang ditempuh perusahaan untuk menekan kewajiban pembayaran pajak, seperti praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang sah dan mematuhi kerangka regulasi yang telah ditetapkan. Dalam konteks *tax avoidance* tindakan ini secara hukum tidak melanggar peraturan perpajakan, tetapi sering dianggap tidak etis secara sosial dikarenakan dapat mengurangi besaran kontribusi fiskal perusahaan terhadap anggaran negara, hal demikian dapat dilakukan antara lain melalui penurunan penghasilan kena pajak (*taxable income*) menyebabkan berkurangnya besaran pajak terutang.

Secara konseptual, agresivitas pajak kerap dihubungkan dengan praktik penghindaran pajak, karena keduanya merupakan strategi yang dapat ditempuh perusahaan untuk menekan kewajiban perpajakan. Akan tetapi, terdapat perbedaan antara keduanya terutama dalam hal legalitas dan orientasi strategi perusahaan. Strategi tersebut umumnya dilakukan untuk merespons ketidakpastian regulasi dan mendorong peningkatan keuntungan serta nilai perusahaan (Suryowati, 2022). Perencanaan agresivitas pajak pada dasarnya merupakan bentuk penghindaran pajak yang legal, tetapi pelaksanaan yang

berlebihan terhadap hal tersebut berpotensi menimbulkan penipuan pajak dan menimbulkan risiko bagi manajemen serta reputasi perusahaan (Marzuki & Syukur, 2021).

Pada agresivitas pajak, kualitas audit dan dewan komisaris independen bertindak selaku instrumen pengendalian internal yang berkontribusi untuk menjamin strategi pajak suatu perusahaan tetap berada dalam batas hukum dan etika (Rizqia & Lastiati, 2021). Selain itu, biaya audit juga menjadi indikator penting dari kompleksitas dan risiko audit, di mana pengawasan yang baik dapat mengurangi kemungkinan terjadinya agresivitas pajak oleh suatu perusahaan (Ghifary dkk., 2022).

Terdapat beberapa cara pengukuran agresivitas pajak yang dapat diterapkan, salah satunya dengan mengaplikasikan proksi yang disebut *Effective Tax Rate* (ETR). Nilai ETR dimanfaatkan sebagai parameter indikatif seberapa agresif suatu perusahaan mengelola kewajibannya. Nilai ETR yang rendah menunjukkan skala agresivitas perpajakan yang tinggi, demikian pula sebaliknya (Hasyim & Jiwayana, 2021). Teori agensi menganggap agresivitas pajak sebagai hasil dari perbedaan kepentingan yang melekat pada pemegang saham serta manajemen perusahaan. Sebagai konsekuensi logis dari hal tersebut, penting untuk memahami bagaimana perusahaan mengelola kewajibannya melalui indikator-indikator yang mencerminkan tata kelola perusahaan yang baik meliputi besaran biaya audit, tingkat kualitas audit, serta efektivitas dewan komisaris independen (Paramita & Fuad, 2023).

### 2.1.3 Biaya Audit (*Audit Fees*)

Biaya audit didefinisikan sebagai kompensasi finansial yang dibayarkan oleh perusahaan kepada auditor terkait layanan audit profesional di bidang audit. Besarnya biaya audit ditentukan oleh kompleksitas proses audit yang mencerminkan sejauh mana suatu perusahaan terlibat dalam perencanaan agresivitas pajak (Paramita & Fuad, 2023). Semakin kompleks operasi bisnis dan transaksi suatu entitas usaha, maka semakin banyak prosedur audit yang harus dilaksanakan oleh auditor. Situasi tersebut membuat auditor guna menginvestasikan waktu, tenaga dan sumber daya besar sehingga mengakibatkan biaya audit tinggi dibebankan kepada perusahaan sebagai balas jasa atas pelayanan audit eksternal yang telah diberikan (Utama dkk., 2023).

Biaya audit diukur menggunakan total biaya yang dibayarkan perusahaan kepada auditor eksternal atas jasa audit yang diberikan, sebagaimana didokumentasikan dalam laporan keuangan tahunan perusahaan (Xu dkk., 2020). Berdasarkan teori agensi, biaya audit merupakan bentuk biaya agen yang berguna menjamin kepatuhan manajemen terhadap ketentuan yang berlaku sekaligus memastikan bahwa tindakannya selaras dengan kepentingan pemegang saham. Audit eksternal berfungsi sebagai mekanisme pemantauan yang mengatasi ketidakseimbangan distribusi informasi antara pihak manajemen dengan pihak pemilik perusahaan (Kovermann & Velte, 2019). Peningkatan biaya audit dapat menunjukkan komitmen perusahaan dalam meningkatkan pengawasan, transparansi serta keandalan pelaporan

keuangan (Novriansa dkk., 2023). Oleh karena itu, upaya perusahaan dalam meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan perpajakan berlaku, yang tercermin melalui biaya audit, menjadi dasar penetapan variabel tersebut sebagai variabel penting dalam penelitian ini.

#### **2.1.4 Kualitas Audit (*Audit Quality*)**

Kualitas audit dapat dipahami menjadi ukuran atas seberapa kompeten seorang auditor menjalankan fungsi deteksi sekaligus penyampaian laporan terkait adanya kekeliruan atas penyimpangan dalam sistem akuntansi suatu perusahaan (Purba & Umar, 2021). Salah satu cara untuk menilai kualitas audit adalah melalui tingkat independensi auditor. Independensi adalah sikap seseorang yang ditunjukkan melalui integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugas profesionalnya (Junaidi & Nurdiono, 2016).

Kualitas audit dapat diukur dengan menganalisis indikator reputasi auditor, yaitu melalui keanggotaannya dalam Kantor Akuntan Publik (KAP), yang meliputi PricewaterhouseCoopers (PwC), Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), Ernst & Young (EY), dan Deloitte (Sumardeni & Asana, 2021). Selain itu, terdapat faktor lain seperti kompetensi, tingkat keahlian dan pengalaman dalam industri tertentu serta ketelitian dan validitas proses audit. Melalui pemahaman terhadap faktor-faktor tersebut perusahaan dapat memilih auditor yang tepat untuk memastikan kualitas audit yang optimal (Dinarjito & Febriansyah, 2020).

Menurut teori agensi kualitas audit sangat penting sebagai alat untuk menekan tingkat asimetri informasi antara manajemen selaku agen dengan

pemegang saham selaku prinsipal (Jensen & Meckling, 1976 dalam Subroto & Endary, 2024). Audit yang berkualitas berkontribusi terhadap terjaminnya penyajian laporan keuangan secara jujur dan dapat diandalkan, sehingga mengurangi kemungkinan manajemen terlibat dalam perilaku tidak etis yang merugikan pemegang saham. Kualitas audit yang baik juga mendorong transparansi serta akuntabilitas dalam pengelolaan perusahaan, sehingga membantu mengurangi biaya agen dan membantu membangun kepercayaan pemegang saham terhadap kemampuan manajemen (Winarta & Ahmar, 2024). Oleh karena itu, di samping memberikan kontribusi terhadap terwujudnya tata kelola perusahaan yang baik, penerapan standar audit yang akurat dan berkualitas juga berperan dalam memantapkan kredibilitas laporan keuangan. Hal ini pada akhirnya dapat membantu mengurangi praktik agresivitas pajak yang berpotensi merugikan berbagai pihak.

### **2.1.5 Dewan Komisaris Independen**

Dewan komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang berasal dari luar perseroan yang bertugas mengawasi dewan direksi dalam melaksanakan tugas-tugasnya serta mengawasi penerapan kebijakan perusahaan. Dewan komisaris independen pada dasarnya memiliki kewajiban untuk melindungi hak dan kepentingan perusahaan, para investor, dan pemegang saham (Sulistyowati, 2023). Dewan komisaris independen menjalankan fungsi pengawasan secara umum maupun khusus sesuai ketentuan anggaran dasar perusahaan, serta memberikan masukan dalam pengambilan keputusan sebagaimana diatur dalam UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

Peraturan OJK Nomor 33/POJK.04/2014 mewajibkan minimum 30% dari keseluruhan anggota dewan komisaris berasal dari komisaris independen. Apabila proporsi komisaris independen melampaui ambang batas tersebut, fungsi pengawasan dapat semakin diperkuat karena proses pemantauan terhadap kinerja manajemen berpotensi berlangsung secara lebih optimal (Yuliani & Prastiwi, 2021). Keberadaan Dewan komisaris independen berkedudukan sebagai unsur utama dalam tata kelola perusahaan yang baik. Prinsip tersebut memastikan bahwa dewan komisaris independen dapat melaksanakan tugas pengawasan dan memberikan saran yang adil tanpa dipengaruhi oleh direksi atau pemegang saham yang memiliki kendali signifikan. Setiap keputusan yang diambil oleh dewan komisaris independen harus berfokus pada kepentingan keseluruhan perusahaan bukan pada kepentingan individu atau kelompok tertentu (Afifa dkk., 2022).

Independensi berarti pengelolaan perusahaan dilaksanakan secara profesional, bebas dari pengaruh atau tekanan pihak manapun yang melanggar hukum dan prinsip tata kelola bisnis yang baik (Apriliani, 2023). Pada perusahaan publik khususnya, kehadiran dewan komisaris independen di tengah susunan anggota dewan komisaris merupakan cara yang efektif untuk memperkuat penerapan prinsip independensi tersebut (Nugroho dkk., 2025). Keberadaan komisaris independen dalam penelitian ini diukur menggunakan rasio jumlah anggota komisaris independen dibagi total keseluruhan anggota dewan komisaris (Rinanda & Ardian, 2020).

Peluang bagi manajemen untuk bertindak oportunistik, termasuk dalam keputusan terkait pajak, muncul dari situasi konflik yang disebabkan oleh konflik kepentingan yang muncul antara pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen menurut teori agensi (Alkausar dkk., 2023). Pengawasan yang dijalankan oleh dewan komisaris independen berfungsi sebagai alat kontrol untuk menghambat perilaku oportunistik, mengurangi beban biaya keagenan, dan mempertahankan keselarasan antara keputusan manajemen dengan kepentingan pemegang saham (Afifa dkk., 2022).

Kehadiran dewan komisaris independen dalam struktur dewan berfungsi sebagai badan pengawas, sehingga mengurangi risiko penyalahgunaan wewenang dan korupsi dalam pengelolaan perusahaan (Al-Faryan, 2024). Oleh karena itu, dewan komisaris independen berfungsi sebagai proksi dalam mengevaluasi seberapa jauh praktik tata kelola perusahaan yang baik telah diimplementasikan. Tingkat dewan komisaris independen menunjukkan seberapa baik fungsi pengawasan dapat beroperasi secara objektif dan bebas dari pengaruh konflik kepentingan.

#### **2.1.6 Penelitian Terdahulu**

Terdapat beberapa hasil penelitian sebelumnya yang dimanfaatkan sebagai referensi pendukung yang relevan bagi penelitian ini, yaitu antara lain:

**Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu**

No.	Peneliti	Judul	Hasil
1.	Marzuki & Syukur, (2021)	<i>The Effect of Audit Fees, Audit Quality, and Board Ownership on Tax Aggressiveness: Evidence from Thailand</i>	Berdasarkan temuan penelitian ini, biaya audit berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak, artinya semakin tinggi biaya audit maka semakin rendah tingkat agresivitas pajak perusahaan. Selain itu, kepemilikan dewan direksi berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak, artinya semakin tinggi kepemilikan saham dewan direksi maka semakin tinggi pula tingkat agresivitas pajak perusahaan. Sementara itu, auditor <i>Big 4</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.
2.	Paramita & Fuad, (2023)	<i>The Effect of Audit Fees, Audit Quality and Ownership Structures on Tax Aggressiveness: Evidence from Manufacturing Companies in Indonesia</i>	Berdasarkan temuan yang diperoleh dari penelitian, diketahui bahwa besaran biaya audit, kualitas audit, kepemilikan manajer dan kepemilikan asing memiliki pengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan kata lain, semakin banyak dari keempat faktor tersebut maka semakin cenderung perusahaan untuk mengimplementasikan praktik agresivitas dalam bidang perpajakan.
3.	Sumardeni & Asana, (2021)	Pengaruh Kualitas Audit, Kepemilikan Publik, dan <i>Corporate Social Responsibility</i> terhadap Agresivitas Pajak	Berdasarkan temuan penelitian, agresivitas pajak menunjukkan hubungan negatif signifikan dengan kualitas audit. Demikian pula, variabel kepemilikan publik serta tanggung jawab sosial perusahaan juga terbukti memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak.
4.	Ghifary dkk., (2022)	Pengaruh Kualitas Audit, <i>Audit Fee</i> , dan Intensitas	Penelitian ini menghasilkan temuan bahwa pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak tidak

No.	Peneliti	Judul	Hasil
		Modal terhadap Agresivitas Pajak dengan Komisaris Independen sebagai Variabel Moderasi	signifikan. Sementara itu, biaya audit memberikan pengaruh positif yang signifikan, artinya peningkatan pada biaya diikuti oleh peningkatan kecenderungan perusahaan dalam menerapkan agresivitas pajak. Selain itu, intensitas modal juga terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
5.	Rinanda & Ardian, (2020)	Pengaruh Usia, Ukuran, dan Dewan komisaris independen Terhadap Agresivitas Pajak	Hasil penelitian mengindikasikan bahwa usia perusahaan, ukuran perusahaan, dan dewan komisaris independen berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan kata lain, semakin baik karakteristik dewan komisaris, semakin rendah kemungkinan perusahaan melakukan praktik perpajakan yang agresif.
6.	Sulistyowati, (2023)	Pengaruh Dewan Komisaris Independen, Komite Audit dan Kualitas Audit Terhadap Agresivitas Pajak	Berdasarkan temuan penelitian, komite audit dan dewan komisaris independen terbukti berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Sejalan dengan itu, kualitas audit juga memiliki pengaruh negatif signifikan, yang mengindikasikan bahwa peningkatan kualitas audit berkontribusi pada penurunan kemungkinan perusahaan dalam melakukan praktik agresivitas pajak.
7.	Rizqia & Lastiati, (2021)	<i>Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Expertise</i>	Penelitian ini mengkonfirmasi bahwa kualitas audit KAP <i>Big 4</i> berdampak negatif signifikan terhadap penghindaran pajak yang lebih rendah. Di sisi lain, kualitas audit yang diprosikan dengan masa jabatan auditor atau <i>audit tenure</i> tidak signifikan mempengaruhi penghindaran pajak secara

No.	Peneliti	Judul	Hasil
			signifikan. Selain itu, komisaris independen tidak secara signifikan memoderasi korelasi yang terdapat antara kualitas audit dan praktik penghindaran pajak.
8.	Rakhmawati & Prastiwi, (2021)	Pengaruh <i>Leverage</i> , Kepemilikan Manajerial, Komite Audit, dan Kualitas Audit Terhadap Agresivitas Pajak	Berdasarkan temuan penelitian, agresivitas pajak dipengaruhi secara positif oleh <i>leverage</i> , menunjukkan bahwa bisnis menggunakan hutang untuk mengurangi beban pajak. Di sisi lain, ukuran komite dan kepemilikan manajemen tidak signifikan mempengaruhi agresivitas pajak, karena proporsi kepemilikan manajemen dan komite audit relatif kecil. Selain itu, karena semua auditor melakukan audit berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), perbedaan tipe Kantor Akuntan Publik ( <i>Big 4</i> versus <i>non-Big 4</i> ) tidak signifikan terbukti mempengaruhi tingkat agresivitas pajak perusahaan.
9.	Yuliani & Prastiwi, (2021)	Pengaruh Dewan Komisaris Independen, Komite Audit, dan Kepemilikan Institusional Terhadap Agresivitas Pajak	Dewan komisaris independen dan komite audit terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak, karena jumlah keduanya tidak menjamin ketatnya pengawasan terhadap manajemen. Sebaliknya, kepemilikan institusional terbukti berpengaruh signifikan dalam menurunkan agresivitas pajak karena pemegang saham institusional cenderung mengawasi manajemen lebih ketat demi kepentingan jangka panjang perusahaan.
10.	Kovermann & Velte, (2019)	<i>The Impact of Corporate Governance on Corporate Tax</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem penerapan tata kelola perusahaan yang baik, khususnya melalui optimalisasi peran dewan

No.	Peneliti	Judul	Hasil
		<i>Avoidance - a Literature Review</i>	komisaris independen, terbukti memberikan pengaruh negatif signifikan terhadap tingkat agresivitas pajak perusahaan. Mekanisme tersebut bekerja dengan cara meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap manajemen, yang pada gilirannya menekan praktik agresivitas pajak.

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Meningkatkan laba dan nilai perusahaan merupakan tujuan utama setiap perusahaan. Peningkatan laba biasanya diikuti oleh meningkatnya beban pajak, yang pada akhirnya memotivasi manajemen untuk menyusun perencanaan pajak sebagai upaya penurunan beban pajak perusahaan. Salah satu bentuk strategi perencanaan pajak yang banyak diperhatikan adalah agresivitas pajak (Suryowati, 2022). Menurut Darussalam & Septriadi (2009) dalam Suryowati (2022), agresivitas pajak didefinisikan sebagai suatu bentuk perencanaan pajak yang dilakukan melalui skema transaksi tertentu, yang bermaksud untuk menurunkan beban perpajakan dengan menggunakan celah hukum (*loopholes*) dalam peraturan perpajakan. Dalam konteks *tax avoidance*, strategi ini umumnya digunakan untuk menghindari pajak tanpa melanggar peraturan. Hal ini sering diperdebatkan dari segi sosial dan etika karena berpotensi menurunkan kontribusi perusahaan terhadap penerimaan negara (Marzuki & Syukur, 2021).

Perbedaan kepentingan antara pemegang saham dengan pihak manajemen menjadi faktor fundamental yang mendorong perilaku manajerial dalam mengimplementasikan strategi pajak yang agresif. Berdasarkan teori agensi menyatakan bahwa konflik kepentingan antara manajemen (agen) dan pemegang saham (prinsipal) dapat menyebabkan tindakan oportunistik. Perilaku oportunistik mengacu pada pendekatan manajemen yang mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan pemegang saham (memaksimalkan nilai perusahaan). Oleh karena itu, sistem pengawasan diperlukan untuk membatasi kemampuan manajemen untuk membuat keputusan sambil mempertimbangkan aspek etika, risiko, dan kepatuhan (Subroto & Eni Endaryati, 2023).

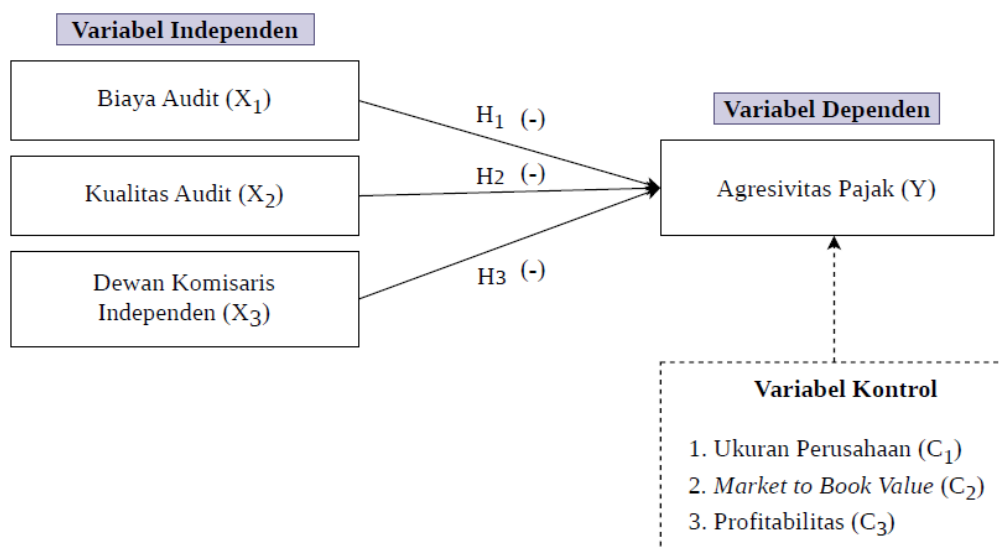
Biaya audit, kualitas audit, dan dewan komisaris independen digunakan sebagai mekanisme untuk menunjukkan pengawasan internal dan eksternal dalam tata kelola perusahaan. Biaya audit dilihat berdasarkan seberapa intens dan luas pemeriksaan yang dilakukan auditor. Semakin kompleks transaksi dan risiko pemeriksaan, auditor biasanya membutuhkan prosedur audit yang lebih mendalam, sehingga biaya audit cenderung tinggi. Melalui kondisi tersebut, kecenderungan manajemen untuk menjalankan strategi pajak agresif diharapkan mampu ditekan tingkat kemungkinannya (Ghifary dkk., 2022).

Kualitas audit dan dewan komisaris independen dianggap sebagai mekanisme pengawasan yang bisa membatasi kebebasan manajemen dalam mengambil keputusan, termasuk dalam penyusunan kebijakan perpajakan. Audit yang berkualitas mampu memperkuat fungsi pengawasan eksternal melalui proses pemeriksaan yang panjang, situasi ini pada gilirannya akan

meningkatkan dorongan bagi perusahaan untuk menghasilkan informasi keuangan yang lebih andal serta memasukkan analisis risiko ke dalam setiap keputusan yang berkaitan dengan strategi perpajakan. Di sisi lain, dewan komisaris yang independen berperan sebagai pengawasan internal yang lebih objektif karena terlepas dari pengaruh manajemen, sehingga mampu mendorong akuntabilitas, meningkatkan ketaatan terhadap aturan, serta memperkuat pertimbangan etika dalam pengambilan keputusan strategis perusahaan. Kombinasi pengawasan dari luar dan dalam ini diharapkan membuat perusahaan lebih hati-hati dalam merencanakan strategi pajak dan mengurangi kemungkinan melakukan praktik perpajakan yang terlalu agresif karena keputusan yang diambil dapat dicek dan dievaluasi secara lebih tepat (Rizqia & Lastiati, 2021).

Berdasarkan penjelasan tersebut, kerangka pemikiran penelitian ini menunjukkan hubungan antara variabel independen yaitu biaya audit ( $X_1$ ), kualitas audit ( $X_2$ ), dan dewan komisaris independen ( $X_3$ ) terhadap variabel dependen yaitu agresivitas pajak ( $Y$ ). Penelitian ini turut memasukkan variabel kontrol, yakni ukuran perusahaan ( $C_1$ ), *Market to Book Value* ( $C_2$ ), serta profitabilitas ( $C_3$ ), untuk mengendalikan pengaruh faktor-faktor lain yang kemungkinan memengaruhi agresivitas pajak. Analisis hubungan antarvariabel dapat dilakukan secara lebih tepat dan akurat. Hubungan antar variabel tersebut kemudian ditampilkan dalam **gambar 2.1** di bawah ini:

**Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran**



Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

## 2.3 Hipotesis Penelitian

### 2.3.1 Biaya Audit Terhadap Agresivitas Pajak

Biaya audit merupakan beban finansial yang timbul dari hubungan kontraktual antara perusahaan dengan auditor eksternal dalam rangka memperoleh jasa *assurance* atas laporan keuangan (Paramita & Fuad, 2023). Berdasarkan konteks agresivitas pajak, biaya audit yang tinggi tidak hanya mencerminkan kompleksitas aktivitas perusahaan, tetapi juga dapat menunjukkan adanya peningkatan kualitas pengawasan terhadap praktik pelaporan keuangan dan perpajakan (Lievina & Herusetya, 2022). Perusahaan yang memiliki transaksi yang lebih kompleks, khususnya dalam hal perencanaan pajak, umumnya memiliki kecenderungan untuk mengalami peningkatan level risiko audit. Sebagai konsekuensi dari kondisi tersebut, auditor dituntut untuk memperdalam pengujian yang dilakukan, memperluas cakupan prosedur audit, serta mengalokasikan waktu dan sumber daya dalam

skala yang lebih besar selama berlangsungnya proses pemeriksaan (Chyz dkk., 2021).

Dalam perspektif teori agensi, biaya audit termasuk dalam biaya keagenan yang ditanggung oleh prinsipal sebagai mekanisme untuk mengawasi tindakan agen (Al-Faryan, 2024). Semakin tinggi biaya audit, semakin teliti dan menyeluruh pula upaya pemantauan yang dilakukan melalui prosedur audit yang lebih mendalam dan terperinci (Paramita & Fuad, 2023). Auditor dengan tingkat usaha audit tinggi cenderung mempunyai kemampuan baik dalam mendeteksi praktik oportunistik manajemen, termasuk dalam hal agresivitas pajak (Chyz dkk., 2021). Oleh karena itu, peningkatan biaya audit dapat berperan sebagai pengaturan *monitoring* yang dapat mengurangi tindakan manajemen dalam melakukan perencanaan pajak yang agresif (Kovermann & Velte, 2019).

Penelitian sebelumnya mengungkapkan hasil korelasi antara biaya audit dengan agresivitas pajak masih beragam. Penelitian yang dilakukan oleh Paramita & Fuad (2023) serta Ghifary dkk. (2022), menunjukkan bahwa biaya audit berpengaruh signifikan dan berkorelasi positif terhadap agresivitas pajak. Hasil tersebut menunjukkan tingginya biaya audit akan beradampak pada kecenderungan perusahaan untuk dapat terlibat dalam praktik agresivitas pajak. Hubungan positif tersebut disebabkan oleh perencanaan pajak yang agresif serta memiliki transaksi perpajakan yang lebih kompleks. Kondisi tersebut mendorong auditor untuk menambah alokasi waktu, memperluas prosedur yang pada akhirnya dapat meningkatkan pembayaran atas layanan pajak atau perencanaan pajak (Chyz dkk., 2021).

Penelitian oleh Marzuki & Syukur (2021), menghasilkan temuan yang berbeda, bahwa biaya audit mempunyai pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, mengindikasikan peningkatan biaya audit berkaitan dengan menurunnya tingkat pajak yang agresif pada perusahaan. Hasil analisis tersebut mengkonfirmasi pernyataan bahwa biaya audit tidak hanya mencerminkan besaran jasa audit yang diberikan, tetapi juga menggambarkan intensitas pengawasan yang dilakukan auditor terhadap aktivitas perusahaan. Oleh karena itu, biaya audit yang besar dapat menginterpretasikan indikator meningkatnya fungsi *monitoring* yang dapat menekan tindakan agresivitas pajak perusahaan. Berlandaskan pada penelitian terdahulu yang selinier dengan penelitian ini, maka dapat disimpulkan hipotesis:

**H1:** Biaya audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

### **2.3.2 Kualitas Audit Terhadap Agresivitas Pajak**

Kualitas audit diartikan sebagai tingkat kemungkinan auditor untuk mendeteksi dan mengungkap penyimpangan dalam sistem akuntansi yang dibuat perusahaan. Kualitas audit diukur oleh besaran skala Kantor Akuntan Publik (KAP), yaitu merupakan bagian dari firma audit skala global (*Big 4*) atau sebaliknya, yakni firma audit yang tidak tergabung dalam jaringan *Big 4*. KAP *Big 4* yang beroperasi secara internasional memiliki kapasitas unggul yang ditunjang oleh ketersediaan sumber daya yang memadai serta tingkat kompetensi profesional yang tinggi, sehingga mampu menguasai teknik audit dan memahami karakteristik bisnis klien dengan baik. Selain itu, besarnya pasar yang dimiliki oleh KAP *Big 4* mencerminkan skala dan reputasi KAP tersebut (Sumardeni & Asana, 2021).

Auditor secara tidak langsung dapat menghambat kemampuan serta dorongan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak, karena adanya perbedaan signifikan antara laporan akuntansi dan laporan pajak yang dapat meningkatkan risiko perusahaan terdeteksi oleh otoritas pajak (Paramita, 2023). Berdasarkan teori agensi, auditor eksternal selaku pihak independen yang bertindak sebagai perantara antara prinsipal dan agen. Kehadiran auditor dengan kualitas audit yang tinggi cenderung mendorong agen untuk mengurangi keterlibatan mereka dalam strategi pajak perusahaan (Riguen dkk., 2020).

Beberapa penelitian sebelumnya telah menunjukkan bahwa kualitas audit berperan penting dalam mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan. Penelitian Sumardeni & Asana (2021), membuktikan bahwa peningkatan kualitas audit berkorelasi secara negatif terhadap kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak, menunjukkan bahwa auditor dengan kualitas baik mampu meningkatkan kepatuhan pajak perusahaan. Hasil penelitian tersebut selinier dengan Sulistyowati (2023), yang menunjukkan kualitas audit berkontribusi dalam mengurangi agresivitas pajak dikarenakan auditor berkualitas tinggi cenderung menerapkan mekanisme pengendalian tinggi terhadap pengelolaan perpajakan. Searah dengan penelitian Rizqia & Lastiati (2021), yang menyebutkan bahwa penggunaan KAP *Big 4* sebagai indikator kualitas audit berkorelasi secara negatif dengan tingkat agresivitas pajak pada perusahaan. Implikasi dari hal tersebut adalah reputasi serta standar profesional KAP *Big 4* mendorong auditor untuk lebih berhati-hati dalam mendeteksi dan melaporkan risiko pajak.

Di sisi lain, Marzuki & Syukur (2021) di Thailand menemukan hasil yang berbeda, di mana auditor *Big 4* sebenarnya berpengaruh positif dalam kaitannya dengan perilaku agresivitas pajak ketika diprosikan dengan *cash ETR*. Temuan tersebut menunjukkan keahlian auditor berkualitas tinggi dapat dimanfaatkan dalam perencanaan pajak perusahaan yang kompleks. Berlawanan dengan temuan ini, Paramita & Fuad (2023) di Indonesia menemukan hasil bahwa indikator kualitas audit berupa penggunaan jasa auditor *Big 4* terbukti tidak memiliki dampak yang material terhadap agresivitas pajak.

Kualitas audit melalui spesialisasi industri memiliki dampak signifikan sehubungan dengan agresivitas pajak, yang sekaligus merepresentasikan pengetahuan auditor dalam praktik pajak perusahaan. Secara konseptual, tinjauan literatur oleh Kovermann & Velte (2019), mengemukakan bahwa perangkat pengendalian perusahaan yang efektif, termasuk di dalamnya kualitas audit yang baik, berpotensi mengurangi agresivitas pajak dengan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen. Berdasarkan penjelasan ini, kualitas audit dipandang sebagai mekanisme pengendalian yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak. Berlandaskan pada penelitian terdahulu yang selinier dengan penelitian ini, maka dapat disimpulkan hipotesis:

**H2:** Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

### **2.3.3 Pengaruh Dewan Komisaris Independen Terhadap Agresivitas Pajak**

Dewan komisaris independen merupakan pihak di dalam perusahaan yang memiliki peran untuk mengontrol kinerja serta kebijakan dari dewan direksi.

Peran komisaris independen bertujuan untuk melindungi dan menjaga kepentingan perusahaan, investor, dan pemegang saham. Dalam melaksanakan fungsi pengawasan ini dewan komisaris independen didukung oleh manajemen puncak perusahaan untuk menjaga agar kegiatan manajemen dilaksanakan sesuai dengan prinsip *good corporate governance*. Selain itu, dewan komisaris independen bersama manajemen memiliki peran dalam merumuskan strategi perusahaan dan perencanaan keberlanjutan termasuk pengambilan keputusan terkait perencanaan pajak (Sulistyowati, 2023).

Berdasarkan teori keagenan, hubungan antara prinsipal dan agen pada dasarnya dilandasi oleh ketidakselarasan kepentingan yang melekat pada masing-masing pihak. Manajemen cenderung fokus pada pencapaian tujuan jangka pendek seperti kompensasi berdasarkan kinerja, sementara pemegang saham lebih menekankan pada peningkatan nilai perusahaan dalam jangka panjang. Situasi ini mendorong manajer untuk mengambil berbagai keputusan strategis termasuk mencari cara untuk mengoptimalkan pembayaran pajak dengan mengeksploitasi celah yang terdapat dalam ketentuan perundangan perpajakan. Berdasarkan konteks tersebut, peran krusial komisaris independen sebagai entitas eksternal perusahaan tercermin dalam fungsinya untuk melakukan pengawasan terhadap kebijakan manajemen sekaligus bertindak sebagai mediator antara pemegang saham dan manajemen, sehingga diharapkan dapat membantu mengurangi konflik kepentingan yang timbul (Yuliani & Prastiwi, 2021).

Sesuai dengan fungsi tersebut, penelitian Rinanda & Ardian (2020), temuan ini menunjukkan bahwa semakin independen dewan komisaris maka semakin efektif fungsi pengawasan mereka, sehingga mengurangi kecurangan perusahaan untuk terlibat dalam praktik agresivitas pajak. Hasil serupa juga ditemukan oleh Sulistyowati (2023), yang mengindikasikan dewan komisaris independen berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak manajemen, termasuk kebijakan perpajakan. Secara konseptual, Kovermann & Velte (2019), melalui tinjauan literatur menegaskan bahwa tata kelola perusahaan yang efektif terutama yang didukung oleh komisaris independen memberikan korelasi negatif terhadap agresivitas pajak. Independensi ini memungkinkan kontrol yang lebih besar atas keputusan manajemen, sehingga meminimalkan praktik agresivitas pajak.

Beberapa penelitian lain mengemukakan hasil yang bertentangan yakni, Yuliani & Prastiwi (2021), menyatakan bahwa dewan komisaris independen tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Temuan ini menunjukkan bahwa kepatuhan formal terhadap persyaratan proporsi komisaris independen tidak selalu mencerminkan efektivitas pengawasan yang sebenarnya dalam praktik. Hasil serupa dikemukakan oleh Rizqia & Lastiati (2021), bahwa dewan komisaris independen tidak memiliki pengaruh signifikan dalam memperkuat hubungan antara kualitas audit terhadap agresivitas perpajakan perusahaan. Fakta tersebut menunjukkan peran komisaris independen dalam pengawasan pajak masih sangat bergantung pada kondisi internal perusahaan dan kualitas fungsi pengawasan perusahaan.

Perbedaan temuan tersebut mengindikasikan bahwa pengaruh dewan komisaris independen terhadap tingkat agresivitas pajak tidak bersifat universal melainkan dipengaruhi oleh efektivitas implementasi tata kelola perusahaan dan karakteristik masing-masing entitas usaha. Merujuk pada landasan teoritis serta penelitian sebelumnya yang telah diuraikan, maka dapat disimpulkan hipotesis:

**H3:** Dewan Komisaris Independen berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.