

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak mempunyai peranan sebagai sumber penerimaan negara untuk membiayai beberapa kebutuhan pembangunan nasional. Pertumbuhan *tax ratio* sangat penting untuk mendukung target pembangunan yang ditetapkan oleh Pemerintah. *Tax Ratio* adalah perbandingan antara total pajak yang dikumpulkan oleh pemerintah dengan Produk Domestik Bruto (PDB) suatu negara. Berdasarkan data OECD (2024), *Tax Ratio* Indonesia adalah sebesar 12,1% dan cukup rendah dibandingkan dengan rata-rata negara Asia-Pasifik yaitu 19,3%.

World Bank (2025) menunjukkan bahwa kesenjangan penerimaan PPN dan PPh Badan di Indonesia rata-rata mencapai sekitar 6,4% dari PDB dengan sekitar 58% disebabkan oleh dua faktor utama yaitu adanya *policy gap* dan *compliance gap*. *Policy gap* merupakan berkurangnya penerimaan pajak terkait ketentuan khusus yang berbeda dengan sistem perpajakan secara umum misalnya terdapat insentif. Sedangkan *compliance gap* merupakan keterbatasan kemampuan pemerintah dalam mengumpulkan pajak karena sistem perpajakan di Indonesia menggunakan sistem *self assessment*. Rendahnya *Tax Ratio* Indonesia tidak hanya menunjukkan ruang perbaikan dalam struktur dan desain kebijakan pajak, namun juga menegaskan bahwa masih besarnya ketidakpatuhan wajib pajak, baik dalam pelaporan yang tidak lengkap maupun praktik penghindaran pajak yang menurunkan potensi penerimaan negara.

World Bank (2025) menegaskan bahwa *compliance gap* di Indonesia meliputi wajib pajak tidak menyampaikan SPT namun memiliki kewajiban dalam pelaporan (*non-filing*), wajib pajak tidak melaporkan penghasilan sesuai keadaan sebenarnya (*under-reporting*), wajib pajak tidak melakukan pembayaran sesuai jumlah pajak yang terutang (*under-payment*) dan masih terdapat kegiatan ekonomi di Indonesia yang tidak tercatat secara resmi (*underground/shadow economy*). Selain itu, World Bank juga menjelaskan bahwa *policy gap* di Indonesia mencakup terdapat barang atau jasa dikecualikan dari PPN, batasan peredaran usaha untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak yang memungut PPN, fasilitas/insentif PPN, tarif efektif pajak yang rendah, dan struktur sektor ekonomi Indonesia yang sebagian besar dibebaskan atau tidak dikenakan pajak.

Brown (2011) mendefinisikan penghindaran pajak sebagai pengaturan suatu transaksi untuk memperoleh keuntungan, manfaat, atau pengurangan pajak secara tidak sesuai dengan maksud undang-undang perpajakan. Penghindaran pajak lebih pada memanfaatkan celah yang terdapat pada peraturan perpajakan yang berlaku namun bertentangan dengan tujuan dari peraturan pajak yaitu mengumpulkan penerimaan bagi negara. Penghindaran pajak tidak hanya terkait persoalan teknis dari perencanaan pajak namun juga sebagai problem etika dan keadilan. Wajib pajak yang melakukan penghindaran pajak akan melemahkan kemampuan otoritas perpajakan untuk memprediksi jumlah pendapatan yang akan diperoleh dari suatu ketentuan perpajakan. Praktik penghindaran pajak berpotensi akan terus berkembang dan menurunkan basis perpajakan sehingga diperlukan

penelitian mengenai penghindaran pajak korporasi untuk memahami faktor-faktor yang dapat mendorong perilaku tersebut.

Penelitian Duhoon dan Singh (2023) menunjukkan bahwa perilaku penghindaran pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti karakteristik perusahaan, koneksi politik, tata kelola korporasi serta aktivitas tanggung jawab sosial perusahaan. Duhoon dan Singh (2023) lebih lanjut menemukan bahwa hubungan antara tanggung jawab sosial dan penghindaran pajak masih menunjukkan hasil yang kontradiktif. Lanis dan Richardson (2015) menemukan bahwa perusahaan yang memiliki tanggung jawab sosial cenderung tidak melakukan penghindaran pajak. Beberapa perusahaan dengan skor CSR yang tinggi lebih berhati-hati dan menghindari keputusan yang agresif dalam hal pajak karena dapat menghilangkan efek positif dari praktik *Corporate Social Responsibility* (CSR) serta memberikan rusaknya reputasi perusahaan. Adapun penelitian Arifin dan Rahmiati (2020) menunjukan bahwa pengungkapan *Corporate Social Responsibility* dapat meningkatkan agresivitas pajak khususnya pada dimensi umum dan dimensi sosial.

Tanggungjawab sosial perusahaan saat ini banyak diproksikan dengan kinerja atau pengungkapan *Environmental, Social dan Governance* (Anggraini dan Wahyudi, 2022; Agustini *et al.*, 2022; Pratiwi *et al.*, 2024). Pengungkapan ESG merupakan keterbukaan informasi perusahaan menyediakan informasi terkait laporan berkelanjutan (*Sustainable Report*) yang memuat kinerja ekonomi, keuangan, sosial dan lingkungan suatu perusahaan. Terminologi ESG sangat berkaitan langsung dengan kebijakan perusahaan swasta dalam keputusan

pendanaan, investasi dan aspek-aspek lainnya sehingga akan berdampak pada kewajiban perpajakan perusahaan.

Pengungkapan ESG sangat berkaitan erat dengan penerapan keuangan berkelanjutan. Otoritas Jasa Keuangan menerbitkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 51/POJK.03/2017 tentang Penerapan Keuangan Berkelanjutan untuk Lembaga Jasa Keuangan, Emiten dan Perusahaan Publik. Peraturan tersebut mengatur kewajiban menyusun dan menyampaikan laporan keberlanjutan, cara publikasi, jadwal bertahap dan sanksi administrasi. Tujuan penerapan keuangan berkelanjutan adalah menciptakan ekosistem finansial yang tidak hanya memperhatikan pada keuntungan jangka pendek namun juga selaras pada aspek lingkungan dan sosial untuk bagi kemakmuran jangka panjang. Penerapan keuangan berkelanjutan yang tercermin dalam laporan keberlanjutan diharapkan memberikan kestabilan ekonomi dan lingkungan serta kesejahteraan sosial.

Teori legitimasi menekankan bahwa perusahaan perlu memperoleh legitimasi dari pemangku kepentingan untuk menjalankan proses bisnisnya sehingga pengungkapan ESG menunjukkan bahwa aktivitas perusahaan telah sesuai dengan norma dan nilai sosial yang berlaku (Agustini *et al.*, 2023). Perusahaan yang memiliki komitmen ESG yang tinggi cenderung menghindari praktik penghindaran pajak karena dapat menurunkan legitimasi sosial. Peningkatan laporan keberlanjutan yang berisikan informasi ESG, memberikan minat peneliti untuk menghubungkan ESG dengan pajak yang dilaporkan oleh perusahaan. Yoon *et al.* (2021) menguji hubungan kinerja ESG dan penghindaran pajak dengan menggunakan proksi *book tax income difference* (BTD) pada

perusahaan Korea dan memberikan hasil bahwa ESG berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Semakin tinggi skor ESG maka semakin rendah penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Agustini *et al.* (2023) lebih lanjut menyimpulkan bahwa luas pengungkapan ESG berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax aggressiveness* yang diukur dengan *Effective Tax Rates* (ETR) dengan menggunakan sampel perusahaan *non-cyclicals* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2021. Namun beberapa penelitian yang menguji hubungan antara ESG dan penghindaran pajak menunjukkan hasil yang berbeda (Anggraini dan Wahyudi, 2022; Pratiwi *et al.*, 2024). Hasil penelitian Anggraini dan Wahyudi (2022) menemukan bahwa nilai dari pengungkapan ESG tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak yang diukur menggunakan *Cash Effective Tax Rate* (CETR) pada perusahaan LQ45 yang terdaftar di BEI selama tahun 2019-2021. Pratiwi *et al.* (2024) juga menemukan bahwa pengungkapan ESG tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* yang diukur menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR) pada perusahaan di BEI periode 2018-2022. Beberapa hasil penelitian yang belum konklusif dan masih rendahnya *tax ratio* di Indonesia, peneliti termotivasi untuk mengembangkan penelitian terdahulu untuk menguji hubungan antara pengungkapan ESG dan penghindaran pajak.

Teori agensi menjelaskan adanya konflik kepentingan antara pihak manajer dan pemilik sehingga manajer dapat bertindak oportunistik dengan melakukan penghindaran pajak (Duhoon dan Singh, 2023). Pengungkapan ESG dan audit berkualitas tinggi dapat mengurangi asimetri informasi sehingga dapat membatasi penghindaran pajak yang dilakukan oleh pihak manajer. Elgharbawy

dan Aladwey (2025) menjelaskan bahwa perusahaan dengan skor *Environmental, Social, and Governance* (ESG) yang tinggi memiliki penghindaran pajak yang rendah tetapi ketika skor tata Kelola yang lebih tinggi dapat meningkatkan penghindaran pajak. Hasil penelitian Khoirunisa dan Suwardi (2024) menemukan bahwa kualitas audit yang diukur dengan KAP *Big Four* berpengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak perusahaan dengan menggunakan proksi *cash effective tax rate* (CETR) pada perusahaan manufaktur di BEI periode 2011-2015. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big Four* menghindari untuk terlibat dalam penghindaran pajak karena dapat memberikan risiko terhadap reputasi perusahaan. KAP *Big Four* dianggap lebih profesional dan menerapkan praktek audit pajak yang sesuai dengan ketentuan berlaku. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Aziizah dan Meiranto (2024) menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak namun tidak signifikan pada perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI pada periode 2018-2022.

Penelitian Gaaya *et al.* (2017) menyatakan bahwa kualitas audit yang tinggi memoderasi penghindaran pajak perusahaan. Auditor berkualitas tinggi memiliki insentif, reputasi dan independensi yang lebih baik untuk mendeteksi serta membatasi praktik pelaporan yang berisiko seperti penghindaran pajak. Kualitas audit tidak hanya mempengaruhi kualitas pelaporan keuangan namun juga memastikan konsistensi tata kelola dan tanggungjawab sosial serta kebijakan pajak perusahaan sehingga dapat berpotensi memoderasi hubungan antara pengungkapan ESG dan penghindaran pajak. Hasil penelitian Arian dan Hay (2025) menunjukkan bahwa kualitas audit perusahaan KAP *Big Four* berpengaruh terhadap tingkat

agresivitas pajak yang tinggi yang ditandai dengan tarif pajak efektif yang lebih rendah sehingga adanya potensi *trade-off* antara reputasi auditor KAP *Big Four* dan insentif komersial dalam praktik.

Peneliti termotivasi untuk mengembangkan penelitian terdahulu yaitu penelitian Agustini *et al.* (2023) untuk menguji secara empiris pengaruh pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak yang pada penelitian sebelumnya dimoderasi oleh CEO Gender namun pada penelitian ini menggunakan variabel kualitas audit. Penelitian ini juga mengembangkan penelitian Khoirunnisa dan Suwardi (2024) yang sebelumnya melakukan penelitian menguji hubungan antara kemampuan manajerial, kompensasi manajemen terhadap penghindaran pajak dengan kualitas audit sebagai moderasi namun pada penelitian ini akan melakukan penelitian yaitu menguji hubungan antara pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak yang dimoderasi oleh kualitas audit.

Duhoon dan Singh (2023) menegaskan bahwa karakteristik perusahaan seperti *Return On Asset* (ROA) dan *Leverage* serta *Capital Intensity* (CAPIN) juga konsisten mempengaruhi praktik penghindaran pajak. Hasil penelitian Richardson dan Lanis (2007) menunjukkan bahwa *Effective Tax Rate* (ETR) berkorelasi dengan ROA dan *leverage* serta CAPIN sehingga dalam penelitian ini juga menggunakan ukuran perusahaan dan *leverage* sebagai variabel kontrol untuk meminimalisir bias estimasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan sektor bahan baku (*Basic Materials*) yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2021-2023. Perusahaan sektor bahan baku dipilih karena karakteristik kegiatan usaha yang

memiliki eksposur yang tinggi sehingga rantai pasok bahan baku dan aktivitas yang berpotensi berdampak pada lingkungan. Perusahaan yang berada dalam sektor bahan baku juga memiliki basis sampel yang cukup besar dan periode 2021-2023 selaras dengan praktik pelaporan keberlanjutan di Indonesia untuk menguji pengaruh pengungkapan *Environmental, Social* dan *Governance* (ESG) terhadap penghindaran pajak yang dimoderasi oleh kualitas audit.

1.2 Rumusan Masalah

Penelitian ini merumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah pengungkapan ESG berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak?
2. Apakah kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak?
3. Apakah kualitas audit memperkuat pengaruh negatif pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini untuk membuktikan secara empiris:

1. Untuk menganalisis pengaruh negatif pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak.
2. Untuk menganalisis pengaruh negatif kualitas audit terhadap penghindaran pajak.
3. Untuk menganalisis kualitas audit memperkuat pengaruh negatif pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak.

1.4 Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian di atas, maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan beberapa kegunaan yaitu sebagai berikut:

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memperluas pemahaman tentang penghindaran pajak, dan pengungkapan *Environmental, Social dan Governance* (ESG). Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi terhadap penelitian ESG terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan menambahkan variabel moderasi kualitas audit. Hasil penelitian meningkatkan pemahaman konseptual dan mengembangkan hasil penelitian-penelitian sebelumnya.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan memberikan wawasan mengenai penghindaran pajak, pengungkapan ESG dan kualitas audit bagi manajer dan pemegang saham untuk mendorong kebijakan yang lebih baik berdasarkan temuan penelitian. Hasil penelitian juga diharapkan menjadi referensi investor dalam pengambilan keputusan investasi kepada perusahaan yang telah menerapkan ESG.

1.4.3 Kegunaan Kebijakan

Hasil penelitian diharapkan memberikan masukan bagi pembuat kebijakan dalam merumuskan aturan yang mendorong penerapan ESG dan menjadi dasar bagi pemerintah dalam memperkuat regulasi terkait transparansi pelaporan pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak dan tata kelola perusahaan di Indonesia.

1.5 Sistematika Tesis

Bab I: Pendahuluan, Bagian ini menguraikan tentang latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian dan manfaat penelitian.

Bab II: Tinjauan Pustaka, Bagian ini menguraikan tentang tinjauan teori dan konsep, tinjauan empiris.

Bab III: Kerangka Konseptual dan Hipotesis, Bagian ini menguraikan tentang kerangka konseptual dan hipotesis.

Bab IV: Metode Penelitian, Bagian ini membahas jenis penelitian, definisi operasional dan pengukuran variabel, jenis data dan sumber data, populasi dan sampel penelitian, metode pengumpulan data serta teknik analisis data.

Bab V: Hasil Penelitian, Bab ini membahas tentang deskripsi data dan deskripsi hasil penelitian.

Bab VI: Pembahasan, Bab ini membahas tentang pembahasan hasil pengolahan data dan analisis hasil pengujian hipotesis.

Bab VII: Penutup, Bab ini membahas tentang kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian dan saran penelitian untuk penelitian selanjutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai suatu kontrak antara satu atau lebih *principal* (pemilik) dengan mengikat pihak lain yaitu agen (manajer) untuk menjalankan aktivitas perusahaan. Jensen dan Meckling memaparkan ketika proporsi kepemilikan manajer atas saham perusahaan kurang dari 100% maka manajer cenderung bertindak untuk kepentingan dirinya dan tidak berdasarkan untuk memaksimalkan nilai perusahaan. Konflik kepentingan yang terjadi antara *principal* dan agen merupakan *agency problem*. *Agency problem* juga dapat terjadi pada pemilik dengan *stakeholder* berdasarkan distribusi kekuasaan dalam organisasi. Adanya *agency problem* menimbulkan *agency cost* yang terdiri dari *monitoring cost*, *bonding cost* dan *residual cost*.

Monitoring cost adalah biaya yang timbul dan ditanggung oleh *principal* untuk memonitoring perilaku agen. *Bonding cost* adalah biaya yang ditanggung oleh agen untuk menetapkan dan mematuhi mekanisme yang menjamin bahwa agen akan bertindak untuk kepentingan *principal*. *Residual loss* timbul dari kenyataan bahwa tindakan agen seringkali berbeda dari tindakan yang memaksimalkan kepentingan *principal*.

Masalah keagenan terjadi akibat adanya asimetri informasi antara agen dan *principal*. Informasi asimetri memiliki dua tipe yaitu *adverse selection* dan *moral hazard*. *Adverse selection* dilakukan manajer dengan cara menyembunyikan dan memanipulasi informasi yang diberikan kepada investor. *Moral hazard* adalah

tindakan yang dilakukan manajer tanpa sepengetahuan pemilik demi kepentingan pribadinya. *Moral hazard* dapat juga terjadi karena adanya pemisahan kepemilikan dengan pengendalian yang merupakan karakteristik perusahaan korporasi yang relatif besar, sehingga sulit untuk melihat kinerja manajemen untuk mengoptimalkan penggunaan sumber daya yang telah diberikan oleh pemegang saham.

Agency theory merupakan implementasi dalam organisasi modern (Tandiontong, 2016). Teori Agensi menekankan pentingnya pemilik perusahaan (pemegang saham) menyerahkan pengelolaan perusahaan kepada tenaga profesional (agen). Tujuan pemisahan pengelolaan dari kepemilikan perusahaan agar pemilik perusahaan dapat memperoleh keuntungan maksimal dan biaya yang efisien. Semakin besar perusahaan yang dikelola memperoleh laba, maka semakin besar manfaat yang diperoleh agen. Adanya keleluasaan pengelola manajemen perusahaan untuk memaksimalkan laba dapat mengarahkan pada proses memaksimalkan kepentingan pengelolanya sendiri dengan beban dan biaya yang ditanggung oleh pemilik. Pemisahan pengelolaan dapat juga menimbulkan kurangnya transparansi dalam penggunaan dana pada perusahaan serta keseimbangan yang tepat antara kepentingan pemegang saham dengan pengelola manajemen perusahaan dan antara pemegang saham pengendali dengan pemegang saham minoritas. Untuk dapat mengurangi adanya masalah agensi, diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam mengatasi konflik tersebut yaitu independen auditor.

2.2 Teori Legitimasi

Guthrie dan Parker (1989) menyatakan bahwa pentingnya tindakan organisasi dan nilai-nilai sosial yang berlaku di masyarakat. Perusahaan menggunakan pelaporan sosial dan lingkungan dalam laporan tahunannya sebagai alat untuk mempertahankan, mendapatkan, atau memulihkan legitimasi sehingga pelaporan tidak hanya akuntabilitas tetapi sebagai strategi komunikasi. Perusahaan akan diterima oleh masyarakat dan diizinkan untuk menjalankan proses bisnisnya secara berkelanjutan. Legitimasi bersifat dinamis dan kontekstual tergantung pada waktu, tempat dan kondisi sosial. Agustini *et al.* (2023) menyatakan bahwa teori legitimasi berakar pada gagasan perjanjian sosial oleh pihak korporasi dan masyarakat. Legitimasi merupakan motivasi yang bertujuan mampu mendorong pengambilan keputusan terkait pengungkapan tanggung jawab perusahaan tentang ESG.

2.3 Penghindaran Pajak

Suandy (2008) menyatakan bahwa penghindaran pajak merupakan rekayasa *tax affair* yang masih tetap berada di dalam bingkai ketentuan peraturan perpajakan. Wajib Pajak melakukan penghindaran pajak dengan mematuhi peraturan yang berlaku yang bersifat legal dan diperbolehkan dengan undang-undang yang berkaitan dengan perpajakan. Sehingga penghindaran pajak dapat terjadi di dalam undang-undang namun berlawanan dengan semangat atau jiwa undang-undang. Lebih lanjut Suandy (2008) menyatakan bahwa semakin besar jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak maka semakin besar kecenderungan untuk melakukan pelanggaran. Penghindaran pajak sengaja dilakukan untuk memperkecil

besarnya tingkat pembayaran pajak yang seharusnya dibayar dan meningkatkan *cashflow* perusahaan.

Duhoon dan Singh (2023) menjelaskan penghindaran pajak didefinisikan sebagai “transfer pendapatan” yang sah secara hukum dari pemerintah kepada perusahaan. Pendapatan tersebut dapat dimanfaatkan oleh perusahaan untuk tujuan produktif, namun juga dapat dieksploitasi oleh manajer untuk kepentingan pribadi dengan mengorbankan kepentingan investor. Teori Agensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap keputusan perencanaan pajak manajer. Manajer mendapatkan tekanan karena tingginya ekspektasi pemilik terutama dari pemegang saham untuk menghindari risiko, sehingga manajer dapat membuat strategi penghindaran pajak untuk meningkatkan pendapatan setelah pajak untuk memenuhi harapan pemilik atau pemegang saham dan juga untuk keuntungan pribadi mereka.

Berbagai cara yang dilakukan untuk melakukan penghindaran pajak menurut Merks (2007), yaitu:

1. Memindahkan subjek pajak dan/atau objek ke negara-negara yang memberikan perlakuan pajak istimewa atau keringanan pajak (*tax haven country*) atas suatu jenis penghasilan (*substantive tax planning*).
2. Usaha penghindaran pajak dengan mempertahankan substansi ekonomi transaksi melalui pemilihan bentuk formal yang memberikan beban pajak terendah (*formal tax planning*).
3. Aturan anti penghindaran pajak seperti *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, *controlled foreign corporation* termasuk transaksi yang tidak

memiliki substansi bisnis (*general anti avoidance rule*) atau aturan khusus (*specific anti avoidance rule*).

2.4 Pengungkapan Environmental, Social, and Governance

Pengungkapan *Environmental*, *Social* dan *Governance* dapat didefinisikan sebagai penyampaian informasi oleh perusahaan mengenai kinerja dalam tiga aspek utama yaitu lingkungan, sosial dan tata kelola. Menurut *Global Reporting Initiative* (GRI), pengungkapan ESG mencakup informasi tentang dampak perusahaan terhadap lingkungan, hubungan dengan pemangku kepentingan serta struktur dan proses tata kelola perusahaan. Pengungkapan ESG tidak hanya terkait dengan kepatuhan terhadap regulasi namun juga mencerminkan komitmen perusahaan terhadap keberlanjutan dan tanggung jawab sosial.

Pengungkapan lingkungan (*environmental disclosure*) dalam pengungkapan ESG merupakan bagian dari laporan ESG terkait sejauh mana perusahaan mengidentifikasi, mengelola, dan melaporkan dampak aktivitas bisnisnya terhadap lingkungan hidup. Aspek lingkungan menunjukkan komitmen perusahaan terhadap praktik bisnis berkelanjutan misalnya pengelolaan sumber daya alam, efisiensi energi serta pengendalian emisi dan limbah.

Pengungkapan sosial (*social disclosure*) adalah komponen kedua dalam pelaporan ESG yang berfokus pada tanggung jawab perusahaan terhadap manusia dan masyarakat yang memiliki dampak dari kegiatan operasionalnya. Aspek sosial dalam ESG menunjukkan bagaimana perusahaan memperlakukan karyawan, pelanggan, komunitas lokal serta rantai pasokan secara etis, adil dan berkelanjutan. Indikator dalam pengungkapan sosial dapat berupa ketenagakerjaan dan kondisi

kerja, kesehatan dan keselamatan kerja, pelatihan dan pengembangan karyawan, keberagaman dan inklusi, tanggung jawab terhadap komunitas lokal, hak asasi manusia dan rantai pasokan yang beretika, serta kepuasan pelanggan dan perlindungan konsumen.

Pengungkapan tata kelola (*governance disclosure*) merupakan bagian ketiga dalam pelaporan ESG yang menitikberatkan pada mekanisme, struktur, dan praktik pengawasan perusahaan untuk menjalankan proses bisnis perusahaan secara transparan, etis dan bertanggung jawab. Aspek *governance* menunjukkan komitmen perusahaan dikelola dan diawasi untuk memenuhi kepatuhan terhadap hukum, perlindungan hak pemegang saham, dan pengambilan keputusan yang berintegritas. Pengungkapan *governance* dapat berupa pengungkapan struktur dewan direksi dan komite audit, etika bisnis dan kepatuhan hukum, kebijakan anti korupsi dan anti penyuapan, manajemen risiko dan pengawasan internal serta keterlibatan pemangku kepentingan dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan *governance* mencerminkan komitmen perusahaan terhadap prinsip *good corporate governance* (GCG) untuk keberlanjutan jangka panjang.

Duong dan Huang (2022) menjelaskan bahwa penting bagi perusahaan untuk mencegah kerusakan lingkungan selama proses produksi dan memastikan kesehatan konsumen serta terdapat sanksi dalam bentuk pembatasan hukum bagi perusahaan yang gagal memenuhi ekspektasi masyarakat sehingga hal tersebut yang memotivasi perusahaan untuk mengungkapkan ESG kepada publik. Eliwa *et al.* (2021) menyatakan bahwa terdapat dua pendekatan utama dalam praktek ESG yaitu pendekatan manajemen substantif dan pendekatan manajemen simbolik.

Dalam pendekatan manajemen substantif, perusahaan berupaya meningkatkan kinerja ESG secara nyata dengan menyesuaikan strategi dan kegiatan operasional sesuai dengan norma sosial dan lingkungan yang berlaku. Pengungkapan ESG mencerminkan transparansi yang sesungguhnya karena perusahaan berorientasi pada kepatuhan etika dan legitimasi jangka panjang. Sebaliknya, dalam pendekatan manajemen simbolik, pengungkapan ESG hanya berfungsi sebagai alat pencitraan. Perusahaan mengungkapkan informasi ESG secara ekstensif namun tidak diikuti oleh tindakan yang nyata sehingga pengungkapan ESG digunakan untuk menampilkan perusahaan seolah-olah berkomitmen terhadap isu keberlanjutan.

2.5 Kualitas Audit

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas gabungan yang dinilai oleh pasar bahwa auditor akan menemukan kesalahan atau pelanggaran dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan pelanggaran tersebut. Lebih lanjut DeAngelo (1981) berpendapat bahwa Kantor Akuntan Publik besar memiliki reputasi dan sumber daya yang lebih baik sehingga lebih independen dan kompeten. Kualitas audit merupakan aspek penting dalam praktik keuangan karena berpengaruh terhadap kepercayaan publik dan integritas laporan keuangan.

Berdasarkan Pedoman Umum Governasi Korporat Indonesia (PUG-KI) 2021 yang diterbitkan oleh Komite Nasional Kebijakan Governance, komite audit bertanggung jawab untuk memastikan kualitas audit yang dilaksanakan oleh auditor eksternal khususnya pada laporan keuangan dan laporan keberlanjutan. Khoirunnisa dan Suwardi (2024) menyatakan bahwa auditor eksternal memiliki tanggungjawab untuk memastikan apakah laporan keuangan tahunan perusahaan

tidak mengandung salah saji material berdasarkan prinsip akuntansi sehingga dalam proses audit diperlukan sikap profesionalisme, akuntabilitas, integritas dan transparansi yang dimana sikap tersebut berkaitan dengan kualitas audit.

Christiawan (2002) menyatakan bahwa kualitas audit dapat ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Kompetensi dalam kualitas audit menunjukkan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki oleh akuntan publik dalam bidang akuntansi dan *auditing*. Sedangkan independensi dalam kualitas audit merupakan salah satu komponen etika yang menunjukkan bahwa akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepentingan siapapun serta jujur kepada semua pihak yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.

2.6 Tinjauan empiris atau penelitian terdahulu

Anggraini dan Wahyudi (2022) menguji pengaruh reputasi perusahaan, *Environmental, Social and Governance* dan kualitas audit terhadap *tax avoidance* pada perusahaan LQ45 yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019-2021 sehingga total sampel penelitian adalah 75. Pengukuran *tax avoidance* menggunakan *cash effective tax rate* (CETR), reputasi perusahaan menggunakan Top Brand Index Indonesia, ESG menggunakan indikator *ESG Guide Reporting* 2.0 dan kualitas audit menggunakan variabel dummy KAP Big Four. Pengujian hipotesis menggunakan regresi linear berganda. Hasil penelitian reputasi perusahaan mempengaruhi *tax avoidance* secara negatif dan signifikan, ESG tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, dan kualitas audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Persamaan dengan penelitian terdahulu adalah

menguji hubungan antara ESG dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah proksi pengukuran penghindaran pajak menggunakan *effective tax rate* sedangkan penelitian terdahulu menggunakan *cash effective tax rate*. Selain itu penelitian ini menguji pengaruh pengungkapan ESG terhadap penghindaran pajak yang dimoderasi oleh kualitas audit. Selain itu, terdapat perbedaan pemilihan sampel yang dimana penelitian terdahulu menggunakan perusahaan LQ45 2019-2021 sedangkan penelitian terkini menggunakan sampel penelitian perusahaan yang berada disektor *basic material* periode 2021-2023.

Agustini *et al.* (2023) melakukan penelitian pengaruh *Environmental, Social and Governance* dan *Financial Distress* terhadap *Tax Aggressiveness* di Indonesia dengan CEO *Gender* sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor *consumer non-cyclicals* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2021 dengan mengecualikan perusahaan yang mengalami kerugian sehingga sampel penelitian adalah 31 perusahaan. Proksi *tax aggressiveness* menggunakan *Effective tax rates* (ETR), pengungkapan ESG menggunakan indikator yang diterbitkan oleh GRI, *financial distress* menggunakan *interest coverage ratio* (ICR) dan CEO *gender* menggunakan variabel dummy CEO perempuan. Penelitian menggunakan regresi berganda dengan *moderated regression analysis* (MRA). Hasil penelitian menemukan bahwa luas pengungkapan ESG berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax aggressiveness*, *financial distress* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *tax aggressiveness*, CEO gender sebagai *pure* moderasi memperkuat hubungan ESG terhadap *tax aggressiveness* dan CEO gender tidak memoderasi

hubungan *financial distress* terhadap *tax aggressiveness*. Persamaan dengan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah pemilihan variabel independen ESG yang diukur dengan pengungkapan ESG dan penghindaran pajak yang diukur dengan ETR. Sedangkan perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah penggunaan variabel moderasi kualitas audit yang dimana terdahulu menggunakan variabel moderasi CEO gender. Selain itu pemilihan sampel dalam penelitian terdahulu menggunakan sektor *consumer non-cyclicals* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2021 dan penelitian saat ini menggunakan sampel penelitian sektor *basic material* periode 2021-2023.

Pratiwi *et al.* (2024) melakukan penelitian terhadap pengaruh *Environmental, Social and Governance* dan *Capital Intensity* terhadap *Tax Avoidance* pada seluruh sektor perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2018-2022 dengan kriteria pengambilan sampel menerbitkan laporan tahunan dan laporan keberlanjutan serta tidak mengalami kerugian periode 2018-2022 sehingga sampel penelitian adalah 30 perusahaan selama 5 tahun. *Tax avoidance* diukur dengan ETR, ESG diukur dengan pengungkapan ESG indikator GRI, dan *capital intensity* diukur dengan total aset tetap dibagi total aset. Penelitian pengujian hipotesis menggunakan model regresi data panel. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ESG tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* dan *capital intensity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *tax avoidance* serta ESG dan *capital intensity* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Persamaan dengan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah pemilihan variabel independen ESG yang diukur dengan pengungkapan ESG dan

penghindaran pajak yang diukur dengan ETR. Sedangkan perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah terdapat variabel moderasi kualitas audit serta pemilihan sampel menggunakan perusahaan yang berada dalam sektor *basic material* periode 2021-2023.

Khoirunnisa dan Suwardi (2024) melakukan penelitian menguji hubungan antara kemampuan manajerial, kompensasi manajemen terhadap penghindaran pajak dengan kualitas audit sebagai moderasi pada perusahaan manufaktur terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2011-2015 dengan pengecualian menggunakan mata uang rupiah dan tidak memiliki laba tahunan negatif sehingga diperoleh data sebanyak 271 sampel. Penghindaran pajak diukur menggunakan *cash effective tax rate* (CETR), kemampuan manajerial diukur menggunakan efisiensi perusahaan, kompensasi manajemen diukur menggunakan logaritma natural total kompensasi manajemen, kualitas audit diukur menggunakan variabel dummy KAP *Big Four*. Teknik analisa data menggunakan metode analisis regresi moderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemampuan manajerial berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak, kompensasi manajemen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak, kualitas audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak, kualitas audit tidak memoderasi hubungan kemampuan manajerial dan penghindaran pajak, dan kualitas audit tidak berpengaruh signifikan dalam memperlemah hubungan positif antara kompensasi manajemen dan penghindaran pajak. Persamaan dengan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah menguji hubungan antara kualitas audit dengan penghindaran pajak. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu yaitu variabel independen

yang digunakan adalah pengungkapan ESG sedangkan penelitian terdahulu kemampuan manajerial dan kompensasi manajemen. Selain itu pemilihan sampel penelitian terdahulu menggunakan sektor manufaktur dan penelitian terkini menggunakan perusahaan yang berada dalam sektor *basic material* periode 2021-2023.

Aziizah dan Meiranto (2024) melakukan penelitian untuk menguji hubungan pengaruh pengendalian internal dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak pada perusahaan perbankan di Bursa Efek Indonesia periode 2018-2022 dengan kriteria perusahaan menggunakan mata uang rupiah dan tidak mengalami kerugian pada periode 2018-2022 sehingga diperoleh sampel sebanyak 156 perusahaan. Penghindaran pajak diukur menggunakan *effective tax rate* (ETR) dan *cash effective tax rate* (CETR), pengendalian internal diukur menggunakan ICD indeks, dan kualitas audit diukur menggunakan variabel dummy KAP Big 4. Penelitian dilakukan menggunakan pendekatan *Partial Least Square-Structural Equation Modelling* (PLS-SEM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap penghindaran pajak yang diukur melalui ETR maupun CETR dan kualitas audit berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap penghindaran pajak. Persamaan dengan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah menguji hubungan antara kualitas audit dengan penghindaran pajak. Perbedaan penelitian terdahulu yaitu menggunakan pengendalian internal dan kualitas audit sebagai variabel independen sedangkan penelitian terkini pengungkapan ESG sebagai variabel independen dan kualitas audit sebagai variabel moderasi serta perbedaan pemilihan sampel.

Tabel 2. 1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No.	Nama dan Tahun	Pengukuran Variabel		Populasi dan sampel	Teknik Analisis Data	Temuan
		X	Y			
1	Anggraini dan Wahyudi. (2022)	Reputasi Perusahaan, ESG, Kualitas Audit	<i>Tax Avoidance</i>	Perusahaan LQ 45 BEI 2019-2021	Regresi Linear Berganda	ESG tidak berpengaruh terhadap <i>Tax Avoidance</i> . Kualitas Audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>Tax Avoidance</i>
2	Agustini <i>et al.</i> (2023)	ESG, <i>Financial Distress</i> , CEO Gender	<i>Tax Aggressive ness</i>	Perusahaan Sektor Non-cyclicals BEI 2012-2021	<i>Moderated Regression Analysis</i> (MRA)	ESG berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>Tax Aggressiveness</i> .
3	Pratiwi <i>et al.</i> (2024)	ESG, <i>Capital Intensity</i>	<i>Tax Avoidance</i>	Seluruh Sektor BEI 2018-2022	Regresi Data Panel	ESG tidak berpengaruh secara statistik terhadap <i>Tax Avoidance</i> .
4	Khoirunnisa dan Suwardi (2024)	Kemampuan Manajerial, Kompensasi Manajemen, Kualitas Audit	Penghindaran Pajak	Sektor Manufaktur 2011-2015	<i>Moderated Regression Analysis</i>	Kualitas Audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak

5	Aziizah dan Meiranto (2024)	Pengendalian Internal dan Kualitas Audit	Penghindaran Pajak	Sektor Perbankan 2018-2022	<i>Partial Least Square – Structural Equation Modelling</i>	Kualitas Audit berpengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap penghindaran pajak
---	-----------------------------	--	--------------------	----------------------------	---	--