



## PENGARUH KARAKTERISTIK PENGAWASAN DEWAN KOMISARIS TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK PERUSAHAAN

Akbar Bintang Pradana, Moh Didik Ardiyanto<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*This study aims to analyze the influence of the board of commissioners against corporate tax aggressiveness. Characteristics of the board of commissioner's oversight affecting tough tax aggressiveness. The characteristics of the board of commissioner's oversight affecting tax aggressiveness are presented by the effectiveness of the internal control system, type of external auditor, the size of the audit committee, and the frequency of meetings of the board of commissioners. This research refers to research conducted by Richardson et al (2013).*

*This study uses secondary data obtained from the financial statements of manufacturing companies listed on the stock exchanges of Indonesia in 2012-2015. This study used as many as 188 samples with purposive sampling method. Data analysis with the classical model of multiple regression.*

*The results obtained from this research is the effectiveness of internal control system and the frequency of meetings of the board of commissioners has no effect on corporate tax aggressiveness. The type of external auditor and the size of the audit committee influenced the corporate tax aggressiveness.*

*Keywords: Corporate tax aggressiveness, internal control system (SPI), type of external auditor (AUD), audit committee size (ACSIZE), and frequency of meetings of commissioners (FREK).*

### PENDAHULUAN

Agresivitas pajak perusahaan menjadi suatu tindakan yang menunjukkan ketidakadilan karena terdapat sebagian perusahaan tidak membayar pajak dengan semestinya. Tindakan agresivitas pajak bertujuan untuk meminimalkan pajak perusahaan yang kini menjadi perhatian karena merupakan tindakan yang dianggap tidak bertanggung jawab. Tindakan agresivitas pajak dimungkinkan akan terus terjadi mengingat terdapat kecenderungan dari wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pajaknya. Pengenaan pajak secara adil dan merata sesuai dengan kemampuan wajib pajak sesungguhnya telah menjadi pedoman utama dalam undang-undang perpajakan. Selama ini perusahaan memiliki pandangan yang berbeda mengenai pajak. Bagi perusahaan, pajak dianggap sebagai suatu beban yang akan mengurangi laba perusahaan. Hal ini menyebabkan perusahaan melakukan berbagai cara untuk mengurangi biaya pajak. Oleh karena itu, dimungkinkan perusahaan akan menjadi agresif dalam perpajakan (Chen *et al.*, 2010).

Agresivitas pajak adalah tindakan menurunkan penghasilan yang dikenakan pajak melalui kegiatan perencanaan pajak, baik secara legal maupun ilegal (Frank *et al.*, 2009). Penghindaran pajak, manajemen pajak dan perencanaan pajak merupakan beberapa istilah umum yang sering digunakan untuk menyebut tindakan agresivitas pajak. Tindakan agresivitas pajak perusahaan mengacu pada upaya perusahaan untuk menghindari pengenaan pajak yang tinggi dengan menurunkan penghasilan kena pajak melalui perencanaan pajak secara legal maupun ilegal. Dikhawatirkan agresivitas pajak dapat mengarah ke tindakan penggelapan pajak (*tax evasion*)

---

<sup>1</sup> Corresponding author

yang merupakan usaha untuk mengurangi beban pajak yang bersifat ilegal karena melanggar perundang-undangan perpajakan.

Dalam mencegah tindakan agresivitas pajak dalam perusahaan agar tidak megarah ke *tax evasion*, diperlukan suatu bentuk pengawasan yang dilakukan untuk mengawasi kegiatan perusahaan dengan menciptakan *corporate governance* yang baik. *Corporate governance* memiliki fungsi yang diperlukan untuk mencegah agresivitas pajak yaitu membantu pengawasan atas kinerja manajemen perusahaan khususnya yang terkait dengan perpajakan perusahaan. Model sistem dua badan (*two board system*) merupakan struktur *corporate governance* yang digunakan di Indonesia. Dalam sistem ini terdapat dua dewan terpisah yang berbeda dalam tugasnya yaitu dewan komisaris (dewan pengawas) dan direksi (manajemen). Dewan komisaris bertugas melakukan pengawasan terhadap kinerja manajemen perusahaan dan memberikan pendapat kepada dewan direksi atas kebijakan yang telah diambil, sedangkan dewan direksi merupakan pihak eksekutif yang mempunyai tugas menentukan kebijakan dalam perusahaan. Dalam fungsinya sebagai pengawas perusahaan, dewan komisaris juga harus memastikan tidak adanya kegiatan perusahaan yang dirancang untuk menghindari pajak perusahaan.

Setiap pengawasan yang dilakukan dewan komisaris memiliki karakteristik yang berbeda. Karakteristik pengawasan dewan komisaris dapat dilihat dari efektivitas sistem pengendalian internal, tipe auditor eksternal, ukuran komite audit, dan frekuensi rapat dewan komisaris.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Richardson *et al.* (2013) yang menggunakan data dari Australia, penelitian ini menemukan bahwa terdapat hubungan antara agresivitas pajak perusahaan dan karakteristik pengawasan dewan (dewan pengawas dan dewan eksekutif). Penelitian yang dilakukan kali ini berusaha lebih spesifik menguji secara empiris pengaruh karakteristik pengawasan dewan komisaris, yang merupakan bagian dari *corporate governance* terhadap tindakan agresivitas pajak yang diukur dengan menggunakan *Effective Tax Rate (ETR)*. Karakteristik pengawasan dewan komisaris diproksikan dengan efektivitas sistem pengendalian internal, tipe auditor eksternal, ukuran komite audit, dan frekuensi rapat dewan komisaris.

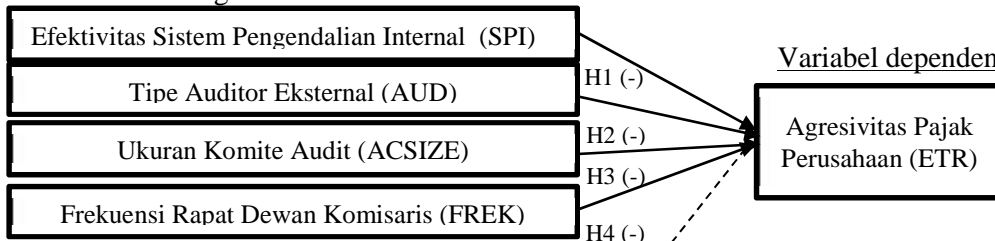
## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Pengawasan merupakan bagian dari *corporate governance*. Karakteristik pengawasan yang dilakukan dewan komisaris akan mempengaruhi tindakan agresivitas pajak pada perusahaan. Usaha menghindari beban pajak perusahaan melalui agresivitas pajak merupakan salah satu keputusan perusahaan yang dapat dipengaruhi oleh *corporate governance*. Dewan komisaris mewakili pemegang saham untuk memberi pengawasan terhadap manajemen agar tidak berperilaku terlalu agresif terhadap pajak dan mencegah agar tidak mengarah ke *tax evasion*.

Penelitian ini menguji pengaruh karakteristik pengawasan dewan komisaris diproksikan dengan efektivitas sistem pengendalian internal, tipe auditor eksternal, ukuran komite audit, dan frekuensi rapat dewan komisaris.

### Variabel Independen

Karakteristik Pengawasan Dewan Komisaris



### Variabel Kontrol

Ukuran Perusahaan (SIZE)  
Intensitas Modal (CINT)  
Intensitas Persediaan (INVINT)  
Profitabilitas (ROA)

### **Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan**

Richardson *et al.* (2013) semakin efektif sistem pengendalian internal dalam sebuah perusahaan dapat mencegah kemungkinan untuk terlibat dalam kecurangan pelaporan keuangan perusahaan sehingga kurang cenderung *misstate* atau salah dalam laporan keuangan.

Semakin efektif sistem pengendalian internal maka akan memberikan keyakinan yang memadai mengenai keandalan pelaporan keuangan untuk mencegah agresivitas pajak perusahaan. Hal ini terjadi karena sistem pengawasan yang efektif dapat memberikan pengawasan yang lebih baik terhadap manajemen untuk mencegah agresivitas pajak perusahaan. Dengan demikian, diharapkan dimana perusahaan menetapkan sistem pengendalian internal yang efektif akan cenderung tidak terlibat dalam agresivitas pajak perusahaan. Sehingga hipotesis pada penelitian ini yaitu:

H1 : Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan

### **Pengaruh Tipe Auditor Eksternal Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan**

Richardson *et al.* (2013) tipe auditor eksternal *Big Four* memiliki kualitas audit yang lebih tinggi sehingga dapat melakukan proses monitoring secara efektif terhadap kinerja manajemen perusahaan. Tipe auditor eksternal *Big Four* lebih akurat dalam mendeteksi kecurangan laporan keuangan dibandingkan auditor eksternal non *Big Four* (Rezaee, 2005).

Tipe perusahaan audit *Big Four* memiliki kemampuan lebih besar untuk menahan tekanan klien, memiliki lebih banyak perhatian untuk reputasi mereka, memiliki sumber daya yang lebih besar dalam hal keahlian teknis dan teknologi, dan memiliki strategi audit lebih berkembang dan sistematis. Dengan demikian, diharapkan dimana perusahaan menggunakan perusahaan audit *Big Four* dapat mencegah agresivitas pajak perusahaan. Sehingga hipotesis pada penelitian ini yaitu:

H2 : Tipe auditor eksternal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan

### **Pengaruh Ukuran Komite Audit terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan**

Pembentukan komite audit bertujuan untuk membantu dewan komisaris dalam mengawasi kinerja kegiatan pelaporan keuangan dan melakukan pengendalian yang dapat mengurangi kesempatan terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan perusahaan (Wulandari dan Septiari, 2013). Penelitian sebelumnya Lin (2006) membuktikan bahwa semakin besar ukuran komite audit maka kualitas pelaporan keuangan semakin terjamin. Hal ini dikarenakan semakin banyaknya pengawasan yang dilakukan terhadap suatu manajemen perusahaan maka akan dapat menghasilkan suatu informasi yang berkualitas dan kinerja yang efektif.

Semakin besar ukuran komite audit maka akan semakin baik fungsi pengawasan dan penilaian yang dilakukan. Dengan demikian, diharapkan dimana perusahaan yang memiliki lebih banyak jumlah anggota komite audit akan cenderung tidak terlibat agresivitas pajak perusahaan. Sehingga hipotesis pada penelitian ini yaitu:

H3 : Ukuran komite audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan

### **Pengaruh Frekuensi Rapat Dewan Komisaris terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan**

Penelitian sebelumnya Xie *et al.* (2003) menemukan bahwa semakin sering dewan komisaris mengadakan rapat, maka fungsi pengawasan semakin efektif sehingga pengungkapan yang dilakukan perusahaan akan semakin luas. Hal ini dikarenakan semakin banyaknya frekuensi mengadakan rapat, dewan komisaris akan semakin banyak mendapatkan informasi mengenai kinerja manajemen perusahaan.

Semakin cepat frekuensi rapat dewan komisaris akan semakin cepat dewan komisaris mengatasi masalah. Semakin banyak dewan komisaris melakukan rapat maka semakin baik monitoring terhadap kegiatan yang dilakukan oleh manajemen dalam menjalankan perusahaannya. Semakin banyak dewan komisaris melakukan rapat diharapkan dapat meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap manajemen sehingga dapat mencegah tindakan agresivitas pajak perusahaan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan. Sehingga hipotesis pada penelitian ini yaitu:

H4 : Frekuensi rapat dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan

## METODE PENELITIAN

### Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Dalam penelitian ini variabel dependen adalah agresivitas pajak perusahaan. Variabel agresivitas pajak perusahaan dalam penelitian ini diukur menggunakan *Effective Tax Rate (ETR)* sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Richardson *et al.* (2013). Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah efektivitas sistem pengendalian internal, tipe auditor eksternal, ukuran komite audit, dan frekuensi rapat dewan komisaris. Penelitian ini menggunakan empat variabel kontrol yaitu ukuran perusahaan, intensitas modal, intensitas persediaan, dan profitabilitas.

**TABEL 1**  
**Variabel, Jenis, Indikator, dan Skala Pengukuran**

Variabel	Jenis	Indikator
Agresivitas Pajak Perusahaan (ETR)	Dependen	$Effective\ Tax\ Rate\ (ETR) = \frac{Beban\ pajak\ penghasilan}{Laba\ sebelum\ pajak}$
Efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI)	Independen	<i>dummy variable</i> , nilai 1 jika perusahaan menerapkan sistem pengendalian internal, dan jika tertulis bahwa sistem pengendalian internal telah berjalan dengan efektif secara keseluruhan, dan nilai 0 jika sebaliknya.
Tipe Auditor Eksternal (AUD)	Independen	<i>dummy variable</i> , nilai 1 jika perusahaan menggunakan salah satu perusahaan audit <i>Big Four</i> , dan nilai 0 jika sebaliknya.
Ukuran Komite Audit (ACSIZE)	Independen	jumlah anggota dalam komite audit
Frekuensi Rapat Dewan Komisaris (FREK)	Independen	jumlah rapat yang dilakukan dewan komisaris dalam satu tahun
Ukuran Perusahaan (SIZE)	Kontrol	Logaritma natural total aset
Intensitas Modal (CINT)	Kontrol	Aset tetap bersih dibagi total aset
Intensitas Persediaan (INVINT)	Kontrol	Total persediaan dibagi total aset
Profitabilitas (ROA)	Kontrol	Laba sebelum pajak dibagi total aset

### Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012-2015. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*. Kriteria penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan manufaktur yang terdaftar (*listing*) di Bursa Efek Indonesia selama periode penelitian (2012-2015).
2. Perusahaan yang mempublikasikan laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen selama periode penelitian (2012-2015).
3. Perusahaan yang menggunakan kurs Rupiah dalam laporan keuangan perusahaan selama periode penelitian (2012-2015).
4. Perusahaan yang tidak mengalami kerugian selama periode penelitian (2012-2015). Kerugian akan mengakibatkan nilai ETR tidak dapat dihitung.
5. Perusahaan yang menyediakan data yang berhubungan dengan penelitian secara lengkap dalam laporan tahunan maupun laporan keuangan selama periode penelitian (2012-2015).

### Metode Analisis dan Uji Hipotesis

Penelitian ini menggunakan metode analisis *multiple regression* (regresi berganda) untuk pengujian hipotesis. Model regresi yang digunakan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$ETR_{it} = 0 + 1SPI_{it} + 2AUD_{it} + 3ACSIZE_{it} + 4FREK_{it} + 5SIZE_{it} + 6CINT_{it} + 7INVINT_{it} + 8ROA_{it} + \epsilon_{it}$$

Keterangan:

- ETR : Agresivitas pajak perusahaan yang diukur menggunakan proksi ETR  
0 : Konstanta

- SPI : Diukur dengan *dummy variable*, bernilai 1 jika perusahaan menetapkan sistem pengendalian internal, dan jika tertulis bahwa sistem pengendalian internal berjalan efektif secara keseluruhan, dan sebaliknya bernilai 0 (nol) jika tidak
- AUD : Diukur dengan *dummy variable*, bernilai 1 (satu) jika perusahaan menggunakan tipe perusahaan audit *Big Four* dan bernilai 0 (nol) jika tidak
- ACISIZE : jumlah total anggota komite audit
- FREK : jumlah rapat dewan komisaris
- SIZE : Logaritma natural dari total aset
- CINT : Aset tetap bersih (*net fixed assets*) dibagi dengan total aset
- INVINT : Persediaan dibagi total aset
- ROA : Laba sebelum pajak dibagi total aset
- e : Error

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**Deskripsi Objek Penelitian**

Penelitian ini menggunakan populasi perusahaan yang *listed* di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2015. Sampel penelitian menggunakan perusahaan yang *listed* di Bursa Efek Indonesia yang bergerak dalam sektor manufaktur. Perincian perolehan sampel penelitian dapat dilihat pada tabel 2 sebagai berikut

**Tabel 2**  
**Pemilihan Sampel Penelitian**

Kriteria	Total
Perusahaan manufaktur yang <i>listing</i> di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012 – 2015	128
Laporan keuangan perusahaan yang tidak berakhir pada 31Desember	(2)
Laporan keuangan perusahaan tidak disajikan dalam satuan mata uang rupiah	(23)
Perusahaan yang mengalami kerugian selama tahun 2012-2015	(36)
Laporan keuangan perusahaan yang tidak lengkap atau yang tidak menampilkan data yang mendukung penelitian	(20)
Perusahaan yang mempengaruhi seluruh kriteria laporan keuangan data pengamatan tahun 2013 – 2015	47
Data pengamatan tahun 2012 – 2015 (4 x 47 perusahaan)	188

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

**Analisis Data**

**Statistik Deskriptif**

Menurut Ghozali (2013), Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran suatu data yang dilihat dari nilai minimum, nilai maksimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi.

**Tabel 3**  
**Analisis Statistik Deskriptif**

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SIZE	188	25.580	33.134	28.53055	1.727112
CINT	188	.045	.843	.34160	.170051
INVINT	188	.016	.642	.22282	.122066
ROA	188	.002	.564	.13891	.113762
ETR	188	.007	.431	.25564	.046321
Valid N (listwise)	188				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

**Tabel 4**  
**Frekuensi variabel SPI, AUD, ACSIZE, dan FREK**

Variable			Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
SPI	Valid	0	151	80.3	80.3	80.3
		1	37	19.7	19.7	100.0
		Total	188	100.0	100.0	
AUD	Valid	0	91	48.4	48.4	48.4
		1	97	51.6	51.6	100.0
		Total	188	100.0	100.0	
ACSIZE	Valid	3	162	86.2	86.2	86.2
		4	21	11.2	11.2	97.3
		5	5	2.7	2.7	100.0
		Total	188	100.0	100.0	
FREK	Valid	0	1	.5	.5	.5
		1	6	3.2	3.2	3.7
		2	25	13.3	13.3	17.0
		3	12	6.4	6.4	23.4
		4	57	30.3	30.3	53.7
		5	6	3.2	3.2	56.9
		6	12	6.4	6.4	63.3
		7	4	2.1	2.1	65.4
		8	9	4.8	4.8	70.2
		9	11	5.9	5.9	76.1
		10	8	4.3	4.3	80.3
		11	3	1.6	1.6	81.9
		12	16	8.5	8.5	90.4
		15	2	1.1	1.1	91.5
		16	2	1.1	1.1	92.6
		17	1	.5	.5	93.1
		21	1	.5	.5	93.6
		26	3	1.6	1.6	95.2
		27	1	.5	.5	95.7
		28	2	1.1	1.1	96.8
		30	2	1.1	1.1	97.9
32	1	.5	.5	98.4		
39	1	.5	.5	98.9		
42	1	.5	.5	99.5		
50	1	.5	.5	100.0		
Total		188	100.0	100.0		

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

**Hasil Uji Asumsi Klasik**

**Uji Normalitas :** Berdasarkan tabel 5, nilai *Test Statistic Kolmogorov-Smirnov* adalah 0,821 tidak signifikan pada 0,005. Hal ini berarti data residual terdistribusi normal.

**Uji Autokorelasi :** berdasarkan tabel 5, hasil dari Durbin-Watson menunjukkan nilai *dw* 2,071 lebih besar dari batas atas (*du*) 1,8049 dan kurang dari  $4 - du$  ( $4 - 1,8049 = 2,1951$ ). Maka disimpulkan model regresi bebas dari autokorelasi.

**Uji Multikolinieritas :** Berdasarkan tabel 5, terlihat setiap variabel independen mempunyai nilai VIF < 10. Maka dapat disimpulkan tidak ada multikolinieritas.

**Uji Heteroskedastisitas** : berdasarkan uji glejser pada tabel 5, menunjukkan semua variabel independen mempunyai nilai  $\geq 0,05$ . Maka dapat dinyatakan tidak terjadi heteroskedastisitas dalam model regresi.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Asumsi Klasik dan Uji Regresi Berganda**

Variabel	Nilai Koefisien	t-value	Sig.	VIF	Glejser
Constant		8.205	0.000		0.005
Efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI)	0.087	1.376	0.170	1.085	0.057
Tipe Auditor Eksternal (AUD)	0.303	4.513	0.000	1.232	0.496
Ukuran Komite Audit (ACSIZE)	-0.244	-3.582	0.000	1.272	0.544
Frekuensi Rapat Dewan Komisaris (FREK)	-0.043	-0.661	0.509	1.132	0.599
Ukuran Perusahaan (SIZE)	-0.185	-2.518	0.013	1.486	0.068
Intensitas Modal (CINT)	0.351	4.953	0.000	1.377	0.207
Intensitas Persediaan (INVINT)	0.202	2.927	0.004	1.306	0.826
Profitabilitas (ROA)	-0.251	-3.870	0.000	1.151	0.848
<i>Durbin-Watson</i>	= 2,071				
<i>R<sup>2</sup> (%)</i>	= 34,7%				
<i>Adjusted R<sup>2</sup> (%)</i>	= 31,8%				
<i>F statistic</i>	= 11,894				
<i>One sample K-S Test</i>	= 0,821				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

### Hasil Pengujian Hipotesis

Penelitian ini memiliki 4 hipotesis untuk menguji variasi variabel dependen yaitu agresivitas pajak perusahaan. Hipotesis pertama adalah efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan. Berdasarkan hasil pengujian menggunakan regresi, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,170. Karena nilai signifikansi lebih dari 0,05, maka hipotesis pertama tidak mendukung hipotesis yang telah diajukan. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian sebelumnya Richardson *et al.* (2013) yang menyatakan bahwa semakin efektif sistem pengendalian internal maka semakin kecil tingkat agresivitas pajak perusahaan.

Hipotesis kedua adalah tipe auditor eksternal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan. Berdasarkan hasil pengujian menggunakan regresi, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,000. Dengan nilai signifikansi kurang dari 0,05, maka hipotesis kedua mendukung hipotesis yang telah diajukan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian sebelumnya Richardson *et al.* (2013) dan Kautsar (2016) yang menyatakan bahwa semakin efektif sistem pengendalian internal maka semakin kecil tingkat agresivitas pajak perusahaan.

Hipotesis ketiga adalah ukuran komite audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan. Berdasarkan hasil pengujian menggunakan regresi, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,000. Walaupun memiliki signifikansi kurang dari 0,05 hipotesis ketiga ditolak karena memiliki arah koefisien yang berlawanan dengan hipotesis yang diajukan. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian sebelumnya Hanum (2013) yang menjelaskan bahwa

perusahaan yang memiliki ukuran komite audit lebih besar akan meningkatkan ETR (mengurangi tindakan agresivitas pajak perusahaan).

Hipotesis keempat adalah frekuensi rapat dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan. Berdasarkan hasil pengujian menggunakan regresi, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,509. Maka hipotesis keempat tidak mendukung hipotesis yang telah diajukan. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian sebelumnya Xie *et al.* (2003) dimana semakin banyak dewan komisaris mengadakan rapat, maka fungsi pengawasan semakin efektif sehingga pengungkapan yang dilakukan perusahaan akan semakin luas sehingga dapat mengurangi tindakan agresivitas pajak perusahaan.

## KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Efektivitas sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan.
2. Tipe auditor eksternal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan.
3. Ukuran komite audit berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak perusahaan.
4. Frekuensi rapat dewan komisaris tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan.

### Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan sebagai berikut:

1. Keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini adalah objek penelitian yang digunakan masih relatif terbatas yaitu hanya menggunakan perusahaan manufaktur saja sehingga sampel yang digunakan dalam penelitian dianggap masih kurang menangkap agresivitas pajak perusahaan. Dimana variabel dependen yang diukur dengan ETR memiliki variansi yang cukup rendah karena memiliki nilai yang hampir seragam di dalam populasi. Oleh sebab itu, dimungkinkan juga berdampak pada banyaknya hipotesis yang ditolak dalam penelitian.

### Saran

Berdasarkan keterbatasan diatas, maka berikut merupakan saran untuk penelitian selanjutnya:

1. Bagi penelitian selanjutnya, diperlukan perluasan sampel penelitian dimana tidak hanya meneliti pada perusahaan manufaktur saja namun dapat melakukan penelitian pada perusahaan non keuangan di Indonesia guna memperoleh penjelasan yang lebih baik mengenai agresivitas pajak perusahaan. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk menambah pengukuran lain dalam mengukur agresivitas pajak perusahaan. Sehingga diharapkan dapat menangkap lebih sempurna agresivitas pajak perusahaan

## REFERENSI

- Ariyani, N. F., & Harto, P. (2014). Pengaruh Mekanisme Pengawasan Stakeholder Terhadap Agresivitas Pajak. [Http://Ejournal-S1.Undip.Ac.Id/Index.Php/Accounting](http://Ejournal-S1.Undip.Ac.Id/Index.Php/Accounting), 3 ISSN (On, 1–12).
- Biao Xie, Wallace N. Davidson III, P. J. D. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *Accounting Review*, 84(2), 467–496. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.2.467>
- Halim, A. (2008). *Auditing* (2nd ed.). Yogyakarta: UUP AMP YKPN.
- Hanum, H. R., & Zulaikha. (2013). Pengaruh Karakteristik Corporate Governance Terhadap Effective Tax Rate (Studi Empiris pada BUMN yang Terdaftar di BEI 2009-2011). *Diponegoro*, 2 (2)(Semarang: Universitas Diponegoro), 1–10.
- Henry Simamora. (2002). *Auditing I*. (S. Resmi, Ed.) (1st ed.).





- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- K. H. Spencer Pickett. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. (J. M. Pickett, Ed.) (3rd ed.).
- Kautsar, A. (2016). Pengaruh pengendalian internal , kualitas auditor , independensi komite audit , ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2006). *Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia*. *Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia*, 30. Retrieved from [www.governance-indonesia.or.id](http://www.governance-indonesia.or.id)
- Mulyadi. (2009). *Auditing* (6th ed.). Salemba Empat.
- OECD. (2015). *OECD Principles of Corporate Governance*. *World*, 46. <https://doi.org/10.1787/9789264015999-en>
- Richardson, G., & Lanis, R. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia, 26, 689–704. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.003>
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 68–88. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.02.004>
- Stickney, C. P., & Mcgee, V. E. (1982). Effective Corporate Tax Rates The Effect of Size , Capital Intensity , Leverage , and Other Factors \*, 152, 125–152.
- Winata, F. (2014). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013, 4(1).
- Wulandari, M., & Septiari, D. (2013). Effective Tax Rate : Efek dari Corporate Governance.