

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*agency theory*) merupakan *grand theory* yang menjelaskan dasar terjadinya praktik penghindaran pajak. Teori ini dikemukakan oleh Jensen dan Meckling (1976) yang menjelaskan adanya hubungan antara *principal* (pemegang saham atau pihak yang memberi kuasa) dan *agent* (manajemen perusahaan atau pihak yang diberi kuasa). Dalam hubungan tersebut, manajemen diberikan wewenang untuk mengelola perusahaan atas nama pemegang saham sebagai pemilik perusahaan. Namun, dalam praktiknya sering muncul konflik kepentingan karena manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik perusahaan.

Principal berharap *agent* dapat mengelola perusahaan secara optimal guna meningkatkan nilai perusahaan, disisi lain manajemen cenderung bertindak untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya seperti mendapat insentif tambahan atas pekerjaan yang telah dilakukan secara maksimal. Pemegang saham sebagai pemilik perusahaan merasa memiliki otoritas terhadap perusahaan, sedangkan manajemen sebagai pengelola memiliki pemahaman yang lebih mendalam mengenai kondisi perusahaan (Zuhaida, 2022). Perbedaan kepentingan inilah yang menimbulkan konflik antara *principal* dan *agent* yang menjadi dasar munculnya *agency theory*.

Menurut Eisenhardt (1989) mengungkapkan bahwa *Agency Theory* menggunakan tiga asumsi sifat manusia yaitu:

1. Asumsi bahwa setiap manusia cenderung bertindak untuk kepentingannya sendiri (*self-interest*). Hal ini menunjukkan manajemen sebagai agen berpotensi mengambil keputusan yang menguntungkan dirinya sendiri.
2. Asumsi bahwa manusia memiliki keterbatasan dalam mengolah informasi (*bounded rationality*). Kondisi ini menyebabkan manajemen tidak selalu mampu mengambil keputusan yang sepenuhnya rasional.
3. Asumsi bahwa manusia cenderung menghindari risiko (*risk averse*). Dalam hal ini manajemen akan cenderung memilih keputusan yang dianggap paling aman bagi dirinya.

Menurut Jensen dan Meckling (1976) akan muncul dua masalah yang berkaitan dengan teori keagenan yaitu:

1. *Moral hazard*, yaitu permasalahan yang muncul ketika *agent* bertindak tidak sesuai dengan kesepakatan atau kontrak yang telah ditetapkan sebelumnya.
2. *Adverse selection*, yaitu permasalahan yang terjadi ketika *principal* tidak mengetahui secara pasti dasar pengambilan keputusan yang dilakukan oleh *agent*, apakah didasarkan pada informasi yang akurat atau dipengaruhi kepentingan pribadi.

Menurut Putri *et al.* (2026) menyatakan bahwa hubungan keagenan terbentuk ketika *principal* memberikan wewenang kepada *agent* untuk menjalankan suatu tugas dan mengambil keputusan atas nama *principal*. Dengan demikian, hubungan keagenan muncul ketika suatu pihak yang berkepentingan mempercayakan pelaksanaan tugasnya kepada pihak lain. Untuk memitigasi risiko penyimpangan oleh *agent*, *principal* harus mengeluarkan biaya pengawasan atau

agency costs. Biaya ini dialokasikan untuk memperkuat mekanisme tata kelola perusahaan (*corporate governance*). Mekanisme ini menjadi penting untuk membatasi tindakan manajemen agar tetap berada dalam batas kewajaran serta tidak menimbulkan risiko bagi keberlangsungan perusahaan di masa mendatang (Pietoyo *et al.*, 2022). Dalam penelitian ini, mekanisme tersebut direpresentasikan melalui variabel komisaris independen, komite audit, kepemilikan institusional kepemilikan manajerial dan kualitas audit yang berfungsi sebagai alat pengawasan untuk memastikan manajer bekerja sesuai koridor hukum.

2.1.2 Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak merupakan skema pengurangan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak secara legal dengan memanfaatkan celah-celah (*loophooles*) yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan perpajakan (Djatnicka *et al.*, 2022). Praktik ini adalah cara sah untuk mengatur pajak guna memaksimalkan keuntungan bersih dengan cara mengurangi beban pajak. Menurut Abdillah *et al.* (2024) hal ini tidak melanggar hukum, namun seringkali dianggap sebagai tindakan yang kurang etis karena dapat mengurangi potensi penerimaan negara.

Penghindaran pajak berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*). Mardiasmo (2012, dalam Yantri, 2022) menyatakan bahwa penghindaran pajak dilakukan tetap dalam bingkai hukum sehingga bersifat legal, sedangkan *tax evasion* merupakan tindakan ilegal yang dilakukan dengan cara menyembunyikan atau memanipulasi informasi untuk mengurangi kewajiban pajak. Penghindaran pajak sengaja dilakukan oleh perusahaan untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar dan meningkatkan aliran kas perusahaan. Menurut Rakhmayani *et al.*

(2024) praktik ini terjadi melalui pemanfaatan kekurangan dalam regulasi perpajakan yang timbul dari berbagai skema atau transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak. Kekurangan tersebut berupa aturan yang belum dijelaskan secara jelas dan lengkap, sehingga membuka peluang bagi perusahaan untuk menggunakannya demi kepentingan tertentu (Sari & Yunia, 2021).

Menurut Finnerty & Merks (2007), perusahaan melakukan penghindaran pajak dengan beberapa mekanisme diantaranya yaitu:

1. Memindahkan subjek maupun objek pajak ke negara yang memberikan perlakuan pajak khusus atau tarif pajak yang lebih rendah (*tax haven*) sebagai bagian dari *substantive tax planning*.
2. Mempertahankan substansi ekonomi suatu transaksi, namun memilih bentuk formal yang menghasilkan beban pajak paling rendah (*formal tax planning*).
3. Ketentuan anti-avoidance atas transaksi *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation* (CFC), yang berkaitan dengan aturan anti penghindaran pajak baik secara khusus (*Specific Anti Avoidance Rule*) maupun umum (*General Anti Avoidance Rule*), termasuk transaksi yang tidak memiliki substansi bisnis.

Menurut Angelina *et al.* (2022), ada beberapa proksi untuk mengukur penghindaran pajak, diantaranya yaitu:

1. *Effective Tax Rate* (ETR)

Merupakan ukuran yang digunakan untuk mengetahui besarnya pajak yang dibayarkan perusahaan dibandingkan dengan laba sebelum pajak. ETR mencerminkan tingkat efektivitas perusahaan dalam memenuhi kewajiban

perpajakannya. Semakin rendah ETR maka semakin mengindikasikan adanya praktik penghindaran pajak yang tinggi. Nilai ETR yang rendah ditandai dengan semakin mendekatnya dengan angka 0. Penggunaan ETR sebagai proksi penghindaran pajak telah banyak digunakan dalam penelitian sebelumnya, seperti Handoyo *et al.* (2022), Prastiyanti & Mahardhika (2022), Cristan & Poniman (2023), serta Sulfia & Rusmanto (2024). Perhitungan ETR dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$ETR = \frac{Income\ Tax\ Expense}{Earnings\ Before\ Tax\ (EBT)}$$

2. *Cash Effective Tax Rate (CETR)*

Merupakan ukuran yang digunakan untuk mengetahui besarnya pajak yang benar-benar dibayarkan secara kas oleh perusahaan dibandingkan dengan laba sebelum pajak. Nilai CETR yang mendekati nol menunjukkan bahwa perusahaan hampir tidak melakukan pembayaran pajak secara kas, sehingga mengindikasikan praktik penghindaran pajak yang tinggi. Proksi CETR juga sudah banyak digunakan dalam penelitian sebelumnya, seperti Rahmawati & Anggraeni (2023), Kurniawati & Prasetyo (2023), serta Hossain *et al.* (2024). Perhitungan CETR dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$CETR = \frac{Cash\ Taxes\ Paid}{Earnings\ Before\ Tax\ (EBT)}$$

3. *Book Tax Difference (BTD)*

Merupakan selisih antara laba akuntansi (laba menurut laporan keuangan) dengan laba fiskal (laba menurut perhitungan pajak). Perbedaan ini dapat mencerminkan adanya perbedaan kebijakan antara akuntansi dan perpajakan.

Nilai BTD yang besar menunjukkan adanya perbedaan signifikan yang mengindikasikan adanya praktik penghindaran pajak. Penggunaan proksi BTD telah banyak diadopsi dalam berbagai penelitian, contohnya Purbolakseto *et al.* (2022), Arkana & Widiyoko (2023), dan Hulu & Santosa (2023). Perhitungan BTD dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$BTD = \frac{Pretax\ Income - Taxable\ Income}{Total\ Aset}$$

Keterangan:

$$Taxable\ Income = \frac{Current\ Tax\ Expense}{Tax\ rate}$$

Penghindaran pajak tidak sepenuhnya bebas dari biaya. Dalam praktiknya, perusahaan harus mengeluarkan pengorbanan berupa waktu dan tenaga, serta menghadapi berbagai risiko. Risiko tersebut dapat bersifat langsung, seperti dikenakannya denda dan bunga, maupun tidak langsung, seperti penurunan reputasi perusahaan yang berpotensi berdampak negatif terhadap keberlangsungan usaha dalam jangka panjang (Ompusunggu *et al.*, 2025).

2.1.3 Komisaris Independen

Menurut Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 komisaris independen merupakan bagian dari dewan komisaris yang datang dari luar perusahaan yang terdaftar atau publik dan harus memenuhi kriteria tertentu, seperti tidak memiliki keterkaitan dengan pemegang saham mayoritas, anggota dewan direksi, atau anggota dewan komisaris lainnya. Jadi komisaris independen adalah individu bebas yang tidak memiliki tekanan dari berbagai pihak sehingga

dapat bertindak secara netral, objektif, dan bebas dari kebenturan kepentingan (Sinatraz & Suhartono, 2021).

Komisaris independen memainkan peran penting dalam mengawasi kinerja manajemen. Mereka bertugas mengawasi kebijakan manajemen dan memastikan bahwa keputusan yang diambil tidak merugikan kepentingan pemegang saham. Keberadaan komisaris independen yang merujuk pada Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 harus mencapai setidaknya 30% dari total anggota dewan komisaris. Kehadiran komisaris independen diharapkan mampu meningkatkan efektivitas pengawasan perusahaan melalui terciptanya mekanisme *checks and balances* yang baik, sehingga potensi penyalahgunaan kekuasaan dapat diminimalkan (Azizah *et al.*, 2025).

Dalam perspektif *agency theory*, komisaris independen berfungsi sebagai mekanisme pengawasan yang dapat mengurangi konflik keagenan antara *principal* dan *agent*. Komisaris independen diharapkan mampu membatasi perilaku oportunistik manajemen yang hanya menguntungkan diri sendiri namun merugikan perusahaan dalam jangka panjang. Sulfia & Rusmanto (2024) menjelaskan bahwa semakin banyak anggota dewan yang independen, maka kinerja perusahaan diharapkan akan semakin optimal. Variabel komisaris independen juga telah digunakan dalam berbagai penelitian terdahulu, seperti penelitian yang dilakukan oleh Handoyo *et al.* (2022), Noviyani & Damayanty (2024), dan Ompusunggu *et al.* (2025).

2.1.4 Kepemilikan Institusional

Menurut Barambula *et al.* (2025), kepemilikan institusional merupakan kepemilikan saham perusahaan oleh pihak institusi, seperti lembaga keuangan, perusahaan investasi, asuransi, maupun badan usaha lainnya yang memiliki kepentingan dalam aktivitas investasi perusahaan. Pengelolaan investasi tersebut umumnya dilakukan oleh pihak profesional yang memiliki keahlian dibidang investasi, sehingga proses monitoring terhadap kinerja manajemen dapat dilakukan secara efektif. Dengan adanya pengawasan yang profesional, peluang terjadinya tindakan manajemen yang merugikan perusahaan dapat ditekan (Kinasih *et al.*, 2023).

Kepemilikan saham institusional juga mampu mengurangi konflik keagenan dalam perusahaan. Hal ini karena investor institusional memiliki insentif yang kuat untuk melakukan pengawasan terhadap perilaku manajemen, mengingat besarnya investasi yang ditanamkan. Mardanny & Suhartono (2022) menjelaskan bahwa kehadiran investor institusional juga dapat menekan biaya keagenan (*agency costs*) karena mereka memiliki kemampuan untuk mendeteksi tindakan oportunistik manajer lebih cepat dibandingkan dengan investor ritel. Pengawasan yang lebih optimal mendorong manajemen untuk lebih berhati-hati dalam mengambil keputusan yang berpotensi merugikan perusahaan. Variabel kepemilikan institusional juga telah banyak digunakan dalam penelitian terdahulu, seperti penelitian yang dilakukan oleh Tarmizi *et al.* (2023), Nuramal *et al.* (2023), serta Marianto & Suharmadi (2025) yang juga mengadopsi variabel tersebut untuk mengukur struktur tata kelola perusahaan.

2.1.5 Kepemilikan Manajerial

Kepemilikan manajerial merupakan proporsi kepemilikan saham perusahaan yang dimiliki oleh pihak manajemen, baik direksi maupun komisaris. Menurut Teguh & Nyale (2024), kepemilikan manajerial mencerminkan keterlibatan manajemen sebagai pemegang saham di perusahaan tempat ia bekerja. Semakin besar proporsi saham yang dimiliki manajemen, maka manajer akan semakin waspada dalam bertindak, sebab kesalahan dalam mengambil keputusan tidak hanya merugikan perusahaan tetapi mengancam nilai kekayaan saham milik manajer itu sendiri (Fauji & Sadewa, 2023). Kepemilikan ini mencerminkan sejauh mana manajemen memiliki kepentingan langsung terhadap kinerja perusahaan, karena manajemen tidak hanya bertindak sebagai pengelola, tetapi juga sebagai pemilik perusahaan. Kepemilikan manajerial dapat menyelaraskan kepentingan antara manajemen dan pemegang saham sehingga manajemen akan lebih termotivasi untuk meningkatkan nilai perusahaan karena turut merasakan manfaat dari keputusan yang diambil (Jensen & Meckling, 1976)

Dalam pandangan teori keagenan, kepemilikan manajerial berfungsi untuk mengurangi konflik kepentingan antara pemilik (*principal*) dan pengelola (*agent*). Konflik tersebut muncul akibat adanya perbedaan kepentingan antara kedua pihak dalam pengambilan keputusan perusahaan. Namun, ketika manajemen juga memiliki saham perusahaan, maka kepentingan manajemen dan pemegang saham akan menjadi lebih selaras sehingga manajemen cenderung mengambil keputusan yang berorientasi pada peningkatan nilai perusahaan dalam jangka panjang (Yusmir & Mulyani, 2024). Variabel kepemilikan manajerial juga telah banyak digunakan

dalam berbagai penelitian terdahulu, seperti penelitian yang dilakukan oleh Prastiyanti & Mahardhika (2022), Handoyo *et al.* (2022), hingga Sulfia & Rusmanto (2024).

2.1.6 Komite Audit

Komite audit merupakan komite yang dibentuk oleh dewan komisaris untuk membantu dalam melaksanakan fungsi pengendalian terhadap proses pelaporan keuangan, sistem pengendalian internal, serta pelaksanaan audit dalam perusahaan (Sahetapy *et al.*, 2025). Komite audit berperan dalam memastikan bahwa laporan keuangan disusun secara wajar dan sesuai dengan standar yang berlaku. Berdasarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK.04/2015, komite ini wajib beranggotakan paling sedikit tiga orang, dimana salah satunya harus merupakan komisaris independen yang menjabat sebagai ketua komite.

Dalam kerangka teori agensi, komite audit berfungsi sebagai mekanisme pengendalian yang dapat membatasi tindakan oportunistik manajemen (Handoyo *et al.*, 2022). Keberadaan komite audit mendorong manajemen untuk lebih berhati-hati dan transparan dalam menyusun laporan keuangan maupun mengambil kebijakan perusahaan, termasuk dalam kebijakan perpajakan. Dengan adanya proses monitoring yang lebih optimal, peluang manajemen untuk melakukan tindakan yang berpotensi merugikan perusahaan dapat diminimalkan. Variabel komite audit juga telah banyak diadopsi dalam penelitian terdahulu, seperti yang dilakukan oleh Handoyo *et al.* (2022), Sahetapy *et al.* (2025), serta Kurniawati & Jap (2025).

2.1.7 Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan kemampuan auditor dalam mendeteksi dan melaporkan adanya kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan perusahaan (Ompusunggu *et al.*, 2025). Audit yang berkualitas diharapkan mampu menghasilkan laporan keuangan yang andal, transparan, serta sesuai dengan standar yang berlaku. Dengan demikian, kualitas audit mencerminkan tingkat kepercayaan pengguna laporan keuangan terhadap opini yang diberikan auditor. Dalam praktiknya, kualitas audit sering dikaitkan dengan reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor yang berasal dari KAP bereputasi tinggi, seperti *Big Four* (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, dan Ernst & Young), dianggap memiliki kualitas audit yang lebih andal serta mampu menyajikan laporan keuangan yang lebih objektif dan meminimalkan potensi manipulasi dibandingkan dengan KAP non-*Big Four* (Nuramal *et al.*, 2023).

Dalam perspektif teori agensi, auditor eksternal berperan sebagai pihak independen yang berfungsi untuk mengurangi konflik antara manajemen dan pemegang saham. Auditor dengan kualitas audit yang baik mampu menurunkan asimetri informasi dengan memastikan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dan sesuai dengan kondisi sebenarnya. Selain itu, auditor bereputasi tinggi memiliki insentif untuk menjaga kredibilitasnya, sehingga cenderung lebih teliti dalam mendeteksi transaksi yang mencurigakan. Marfiana & Andriyanto (2021) mengungkapkan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor berkualitas tinggi cenderung lebih berhati-hati dalam mengambil keputusan, termasuk dalam kebijakan perpajakan. Variabel kualitas audit juga merupakan salah satu variabel

yang telah banyak diteliti sebelumnya, seperti dalam penelitian Handoyo *et al.* (2022), Nuramal *et al.* (2023) dan Sahetapy *et al.* (2025).

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu merupakan sumber referensi yang didapat dari penelitian yang sudah pernah dikaji oleh peneliti sebelumnya dan berkaitan dengan variabel penelitian yang hendak diteliti. Penelitian yang digunakan sebagai acuan dari penelitian ini adalah penelitian yang berhubungan dengan variabel komisaris independen, kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial, komite audit dan kualitas audit serta pengaruhnya terhadap penghindaran pajak.

Berikut penelitian-penelitian yang dapat dijadikan sebagai referensi dalam penelitian ini disajikan pada Tabel 2.1:

1. Penelitian terkait komisaris independen pernah dilakukan oleh Nuramal *et al.* (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2020-2021 dan Sahetapy *et al.* (2025) pada perusahaan manufaktur industri lain-lain periode 2019-2021 mendapatkan hasil bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Sedangkan penelitian di perusahaan manufaktur industri barang konsumsi dilakukan juga oleh Cristan & Poniman (2023) periode 2017-2021 mendapat hasil yang berbeda yaitu komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Penelitian Noviyani & Damayanty (2024) pada perusahaan real estate periode 2018-2021 dan Kurniawati & Jap (2025) pada perusahaan perbankan periode 2019-2023 juga mendapatkan hasil yang sama. Sementara itu menurut Handoyo *et al.* (2022) dan Marianto & Suharmadi (2025) pada perusahaan pertambangan

periode 2014-2018 dan 2017-2022 komisaris independen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2. Penelitian terkait kepemilikan institusional pernah dilakukan oleh Tarmizi *et al.* (2023) pada perusahaan manufaktur periode 2017-2021 serta Noviyani & Damayanty (2024) pada perusahaan real estate periode 2018-2021 menunjukkan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Selain itu, penelitian oleh Sahetapy *et al.* (2025) pada perusahaan manufaktur industri lain-lain periode 2019-2021 juga menemukan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Sementara itu, penelitian oleh Nuramal *et al.* (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2020-2021 dan Marianto & Suharmadi (2025) pada perusahaan pertambangan periode 2017-2022 menunjukkan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Di sisi lain, penelitian oleh Handoyo *et al.* (2022) pada perusahaan pertambangan periode 2014-2018 serta Cristan & Poniman (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2017-2021 menunjukkan bahwa kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ompusunggu *et al.* (2025) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2018-2022.
3. Penelitian terkait kepemilikan manajerial pernah dilakukan oleh Sulfia & Rusmanto (2024) pada perusahaan sektor konsumen non-siklikal periode 2018-2022, serta Handoyo *et al.* (2022) pada perusahaan pertambangan periode 2014-

2018 menemukan bahwa kepemilikan manajerial berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Prastiyanti & Mahardhika (2022) pada perusahaan *property* dan *real estate* periode 2018-2020 menunjukkan hasil bahwa kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Murtina *et al.* (2022) pada perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2019 dan Cristan & Poniman (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2017-2021 menyatakan bahwa kepemilikan manajerial tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

4. Penelitian terkait komite audit pernah dilakukan oleh Handoyo *et al.* (2022) pada perusahaan pertambangan periode 2014-2018 dan Sahetapy *et al.* (2025) pada perusahaan manufaktur industri lain-lain periode 2019-2021 mendapatkan hasil bahwa komite audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Namun berbanding terbalik dengan penelitian yang dilakukan oleh Nuramal *et al.* (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2020-2021 serta Noviyani & Damayanty (2024) pada perusahaan real estate periode 2018-2021 menemukan bahwa komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hasil serupa juga ditunjukkan oleh Marianto & Suharmadi (2025) pada perusahaan pertambangan periode 2017-2022 yang menyatakan bahwa komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Namun demikian, penelitian oleh Cristan & Poniman (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2017-2021 dan Kurniawati & Jap

(2025) pada perusahaan perbankan periode 2019-2023 menunjukkan bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

5. Penelitian terkait kualitas audit pernah dilakukan oleh Sahetapy *et al.* (2025) pada perusahaan manufaktur industri lain-lain periode 2019-2021 menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Sedangkan pada penelitian Kurniawati & Jap (2025) pada perusahaan perbankan periode 2019-2023 mendapat hasil bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Namun demikian, penelitian oleh Nuramal *et al.* (2023) pada perusahaan manufaktur industri barang konsumsi periode 2020-2021 dan Handoyo *et al.* (2022) pada perusahaan pertambangan periode 2014-2018 justru menemukan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Tabel 2. 1 Kajian Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Objek	Hasil
Murtina <i>et al.</i> (2022)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan manajerial 2. Kepemilikan institusional 3. Dewan komisaris independen 4. Komite audit 5. Kualitas audit	Perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2015-2019	Kepemilikan manajerial, dewan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan institusional, komite audit, kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.
Handoyo <i>et al.</i> (2022)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Komisaris independen	Perusahaan pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia	Kepemilikan manajerial, komite audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

	2. Kepemilikan institusional 3. Kepemilikan manajerial 4. Komite audit 5. Kualitas audit Kontrol: 1. <i>Sales growth</i> 2. <i>Leverage</i>	(BEI) periode 2014- 2018	Dewan komisaris independen, kepemilikan institusional, kualitas audit, <i>sales growth</i> , <i>leverage</i> tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.
Prastiyanti & Mahardhika (2022)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan manajerial 2. Ukuran Perusahaan 3. Profitabilitas	Perusahaan <i>property</i> dan <i>real estate</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2018-2020	Kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Profitabilitas tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.
Tarmizi <i>et al.</i> (2023)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan institusional 2. Kepemilikan keluarga 3. <i>Thin Capitalization</i>	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2017- 2021	Kepemilikan institusional dan <i>thin capitalization</i> berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan keluarga tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.
Cristan & Poniman (2023)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan manajerial 2. Kepemilikan institusional	Perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek	Kepemilikan manajerial, kepemilikan institusional dan komite audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

	3. Dewan komisaris independen 4. Komite audit	Indonesia (BEI) periode 2017-2021	Dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.
Nuramal <i>et al.</i> (2023)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Komisaris independen 2. Kepemilikan institusional 3. Komite audit 4. Kualitas audit	Perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2020- 2021	Komisaris independen berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan institusional, komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.
Noviyani & Damayanty (2024)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan institusional 2. Dewan komisaris independen 3. Komite audit 4. <i>Leverage</i> 5. Ukuran perusahaan	Perusahaan <i>property</i> dan <i>real eastate</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2018-2021	Kepemilikan institusional, <i>leverage</i> berpengaruh positif terhadap pengindaran pajak. Dewan komisaris independen, komite audit, ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.
Sulfia & Rusmanto (2024)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Kepemilikan manajerial 2. Kepemilikan institusional 3. Kepemilikan asing	Perusahaan sektor konsumen non- siklikal yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2018-2022	Kepemilikan manajerial, kepemilikan asing berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Komisaris Independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak

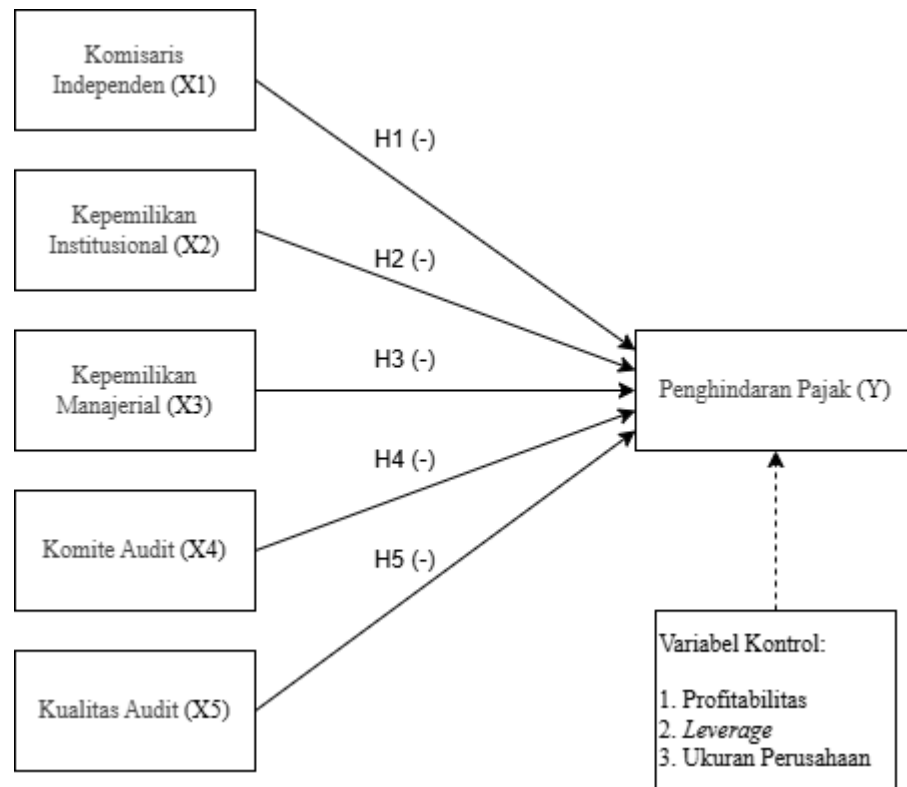
	4. Keberagaman gender dewan direksi 5. Komisaris independen Kontrol: 1. <i>Leverage</i> 2. <i>Solvabilitas</i> 3. Ukuran dewan direksi 4. Ukuran perusahaan		Kepemilikan institusional, keragaman gender dewan direksi, <i>leverage</i>, <i>solvabilitas</i>, ukuran dewan direksi, ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.
Ompusunggu <i>et al.</i> (2025)	Dependen: Penghindaran Pajak Independen: 1. Kepemilikan institusional 2. Dewan komisaris independen 3. Kualitas audit	Perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2018-2022	Kepemilikan institusional, dewan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak
Sahetapy <i>et al.</i> (2025)	Dependen: Penghindaran Pajak Independen: 1. Kepemilikan institusional 2. Dewan komisaris independen 3. Komite audit 4. Kualitas audit	Perusahaan manufaktur industri lain-lain yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2019-2021	Kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, komite audit, dan kualitas audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.
Marianto & Suharmadi (2025)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Komite audit 2. Kepemilikan institusional, 3. Komisaris independen,	Perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2017-2022	Komisaris independen dan pertumbuhan penjualan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan institusional dan

	4. Pertumbuhan penjualan		komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak
Kurniawati & Jap (2025)	Dependen: Penghindaran pajak Independen: 1. Komisaris independen, 2. Kualitas audit 3. Komite audit 4. <i>Financial distress</i>	Perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2019–2023	Komisaris independen, kualitas audit, dan <i>financial distress</i> berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Komite audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Sumber: Data diolah (2026)

2.3 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini mengasumsikan variabel independen berupa komisaris independen, kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial, komite audit, dan kualitas audit sebagai pengaruh terhadap perubahan dari variabel dependen, yaitu penghindaran pajak. Pengaruh yang dimaksud dapat berupa pengaruh secara positif maupun secara negatif. Berdasarkan penelusuran teoritis dan acuan yang didapat dari penelitian- penelitian sebelumnya, peneliti menyusun kerangka pemikiran ke dalam 5 (lima) hipotesis sebagai faktor yang berpengaruh terhadap penghindaran pajak, diantaranya yaitu komisaris independen, kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial, komite audit, dan kualitas audit dan disajikan dalam bentuk kerangka pemikiran sebagai berikut:

Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan praduga sementara terhadap masalah yang harus diuji kebenarannya. Sesuai uraian dalam bab 1 dan bab 2 pada penelitian ini terdapat 5 (lima) pengembangan hipotesis.

2.4.1 Pengaruh Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak

Pengaruh komisaris independen terhadap praktik penghindaran pajak dapat dijelaskan melalui perspektif teori agensi. Peningkatan proporsi komisaris independen dalam perusahaan akan memperkuat fungsi pengawasan terhadap kinerja manajemen sehingga dapat menekan perilaku oportunistik. Cristan & Poniman (2023) menjelaskan bahwa komisaris independen tidak memiliki hubungan afiliasi dengan pemegang saham pengendali maupun jajaran direksi,

sehingga mampu memberikan pengawasan dan penilaian yang lebih objektif terhadap kebijakan perusahaan. Pengawasan yang efektif mendorong manajemen untuk bertindak lebih hati-hati dan transparan dalam pengambilan keputusan, termasuk dalam kebijakan perpajakan perusahaan (Noviyani & Damayanty, 2024).

Keberadaan komisaris independen juga berperan dalam memastikan bahwa kebijakan perusahaan tidak hanya berorientasi pada kepentingan jangka pendek, tetapi juga mempertimbangkan keberlangsungan perusahaan dalam jangka panjang. Hal ini karena praktik penghindaran pajak yang agresif berpotensi menimbulkan risiko pemeriksaan pajak, sanksi perpajakan, serta penurunan reputasi perusahaan (Nuramal *et al.*, 2023). Dengan demikian, peningkatan proporsi komisaris independen diharapkan mampu menekan praktik penghindaran pajak, karena adanya kontrol yang lebih ketat terhadap kebijakan yang diambil oleh manajemen (Murtina *et al.*, 2022). Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Cristan & Poniman (2023), Noviyani & Damayanty (2024), dan Kurniawati & Jap (2025) yang menunjukkan bahwa komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, diduga terdapat hubungan antara komisaris independen dengan penghindaran pajak sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁ = Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.4.2 Pengaruh Kepemilikan Institusional terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan teori keagenan, kepemilikan institusional memiliki peran dalam mengurangi praktik penghindaran pajak. Kepemilikan institusional berperan sebagai mekanisme monitoring eksternal yang mampu mengurangi konflik kepentingan antara manajemen sebagai *agent* dengan pemegang saham sebagai *principal* (Tarmizi *et al.*, 2023). Investor institusional, seperti perusahaan investasi, bank, maupun lembaga keuangan lainnya, umumnya memiliki sumber daya, pengalaman, serta kemampuan analisis yang lebih baik sehingga dapat melakukan pengawasan yang lebih efektif terhadap kebijakan yang diambil oleh manajemen. Ompusunggu *et al.* (2025) menjelaskan bahwa kepemilikan institusional memiliki fungsi monitoring yang lebih efektif dibandingkan dengan kepemilikan manajerial.

Semakin tinggi proporsi kepemilikan institusional, maka mekanisme monitoring terhadap manajemen akan semakin kuat sehingga perilaku oportunistik yang berorientasi pada kepentingan pribadi dapat diminimalkan. Perusahaan dengan tingkat kepemilikan institusional yang tinggi cenderung memiliki pengawasan yang lebih ketat terhadap kinerja manajemen. Hal ini disebabkan oleh peran investor institusional dalam mendorong manajemen untuk lebih berhati-hati dalam mengambil keputusan, serta menjaga reputasi perusahaan di mata publik (Handoyo *et al.*, 2022).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Nuramal *et al.* (2023) dan Marianto & Suharmadi (2025) menunjukkan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Artinya, semakin tinggi kepemilikan institusional, maka pengawasan terhadap manajemen akan semakin efektif

sehingga dapat membatasi tindakan oportunistik, termasuk praktik penghindaran pajak. Dengan adanya monitoring yang lebih optimal, manajemen akan terdorong untuk bertindak lebih transparan dan mempertimbangkan keberlangsungan perusahaan dalam jangka panjang. Oleh karena itu, semakin besar proporsi kepemilikan institusional maka praktik penghindaran pajak cenderung menurun (Rahmawati *et al.*, 2023). Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, diduga terdapat hubungan antara kepemilikan institusional dengan penghindaran pajak sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₂= Kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.4.3 Pengaruh Kepemilikan Manajerial terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan perspektif teori agensi, kepemilikan manajerial berperan dalam menyelaraskan kepentingan antara manajemen dan pemegang saham sehingga dapat mengurangi praktik penghindaran pajak. Kepemilikan manajerial mencerminkan keterlibatan pihak manajemen sebagai pemegang saham, sehingga manajemen tidak hanya bertindak sebagai pengelola perusahaan, tetapi juga sebagai pemilik yang memiliki kepentingan langsung terhadap kinerja perusahaan (Teguh & Nyale, 2024). Kondisi tersebut memungkinkan terjadinya penyelarasan kepentingan antara manajemen sebagai *agent* dan pemegang saham sebagai *principal* (Niandari *et al.*, 2020).

Dengan adanya penyelarasan kepentingan tersebut, kecenderungan manajemen untuk bertindak oportunistik demi kepentingan pribadi menjadi berkurang sehingga keputusan yang diambil lebih berorientasi pada kepentingan

perusahaan dalam jangka panjang, termasuk dalam kebijakan perpajakan. Semakin tinggi proporsi kepemilikan saham oleh pihak manajerial, maka kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak akan semakin rendah. Hal ini disebabkan karena manajer akan lebih berhati-hati dalam mengambil keputusan, termasuk dalam kebijakan perpajakan, guna menghindari risiko yang dapat merugikan perusahaan maupun dirinya sendiri (Yusmir & Mulyani, 2024).

Hasil penelitian yang dilakukan Prastiyanti & Mahardhika (2022) menunjukkan bahwa kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Artinya, semakin tinggi kepemilikan manajerial, maka kepentingan antara manajemen dan pemegang saham semakin selaras sehingga dapat mengurangi potensi penyalahgunaan wewenang oleh manajemen, termasuk praktik penghindaran pajak. Alkurdi & Mardini (2020) mengungkapkan bahwa adanya keterlibatan langsung manajemen sebagai pemilik, manajer menjadi kurang termotivasi untuk terlibat dalam praktik penghindaran pajak karena mereka turut memiliki kepemilikan saham dalam perusahaan. Oleh karena itu, semakin besar proporsi kepemilikan manajerial diharapkan dapat mengurangi praktik penghindaran pajak. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, diduga terdapat hubungan antara kepemilikan manajerial dengan penghindaran pajak sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₃= Kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.4.4 Pengaruh Komite Audit terhadap Penghindaran Pajak

Peran komite audit dalam menekan praktik penghindaran pajak dapat diuraikan melalui sudut pandang teori agensi. Komite audit merupakan komite yang dibentuk oleh dewan komisaris untuk membantu pelaksanaan fungsi pengawasan terhadap pengelolaan perusahaan serta memastikan proses pelaporan keuangan berjalan sesuai dengan ketentuan yang berlaku (Michaelson & Yuniarwati, 2023). Keberadaan komite audit menjadi penting karena berfungsi sebagai mekanisme pengendalian yang mampu meningkatkan efektivitas proses audit terhadap pelaporan eksternal perusahaan (Nuramal *et al.*, 2023).

Melalui fungsi pengawasan yang dimiliki, komite audit dapat mendorong manajemen untuk lebih berhati-hati dan transparan dalam menyusun laporan keuangan maupun mengambil kebijakan perusahaan, termasuk dalam kebijakan perpajakan. Sesuai dengan teori agensi, pengawasan yang efektif tersebut mampu mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemegang saham sehingga peluang manajemen untuk bertindak oportunistik, termasuk melakukan praktik penghindaran pajak, menjadi lebih kecil. Dengan adanya monitoring yang lebih optimal, peluang manajemen untuk melakukan tindakan oportunistik dapat diminimalkan.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Nuramal *et al.* (2023), Noviyani & Damayanty (2024), dan Marianto & Suharmadi (2025) menunjukkan bahwa komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini berarti semakin efektif peran komite audit dalam perusahaan, maka pengawasan terhadap tindakan manajemen akan semakin optimal, khususnya dalam proses pelaporan keuangan.

Kondisi tersebut dapat meminimalkan potensi manipulasi laporan yang dilakukan oleh manajemen (Cristan & Poniman, 2023). Dengan demikian, keberadaan komite audit yang efektif diharapkan mampu menekan praktik penghindaran pajak karena adanya kontrol yang lebih ketat terhadap kebijakan yang diambil oleh manajemen. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, diduga terdapat hubungan antara komite audit dengan penghindaran pajak sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₄= Komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.4.5 Pengaruh Kualias Audit terhadap Penghindaran Pajak

Peran kualitas audit dalam mengurangi praktik penghindaran pajak dapat dijelaskan dengan teori agensi. Auditor eksternal berfungsi sebagai pihak independen yang menjembatani kepentingan antara manajemen dan pemegang saham dengan memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan. Dalam perspektif teori agensi, keberadaan auditor eksternal sebagai pihak independen mampu mengurangi asimetri informasi antara manajemen sebagai *agent* dan pemegang saham sebagai *principal*.

Melalui audit yang berkualitas, auditor dapat membatasi perilaku oportunistik manajemen, termasuk dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan praktik penghindaran pajak. Kualitas audit mencerminkan kemampuan auditor dalam mendeteksi serta melaporkan kesalahan atau kecurangan yang terdapat dalam laporan keuangan (Ompusunggu *et al.*, 2025). Mosuin *et al.* (2024) menyatakan bahwa audit yang berkualitas tinggi mampu membatasi perilaku oportunistik manajemen. Auditor yang memiliki reputasi baik cenderung bekerja secara lebih profesional dan independen dalam melakukan pemeriksaan sehingga

mendorong manajemen untuk lebih berhati-hati dalam menyusun laporan keuangan.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kurniawati & Jap (2025) menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Artinya, semakin tinggi kualitas audit yang dimiliki perusahaan, maka pengawasan yang dilakukan auditor eksternal terhadap laporan keuangan perusahaan akan semakin efektif sehingga dapat membatasi tindakan oportunistik manajemen, termasuk dalam praktik penghindaran pajak. Perusahaan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang termasuk dalam kelompok *Big Four* umumnya memiliki kualitas audit yang lebih baik sehingga peluang perusahaan untuk melakukan praktik penghindaran pajak menjadi lebih kecil (Murtina *et al.*, 2022). Dengan demikian, kualitas audit yang tinggi diharapkan mampu menekan praktik penghindaran pajak. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, diduga terdapat hubungan antara kualitas audit dengan penghindaran pajak sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₅= Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.