

**BAB II**  
**TINJAUAN PUSTAKA**

**2.1 Penelitian Terdahulu**

Dari hasil penelitian terdahulu, menjadi hal yang melatar belakangi penelitian ini serta menjadikan penelitian terdahulu sebagai acuan dalam penelitian ini diantaranya :

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan perbedaan
1	<i>The Effect of Firm Size, ROA and Executive Character on Tax Avoidance</i> (Waruwu & Kartikaningdyah, 2019)	<i>X1 : Firm Size</i> <i>X2 : ROA</i> <i>X3:Executive Characte</i> <i>Y : Tax Avoidance</i>	1. <i>Firm Size</i> tidak berpengaruh terhadap <i>Tax Avoidance</i> 2. <i>ROA</i> berpengaruh negative terhadap <i>Tax Avoidance</i> 3. <i>Executive Character</i> berpengaruh negative terhadap <i>Tax Avoidance</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode penelitian kuantitatif 2. Pengujian ROA terhadap Penghindaran pajak  <b>Perbedaan:</b> 1. Variabel 2. Tahun 3. Objek penelitian
2	<i>Effect of Return on Asset and Debt To Equity Ratio To Tax Avoidance in Company</i> (Dahrani, 2021)	<i>X1 : Return on assets</i> <i>X2 : Debt To Equity Ratio</i> <i>Y : Tax Avoidance</i>	1. <i>Return on Assets</i> berpengaruh positif terhadap <i>Tax Avoidance</i> 2. <i>Debt To Equity Ratio</i> tidak berpengaruh terhadap <i>Tax Avoidance</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode penelitian kuantitatif 2. Pengujian ROA terhadap Penghindaran pajak  <b>Perbedaan:</b> 1. Variabel

				2. Tahun penelitian 3. Objek penelitian
3	<i>Tax Aggressiveness and Auditor reporting</i> (Ji, 2019)	<i>X1 : Audit Opinion</i> <i>Y : Tax Aggressiveness</i>	1. <i>Audit Opinion</i> berpengaruh positif terhadap <i>Tax Aggressiveness</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode <b>Perbedaan:</b> 1. Variabel 2. Tahun 3. Objek Penelitian
4	<i>The Analysis of Leverage, Return on Assets, and Firm Size on Tax Avoidance</i> (Paramita et al., 2022)	<i>X1 : Leverage</i> <i>X2 : Return on assets</i> <i>X3 : Firm Size</i> <i>Y : Tax Avoidance</i>	1. <i>Leverage</i> berpengaruh negatif terhadap <i>Tax Avoidance</i> , 2. <i>Return on assets (ROA)</i> berpengaruh positif terhadap <i>Tax Avoidance</i> 3. <i>Firm Size</i> berpengaruh positif terhadap <i>Tax Avoidance</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode penelitian 2. Pengujian ROA terhadap Penghindaran pajak <b>Perbedaan:</b> 1. Variabel 2. Objek Penelitian 3. Tahun penelitian
5	<i>The Influence of Political Connection on Tax Avoidance</i> (Putra & Suhardianto, 2020)	<i>X1 : Poitical Connection</i> <i>Y : Tax Avoidance</i>	1. <i>Political Connection</i> berpengaruh negative terhadap <i>tax avoidance</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode penelitian kuantitatif 2. Pengujian koneksi politik terhadap penghindaran pajak <b>Perbedaan:</b> 1. Variabel 2. Tahun

				3. Objek penelitian Penelitian
6	<p>Pengaruh <i>Fraud Pentagon</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i></p> <p>(Mundiroh &amp; Ningsih, 2022)</p>	<p><i>X1 : Arrogance</i></p> <p><i>X2 : Competence</i></p> <p><i>X3 : Ineffective Monitoring</i></p> <p><i>X4 : External Pressure</i></p> <p><i>X5 : Razionalisation</i></p> <p><i>X6 : Financial Target</i></p> <p><i>Y : Tax Avoidance</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li><i>Arrogance</i> tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.</li> <li><i>Competence</i> (Pergantian Direksi) tidak berpengaruh terhadap <i>tax avoidance</i>.</li> <li><i>Ineffective Monitoring</i> tidak berpengaruh terhadap <i>tax avoidance</i>.</li> <li><i>External Pressure</i> berpengaruh positif terhadap <i>tax avoidance</i></li> <li><i>Financial Target</i> dan <i>Razionalisation</i> tidak berpengaruh terhadap <i>tax avoidance</i>.</li> </ol>	<p><b>Persamaan :</b></p> <p>1 Metode penelitian</p> <p>2 Penggunaan teori fraud dalam mendeteksi penghindaran pajak</p> <p><b>Perbedaan :</b></p> <p>1 Variabel</p> <p>2 Tahun penelitian</p> <p>3 Objek penelitian</p>
7	<p><i>Tax Aggressiveness and Auditor reporting</i> (Ji, 2019)</p>	<p><i>X1 : Audit Opinion</i></p> <p><i>Y : Tax Aggressiveness</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Audit Opinion berpengaruh terhadap <i>Tax Aggressiveness</i></li> </ol>	<p><b>Persamaan :</b></p> <p>1 Metode</p> <p><b>Perbedaan :</b></p> <p>1 Variabel</p> <p>2 Tahun penelitian</p>

				3 Objek penelitian
8	<i>Fraudulent Financial Reporting: An Application of Fraud Pentagon Theory to Association of Southeast Asian Nations Corporate Governance Scorecard (Pamunkas &amp; Utomo, 2018)</i>	<p><i>X1 : Financial Stability</i></p> <p><i>X2 : Managerial ownership</i></p> <p><i>X3 : External pressure</i></p> <p><i>X4 : nature Industry</i></p> <p><i>X5 : Audit opinion</i></p> <p><i>X6 : Change of directors</i></p> <p><i>Y : Fraudental financial reporting</i></p>	<p>1. Stabilitas keuangan, kepemilikan manajerial tidak berpengaruh terhadap kecurangan pelaporan keuangan.</p> <p>2. Tekanan eksternal, sifat industri berpengaruh negative terhadap kecurangan pelaporan keuangan.</p> <p>3. Target Keuangan, Opini Audit, Pergantian Direksi berpengaruh positif terhadap kecurangan laporan keuangan</p>	<p><b>Persamaan:</b></p> <p>1. Metode penelitian</p> <p>2. Pengujian pada teori fraud</p> <p><b>Perbedaan:</b></p> <p>1. Variabel</p> <p>2. Tahun</p> <p>3. Objek Penelitian</p>
9	<i>CEO Narcissism, Corporate Governance, Financial Distress, And Company Size On Corporate Tax Avoidance (Kalbuana et al., 2023)</i>	<p><i>X1 : CEO Narcissism</i></p> <p><i>X2 : Corporate Governance</i></p> <p><i>X3 : Financial Distress</i></p> <p><i>X4 : Company Size</i></p> <p><i>Y : Tax Avoidance</i></p>	<p>1. Narsisme CEO berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan</p> <p>2. Ukuran dewan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak perusahaan</p> <p>3. Direktur perempuan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak perusahaan;</p> <p>4. Kesulitan keuangan tidak mempengaruhi penghindaran</p>	<p><b>Persamaan:</b></p> <p>1. Metode penelitian</p> <p>2. Pengujian pengaruh narsisme terhadap penghindaran pajak</p> <p><b>Perbedaan:</b></p> <p>1. Variabel</p> <p>2. Tahun</p> <p>3. Objek penelitian</p>

			pajak perusahaan 5. Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan.	
10	<i>The Effect of Hexagon Fraud on the Potential Fraud Financial Statement with the Audit Committee as a Moderating variabel (Riyanti, 2021)</i>	<i>X1 : Stimulus X2 : Opportunity X3: Rationalization X4 : Capability X5 : Ego X6 : Collusion Y : Financial Statement Fraud</i>	1. <i>Stimulus</i> berpengaruh positif terhadap <i>financial statement fraud</i> 2. <i>Opportunity, Rationalization, Capability, Ego, Collusion</i> tidak berpengaruh terhadap <i>Financial Statement Fraud</i>	<b>Persamaan:</b> 1. Metode penelitian <b>Perbedaan:</b> 1. Objek Penelitian 2. Tahun Penelitian

Sumber: peneliti 2024

## 2.2 Tinjauan Teori

### 2.2.1 Agency Theory

Teori keagenan erat kaitannya dengan praktik penghindaran pajak karena menunjukkan keterkaitan antara pemangku kepentingan dan manajemen, suatu hubungan di mana keduanya bekerja sama untuk mendapatkan tujuan yang dapat berupa keuntungan bagi perusahaan. *Stakeholder* atau pemegang saham disebut dengan *principal*, sedangkan manajemen dalam teori keagenan disebut dengan *agent*. *Principal* memiliki kuasa dalam hal pemberian wewenang kepada manajemen untuk melaksanakan tugas-tugas administratif untuk mengatur dan

mengatur kegiatan perusahaan sesuai dengan keinginan para pemegang saham. Teori agensi menjelaskan hubungan antara agen sebagai pengelola suatu perusahaan dan prinsipal sebagai pemilik, yang keduanya terikat dalam suatu perjanjian kerja sama (Putri dan Lawita,2019). Hubungan antara principal dan agent didefinisikan dalam perjanjian kerjasama dan disebut sebagai hubungan keagenan. Hubungan *principal* dan *agent* disebut hubungan keagenan dan terjadi ketika pemilik perusahaan menyerahkan wewenang untuk melakukan jasa atau pekerjaan kepada perusahaan sebagai seorang manajer (Dayanara et al.,2019).

Teori keagenan yang ditunjukkan melalui hubungan keagenan, *asimetri informasi* dan perbedaan jumlah informasi sering terjadi antara *principal* dan *agent*. Klien atau pemilik perusahaan memiliki lebih sedikit informasi tentang perusahaan dibandingkan agen atau manajer perusahaan. Hal ini menyebabkan munculnya dorongan para pemimpin untuk mengambil langkah secara mandiri dan menciptakan keuntungan bagi dirinya sendiri. Pada teori ini, pelaporan keuangan manajer didorong oleh motif oportunistik dan memberi sinyal (Sutomo dan Djaddang, 2017). Motivasi oportunistik artinya manajer menyampaikan laporan keuangan yang menghasilkan laba lebih tinggi untuk memperoleh insentif, dan Motivasi sinyal artinya manajer menyampaikan laporan keuangan yang menghasilkan keuntungan yang lebih tinggi untuk memperoleh insentif. Artinya menyampaikan laporan keuangan yang berkualitas tinggi.

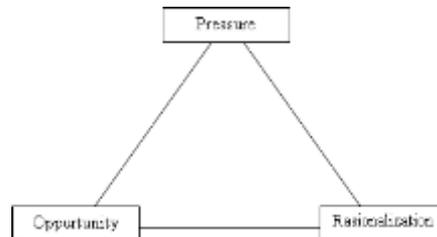
Oleh karena itu, teori agensi dianggap berkaitan dengan perilaku penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Hal ini dilatarbelakangi karena adanya perbedaan kepentingan antara principal dan agent akibat adanya asimetri

informasi antara *principel* dan *agent*. Dengan adanya asimetri informasi, manajemen perusahaan akan mencari cara untuk memperbaiki tata kelola perusahaan melalui perbaikan manajemen perusahaan. Misalnya dengan proses pemberian kepemilikan saham kepada manajer, menciptakan kepemilikan manajerial, hingga pengembangan kebijakan perpajakan untuk memaksimalkan keuntungan perusahaan. Adanya ketidaksamaan kepentingan antara pemilik dan manajemen dapat mempengaruhi kinerja perusahaan, salah satunya adalah kebijakan perusahaan mengenai pajak (Dayanara et al.,2019). Oleh karena itu perusahaan berupaya melakukan berbagai kebijakan guna menjadikan kinerja perusahaan lebih baik lagi, salah satunya yaitu mengurangi beban pajak bagi perusahaan. Dengan didasarkan pada teori agensi, sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan dapat dimanfaatkan oleh *agent* untuk meningkatkan kompensasi kinerja *agent*, dengan mengurangi beban pajak perusahaan dan memaksimalkan kinerja perusahaan (Dewinta dan Setiawan,2016).

### **2.2.2 Fraud Hexagon**

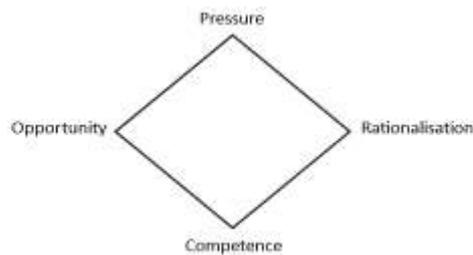
*Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) memaknai penipuan sebagai suatu tindakan menipu yang sengaja dilakukan dengan maksud untuk keuntungan pribadi, kelompok, atau pihak lainnya (individu, perusahaan, atau lembaga). Ada empat model yang menjelaskan mengapa orang melakukan penipuan: *Fraud Triangle Theory*, *Diamond Fraud Theory*, *Pentagon Fraud Theory*, dan *Hexagon Fraud Theory*. Pada tahun 1953, *Cressey* mengajukan gagasan segitiga penipuan. (*Cressey*, 1953) menyimpulkan bahwa seseorang melakukan kecurangan ketika merasakan tiga faktor (1) (*pressure*); (2)

(*opportunity*) peluang yang diakui.(3) (*rationalization*) Rasionalisasi terletak pada hati nurani dari orang tersebut.



Gambar 2.1 Fraud Triangel

*Fraud Triangel Theory* menyatakan bahwa faktor-faktor tertentu akan meningkatkan risiko terjadinya penipuan, namun hal ini tidak memberikan hasil yang sempurna sehubungan dengan era saat ini. Ini karena modelnya sendiri hampir setengah abad, dan telah terjadi banyak perubahan sosial yang terlihat selama ini tahun (Vousinas, 2019). Lalu teori ini berkembang menjadi teori Fraud Diamond.



Gambar 2.2 Fraud Diamond

Bentuk pengembangan dari Fraud Theory dikemukakan oleh (Wolfe & Hermanson, 2004) sebagai *Fraud Diamond Theory*. (Kassem & Higson, 2012) menyatakan jika individu tidak mampu melakukan kejahatannya maka tidak akan ada kecurangan la juga berpendapat bahwa ciri-ciri dan kemampuan keperibadian

seseorang akan berdampak terhadap kemungkinan terjadinya penipuan. Sehingga (Wolfe & Hermanso, 2004) mengusulkan pengembangan teori yang dikenal *fraud diamond* dengan menambah 1 faktor yang mempengaruhi *firaud* yaitu kompetensi (*competence*).

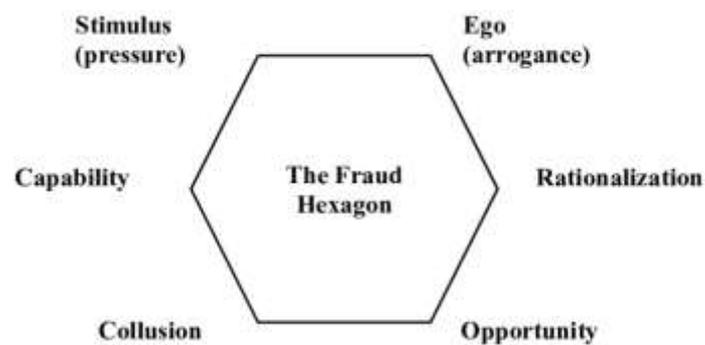
Semakin berkembangnya teori fraud hingga munculah teori *fraud petangon* sebagai bentuk perluasan dari teori *Fraud Diamond*, Arogansi merupakan sebuah sikap superioritas atau keserakahan pada diri individu yang merasa pengendalian kontrol internal sama sekali tidak berlaku untuknya (Crowe, 2011). Sehingga (Crowe, 211) menambahkan arogansi (*arrogance*) kedalam teori *fraud pentagon* ini. Teori ini mempertimbangkan semuanya faktor-faktor yang diperlukan untuk terjadinya aktivitas penipuan.



Gambar 2.3 Fraud Pentagon

Teori terkait fraud terus berkembang hingga teori terbaru dikemukakan oleh (Vousinas, 2019) yang menambahkan elemen kolusi (*collusion*) dalam teori *fraud hexagon*. Menurut jika kolusi sudah terlanjur terjadi khususnya antara karyawan atau antara karyawan dengan pihak eksternal, maka menghentikan tindakan ini akan

menjadi lebih sulit. Sehingga secara keseluruhan *Fraud Hexagon Theory* memiliki enam unsur: (1) Tekanan (*pressure*); (2) Peluang (*opportunity*); (3) Rasional (*rationalization*); (4) Kemampuan (*competence*); (5) Kesombongan (*arrogance*); dan (6) Kolusi (*collusion*). Teori ini mempertimbangkan semua faktor-faktor yang diperlukan untuk terjadinya aktivitas penipuan.



Gambar 2.4 Fraud Hexagon

### 1. Tekanan (*pressure*)

Tekanan menjadi motivasi yang mendorong dilakukan tindak *fraud*. Kecurangan berpotensi terjadi karena tekanan suatu kondisi yang memaksa. Tekanan tersebut meliputi adanya target yang ingin dicapai atau kondisi sulit. Biasanya, tujuan kecurangan adalah untuk menguntungkan individu maupun organisasi (Ramadhan, 2020). Jenis-jenis tekanan yang mendorong seseorang melakukan tindakan kecurangan dijelaskan dalam (Statement on Auditing Standards (SAS) No. 99, 2002) antara lain:

#### a. *Financial Stability* (Stabilitas Keuangan)

(*Statement on Auditing Standards* (SAS) No. 99, 2002)

mengindikasikan bahwa stabilitas keuangan suatu entitas terancam karena

faktor-faktor seperti industri, status perekonomian, atau entitas operasi itu sendiri, manajer mungkin merasa tertekan untuk melakukan penipuan. Yang dimaksud dengan “stabilitas keuangan” adalah keadaan keuangan suatu perusahaan yang baik dan stabil yang ditunjukkan oleh besarnya aset atau kekayaan yang dimiliki perusahaan tersebut. Rasio perubahan aset atau perubahan aset selama periode dua tahun, merupakan metrik yang digunakan untuk menilai stabilitas keuangan.

b. *Eksternal Pressure* (Tekanan Eksternal)

Tekanan yang tidak wajar dari pihak ketiga kepada manajemen untuk memenuhi kewajiban dan harapan bisa menyebabkan praktik kecurangan. Tekanan eksternal dapat berupa kemampuan untuk membayar hutang atau memperoleh pinjaman (Rachmania, 2018). Tekanan eksternal ini dapat dihitung dengan menggunakan *leverage* yaitu kemampuan perusahaan dalam memanfaatkan pembiayaan utang. *Leverage* ini merupakan besarnya total hutang suatu perusahaan dibandingkan dengan total asetnya.

c. *Personal Financial Need* (Kebutuhan Keuangan Pribadi)

Para eksekutif memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kesehatan keuangan organisasi jika menyangkut kebutuhan keuangan pribadi. Pengendalian terhadap keuangan suatu perusahaan dapat dicapai dengan kepemilikan saham internal yang besar (Rachmania, 2018). Kepemilikan saham yang dimiliki oleh pihak internal dapat digunakan untuk mengukur kebutuhan finansial pribadi.

d. *Financial Target* (Target Keuangan)

Tekanan keuangan memainkan peran penting dalam meningkatkan risiko penipuan atau *fraud* di kalangan perusahaan. Target keuangan adalah target yang diharapkan suatu perusahaan. Dalam kaitannya dengan penghindaran pajak hal ini digambarkan dengan tanggung jawab manajer sebagai pengelola perusahaan yang selalu ditekan untuk memberikan kinerja terbaiknya dalam mencapai target yang telah ditentukan. Sehingga manajemen akan berupaya menggunakan strategi dalam mencapai target seperti dengan menggunakan teknik penghindaran pajak.

Sehingga dalam penelitian ini peneliti memilih target keuangan (*financial target*) yang menjadi proksi dari tekanan dalam melakukan penghindaran pajak (Nurani & Oktavia, 2017). *Financial target* terpenuhi ketika perusahaan menghasilkan keuntungan. ROA (*Return On Assets*) ialah metrik yang berguna untuk mengevaluasi upaya perusahaan dalam mendapatkan keuntungan (Fuad *et al.*, 2020).

*Return on Assets* atau ROA, adalah pengukuran dari target keuangan yang digunakan dalam penelitian ini. Salah satu ukuran efektivitas perusahaan dalam mengelola modalnya untuk kelangsungan hidup jangka panjang adalah ROA. Selain itu kapasitas manajemen dalam menghasilkan keuntungan juga dinilai dengan ROA. ROA yang tinggi dari tahun sebelumnya akan menjadi tolak ukur bagi manajemen berkelanjutan untuk mempertahankan profitabilitas. Jika sebuah bisnis menetapkan sasaran

ROA yang tinggi, ada kemungkinan mereka akan bertindak curang (Mardianto & Tiono, 2019). Cara menghitung ROA adalah dengan:

$$ROA = \frac{\text{Laba Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

ROA menggambarkan ukuran profitabilitas perusahaan. Perusahaan dengan keuntungan tinggi dapat mengatur operasional mereka untuk meminimalkan kewajiban pajak mereka, yang akan menunjukkan kecenderungan untuk menghindari pembayaran pajak.

Standar yang harus dicapai untuk ROA yaitu dengan nilai 5,98%. Ini berarti jika nilai ROA berada di atas 5,98% berarti nilai ROA dapat dikategorikan baik, dan sebaliknya jika nilai ROA kurang dari 5,98% berarti ROA dapat dikategorikan kurang baik (Fuad *et al.*, 2020)

## 2. Peluang (*opportunity*)

*Fraud* dapat terjadi karena adanya peluang untuk melakukan *fraud* tersebut. Peluang dalam konteks ini mengacu pada kurangnya fungsi kontrol dalam organisasi sehingga para pelaku yang awalnya tidak mempunyai niat untuk melakukan *Fraud*, akhirnya bisa melakukan *Fraud* (Ramadhan, 2020). (*Statement on Auditing Standards* (SAS) No. 99, 2002) menjelaskan kecurangan disebabkan oleh tiga kriteria terkait peluang, yaitu sebagai berikut:

### a. *Nature of Industry* (Kondisi Industri)

Kondisi industri merupakan kondisi yang diinginkan bagi sebuah bisnis di dalam industri tersebut (Tiffani & Marfuah, 2015). Karena setiap bisnis itu unik, maka bisnis tersebut perlu memiliki perkiraan atau

kebijakannya sendiri saat membuat laporan keuangan. Karena ini adalah salah satu akun yang besarnya dipengaruhi oleh estimasi manajemen, keadaan industri dapat diperkirakan berdasarkan tingkat perubahan piutang (Tiffani & Marfuah, 2015).

b. *Organizational Structure* (Struktur Organisasi)

Semakin banyak peran manajer senior, konsultan, dan dewan direksi yang keluar dari perusahaan, yang menunjukkan struktur organisasi yang tidak stabil. Peluang terjadinya penipuan muncul ketika jabatan direksi suatu perusahaan mengalami perubahan posisi atau masa jabatan (Sudarno & Lestari, 2019). Variabel CEO, yaitu Direktur Utama atau Direktur Utama yang menduduki dua jabatan atau lebih, baik berasal dari perusahaan yang sama maupun di perusahaan lain, dapat digunakan sebagai alat untuk mengevaluasi struktur organisasi.

c. *Ineffective of Monitoring* (Pengendalian yang tidak efektif)

*Ineffective monitoring* merujuk pada situasi dimana pengawasan yang tidak efektif terhadap kinerja atau operasional perusahaan. Keterkaitan antara *ineffective monitoring* dan kecurangan sangat erat karena ketika ketidakefektifan dalam pengendalian ini terjadi maka peluang untuk terjadinya kecurangan menjadi lebih besar, sehingga hal ini dapat menjadi salah celah awal tindak kecurangan dalam suatu organisasi (Krisnawati & Masdiantini, 2022). Dalam (Skousen *et al.*, 2009) memaparkan adanya kecenderungan secara konsisten pada perusahaan dengan temuan *fraud* hanya terdiri dari sedikit anggota

dewan komisaris eksternal dan tidak sebanding dengan jumlah yang ada di perusahaan yang tidak melakukan *fraud*. Hal ini menunjukkan bahwa jika sistem pengawasan atau monitoring telah efektif, maka akan menurunkan kemampuan dalam manajemen laba oleh agent atau manajemen di suatu perusahaan. Dewan komisaris independen diperlukan dengan tujuan meningkatkan eefektivitas pengawasan menyeluruh atas tindakan manajemen. Dewan komisaris independen merupakan anggota dewan komisaris yang tidak ada keterkaitan dengan pemegang saham, direktur, atau komisaris lainnya, tidak bekerja ganda dengan perusahaan terkait, dan memahami peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal. Rasio proporsi komisaris independen (BDOUT) dapat digunakan untuk mengukur tidak efektifnya pengawasan (Susianti & Yasa, 2015) Menurut (Susianti & Yasa, 2015) menyebutkan proporsi dewan komisaris independen dapat diukur dengan rumus:

$$BDOUT = \frac{\text{Jumlah dewan komisaris independen}}{\text{Jumlah dewan komisaris}}$$

Standar dewan komisaris independen berdasarkan (Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 57 /POJK.04/2017, 2017) menunjukkan jumlah komisaris independen diwajibkan lebih dari atau sama dengan 30% dari jumlah seluruh anggota dewan komisaris secara keseluruhan. Dewan komisaris independen mempunyai wewenang untuk mengontrol manajemen perusahaan untuk meminimalkan biaya agensi dan menghemat pajak, yang pada akhirnya membatasi penghindaran pajak.

Oleh karena itu peneliti memilih *ineffective monitoring* sebagai proksi dalam kesempatan (*opportunity*) yang diukur menggunakan rasio dewan komisaris independen.

### 3. Rasionalisasi (*rationalization*)

Rasionalisasi merupakan salah satu bentuk pembenaran terhadap perbuatan *fraud* yang dilakukan (Indriyanto, 2022). Persepsi bahwa kecurangan yang dilakukan bukanlah suatu pelanggaran, melainkan suatu hal yang memang wajar untuk dilakukan ini memicu terjadinya kecurangan. Rasionalisasi menjadi pembenaran atas tindakan *Fraud* (Ramadhan, 2020). Rasionalisasi menjadi aspek ketiga dari *fraud hexagon* yang cukup sulit untuk diidentifikasi, di mana pelaku terus-menerus mencari penjelasan yang masuk akal dan logis atas tindakan penipuan yang mereka lakukan (Rachmania, 2018). (*Statement on Auditing Standards* (SAS) No. 99, 2002) menyatakan bahwa *auditor opinion* dan *auditor change* dapat digunakan untuk mengukur tingkat rasionalisasi suatu perusahaan.

Menurut (Fauziah, 2015) opini audit ialah evaluasi yang diberikan oleh seorang auditor terkait dengan wajar atau tidaknya laporan keuangan perusahaan, pada semua hal material, dan dengan menitik beratkan apakah penyusunan laporan keuangan telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Opini audit yakni komponen dari laporan audit yang mana auditor menyampaikan pendapatnya tentang kelayakan laporan keuangan perusahaan setelah melakukan audit.

Opini audit adalah komponen inti dari laporan audit yang memberikan informasi utama. Pendapat auditor disampaikan dalam format tertulis, biasanya dalam bentuk laporan audit standar.

Opini wajar tanpa pengecualian yang dirilis auditor dapat dipertanggungjawabkan. Ini dapat menunjukkan tidak adanya kecurangan ataupun ditemukannya tanda-tanda fraud sehingga kinerja perusahaan dinilai baik. Dengan ini, opini auditor dapat menentukan ketepatan keputusan investor dalam berinvestasi. Apabila opini yang dikeluarkan auditor untuk perusahaan baik, maka menunjukkan bahwa laporan keuangan perusahaan tersebut berkualitas dan kemungkinan terjadinya fraud sangatlah kecil.

Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraph penjelasan yakni opini yang dikeluarkan oleh auditor karena auditor merasa perlu atau wajib memberikan informasi tambahan. Adapun terdapat beberapa situasi yang melatarbelakangi auditor memberikan opini ini adalah karena beberapa kondisi yaitu *trend negative*, petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, masalah intern, dan masalah lainnya yang telah terjadi ((IAPI, 2011). Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraph penjas membuat pihak manajemen membenarkan atau merasionalkan *fraud* yang telah dilakukan (Annisya *et al.*, 2016).

Ada lima pendapat atau opini yang dapat diberikan oleh auditor yaitu adalah : *Unqualified Opinion* (pendapat wajar tanpa pengecualian), *Unqualified Opinion With Explanatory Language* (pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjas), *Qualified Opinion* (pendapat wajar

dengan pengecualian), *Adverse Opinion* (pendapat tidak wajar), dan *Disclaimer Opinion* (tidak memberikan pendapat).

Oleh karena itu dalam elemen rasionalisasi pada *fraud hexagon* peneliti menggunakan opini audit (*auditor opinion*) yang diukur menggunakan *variabel dummy*. Yaitu dengan memberi 1 (satu) jika opini audit wajar tanpa pengecualian sedangkan 0 jika opini audit wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjas.

#### **4. Kompetensi (*competence*)**

Kompetensi dalam hal ini diartikan sebagai kemampuan dari pelaku kecurangan sehingga berhasil mencari celah yang terdapat pada pengendalian internal perusahaan, mengembangkan strategi penggelapan dengan sedemikian rupa serta dapat mengendalikan kondisi sosial sehingga dapat mempengaruhi orang lain untuk berkerja sama dengannya dan mendapatkan suatu keuntungan (Marks, 2012). Tindakan *fraud* memerlukan kemampuan untuk mewujudkannya. Pendapat ini didasarkan pada kenyataan bahwa penipuan berawal dari kesengajaan. Penipuan terjadi apabila niat tersebut dapat dilakukan karena pelaku mempunyai kemampuan (Ramadhan, 2020). (Tjahjono *et al.*, 2013) menguraikan sejumlah faktor yang perlu dipertimbangkan dalam elemen kemampuan, yaitu:

- a) Posisi pelaku terhadap fungsi organisasi tertentu
- b) Kemampuan pelaku dalam memahami dan memanfaatkan kelemahan sistem akuntansi dan pengendalian internal

- c) tingginya rasa percaya diri (ego) pelaku, yang membuat pelaku yakin bahwa dirinya tidak akan terdeteksi atau dapat menjauhkan diri dari permasalahan apa pun yang mungkin timbul; dan
- d) Kemampuan pelaku bekerja sama dengan orang lain untuk menutupi perbuatannya

Karena terampil melihat peluang dan menyadari kelemahan dalam operasi tertentu yang dapat menimbulkan kecurangan, maka direksi dianggap mempunyai kapasitas untuk melakukan tindakan kecurangan (Indriyanto, 2022). Kemampuan pihak manajemen tersebut semakin didukung oleh adanya pergantian dewan direksi didalam perusahaan (Himawan & Wijanarti, 2020). Menurut (Siddiq *et al.*, 2016) pergantian direksi merupakan proksi dalam kemampuan yang mendorong terjadinya *fraud*. *Stress period* yang disebabkan oleh pergantian direksi akan meningkatkan peluang terjadinya penipuan. Pergantian direktur diyakini akan menurunkan efektivitas kinerja karena individu tersebut membutuhkan waktu lebih lama untuk terbiasa dengan budaya direktur baru (Rahman & Nurbaiti, 2019). Sehingga ketika perusahaan sering melakukan pergantian direksi maka akan meningkatkan peluang terjadinya penipuan.

Berdasarkan (Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33 /POJK.04/2014, 2014) 1 (satu) periode masa jabatan anggota Direksi paling lama 5 (lima) tahun atau sampai dengan penutupan RUPS tahunan pada akhir 1 (satu) periode masa jabatan dimaksud.

Pergantian direksi sebagai salah satu pemilik jabatan tertinggi pada perusahaan dapat mengindikasikan adanya tindak penyelewengan. Hal ini dikarenakan posisi dan jabatannya yang dapat memengaruhi kinerja manajemen perusahaan. Variabel pergantian direksi ini juga menjelaskan elemen *capability* (kemampuan), karena kemampuan seseorang dapat memengaruhi manajemen perusahaan (Puspita et al., 2021). Pergantian direksi ini diukur menggunakan *variabel dummy*. Yaitu dengan mengamati apakah dalam perusahaan terdapat direksi yang diganti jabatannya. Tanda 0 diberikan bagi perusahaan yang direksinya tidak diganti dan tanda 1 bagi perusahaan yang direksi diganti.

#### **5. Kesombongan (*arrogance*)**

Menurut (Crowe, 2011), arogansi adalah sikap bahwa seseorang lebih unggul dari orang lain dan beropini bahwa hak-haknya tidak terpengaruh, dan bahwa seseorang dikecualikan dari pengendalian internal dan peraturan perusahaan. *Fraud* bisa terjadi karena kesombongan. Motivasi arogansi menjelaskan kecurangan yang dilakukan karena keserakahan dan kesombongan sehingga menghindari sistem pengendalian internal. Tujuan melakukan *fraud* lebih pada aspek non-materi, seperti kelas sosial dan gaya hidup (Ramadhan, 2020). Arogansi dapat diukur dengan narsisme direktur utama yang dapat dinilai dari jumlah foto CEO dalam annual report (Berlin, 2022).

Jumlah foto CEO dapat mengindikasikan tingkat narsistik seseorang atas jabatan dan posisinya yang tinggi dan semua pihak harus mengetahuinya.

Jumlah foto yang sering disertakan dalam laporan tahunan suatu perusahaan yang menampilkan profil CEO, dikenal sebagai “*frequent number of CEO’s picture*” (Crowe, 2011). Seorang CEO yang senang menampilkan dirinya dalam laporan tahunan melakukan hal tersebut untuk menunjukkan kepada publik tingkat kedudukan sosial, kekuasaan, dan pencapaian profesionalnya. Ini menunjukkan kesombongan CEO yang tinggi. Seseorang yang sangat arogan mungkin akan melakukan kecurangan demi mempertahankan posisi dan otoritasnya. Sifat arogansi juga membuat CEO menjadi seolah-olah paling berkuasa dan dapat melakukan apapun untuk kepentingannya sendiri, termasuk dalam melakukan tindakan penghindaran pajak (Kusiyah *et al.*, 2022) menjelaskan penilaian dalam jumlah foto CEO ini dengan memberikan skor sesuai kriteria sebagai berikut:

Skor 1 = Foto CEO tidak ada

Skor 2 = Foto CEO dengan 1 atau lebih rekan eksekutif lain

Skor 3 = Foto sendiri CEO dengan ukuran kurang dari setengah halaman

Skor 4 = Foto sendiri CEO dengan ukuran lebih dari setengah halaman

## **6. Kolusi (*collusion*)**

Kolusi adalah suatu sikap maupun tindakan yang bertentangan dengan nilai kejujuran yang dapat dilakukan individu dengan individu lainnya dalam proses pembuatan suatu perjanjian maupun kesepakatan tertentu. Kolusi dapat dilakukan antar pegawai di dalam perusahaan, kelompok individu pada beberapa perusahaan, serta antarperusahaan secara bersamaan (Vousinas, 2019). Praktik kolusi dalam suatu perusahaan dapat dilihat melalui koneksi

pejabat perusahaan dengan konsentrasi kepemilikan (Shleifer & Vishny, 1994).

Koneksi politik yang dibangun suatu perusahaan dapat memberikan berbagai manfaat. Keuntungan perusahaan yang memiliki koneksi politik adalah mereka lebih mudah memperoleh pinjaman bank, membayar pajak, dan memperoleh kontrak pemerintah. Keuntungan lainnya adalah kewenangan khusus yang diberikan kepada perusahaan (Butje & Tjondro, 2014).

Sehingga kolusi ini dapat diukur dengan koneksi politik. Yang mana pengukuran menggunakan *variabel dummy* (Kusumosari, 2020). Yaitu kode 1 untuk perusahaan yang memiliki koneksi politik, yaitu apabila salah satu dari direktur atau komisaris merupakan anggota maupun mantan anggota dari DPR, kabinet eksekutif, pejabat pemerintahan termasuk militer, atau partai politik. Serta kode 0 diberikan untuk perusahaan yang tidak memiliki koneksi politik.

### **2.2.3 Penghindaran Pajak**

Penghindaran pajak menurut (G. M. Sari, 2014) yakni suatu metode transaksi yang dirancang untuk menekan jumlah beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan (celah) undang-undang perpajakan. Semua bisnis dengan keuntungan yang berbeda dapat melakukan penghindaran pajak. Perencanaan pajak dan penghindaran pajak sama-sama menggunakan strategi hukum legal untuk menurunkan beban pajak. Sedangkan menurut (Mardiasmo, 2018) mengatakan bahwa penghindaran pajak adalah usaha meringankan beban pajak dengan tidak

melanggar undang-undang. Penghindaran adalah strategi dan teknik penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan.

Berdasarkan penjelasan penjelasan yang telah dijabarkan, maka *tax avoidance* atau penghindaran pajak merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalisir atau mengurangi jumlah pajak yang terutang dengan tidak melanggar peraturan perpajakan dan undang-undang yang sudah ada.

*Tax evasion* (penggelapan pajak) terjadi sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) dikeluarkan. Hal ini merupakan pelanggaran terhadap undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak/ mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Wajib pajak di setiap negara terdiri dari Wajib Pajak besar (berasal dari *multinational corporation* yang terdiri dari perusahaan-perusahaan penting nasional) dan Wajib Pajak kecil (berasal dari profesional bebas yang terdiri dari dokter yang membuka praktek sendiri, pengacara yang bekerja sendiri, dll).

Penyelundupan pajak merupakan perbuatan tercela yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau penasihat ahlinya yang bertujuan dengan sengaja melakukan pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

*Tax Evasion* merupakan tindakan yang ilegal yang memperkecil ataupun meloloskan diri untuk tidak membayar pajak sesuai dengan besarnya pajak yang harus dibayarkan.

Menurut (Erly Suandy,2014) menjelaskan *tax evasion* sebagai berikut :  
 “penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan pengurangan pajak yang dilakukan dengan melanggar peraturan perpajakan seperti memberi data-data palsu atau menyembunyikan data. Dengan demikian, penggalapan pajak dapat dikenakan sanksi pidana.”

Pada umumnya *tax avoidance* dan *tax evasion* mempunyai tujuan yang sama, yaitu mengurangi beban pajak, akan tetapi cara penggelapan pajak dalam mengurangi beban pajaknya jelas-jelas merupakan perbuatan ilegal atau perbuatan melanggar hukum. Penyebab Wajib Pajak melakukan *tax evasion* diantaranya adalah fitrahnya penghasilan yang diperoleh wajib pajak yang utama ditunjukkan untuk memenuhi kebutuhan hidupnya. Pada saat telah memenuhi ketentuan perpajakan timbul kewajiban pembayaran pembayaran pajak kepada negara. Timbul pula konflik antara kepentingan diri sendiri dan kepentingan negara.

Ada beberapa cara untuk mengukur penghindaran pajak. Tarif pajak efektif (ETR) adalah salah satu caranya. Rasio pajak yang dibayarkan terhadap pendapatan sebelum pajak selama periode waktu tertentu disebut pembayaran pajak efektif. Manajer dapat menilai keberhasilan rencana pajak perusahaan dengan ETR. Rumus berikut dapat digunakan untuk menentukan ETR:

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Pendapatan Sebelum Pajak}}$$

*Cash Effective Tax Rate* (CETR) adalah metrik kedua. Dewinta dan Setiawan (2016) menyatakan bahwa teknik CETR sesuai dengan pengenaan tarif tetap dan memperhitungkan pembayaran pajak tunai yang dilakukan atas pendapatan usaha sebelum pajak penghasilan. CETR yang rendah menunjukkan bahwa suatu

organisasi berusaha menghindari pembayaran pajak, menurut (Suntari & Mulyani, 2020) rumus ini digunakan untuk menghitung CETR:

$$CETR = \frac{\text{Pembayaran Pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Pengukuran ketiga adalah dengan *Book Tax Different* (BTD) yaitu perhitungan yang menunjukkan selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal.

Rumus berikut dapat digunakan untuk menghitung BDT:

$$BTD = \frac{\text{Laba Akuntansi} - \text{Laba Fiskal}}{\text{Total Aset}}$$

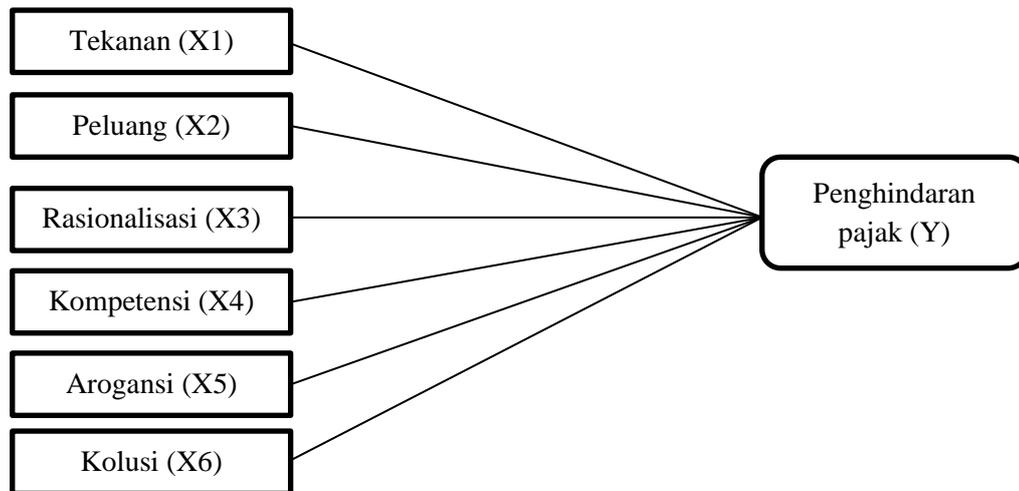
CETR adalah pengukuran penghindaran pajak yang dipilih peneliti dari tiga metrik yang tersedia. Pengukuran ini digunakan karena memberikan gambaran yang lebih akurat tentang adanya operasi penghindaran pajak. Untuk menentukan berapa banyak uang yang sebenarnya dikeluarkan perusahaan untuk pembayaran pajak, CETR dapat mengevaluasi dari catatan arus kas. Pengukuran *CETR* menurut (Ritonga, 2019) baik untuk menggambarkan adanya kegiatan *tax avoidance* karena CETR tidak berpengaruh dengan adanya perubahan estimasi seperti adanya perlindungan pajak. Menurut (Tebiono & Sukadana, 2019) perusahaan dikatakan melakukan penghindaran pajak ketika menunjukkan nilai *Cash Effective Tax Rate* (*CETR*) yang berada dibawah *statutory tax rate* atau tarif pajak penghasilan badan, dengan tariff PPh Badan di Indonesia pada tahun 2021 dan 2022 pada (stats.oecd.org, 2022) yaitu sebesar 22%, sehingga perusahaan dikategorikan melakukan penghindaran pajak jika nilai CETR menunjukkan angka kurang dari 22% (< 22%) dan jika nilai *Cash Effective Tax Rate* (*CETR*) lebih dari sama dengan

22% ( $\geq 22\%$ ), maka perusahaan dikategorikan tidak melakukan penghindaran pajak.

Dengan pengukuran menggunakan CETR ini akan menunjukkan tingkat penghindaran pajak yang rendah digambarkan dengan nilai CETR yang tinggi sebaliknya tingkat penghindaran pajak yang tinggi ditunjukkan dengan nilai CETR yang rendah (Ayu Widya Lestari & Putri, 2017).

### **2.3 Kerangka Pemikiran**

Menurut (Sugiyono, 2017) kerangka pemikiran adalah sebuah penggambaran konseptual terkait dengan keterkaitan antara teori dengan berbagai faktor yang telah diketahui dan ditetapkan sebagai masalah yang penting. Kerangka berpikir yang baik akan menjelaskan secara teoritis pertautan antar variabel yang akan diteliti. Dalam penelitian ini menunjukkan hubungan antar dua jenis variabel yaitu variabel independen (variabel bebas) dan variabel dependen (variabel terikat). Variabel independen ini terdiri atas Tekanan (X1), Peluang (X2), Rasionalisasi (X3), Kompetensi (X4), Arogansi (X5), Kolusi (X6). Sedangkan variabel dependen adalah *Tax Avoidance* (Y) pada perusahaan minyak dan gas yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Dari penjabaran tersebut maka kerangka berpikir gambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.5 Kerangka Konseptual

## 2.4 Pengaruh / Hubungan Antar Variabel

### 4.1.1 Pengaruh Tekanan Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan

#### Minyak dan Gas di BEI

Tekanan menjadi motivasi yang mendorong dilakukannya tindakan *fraud*. Kecurangan berpotensi terjadi karena tekanan atau suatu kondisi yang memaksa. Tekanan keuangan memainkan peran penting dalam meningkatkan risiko penipuan atau *fraud* di kalangan perusahaan. Tekanan keuangan terkait dengan perusahaan dalam menghasilkan keuntungan dan ROA (*Return On Assets*) merupakan metrik yang berguna untuk mengevaluasi upaya perusahaan dalam menghasilkan keuntungan (Fuad *et al.*, 2020). *Return on Assets* (ROA) menunjukkan kemampuan manajemen dalam memperoleh laba, sehingga hal ini akan berkaitan dengan tindakan penghindaran pajak. Tekanan yang tinggi yang dilihat dari keuntungan perusahaan dalam menggunakan asetnya akan mendorong perusahaan untuk berbuat curang. ROA yang besar akan menunjukkan tekanan keuangan dalam mencapai target keuangan juga akan besar, hal ini memungkinkan

manajemen dalam melakukan praktik penghindaran pajak untuk memenuhi target tersebut.

Gagasan ini didukung dengan teori *agency* yang mana manajer mempunyai beberapa kepentingan, diantaranya ingin meningkatkan kesejahteraannya, salah satunya melalui mendapatkan imbalan berupa bonus dari investor atas kontribusinya terhadap perusahaan. Sehingga, para manajer berupaya melakukan cara agar kinerjanya mendapat kesan dan penilaian yang baik di mata investor. Perusahaan akan menerapkan berbagai kebijakan untuk memaksimalkan kinerja perusahaan, salah satunya yang dapat dilakukan adalah mengurangi beban pajak perusahaan. Didasarkan pada teori keagenan, agensi dapat menggunakan sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk memaksimalkan kompensasi kinerja agensi. Dengan kata lain, perusahaan dapat mengurangi beban pajak perusahaan sekaligus memaksimalkan kinerja perusahaan. Umumnya, perencanaan pajak yang dilakukan akan meningkatkan arus kas setelah pajak sehingga pemilik kepentingan dapat meningkatkan nilai perusahaan (Desai & Dharmapala, 2006). Didasarkan pada hal ini, para manajer cenderung termotivasi untuk terlibat secara langsung dalam upaya penghindaran pajak (Bauer *et al.*, 2018).

Manajer bertanggung jawab sebagai pengelola perusahaan, selalu menghadapi tekanan untuk memberikan kinerja optimal dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Hal ini mendorong manajemen untuk mencari strategi seperti menggunakan teknik penghindaran pajak, guna mencapai target tersebut.

Berdasarkan penelitian terdahulu menurut (Waruwu & Kartikaningdyah, 2019) dan (Putri & Putra, 2017) yang mengungkapkan pengaruh tekanan yang

diproksikan dengan ROA terhadap penghindaran pajak adalah berpengaruh negatif. Semakin tinggi ROA maka akan menunjukkan tingginya tekanan perusahaan dalam mencapai target keuangan. Dengan demikian, perusahaan yang memiliki target keuangan yang ambisius akan berupaya mengurangi beban kewajiban perpajakan untuk mencapai tujuan tersebut, ini akan menunjukkan kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak.

#### **4.1.2 Pengaruh Peluang Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan**

##### **Minyak dan Gas di BEI**

*Fraud* dapat terjadi karena adanya peluang untuk melakukan *fraud* tersebut. Peluang dalam konteks ini mengacu pada kurangnya fungsi kontrol dalam organisasi sehingga para pelaku yang awalnya tidak mempunyai niat untuk melakukan *fraud*, akhirnya bisa melakukan *fraud*. Kurangnya fungsi kontrol dapat terjadi karena *Ineffective monitoring*. Rasio proporsi komisaris independen (BDOUT) dapat digunakan untuk mengukur tidak efektifnya pengawasan (Susianti & Yasa, 2015).

Dewan komisaris independen mempunyai wewenang untuk mengontrol manajemen perusahaan untuk membatasi penghindaran pajak yang dilakukan untuk kepentingannya. Oleh karena itu, peluang besar untuk melakukan kecurangan akan tercermin dari proporsi dewan komisaris yang kurang independen. Ini terkait dengan *agency theory* yang menunjukkan adanya perbedaan kepentingan antara agen dan principal yang menimbulkan konflik keagenan. Konflik tersebut memerlukan mekanisme *check* dan *balance* guna mengurangi kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan oleh manajemen. Berdasarkan teori

keagenan dewan komisaris independen di perusahaan memiliki bertanggung jawab untuk melakukan *monitoring* dan *controlling* terhadap tindakan pihak manajemen yang terkait dengan dengan kemungkinan terjadinya perilaku oportunistik (Jensen & W.H Meckling, 1976). Disinilah tugas dewan komisaris untuk mengawasi manajemen sementara manajemen bertanggung jawab atas peningkatan efisiensi dan daya saing perusahaan, ini memungkinkan dewan komisaris untuk mengawasi segala tindakan manajemen dalam mengelola perusahaan termasuk manajemen pajak (FCGI, 2004).

Hal ini selaras dengan hasil penelitian terdahulu menurut (Ervina & Wulandari, 2019) dan (Gunawan et al., 2021) mengungkapkan pengaruh peluang yang diprosikan dengan dewan komisaris independen terhadap penghindaran pajak adalah berpengaruh. Proporsi dewan komisaris independen yang tinggi ini akan menunjukkan peluang yang rendah dalam melakukan *fraud*. Ketika peluang untuk melakukan *fraud* rendah perusahaan cenderung mengurangi praktik penghindaran pajak. Kehadiran dewan komisaris independen dapat mengawasi dan mengontrol perusahaan untuk memastikan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan, sehingga mengurangi risiko penghindaran pajak. Adanya pengawasan yang ketat akan menjadikan manajemen untuk semakin berhati-hati dan lebih transparan dalam pengelolaan pajak. Pengawasan yang ketat ini akan memperkecil peluang perusahaan dalam melakukan *tax avoidance*.

#### **4.1.3 Pengaruh Rasionalisasi Terhadap Penghindaran Pajak Pada**

##### **Perusahaan Minyak dan Gas di BEI**

Rasionalisasi merupakan salah satu bentuk pembenaran terhadap perbuatan *fraud* yang dilakukan (Indriyanto, 2022). Persepsi bahwa kecurangan yang dilakukan bukanlah suatu pelanggaran, melainkan suatu hal yang memang wajar untuk dilakukan ini memicu terjadinya kecurangan termasuk penghindaran pajak. (Statement on Auditing Standards (SAS) No. 99, 2002) menyatakan *audit opinion* (opini perusahaan. Opini auditor merupakan opini yang dinyatakan oleh auditor dan melalui opini ini dapat dikatakan bahwa terdapat sesuatu atau tidak dalam laporan keuangan yang diaudit (Nurchoirunanisa *et al.*, 2020).

Opini wajar tanpa pengecualian yang dikeluarkan auditor dapat dipertanggungjawabkan, sehingga perusahaan dapat memperlihatkan kinerja baik yang terbebas dari adanya kecurangan. Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraph penjelasan yakni opini yang dikeluarkan oleh auditor karena auditor merasa perlu atau wajib memberikan suatu keterangan maupun informasi tambahan.

Dalam kaitannya dengan agensi teori bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara *agen* dan *principal* yang menimbulkan konflik keagenan. Adanya konflik tersebut mengakibatkan perlunya pengawasan terhadap pengambilan keputusan manajer melalui pihak ketiga untuk meminimalkan risiko konflik keagenan. Sehingga, keberadaan auditor independen diperlukan untuk menilai kewajaran laporan keuangan melalui opini audit yang diberikannya demi perlindungan kepentingan prinsipal yang seringkali dirugikan oleh perilaku menyimpang agen.

Hasil temuan oleh (Ji, 2019) mengungkapkan bahwa rasionalisasi yang dilihat dari opini audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraph penjelasan merupakan opini yang dikeluarkan oleh auditor karena auditor merasa penting atau wajib memberikan informasi tambahan. Beberapa kondisi yang menyebabkan auditor mengeluarkan opini ini adalah karena beberapa kondisi yaitu trend negative, petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, masalah intern, dan masalah luar biasa yang telah terjadi ((IAPI), 2011). Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjas membuat pihak manajemen membenarkan atau merasionalkan *fraud* yang telah dilakukan. (Annisya *et al.*, 2016). Sehingga ketika seseorang semakin merasionalkan fraud yang telah dilakukan maka akan membuat pola pikirnya terdorong untuk melakukan praktik penghindaran pajak.

#### **4.1.4 Pengaruh Kompetensi Terhadap Penghindaran Pajak Pada**

##### **Perusahaan Minyak dan Gas di BEI**

Tindakan *fraud* memerlukan kemampuan untuk mewujudkannya. Pendapat ini didasarkan pada kenyataan bahwa penipuan berawal dari kesengajaan. Penipuan terjadi apabila niat tersebut dapat dilakukan karena pelaku mempunyai kemampuan (Ramadhan, 2020). Direksi dianggap memiliki kemampuan dalam melakukan tindak kecurangan, karena direksi mengetahui celah-celah dan pandai melihat peluang didalam fungsi tertentu yang berpotensi untuk dilakukannya kecurangan (Indriyanto, 2022). Menurut (Siddiq *et al.*, 2016) pergantian direksi merupakan proksi dalam kemampuan yang mendorong terjadinya *fraud*. Pergantian direksi akan

menyebabkan *stress period* yang berdampak pada semakin terbuka untuk melakukan fraud.

Hal ini didukung dengan *agency theory* bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara *agent* dan *principle* yang menimbulkan konflik keagenan. *Agent* akan bersifat oportunistik dengan mementingkan kepentingannya. Masalah keagenan tersebut dapat merugikan pihak *principle* yang tidak terlibat secara langsung dalam mengelola perusahaan sehingga memiliki akses informasi yang dimiliki *principle* sangat terbatas. Sehingga yang memiliki kemampuan untuk melakukan penghindaran pajak disini adalah manajemen atau *agent*.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh (Pamunkas & Utomo, 2018) mengutarakan bahwa kompetensi yang diukur dari perubahan direksi akan mendorong perbuatan *fraud*. Hal ini menunjukkan pengaruh kompetensi terhadap penghindaran pajak adalah berpengaruh. Sehingga hal ini akan menunjukkan jika perusahaan sering melakukan pergantian direksi maka akan menunjukkan perusahaan memiliki kemampuan yang tinggi dalam melakukan kecurangan hal ini berdampak pada meningkatnya tindakan penghindaran pajak.

Pergantian direksi akan ada tahap penyesuaian dalam peralihan direksi lama ke direksi baru, dan pada masa inilah akan rentan kecurangan. Biasanya keadaan perusahaan tidak stabil sehingga membuat direksi baru belum mampu mengatasinya. Mereka akan melakukan kecurangan termasuk melakukan penghindaran pajak untuk memenuhi harapan principal. Pergantian direksi sebagai salah satu pemilik jabatan tertinggi pada perusahaan dapat mengindikasikan adanya tindak penyelewengan. Hal ini dikarenakan posisi dan jabatannya yang dapat

memengaruhi kinerja manajemen perusahaan dan posisi yang dimilikinya ini akan menjadi kemampuan atau kompetensinya dalam melakukan kecurangan. Sehingga kemampuan yang tinggi akan membuat perusahaan semakin melakukan tindakan penghindaran pajak.

#### **4.1.5 Pengaruh Arogansi Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan**

##### **Minyak dan Gas di BEI**

*Fraud* bisa terjadi karena kesombongan. Arrogansi dapat diukur dengan narsisme direktur utama yang dapat dinilai dari jumlah foto CEO dalam annual report (Berlin, 2022). Jumlah foto CEO dapat mengindikasikan tingkat narsistik seseorang atas jabatan dan posisinya yang tinggi dan semua pihak harus mengetahuinya. Sifat arogansi tersebut membuat CEO menjadi seolah-olah paling berkuasa dan dapat melakukan apapun untuk kepentingannya sendiri termasuk melakukan penghindaran pajak.

Untuk mendapat pujian dari CEO sebagai seorang eksekutif sangat penting untuk menunjukkan kinerja perusahaan yang baik. Hal ini selaras dengan *agency theory* bahwa pihak manajer sebagai *agent* mempunyai beberapa kepentingan, diantaranya ingin meningkatkan kesejahteraannya, salah satunya melalui mendapatkan imbalan berupa bonus dari investor atas kontribusinya terhadap perusahaan. Sehingga, para manajer berupaya melakukan cara agar kinerjanya mendapat kesan dan penilaian yang baik di mata investor, mereka dapat melakukan pembayaran pajak yang rendah demi memaksimalkan keuntungan perusahaan. Sehingga arogansi ini akan mendorong *agent* untuk bersifat oportunistik dengan mementingkan kepentingannya.

Hasil penelitian terdahulu oleh (Kalbuana et al., 2023) menunjukkan arogansi yang dilihat dari *narsisme* CEO berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hal ini karena CEO peduli dengan popularitas dan pujian yang mereka terima. Agar seorang CEO dapat menerima pujian, dia harus menunjukkan kinerja yang baik di perusahaan. Arogansi yang dimilikinya ini akan membuat ia terdorong untuk melakukan tindakan penghindaran pajak untuk meningkatkan kinerja perusahaan dan menerima pujian.

#### **4.1.6 Pengaruh Kolusi Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan**

##### **Minyak dan Gas di BEI**

Kolusi adalah suatu sikap maupun tindakan yang bertentangan dengan nilai kejujuran yang dapat dilakukan individu dengan individu lainnya dalam proses pembuatan suatu perjanjian maupun kesepakatan tertentu. Praktik kolusi dalam suatu perusahaan dapat dilihat melalui koneksi pejabat perusahaan dengan konsentrasi kepemilikan (Shleifier & Vishny, 1994).

Koneksi politik sebagai bentuk praktik kolusi dapat memberikan keuntungan bagi perusahaan misalnya kemudahan dan perolehan hak-hak istimewa (Butje & Tjondro, 2014). Perusahaan yang memiliki koneksi politik dapat dengan lebih mudah memperoleh pinjaman bank, keuntungan dalam hal perpajakan, dan mendapatkan kontrak dari pemerintah dapat diperoleh dengan lebih mudah. Perusahaan dengan kolusi yang tinggi dapat mendorong upaya penghindaran pajak karena adanya mendapatkan dari pemerintah.

Dalam kaitannya dengan *agency theory* bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara *agent* dan *principle* yang menimbulkan konflik keagenan. *Agent*

akan bersifat oportunistik dengan mementingkan kepentingannya. Kewenangan dalam hal pengelolaan asset yang dimiliki oleh perusahaan ditentukan oleh principle kepada agent dapat membuat agent menyingkirkan kepentingan dari principle dengan memanfaatkan insentifnya guna melakukan penghindaran pajak. Upaya ini bertujuan menurunkan besaran pajak yang harus dibayarkan perusahaan. Sehingga ketika *agent* atau manajemen perusahaan yang memiliki koneksi politik maka akan membantu mewujudkan kepentingan *agent* yaitu melakukan penghindaran pajak untuk meningkatkan kinerjanya.

Hasil temuan oleh (Z. K. P. Putra & Suhardianto, 2020) yang menunjukkan bahwa koneksi politik sebagai bentuk dari adanya kolusi berpengaruh pada penghindaran pajak. Kolusi yang dilakukan perusahaan akan menjadikan perusahaan memiliki inklusif dan perlakuan khusus. Sebagai contoh, lebih mudah dalam mendapatkan pinjaman modal, rendahnya potensi akan dilakukannya pemeriksaan pajak yang kemudian akan meningkatkan tindakan penghindaran pajak yang lebih agresif oleh perusahaan tersebut. Adapun perusahaan yang berpotensi besar melakukan *tax avoidance* adalah perusahaan yang mayoritas pemiliknya memiliki kepentingan dengan pihak dan atau yang berada pada pemerintahan.

## **2.5 Hipotesis Penelitian**

Menurut (Sugiyono, 2013), hipotesis dapat berbentuk jawaban untuk rumusan masalah dalam suatu penelitian yang sifatnya temporer. Disebut temporer karena hipotesis hanya berdasar pada fakta-fakta empiris yang didapatkan selama proses penghimpunan data.

Dalam penelitian ini, penulis mengambil keputusan sementara (hipotesis) berdasarkan kerangka yang telah dijelaskan di atas yaitu sebagai berikut:

H1: Tekanan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia

H2: Peluang berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia

H3: Rasionalisasi berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia

H4: Kompetensi berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia

H5: Arogansi berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia

H6: Kolusi berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada Perusahaan minyak dan gas di Bursa Efek Indonesia