

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1.Landasan Teori

2.1.1. *Agency Theory* (Teori Keagenan)

Agency Theory menggambarkan hubungan antara pemilik perusahaan sebagai *principal* dan pihak manajemen sebagai *agent* yang diberi wewenang untuk menjalankan perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Dalam hubungan tersebut, *principal* memberikan kewenangan kepada *agent* untuk mengambil keputusan demi kepentingan pemilik. Namun, *theory agency* menyadari bahwa baik *principal* maupun *agent* adalah individu yang rasional dan memiliki kepentingan masing-masing, sehingga keduanya tidak selalu memiliki tujuan yang sama. Perbedaan orientasi kepentingan ini menimbulkan *agency conflict*, yaitu konflik kepentingan antara *principal* dan *agent* dalam proses pengambilan keputusan.

Konflik tersebut semakin menguat akibat asimetris informasi, yaitu kondisi dimana *agent* memiliki penguasaan informasi yang lebih besar mengenai kondisi operasional, risiko, dan potensi perusahaan dibandingkan *principal* (Eisenhardt, 1989). Ketidakeimbangan informasi ini membuat *principal* sulit memantau tindakan *agent* secara langsung. Dalam kondisi seperti ini, *agent* berpotensi melakukan perilaku oportunistik, yaitu tindakan yang diambil demi keuntungan pribadi, baik berupa peningkatan kompensasi, pengamanan posisi, maupun perbaikan citra kinerja dalam jangka pendek. Perilaku oportunistik dapat muncul

dalam keputusan operasional, investasi, pelaporan keuangan, hingga strategi perpajakan.

Untuk meminimalkan perilaku oportunistik, *principal* umumnya melakukan mekanisme pengawasan dan menyediakan insentif agar agent tetap bertindak sesuai dengan tujuan perusahaan. Jensen & Meckling (1976) menyebutkan bahwa mekanisme tersebut mencakup:

1. *Monitoring cost*, yaitu biaya yang dikeluarkan *principal* untuk mengawasi tindakan *agent*.
2. *Bonding cost*, yaitu biaya yang ditanggung *agent* untuk memastikan bahwa mereka bertindak sesuai kontrak.
3. *Residual cost*, yaitu kerugian yang tetap terjadi walaupun pengawasan dan insentif telah diterapkan.

Dalam konteks penelitian ini, *theory agency* menjelaskan bahwa pengeluaran biaya lingkungan berpotensi menimbulkan tekanan finansial bagi perusahaan. Tekanan tersebut membuat manajer menghadapi risiko evaluasi negatif dari *principal* karena kinerja perusahaan dinilai terutama berdasarkan hasil finansial. Penelitian terbaru menemukan bahwa tekanan finansial dan kendala operasional dapat mendorong manajer memilih tindakan agresif seperti *tax avoidance* untuk menjaga stabilitas laba yang dilaporkan (Gu & Wang, 2023). Dengan demikian, *agency theory* memberikan dasar rasional bahwa tingginya biaya lingkungan dapat meningkatkan

insentif manajer untuk melakukan *tax avoidance* sebagai upaya mempertahankan citra kinerja dimata pemangku kepentingan.

Dalam praktik perusahaan, *Agency Theory* menunjukkan pentingnya penerapan mekanisme pengawasan dan tata kelola perusahaan (*corporate governance*) yang efektif untuk meminimalkan konflik kepentingan antara principal dan agent dalam pengambilan keputusan, termasuk keputusan yang berkaitan dengan strategi perpajakan. Pengawasan yang memadai melalui dewan komisaris, komite audit, maupun sistem pengendalian internal diharapkan dapat mengurangi perilaku oportunistik manajemen sehingga keputusan mengenai pengeluaran biaya lingkungan maupun kebijakan perpajakan lebih berorientasi pada keberlanjutan perusahaan dan kepentingan para pemangku kepentingan.

2.1.2. *Legitimacy Theory* (Teori Legitimasi)

Teori legitimasi didasarkan pada prinsip bahwa perusahaan menjalankan operasionalnya dalam lingkungan sosial dengan nilai dan aturan yang berlaku, sehingga keberlanjutan kegiatan perusahaan bergantung pada sejauh mana masyarakat memberikan penerimaan atau “legitimasi” terhadap aktivitas perusahaan. Dowling and Pfeffer (1975), menjelaskan bahwa legitimasi muncul ketika aktivitas perusahaan dipandang selaras dengan nilai sosial yang berlaku. Apabila aktivitas perusahaan dinilai bertentangan dengan nilai tersebut, maka reputasi perusahaan bisa terganggu dan menimbulkan tekanan dari pihak eksternal.

Suchman (1995), legitimasi merupakan persepsi bahwa tindakan organisasi dapat dipandang layak dan sesuai dalam kerangka nilai yang dibangun secara sosial.

Karena sangat bergantung pada persepsi publik, perusahaan sering menggunakan pengungkapan informasi sebagai salah satu cara untuk menjaga atau memperbaiki legitimasi. Menurutnya, legitimasi memiliki tiga dimensi utama:

1. *Pragmatic legitimacy*, yaitu legitimasi yang muncul karena perusahaan memberikan manfaat langsung bagi para pemangku kepentingan.
2. *Moral legitimacy*, yang menilai apakah tindakan perusahaan dianggap benar secara etika dan selaras dengan nilai moral masyarakat.
3. *Cognitive legitimacy*, yaitu ketika keberadaan dan praktik perusahaan diterima oleh masyarakat sebagai sesuatu yang wajar.

Dalam pelaporan keberlanjutan, teori legitimasi menjelaskan bahwa perusahaan perlu menjaga penerimaan dan kepercayaan masyarakat agar aktivitas operasionalnya dianggap wajar. Cahyati *et. al* (2023), pengungkapan sosial dan lingkungan digunakan perusahaan sebagai sarana untuk membangun persepsi publik sekaligus mempertahankan legitimasi perusahaan di mata masyarakat. Ketika perusahaan menghadapi tekanan aktivitas yang menimbulkan dampak lingkungan atau terdapat sorotan negatif dari masyarakat, perusahaan cenderung meningkatkan pengungkapan informasi lingkungan untuk menunjukkan akuntabilitas dan keselarasan dengan ekspektasi publik.

Penelitian terbaru mendukung pandangan ini. Rini *et al.* (2024) menunjukkan bahwa perusahaan dengan risiko lingkungan atau aktivitas yang berdampak besar secara ekologis akan meningkatkan pengungkapan lingkungan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat. Pengungkapan ini bertujuan untuk

meyakinkan pemangku kepentingan bahwa biaya lingkungan yang dikeluarkan bukan hanya kewajiban finansial, tetapi juga komitmen untuk mengelola dampak operasional. Hal ini dilakukan untuk menjaga kepercayaan publik dan mempertahankan legitimasi perusahaan.

Menurut Souguir *et al.* (2024), tekanan eksternal berupa regulasi pemerintah dan norma sosial dapat mendorong perusahaan menjalankan praktik keberlanjutan sebagai cara mempertahankan legitimasi. Pengungkapan lingkungan dapat memberikan sinyal etika bahwa perusahaan berkomitmen pada praktik bisnis yang bertanggung jawab, termasuk dalam pemenuhan kewajiban pajak. Dengan kata lain, semakin perusahaan menekankan nilai etis dan transparansi, semakin besar motivasinya untuk menghindari tindakan yang berpotensi merusak legitimasi, seperti *tax avoidance*.

Dalam konteks penelitian ini, *legitimacy theory* menjadi dasar bahwa biaya lingkungan dapat meningkatkan ekspektasi publik terhadap perilaku etis perusahaan. Di sisi lain, *tax avoidance* sering dipandang negatif karena dianggap tidak sejalan dengan tanggung jawab sosial. Oleh karena itu, perusahaan yang lebih transparan melalui pengungkapan lingkungan cenderung membatasi ruang bagi manajemen untuk melakukan *tax avoidance*. Dengan demikian, pengungkapan lingkungan dapat berfungsi sebagai mekanisme legitimasi yang memperlemah pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance* karena perusahaan berusaha mempertahankan reputasi serta memperoleh legitimasi dari masyarakat.

Dalam praktiknya, *legitimacy theory* menunjukkan bahwa perusahaan perlu membangun dan mempertahankan kepercayaan para pemangku kepentingan

melalui transparansi serta akuntabilitas dalam pelaksanaan aktivitas lingkungan. Pengungkapan lingkungan tidak hanya berfungsi sebagai media komunikasi kepada masyarakat, tetapi juga sebagai bentuk pertanggungjawaban perusahaan atas dampak operasional yang ditimbulkan. Oleh karena itu, perusahaan perlu memastikan bahwa informasi lingkungan yang diungkapkan didukung oleh implementasi aktivitas lingkungan yang nyata sehingga legitimasi yang diperoleh tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga mencerminkan komitmen perusahaan terhadap praktik bisnis yang berkelanjutan.

2.1.3. Biaya Lingkungan

2.1.3.1. Pengertian Biaya Lingkungan

Menurut Ahmed & Anssari (2023), biaya lingkungan merupakan pengeluaran yang dikeluarkan perusahaan sebagai konsekuensi dari aktivitas operasional yang berkaitan dengan dampak terhadap lingkungan. Biaya tersebut mencerminkan berbagai upaya perusahaan untuk mengurangi, mengawasi, dan menangani dampak lingkungan dari kegiatan operasionalnya. Pengeluaran tersebut dapat berupa biaya pengolahan limbah, pengendalian emisi, hingga penggunaan material dan energi yang terbuang karena proses produksi yang tidak efisien, sehingga sebenarnya merupakan *hidden costs* dalam sistem akuntansi konvensional.

Menurut Li *et al.* (2022), menjelaskan bahwa biaya lingkungan adalah pengeluaran perusahaan yang dialokasikan untuk mengurangi pencemaran serta penggunaan sumber daya selama proses operasional. Definisi tersebut menegaskan bahwa biaya lingkungan terjadi sebagai konsekuensi langsung dari aktivitas

produksi dan operasional yang berpotensi menimbulkan polusi dan eksploitasi sumber daya, sehingga perusahaan harus mengeluarkan pengeluaran khusus untuk mengurangi dampak tersebut.

Disisi lain, biaya lingkungan sebagai biaya yang timbul karena komitmen perusahaan untuk melaksanakan berbagai aktivitas yang bertujuan melindungi lingkungan dari kerusakan serta mengurangi unsur pencemaran. Biaya ini merefleksikan beban yang harus dianggung perusahaan, masyarakat, maupun individu akibat aktivitas yang memengaruhi kualitas lingkungan yang dapat dinilai dalam satuan moneter baik jangka pendek maupun jangka panjang (Hazrati *et al.*, 2022)

Berdasarkan berbagai pandangan tersebut, dalam penelitian ini biaya lingkungan dipahami sebagai seluruh pengeluaran perusahaan yang berkaitan dengan upaya pengendalian, pengurangan, dan perbaikan dampak lingkungan akibat aktivitas operasional, termasuk biaya kepatuhan terhadap regulasi lingkungan, investasi pada teknologi ramah lingkungan, pengelolaan limbah dan emisi, serta kerugian sumber daya akibat proses produksi yang tidak efisien.

2.1.3.2. Klasifikasi Biaya Lingkungan

Klasifikasi biaya lingkungan digunakan untuk membagi komponen-komponen utama pengeluaran perusahaan yang berkaitan dengan dampak ekologis. Mustika *et al.* (2023) menggunakan klasifikasi biaya lingkungan yang dikembangkan oleh Indrawati dan Rini (2018), yang membagi biaya lingkungan ke dalam empat kelompok utama:

1. Biaya pencegahan (*prevention cost*) merupakan pengeluaran yang dilakukan perusahaan untuk mencegah munculnya pencemaran sejak awal, seperti investasi teknologi bersih, pelatihan lingkungan, atau perbaikan proses produksi.
2. Biaya pendeteksian dan pemantauan (*detection and monitoring cost*), yaitu meliputi biaya pengujian kualitas limbah, audit lingkungan, serta aktivitas pengawasan yang diperlukan untuk memastikan kepatuhan terhadap standar yang berlaku
3. Biaya kegagalan internal (*internal failure cost*) merupakan biaya yang muncul akibat ketidakefisienan proses produksi sehingga menghasilkan limbah, bahan terbuang, atau penggunaan energi yang tidak optimal.
4. Biaya kegagalan eksternal (*external failure costs*) adalah pengeluaran yang muncul akibat dampak lingkungan yang telah terjadi dan memerlukan penanganan lebih lanjut yang telah terjadi, seperti pembayaran denda, kompensasi, atau rehabilitasi area yang terdampak.

Pembagian lain dalam kebijakan lingkungan adalah pengelompokan biaya berdasarkan entitas yang menanggung dampaknya sebagaimana yang dijelaskan oleh (Hazrati *et al.*, 2022). Pendekatan ini membedakan dibedakan menjadi biaya yang diinternalisasi oleh perusahaan dan biaya yang tetap berada di luar perusahaan sebagai beban eksternal yang ditanggung lingkungan dan masyarakat. Pendekatan ini menekankan implikasi akuntabilitas, yaitu sejauh mana perusahaan memasukkan konsekuensi ekologis ke dalam struktur biayanya, sehingga

klasifikasi ini banyak dimanfaatkan dalam analisis keberlanjutan dan evaluasi kebijakan lingkungan.

Secara keseluruhan, klasifikasi biaya lingkungan berfungsi untuk memberikan struktur yang lebih jelas mengenai berbagai jenis pengeluaran lingkungan yang terjadi dalam aktivitas operasional perusahaan. Dengan adanya klasifikasi yang sistematis, perusahaan dapat menilai sumber biaya yang paling signifikan meningkatkan efisiensi operasional, serta menyusun strategi pengelolaan lingkungan yang lebih efektif.

2.1.3.3. Biaya Lingkungan dalam Environmental Management

Accounting (EMA)

Environmental Management Accounting (EMA) merupakan sistem akuntansi manajemen yang digunakan untuk menyediakan informasi terkait lingkungan dalam bentuk fisik maupun moneter (Burritt *et al.*, 2023). Dalam konteks ini, pengukuran biaya lingkungan menjadi bagian utama dari *Monetary Environmental Accounting* (MEMA), yaitu subsistem EMA yang berfokus pada seluruh dampak lingkungan yang dinyatakan dalam satuan moneter.

Di dalam MEMA, pengukuran biaya lingkungan terutama dibahas dalam bagian yang disebut *Monetary Environmental Management Accounting* (MEMA). Melalui MEMA, perusahaan berusaha mengidentifikasi dan menghitung seluruh biaya yang muncul karena adanya aktivitas terkait lingkungan, seperti biaya pengolahan limbah, pemakaian energi, penggunaan bahan baku yang terbuang, hingga biaya pemenuhan regulasi lingkungan. Informasi biaya ini kemudian

digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam penyusunan anggaran, pengendalian biaya, dan evaluasi kinerja lingkungan perusahaan (Burritt *et al.*, 2023). Dengan kata lain, biaya lingkungan ditempatkan sebagai bagian informasi manajerial bukan hanya sekedar tambahan di laporan tahunan.

Selain aspek moneter, EMA juga memanfaatkan data fisik melalui *Physical Environmental Management Accounting* (PEMA), misalnya data jumlah limbah yang dihasilkan, tingkat emisi, atau volume air dan energi yang digunakan. Data fisik tersebut menjadi dasar untuk menghitung nilai rupiah dari biaya lingkungan yang sesungguhnya ditanggung perusahaan. Kombinasi antara informasi fisik dan moneter inilah yang membuat EMA relevan bagi penelitian ini, karena dapat membantu menjelaskan bahwa biaya lingkungan yang diukur dalam laporan keuangan bukan hanya angka, tetapi hasil proses pengelolaan dampak lingkungan yang sistematis. Dalam konteks penelitian ini, biaya lingkungan dipahami sebagai bagian dari EMA, khususnya MEMA, yaitu pengeluaran perusahaan yang secara jelas dikaitkan dengan pengelolaan dampak lingkungan dan digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan manajerial.

2.1.3.4. Relevansi Biaya Lingkungan Terhadap Penelitian

Dalam penelitian ini, biaya lingkungan dipandang penting karena pengeluaran untuk kegiatan lingkungan pada dasarnya akan menambah beban biaya perusahaan, terutama pada perusahaan manufaktur yang proses produksinya intensif. Kondisi tersebut dapat menekan laba sehingga, dalam perspektif *agency theory*, manajer berpotensi terdorong untuk mencari cara menurunkan beban pajak

melalui praktik *tax avoidance* guna menjaga kinerja laba di mata pemegang kepentingan.

Di sisi lain, besarnya biaya lingkungan juga menjadi sinyal komitmen perusahaan terhadap keberlanjutan. Berdasarkan *legitimacy theory*, perusahaan yang sudah mengeluarkan biaya untuk lingkungan diharapkan menjaga kepercayaan publik melalui perilaku yang selaras dengan nilai sosial, termasuk dalam hal kepatuhan pajak. Dengan demikian, biaya lingkungan dalam penelitian ini diposisikan sebagai faktor yang dapat menimbulkan tekanan finansial sekaligus mencerminkan komitmen keberlanjutan perusahaan, sehingga secara teori berpotensi berhubungan dengan tingkat *tax avoidance* yang dilakukan perusahaan.

2.1.4. Pengungkapan Lingkungan

2.1.4.1. Pengertian Pengungkapan Lingkungan

Pengungkapan lingkungan adalah cara perusahaan menyampaikan informasi tentang bagaimana aktivitas operasionalnya mereka berdampak pada lingkungan, termasuk kebijakan dan kinerja yang dilakukan untuk mengelola dampak tersebut. Khamisu & Paluri (2024), menjelaskan bahwa pengungkapan lingkungan merupakan bagian dari praktik ESG *Disclosure* yang berfungsi sebagai sarana transparansi perusahaan dalam mengkomunikasikan komitmen dan kinerja keberlanjutan kepada pemangku kepentingan.

Rini *et al.* (2024), pengungkapan lingkungan merupakan bentuk penyajian informasi perusahaan terkait aktivitas, kebijakan, kinerja, serta dampak lingkungan dari kegiatan operasionalnya. Pengungkapan lingkungan ini dilakukan

sebagai bentuk transparansi kepada pemangku kepentingan dan mekanisme legitimasi untuk menunjukkan kepatuhan perusahaan terhadap nilai sosial dan norma lingkungan.

Dalam konteks standar pelaporan modern, IFRS S2 *Climate-related Disclosures* (2023) menekankan bahwa pengungkapan lingkungan mencakup informasi mengenai risiko, dampak, strategi, dan metrik terkait isu iklim yang relevan bagi pengambilan keputusan pemangku kepentingan. Berdasarkan pandangan tersebut, pengungkapan lingkungan dalam penelitian ini diartikan sebagai bentuk transparansi perusahaan dalam menyampaikan informasi terkait kinerja, kebijakan, dan pengelolaan dampak lingkungan sebagai bagian dari pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan.

2.1.4.2. Klasifikasi Pengungkapan Lingkungan

Klasifikasi pengungkapan lingkungan dalam penelitian ini merujuk pada dua standar internasional yang relevan, yaitu SASB *Industrial Machinery & Goods Standard* (2023) dan IFRS S2 *Climate-related Disclosures* (2023). Kedua standar tersebut memberikan pedoman mengenai informasi lingkungan yang dianggap material untuk diungkapkan oleh perusahaan, termasuk perusahaan manufaktur yang menjadi objek penelitian.

SASB *Industrial Machinery & Goods Standard* (2023) memberikan klasifikasi yang lebih spesifik mengenai isu-isu lingkungan yang relevan bagi perusahaan manufaktur. SASB menilai bahwa kegiatan produksi pada sektor ini sangat berkaitan dengan konsumsi energi, penggunaan material, proses emisi, serta

pengelolaan limbah, sehingga pengungkapan pada penelitian ini sangat penting. Oleh karena itu, SASB mengelompokkan pengungkapan lingkungan ke dalam empat aspek utama, yaitu:

1. Pengelolaan Energi, yang berkaitan dengan penggunaan energi dan upaya efisiensi dalam proses produksi.
2. Emisi Operasional, yaitu meliputi emisi gas rumah kaca serta polutan lain yang dihasilkan dari kegiatan produksi.
3. Penggunaan Material dan Sumber Daya, termasuk efisiensi pemakaian bahan baku dan langkah perusahaan dalam mengurangi pemborosan.
4. Pengelolaan Limbah dan Remanufaktur, yang menjelaskan bagaimana perusahaan menangani, mendaur ulang, atau memanfaatkan kembali limbah produksi.

Meskipun SASB memberikan gambaran yang spesifik mengenai isu lingkungan pada perusahaan manufaktur, standar ini pada dasarnya berfokus pada penentuan aspek-aspek apa saja yang perlu diungkapkan oleh perusahaan terkait dampak lingkungannya. Sementara itu, IFRS S2 *Climate-related Disclosures* (2023) berfungsi melengkapi perspektif tersebut dengan memberikan pedoman mengenai bagaimana informasi lingkungan tersebut perlu disajikan, terutama terkait risiko dan dampak iklim. IFRS S2 memberikan penekanan pada penyajian informasi lingkungan yang bersifat kuantitatif dan dapat diukur. Standar ini meminta perusahaan untuk mengungkapkan metrik iklim yang penting, seperti emisi gas rumah kaca dan penggunaan energi, karena metrik tersebut menjadi indikator utama untuk menilai kinerja lingkungan perusahaan. Dengan penyajian

yang terukur, IFRS S2 mendorong informasi lingkungan yang lebih konsisten, transparan, dan dapat di bandingkan antar perusahaan, sehingga memudahkan pemangku kepentingan dalam menilai risiko dan dampak lingkungan yang dihadapi perusahaan.

Dengan demikian, SASB memberikan struktur mengenai aspek apa yang perlu diungkapkan, sementara IFRS S2 memberikan panduan mengenai metrik lingkungan yang perlu dilaporkan agar pengungkapan tersebut lebih terstandarisasi. Mengacu pada kedua standar ini, penelitian ini menggunakan klasifikasi pengungkapan lingkungan yang mencakup empat aspek utama yaitu energi, emisi, material, dan pengelolaan limbah serta dilengkapi dengan metrik dasar lingkungan seperti emisi dan penggunaan energi sebagaimana yang diarahkan IFRS 2. Klasifikasi tersebut digunakan untuk menjelaskan batas tanggung jawab perusahaan dalam mengenai dampak lingkungan yang muncul akibat kegiatan operasional perusahaan.

2.1.4.3. Relevansi Pengungkapan Lingkungan Terhadap Penelitian

Dalam penelitian ini, pengungkapan lingkungan dipandang penting karena bisa memengaruhi hubungan antara biaya lingkungan dan *tax avoidance*. Ketika perusahaan mengeluarkan biaya lingkungan yang cukup besar, laba perusahaan bisa tertekan. Kondisi tersebut dapat mendorong manajer untuk mencari cara menurunkan beban pajak melalui praktik *tax avoidance*. Dalam kondisi seperti ini, seberapa terbuka perusahaan dalam mengungkapkan informasinya menjadi hal yang berperan.

Pengungkapan lingkungan yang lebih lengkap dan terukur misalnya mengenai emisi, penggunaan energi, serta pengelolaan material dan limbah dapat menunjukkan komitmen perusahaan terhadap keberlanjutan dan akuntabilitas. Pengawasan stakeholder yang semakin kuat dapat mempersempit peluang manajemen dalam melakukan praktik *tax avoidance*.

Dari perspektif *agency theory*, pengungkapan lingkungan dapat mengurangi perbedaan informasi yang dimiliki manajemen dan pemegang saham. Ketika informasi lebih transparan, peluang manajer memanfaatkan kenaikan biaya lingkungan sebagai alasan untuk melakukan *tax avoidance* menjadi lebih kecil. Dari sisi *legitimacy theory*, perusahaan yang sudah membangun citra peduli lingkungan melalui pengungkapan yang baik akan cenderung menghindari strategi pajak yang dapat merusak kepercayaan publik.

Berdasarkan alasan tersebut, pengungkapan lingkungan dalam penelitian ini dipahami sebagai faktor yang dapat memperlemah pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance*. Dengan kata lain, peningkatan tingkat pengungkapan lingkungan perusahaan, kecenderungan perusahaan untuk meningkatkan *tax avoidance* akibat tekanan biaya lingkungan diharapkan menjadi lebih rendah.

2.1.5. Tax Avoidance (Penghindaran Pajak)

2.1.5.1. Pengertian Tax Avoidance

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) suatu strategis perusahaan untuk meminimalkan beban pajak secara legal sesuai regulasi perpajakan. Rifani & Subandi (2025), menjelaskan bahwa *tax avoidance* dipahami sebagai upaya perusahaan dalam mengurangi besarnya pajak terutang melalui cara yang secara formal dan masih legal menurut peraturan perpajakan.

Menurut Benkraiem *et al.* (2021), *tax avoidance* merupakan metode yang secara hukum masih diperbolehkan, dimana perusahaan memanfaatkan ketidakjelasan dalam regulasi perpajakan untuk meminimalkan kewajiban pajak perusahaan terutang tanpa secara langsung melanggar ketentuan formal.

Yusriva & Paramitalaksmi (2024), menjelaskan bahwa *tax avoidance* dilakukan perusahaan melalui perencanaan pajak guna menekan beban pajak secara legal. Berdasarkan beberapa pendapat tersebut, dalam penelitian ini *tax avoidance* dipahami sebagai upaya perusahaan untuk meminimalkan beban pajak melalui perencanaan pajak yang secara formal sesuai dengan peraturan perpajakan, namun sering memanfaatkan celah atau ketidaktegasan dalam ketentuan yang berlaku.

2.1.5.2. Pengukuran Tax Avoidance

Pada penelitian akuntansi dan perpajakan, *tax avoidance* diukur menggunakan beberapa indikator yang telah berkembang dalam literatur. Pengukuran ini tidak bersifat tunggal karena setiap indikator mencerminkan perspektif yang berbeda mengenai seberapa besar perusahaan menurunkan beban

pajaknya. Sejalan dengan itu, Hanlon dan Heitzman (2010) dikutip dalam Istrate (2023) mengatakan bahwa literatur tidak hanya membahas definisi *tax avoidance*, tetapi juga mengidentifikasi berbagai indikator yang digunakan untuk mengukurnya. Studi tersebut mengemukakan bahwa terdapat beberapa ukuran yang umum digunakan dalam penelitian *tax avoidance*, diantaranya *Effective Tax Rate* (ETR), *Cash Effective Tax Rate* (CETR), dan *Book-Tax Difference* (BTD).

Berbagai indikator *tax avoidance* memiliki karakteristik pengukuran yang berbeda. *Effective Tax Rate* (ETR) digunakan untuk menunjukkan proporsi beban pajak yang ditanggung perusahaan dibandingkan laba sebelum pajak (Cahyati et al., 2023). *Cash Effective Tax Rate* (CETR) digunakan untuk mengukur perbandingan antara kas pajak yang dibayarkan perusahaan dan laba sebelum pajak (A. Putri & Donny, 2023). Di sisi lain, *Book – Tax Difference* (BTD) adalah selisih antara laba akuntansi dan laba kena pajak, sehingga dapat menangkap perbedaan akibat perlakuan akuntansi dan fiskal (Randi, 2024).

Pengukuran *tax avoidance* pada penelitian ini dilakukan dengan menggunakan proksi *Effective Tax Rate* (ETR). Pemilihan ETR dilakukan karena perhitungannya sederhana, data yang dibutuhkan tersedia dalam laporan keuangan, dan dapat diterapkan secara konsisten pada seluruh perusahaan sampel. Selain itu, terdapat keterbatasan ketersediaan data untuk menghitung indikator lain seperti CETR maupun BTD secara akurat, sehingga penggunaan ETR dipandang paling realistis dan sesuai dengan kondisi data penelitian. Dengan demikian, ETR dianggap relevan dengan tujuan penelitian ini untuk menilai tingkat *tax avoidance* perusahaan.

2.1.5.3. Relevansi *Tax Avoidance* Terhadap Penelitian

Tax avoidance memiliki peran penting dalam penelitian ini karena menjadi indikator untuk melihat bagaimana perusahaan mengelola beban pajaknya di tengah tuntutan keberlanjutan. Perusahaan yang mengeluarkan biaya lingkungan dalam jumlah besar berpotensi mengalami tekanan terhadap laba, sehingga manajemen terdorong mencari cara untuk menekan beban pajak agar kinerja keuangan tetap terlihat baik. Kondisi ini sesuai dengan pandangan *agency theory* bahwa manajer dapat mengambil kebijakan pajak yang lebih agresif untuk memenuhi target tertentu dan menjaga persepsi kinerja di mata pemegang saham.

Di sisi lain, tingkat pengungkapan lingkungan yang dilakukan perusahaan juga dapat berhubungan dengan praktik *tax avoidance*. Berdasarkan *legitimacy theory*, perusahaan yang ingin mempertahankan reputasi serta dinilai transparan oleh pemangku kepentingan memiliki kecenderungan untuk mengurangi praktik *tax avoidance* yang agresif. Dengan demikian, *tax avoidance* menjadi variabel yang relevan untuk menjelaskan bagaimana biaya lingkungan dan pengungkapan lingkungan berpengaruh terhadap perilaku perpajakan perusahaan.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang relevan dari berbagai kajian dan literatur yang peneliti baca pada tabel 2.1 berikut:

Tabel 2. 1
Penelitian Terdahulu

No	Nama (Tahun)	Judul	Variabel Penelitian	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Rini, Adhariani & Sari (2024)	<i>Environmental costs, environmental disclosure, and tax avoidance: evidence from mining and energy companies in Indonesia and Australia.</i>	Biaya lingkungan, pengungkapan lingkungan, dan <i>tax avoidance</i> .	Panel data regression pada perusahaan pertambangan dan energi di Indonesia & Australia.	Biaya lingkungan meningkatkan pengungkapan lingkungan. Biaya lingkungan berkolerasi negatif terhadap <i>tax avoidance</i> . Pengungkapan lingkungan berpengaruh menurunkan <i>tax avoidance</i> di Australia. Pengungkapan lingkungan tidak memediasi maupun memoderasi hubungan biaya lingkungan terhadap <i>tax avoidance</i> .

2.	Sougir <i>et al.</i> (2024)	<i>Environmental performance and corporate tax avoidance: Greenwashing policy or eco-responsibility? The moderating role of ownership structure.</i>	Kinerja lingkungan, <i>tax avoidance</i> . Moderasi Ownership, Family Ownership	Pendekatan Kuantitatif dengan <i>Generalized Method of Moments</i> (GMM), sampel 222 perusahaan Prancis 2009-2021	Kinerja lingkungan meningkatkan <i>tax avoidance</i> . <i>Institutional ownership & family ownership</i> memperkuat hubungan tersebut.
3.	Sastroredjo, Ausloss & Khrennikova (2025)	<i>Environmental Performance, Financial Constraints, and Tax Avoidance Practices: Insights from FTSE All-Share Companies.</i>	Kinerja lingkungan, <i>tax avoidance</i> . Moderasi: kendala keuangan	Regresi panel (<i>fixed effect</i>) dengan berbagai uji robustness: <i>entropy balancing, propensity score matching, heckman</i> , dan instrumental variabel	Kinerja lingkungan berpengaruh positif signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> . Pengaruh tersebut lebih kuat pada perusahaan dengan kendala keuangan yang tinggi.
4.	Yang, Xu, Zhu & Yang (2022)	<i>Environmental Regulation and Corporate Tax Avoidance</i>	Regulasi lingkungan (kebijakan <i>Carbon Emission Trading/CET</i>), <i>tax avoidance</i>	Metode <i>Difference in Differences</i> (DID) dengan data perusahaan A-share di China	Regulasi lingkungan meningkatkan <i>tax avoidance</i> . Efek disebabkan penurunan

		<i>Evidence from China.</i>		periode 2010–2016	<i>cash flow.</i> Dampak lebih kuat pada perusahaan besar dan industri dengan kompetisi tinggi.
5.	Fauziah, Septiawati & Arimurti (2025)	<i>The Effect of Environmental Costs and Tax Morality on Tax Avoidance.</i>	Biaya lingkungan, <i>tax morale</i> , <i>tax avoidance</i>	Penelitian Kuantitatif, SmartPLS, sampel 105 data perusahaan pertambangan BEI 2021-2023	Biaya lingkungan tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> . <i>Tax morale</i> juga tidak berpengaruh. . Hasil ini menunjukkan bahwa pengeluaran biaya lingkungan belum digunakan perusahaan sebagai mekanisme untuk meminimalkan pajak terutang melalui praktik <i>tax avoidance</i> .
6.	Putri & Sebina (2025)	<i>Environmental, Social, and</i>	Kinerja ESG, kendala	Regresi data panel (REM) pada 37	Kinerja ESG berpengaruh

		<i>Governance (ESG) Performance, Tax Avoidance, and The Moderating Role of Financial Constraints.</i>	keuangan, <i>tax avoidance</i> .	perusahaan non-keuangan di BEI periode 2019 –2023	negatif signifikan terhadap penghindaran pajak, sehingga perusahaan dengan kinerja ESG lebih baik cenderung tidak agresif secara pajak. Kendala keuangan tidak memoderasi hubungan kinerja ESG dan <i>tax avoidance</i> .
7.	Syahputri (2025)	<i>The Impact of ESG Performance and Financial Constraints on Tax Avoidance: Evidence from ASEAN 5</i>	Kinerja ESG, kendala keuangan, ukuran perusahaan, <i>leverage</i> , <i>tax avoidance</i> (ETR)	Regresi panel pada perusahaan di negara ASEAN-5 periode 2018 – 2022	Kinerja ESG berpengaruh negatif signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> . Kendala keuangan memperkuat hubungan antara kinerja ESG dan <i>tax avoidance</i> . Ukuran perusahaan dan <i>leverage</i> berfungsi sebagai

					variabel kontrol.
8.	Wicaksono & Muid (2024)	Pengaruh Pengungkapan <i>Environmental, Social, Governance</i> , dan <i>Sales Growth</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i>	Pengungkapan <i>environmental, social, governance</i> , pertumbuhan penjualan, <i>tax avoidance</i> .	Penelitian kuantitatif dengan regresi linier pada 54 data panel perusahaan telekomunikasi BEI periode 2019–2022	Pengungkapan lingkungan berpengaruh positif signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> , sedangkan pengungkapan sosial berpengaruh negatif signifikan. Pengungkapan tata kelola dan pertumbuhan penjualan tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> .
9.	Gu & Wang (2023)	<i>Corporate Environmental Information Disclosure and Tax Avoidance: Evidence from China</i>	Pengungkapan informasi lingkungan, <i>tax avoidance</i> .	Metode kuantitatif dengan <i>Difference-in-Differences (DID)</i> pada perusahaan A-share di Tiongkok	Peningkatan pengungkapan informasi lingkungan justru meningkatkan <i>tax avoidance</i> . Efek ini lebih kuat pada industri dengan tingkat polusi

					tinggi, sektor yang sangat kompetitif, serta daerah dengan penegakan pajak yang lemah. Mekanisme pengaruh terjadi melalui peningkatan <i>green innovation</i> dan <i>capital investment</i> .
10.	Cahyati <i>et al</i> (2023)	<i>Environmental Disclosure, Governance Score, and Tax Avoidance: Evidence from Indonesian Energy Sector Companies</i>	Pengungkapan lingkungan, skor tata kelola, dan <i>tax avoidance</i>	Regresi data panel dengan <i>Moderated Regression Analysis</i> (MRA), perusahaan energi BEI tahun 2018-2021	<i>Pengungkapan Lingkungan tidak berpengaruh terhadap tax avoidance, Corporate Governance tidak berpengaruh terhadap tax avoidance, dan Corporate Governance tidak memoderasi hubungan antara pengungkapan lingkungan dan tax avoidance.</i>

Sumber: Data diolah oleh penulis (2025)

Hasil penelitian sebelumnya terkait faktor lingkungan dan *tax avoidance* masih menunjukkan temuan yang berbeda-beda. Beberapa penelitian seperti Souguir *et al.* (2024), Sastroredjo *et al.* (2025), dan Yang *et al.* (2022) menemukan bahwa tekanan dan kinerja lingkungan dapat meningkatkan praktik *tax avoidance* perusahaan. Namun, penelitian lain seperti Rini *et al.* (2024) dan Fauziah *et al.* (2025) menunjukkan bahwa biaya dan aktivitas lingkungan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara faktor lingkungan dan kebijakan perpajakan masih memerlukan kajian lebih lanjut.

Disisi lain, penelitian yang menggunakan pengungkapan lingkungan atau kinerja ESG sebagai variabel juga menunjukkan hasil yang tidak sama. Wicaksono (2024) serta Gu & Wang (2023) menemukan bahwa pengungkapan lingkungan dapat meningkatkan *tax avoidance*, sedangkan Putri dan Sebrina (2025), Syahputri (2025) justru menunjukkan bahwa kinerja atau pengungkapan ESG berperan dalam menurunkan agresivitas pajak. Inkonsistensi memperlihatkan bahwa hubungan ESG terhadap *tax avoidance* dapat berbeda tergantung pada kondisi industri, tingkat regulasi, serta karakteristik perusahaan.

Sebagaimana penelitian sebelumnya dilakukan pada konteks negara maju atau sektor yang berbeda seperti pertambangan dan energi. Penelitian yang berfokus secara khusus pada sektor manufaktur Indonesia masih relatif terbatas, sedangkan sektor ini merupakan salah satu sektor dengan intensitas energi tinggi dan risiko lingkungan yang signifikan. Hal tersebut membuka peluang untuk menghasilkan temuan empiris yang lebih sesuai dengan karakteristik industri di Indonesia.

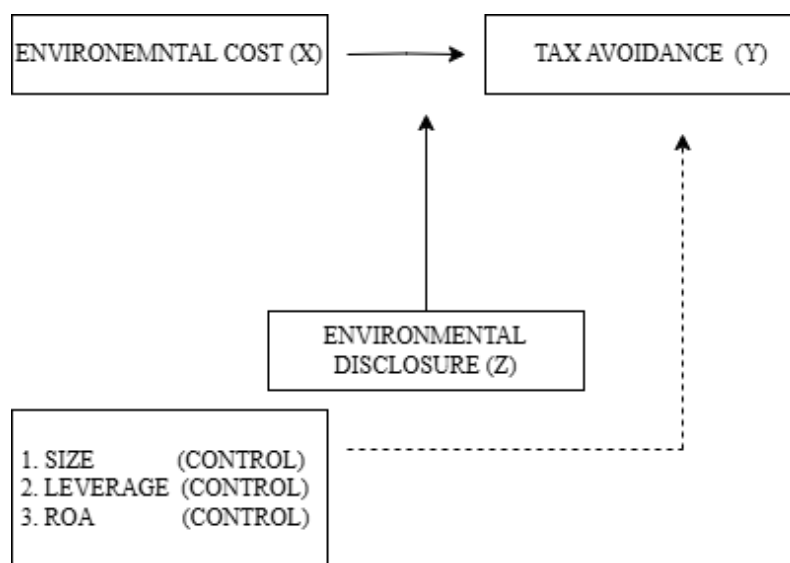
Berdasarkan inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya, penelitian ini berfokus pada analisis pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance* serta peran moderasi pengungkapan lingkungan, menggunakan data perusahaan manufaktur yang tercatat di Bursa Efek Indonesia selama periode tahun 2020-2024.

2.3. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini menjelaskan hubungan antara biaya lingkungan dan *tax avoidance*, dengan pengungkapan lingkungan sebagai variabel moderasi yang dapat memperkuat maupun memperlemah hubungan antarvariabel. Biaya lingkungan dipandang sebagai bentuk komitmen perusahaan terhadap pengelolaan dampak lingkungan. Namun, pengeluaran tersebut juga dapat meningkatkan beban biaya perusahaan yang pada akhirnya dapat mendorong manajemen melakukan strategi efisiensi pajak melalui *tax avoidance*.

Pengungkapan lingkungan sebagai variabel moderasi karena tingkat transparansi lingkungan perusahaan dapat mempengaruhi bagaimana pemangku kepentingan menilai keputusan pajak perusahaan. Perusahaan yang memiliki tingkat pengungkapan lingkungan tinggi diharapkan lebih memperhatikan legitimasi dan reputasi publik, sehingga kemungkinan besar hubungan antar biaya lingkungan dan *tax avoidance* akan berubah baik menjadi lebih kuat atau lebih lemah.

Berdasarkan kerangka pemikiran penelitian, biaya lingkungan diposisikan sebagai variabel independen yang memengaruhi *tax avoidance* sebagai variabel dependen, sedangkan pengungkapan lingkungan diperkirakan memoderasi hubungan biaya lingkungan terhadap *tax avoidance* (Gambar 2.1).



Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran Penelitian
Sumber: Data diolah oleh penulis (2025).

2.4.Hipotesis

2.4.1.Biaya Lingkungan Berpengaruh Terhadap *Tax Avoidance*

Pengeluaran biaya lingkungan menambah beban perusahaan dan berpotensi menurunkan profitabilitas. Berdasarkan *agency theory*, kondisi tersebut dapat menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*, di mana *agent* memiliki kepentingan untuk mempertahankan kinerja laba agar tetap terlihat baik di hadapan *principal*. Dalam kondisi tersebut, *agent* cenderung mencari strategi

efisiensi biaya, termasuk menekan beban pajak melalui praktik *tax avoidance*. Oleh karena itu, peningkatan biaya lingkungan secara teoritis dapat mendorong meningkatnya kecenderungan perusahaan melakukan *tax avoidance* sebagai upaya mempertahankan kinerja keuangan.

Secara empiris, hubungan antara biaya lingkungan dan *tax avoidance* juga telah diuji dalam beberapa penelitian. Rini *et al.* (2024) menemukan bahwa biaya lingkungan tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap aktivitas *tax avoidance*, yang mengindikasikan bahwa meskipun peningkatan biaya lingkungan berpotensi mendorong upaya efisiensi pajak sebagaimana dijelaskan dalam *agency theory*, pengaruh tersebut belum cukup kuat secara statistik. Sementara itu, Sastroredjo *et al.*, (2025) menunjukkan bahwa kinerja lingkungan berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kebijakan *tax avoidance* tidak hanya ditentukan oleh besarnya aspek lingkungan, melainkan juga dipengaruhi oleh faktor lain dalam perusahaan. Perbedaan temuan empiris tersebut memperlihatkan bahwa pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance* masih belum konsisten, sehingga masih diperlukan penelitian lanjutan dengan konteks serta periode observasi yang berbeda.

Berdasarkan *agency theory* dan hasil penelitian terdahulu, penulis mengajukan dugaan bahwa biaya lingkungan mempengaruhi *tax avoidance*. Dengan mengacu pada teori dan penelitian sebelumnya, hipotesis yang pertama diajukan adalah:

H1: Biaya lingkungan berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

2.4.2. Pengungkapan Lingkungan Memoderasi Pengaruh Biaya Lingkungan Terhadap *Tax Avoidance*

Berdasarkan *legitimacy theory*, perusahaan berusaha menjaga legitimasi publik melalui penyampaian informasi yang lebih transparan. Pengungkapan lingkungan yang lebih luas menggambarkan keseriusan perusahaan terhadap aspek sosial dan keberlanjutan, serta memperbesar pengawasan dari pemangku kepentingan. Peningkatan pengawasan tersebut berpotensi mengurangi tindakan oportunistik yang dilakukan manajemen, termasuk praktik *tax avoidance*. Dengan demikian, pengungkapan lingkungan secara teoritis diperkirakan dapat sebagai faktor yang dapat memengaruhi kuat atau lemahnya hubungan antara biaya lingkungan dan *tax avoidance*.

Secara empiris, temuan penelitian terdahulu terkait peran pengungkapan lingkungan masih menunjukkan hasil yang beragam. Rini *et al.* (2024) menunjukkan bahwa pengungkapan lingkungan tidak memoderasi pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance*. Secara teoritis, hasil tersebut mengindikasikan bahwa pengungkapan lingkungan tidak selalu secara langsung menimbulkan tekanan legitimasi yang cukup kuat untuk memengaruhi kebijakan perpajakan perusahaan, sehingga perannya sebagai variabel moderasi menjadi kurang efektif.

Sementara itu, Wicaksono (2024) menemukan bahwa pengungkapan lingkungan memiliki pengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Temuan tersebut sejalan dengan *legitimacy theory* yang menjelaskan bahwa peningkatan transparansi perusahaan melalui pengungkapan lingkungan dapat meningkatkan tekanan reputasi dan pengawasan dari pemangku kepentingan, sehingga

mendorong perusahaan lebih berhati-hati dalam menentukan kebijakan pajak. Perbedaan temuan tersebut menunjukkan bahwa peran pengungkapan lingkungan, baik sebagai mekanisme pengawasan maupun sebagai faktor yang berkaitan dengan perilaku pajak perusahaan, masih belum konsisten dan berpotensi dipengaruhi oleh konteks serta karakteristik pengungkapan perusahaan.

Berdasarkan *legitimacy theory* dan perbedaan hasil penelitian terdahulu, penulis menduga bahwa pengungkapan lingkungan memoderasi hubungan antara biaya lingkungan dan *tax avoidance*. Maka hipotesis kedua yang diajukan dalam penelitian ini sebagai berikut:

H2: Pengungkapan lingkungan memoderasi pengaruh biaya lingkungan terhadap *tax avoidance*.