



PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK

(Studi Empiris pada Perusahaan Barang Konsumsi Barang Primer dan Terdaftar di BEI
Tahun 2019-2021)

Gian Pahala Tadore Simamora, Tri Jatmiko Wahyu Prabowo¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit characteristics on tax avoidance. This study has a dependent variable, namely tax avoidance with independent variables including auditor industry specialization, audit fee, audit tenure, and audit opinion. This study uses secondary data derived from the financial statements of all consumer non-cyclicals sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2019-2021. The research sampling was carried out using purposive sampling method. A total of 34 companies were tested with details of 84 samples throughout the three-year research span. The analysis method used is multiple regression analysis. The results of this study indicate that audit tenure has a negative effect, while audit fee have a positive effect on tax avoidance while auditor industry specialization and audit opinion are found to have no effect.

Keywords: Tax Avoidance, Auditor Industry Specialization, Audit Fee, Audit Tenure, Audit Opinion

PENDAHULUAN

Pajak sangat penting untuk upaya membangun sebuah bangsa karena pajak berperan sebagai komponen utama dalam pendanaan terbesar bagi negara. Dalam rangka meningkatkan pendapatan negara, pemerintah akan selalu berupaya untuk maksimal dalam mengumpulkan pajak. Pembayaran pajak adalah proses transfer dana dari perusahaan ke negara, sehingga perusahaan merencanakan strategi pajak agar dapat mengurangi tanggung jawab pajaknya (Salehi et al., 2020).

Pajak merupakan bagian yang terpenting di Indonesia, seperti pembangunan ifrastruktur dan fasilitas umum, fasilitas pendidikan, transportasi umum, fasilitas kesehatan, dan keamanan dan ketertiban. Pemerintah sering menghadapi tantangan dalam proses pengumpulan pajak, seperti konflik kepentingan antara pemerintah dan pihak yang wajib membayar pajak, seperti pelaku bisnis. Pajak berperan sebagai sumber pendapatan untuk mendanai program-program pemerintah, tetapi perusahaan memandang pajak menjadi tanggungan yang menurunkan keuntungan neto mereka. Karena kepentingan yang saling bertentangan ini, bisnis terpaksa melakukan perencanaan pajak, yang melibatkan strategi legal dan tidak sah untuk mengurangi jumlah pajak yang wajib disetor (Lestari, 2014).

Penghindaran pajak mencakup semua tindakan yang berdampak pada kewajiban pajak, baik tindakan yang diizinkan oleh hukum pajak maupun tindakan yang secara khusus dilakukan guna meminimalkan pajak (Dyrenge et al., 2008). Upaya dianggap legal dan aman bagi bisnis atau wajib pajak, praktik penghindaran pajak harus diterapkan sesuai dengan semua hukum yang berlaku di sebuah negara. Praktik ini memungkinkan untuk memanfaatkan celah dalam peraturan dan regulasi perpajakan. Penghindaran pajak membuka peluang kepada manajemen guna mengambil langkah-langkah yang berpotensi menyembunyikan kabar negatif atau menipu pemilik modal, serta mengurangi transparansi dalam menjalankan operasional perusahaan. Anisa dan Lulus (2012) menyatakan dalam meminimalkan pajak, perusahaan harus melakukan suatu strategi pajak yang disebut penghindaran pajak, sehingga dari aktivitas ini dapat memunculkan risiko bagi perusahaan yaitu menurunkan reputasi perusahaan di mata publik, atau risiko pembayaran denda.

Salah satu indikator dalam mengukur adanya penghindaran pajak adalah dengan mempertimbangkan tax ratio atau rasio pajak. Menurut data laporan APBN tahun 2018, rasio pajak

¹ Corresponding author



Indonesia mencapai 11,5 persen yang lebih tinggi dibandingkan pencapaian tahun 2017 yang lebih kecil yaitu 10,7 persen. Namun tidak bertahan lama, rasio pajak di tahun 2019-2020 mengalami penurunan menjadi single digit dan mengalami kenaikan signifikan pada tahun 2021. Walaupun mengalami peningkatan, rasio pajak ini masih dibawah ketentuan rasio pajak dengan terlebih dahulu ditentukan World Bank pada angka 15%. Rasio pajak yang rendah mengindikasikan penghindaran pajak di Indonesia (Deasvery Falbo et al., 2018; Kurniawan et al., 2020).

Menurut Khairunisa et al. (2017), KAP yang berspesialisasi pada sektor tertentu dianggap lebih berpengetahuan dan berpengalaman sehingga memungkinkan mereka untuk menawarkan informasi yang andal selama proses audit. Klien yang menggunakan layanan pajak dari agensi lebih cenderung terlibat dalam aktivitas penghindaran pajak ketika perusahaan audit memiliki fokus pajak (McGuire dkk, 2012). Keuangan dan perpajakan bersama-sama memiliki potensi untuk meningkatkan dan mengembangkan strategi perpajakan. Secara umum, dengan menggabungkan perspektif keuangan dan pajak, profesional pajak dan keuangan dapat membantu klien mereka. Namun, penelitian memperlihatkan tingkat penghindaran pajak dan spesialisasi industri auditor tidak memiliki pengaruh signifikan, (Salehi, 2020). Berbeda dengan studi Lee & Kao (2018) dan Manihuruk et al. (2021) mereka menemukan bahwasanya spesialisasi dalam satu sektor mengurangi kemungkinan penghindaran pajak.

Suyadna dan Supadmi (2017) menyatakan bahwa auditor eksternal yang membebankan tagihan audit yang mahal biasanya memiliki penugasan audit yang menantang. Tanggung jawab auditor termasuk meninjau laporan keuangan, tetapi juga termasuk menemukan cara untuk menghindari pembayaran pajak. Penelitian Salehi et al. (2020) tentang dampak biaya audit pada penghindaran pajak memiliki hasil yang positif. Namun demikian, penelitian Riguen et al. (2021) menemukan bahwa biaya audit memiliki efek negatif pada penghindaran pajak. Namun penelitian Supriyanto dan Christina (2021) mengungkapkan temuan yang berbeda, yaitu biaya audit tidak berdampak pada penghindaran pajak.

Masa kerja auditor adalah masa kerjasama antara auditor dengan klien. Penelitian oleh Rizqia & Lastiati (2021) menemukan bahwa jika seorang auditor sudah terlalu lama bekerja di suatu perusahaan, dapat terjadi keakraban yang berlebihan bisa menghambat integritas dan keobjektifan auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Salehi et al. (2020) menyimpulkan bahwasanya audit tenure memiliki pengaruh positif kepada penghindaran pajak. Konteks ini, auditor cenderung membantu klien mereka dalam mengurangi kewajiban pajak ketika koneksi auditor dengan klien semakin Panjang. Akan tetapi, hasil temuan Supriyanto & Christina (2021) dan Rizqia & Lastiati (2021) menunjukkan audit tenure tidak ditemukan pengaruh signifikan pada penghindaran pajak.

Kecukupan dan kewajaran penyajian laporan keuangan suatu perusahaan dievaluasi oleh auditor dalam opini audit. Menurut Simamora & Hendarjatno (2019), opini audit dapat diklasifikasikan ke dalam lima jenis, yakni opini wajar tanpa pengecualian, opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar, opini menyatakan pendapat, dan opini penolakan. Tobing (2004) menyatakan bahwasanya opini audit ialah pernyataan dari auditor berlisensi audit diselesaikan tepat menurut pedoman peninjauan akuntan. Mengenai kewajaran laporan keuangan yang diaudit, juga dicantumkan pernyataan dalam laporan tersebut. Kinnunen et al. (2017) mengklaim bahwa memilih audit sukarela menurunkan kemungkinan penyesuaian pajak oleh otoritas pajak jika laporan audit tidak memenuhi syarat.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Jensen dan Meckling (1976) mengemukakan teori keagenan merujuk pada interaksi yang berkembang sebagai akibat adanya kontrak di antara pemegang saham yang berlaku sebagai prinsipal dan manajemen perusahaan yang berlaku sebagai agen yang mengelola perusahaan. Pemisahan fungsi antara pemilik perusahaan dianggap sebagai aspek sentral dalam hubungan keagenan tersebut. Menurut teori agensi, pemilik perusahaan memberikan sumber daya kepada manajemen untuk menjalankan bisnis, sementara manajemen diharapkan memberikan layanan kepada pemilik berdasarkan kepentingan pemilik. Manajemen juga memberikan wewenang kepada pemilik untuk mengambil keputusan terkait pengelolaan perusahaan. Manajemen termotivasi untuk

memanipulasi keuntungan perusahaan dalam rangka penghindaran pajak guna meminimalkan jumlah pajak yang wajib dibayar. Namun perilaku ini menimbulkan bias informasi antara investor dan manajemen, yang dapat menurunkan penilaian investor terhadap perusahaan tersebut. Menurut teori ini, keadaan ini mengakibatkan biaya keagenan yang harus dibayar untuk mencegah kerugian akibat ketidakpatuhan. Oleh karena itu, akan ada peningkatan biaya yang diperlukan untuk mengurangi kerugian akibat ketidakpatuhan. Produksi laporan manajemen yang terbuka, biaya audit independen, dan kontrol internal hanyalah beberapa pengeluaran yang ditanggung oleh biaya agensi untuk mempertahankan pengawasan pemegang saham. Biaya yang muncul akibat penyusutan nilai kepemilikan pemegang saham yang diterima manajemen dalam wujud opsi dan manfaat lain yang dimaksudkan demi memajukan keuntungan manajemen relatif terhadap pemegang saham juga termasuk dalam biaya keagenan.

Perumusan Hipotesis Spesialisasi Industri Auditor

Menurut konsep teori agensi, auditor independen memiliki peran dalam mengurangi ketimpangan pengetahuan yang merupakan salah satu tantangan dalam hubungan keagenan, dengan bertindak sebagai perantara antara prinsipal dan agen (Khairunisa et al., 2017). Perusahaan membutuhkan keahlian dan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor yang memiliki keahlian khusus di industri tertentu (Arumningtyas & Ramadhan, 2019). Spesialisasi auditor di sektor industri meningkatkan kesiapan untuk menangani masalah akuntansi yang lebih kompleks dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki keahlian khusus tersebut. Tidak menutup kemungkinan auditor dari KAP yang spesialisasi pada industri tertentu dapat menghasilkan audit yang lebih berkualitas (Khairunisa et al., 2017). Diperkirakan bahwasanya laporan keuangan yang telah diperiksa oleh auditor yang berspesialisasi dalam sektor tersebut akan lebih mampu menemukan kekurangan dan secara akurat mencerminkan nilai sebenarnya dari bisnis tersebut. Jadi, dibandingkan dengan perusahaan yang diperiksa auditor non-spesialisasi, perusahaan yang diperiksa auditor spesialisasi mungkin mengalami tingkat kecurangan yang lebih rendah. Menurut temuan penelitian Warsini & Fatimah (2019), auditor tidak hanya lebih baik dalam menemukan kecurangan tetapi juga lebih cenderung mencegah manajer menyalahgunakan celah penghindaran pajak karena hal itu dapat merusak reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP). Temuan ini sejalan dengan hasil milik Warsini & Fatimah (2019), Khairunisa et al. (2017), dan Riguen et al. (2021), yang menyatakan bahwasanya semakin tinggi tingkat spesialisasi industri auditor, semakin berkurang praktik penghindaran pajak.

H1: Spesialisasi industri audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Biaya Audit

Auditor eksternal dihadapkan pada tugas yang sangat menantang berdasarkan konsep teori keagenan. Terlepas dari tanggung jawab mereka untuk menilai laporan keuangan dan memberikan pendapat, auditor juga sangat penting dalam mendukung perusahaan klien dalam menemukan kecurangan dan kesalahan manajerial, menurut penelitian Trikartiko dan Dewayanto (2021). Pekerjaan dengan kerumitan tingkat tinggi diimbangi dengan gaji yang lebih tinggi untuk layanan yang diberikan oleh auditor. Perusahaan audit yang dapat dipercaya akan berinvestasi lebih banyak pada pelatihan staf serta menggunakan prosedur audit yang mutakhir karena mereka mendapatkan kompensasi yang lebih besar untuk layanan audit mereka daripada perusahaan lain (Salehi, 2019). Kraft dan Lapotta (2016) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa kesenjangan pajak yang mempengaruhi penghindaran pajak berdampak pada biaya audit. Gul (2018) menjelaskan ketika kualitas audit rendah, dampak biaya audit terhadap penghindaran pajak akan lebih dominan. Agar tetap menjaga kepercayaan publik terhadap profesionalisme mereka, firma audit yang lebih besar berusaha merekrut staf yang memiliki pengalaman lebih luas dan menerapkan teknik audit terkini guna meningkatkan integritas informasi keuangan, yang pada gilirannya dapat meningkatkan biaya audit. Dalam konteks ini, auditor perlu meluangkan lebih banyak waktu untuk proses audit guna mengurangi risiko-risiko yang terkait.

H2: Biaya audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.



Audit Tenure

Peran utama auditor adalah mengevaluasi dan memberikan opini terhadap laporan finansial perusahaan, yang memberikan wawasan tentang kinerja manajemen. Auditor berfungsi sebagai pihak ketiga yang menjadi perantara antara agen dan principal dalam konteks teori keagenan, sesuai dengan penelitian Damanhuri dan Putra. Akan tetapi, kesepakatan kontrak berkepanjangan antara auditor dan organisasi klien mampu mengancam objektivitas dan independensi auditor, yang pada gilirannya dapat mengurangi kualitas audit (Rizqia & Lastiati, 2021). Menurut kesimpulan dari Bae (2017), menunjukkan korelasi positif antara masa jabatan auditor dan praktik penghindaran pajak. Menurut temuan Frey (2018), penghindaran pajak dan masa kerja auditor memiliki hubungan positif yang signifikan, dengan semakin lama masa kerja auditor dapat meningkatkan *Effective Tax Rate* (ETR). Menurut Serafat dan Barzegar (2015), penghindaran pajak di Iran dan lamanya masa jabatan auditor berkorelasi positif secara signifikan. Seorang manajer yang memiliki kecenderungan untuk menghindari pajak mungkin akan mempertimbangkan metode auditor yang dapat memperkirakan manfaatnya ketika hubungan kerja dengan auditor semakin lama. Semakin panjang durasi hubungan kerja antara auditor dan klien, semakin banyak kemungkinan auditor membantu klien dalam mengurangi pengeluaran pajak (Salehi, 2019).

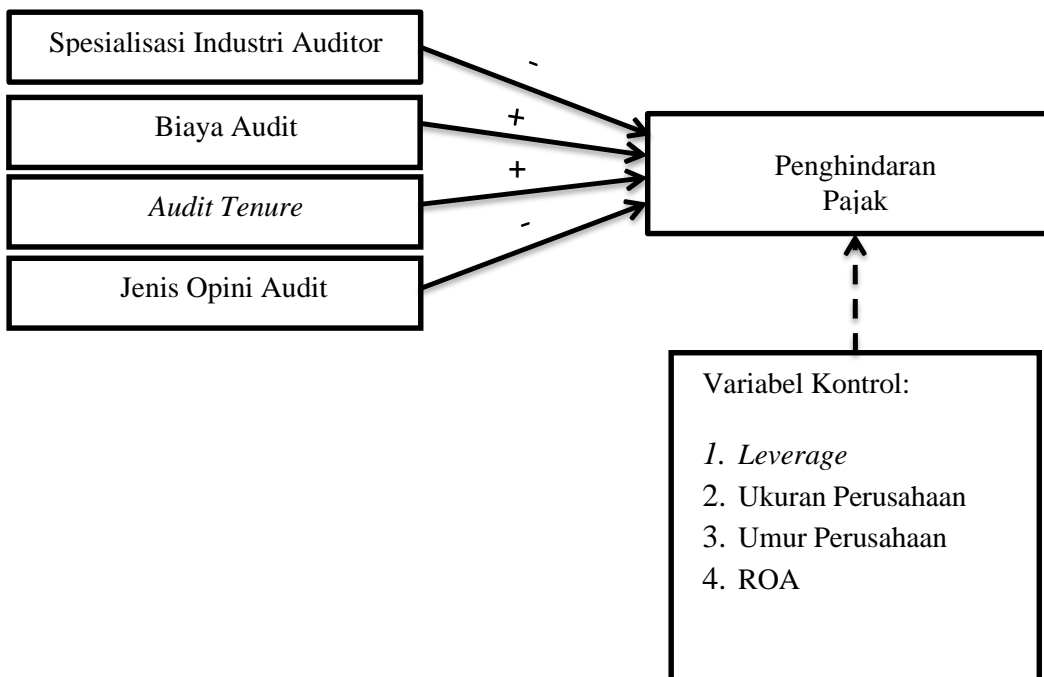
H3: *Audit tenure* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Opini Audit

Opini audit adalah pendapat atau penilaian yang diserahkan oleh seorang auditor independen setelah melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan suatu entitas. Simamora & Hendarjatno (2019) mengidentifikasi ada lima tipe opini audit, yaitu opini wajar tanpa pengecualian (unqualified opinion) atau opini tidak termodifikasi, opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan, opini wajar dengan pengecualian (qualified opinion), opini penolakan pendapat (adverse opinion), dan opini tidak wajar (disclaimer of opinion). Variabel indikator atau variabel dummy digunakan dalam temuan ini untuk mengukur opini audit. Jika opini audit perusahaan wajar tanpa pengecualian, maka variabel indikator akan ditetapkan menjadi 1 (satu), dan jika selain wajar tanpa pengecualian akan ditetapkan menjadi 0 (nol) (Salehi et al., 2020). Temuan penelitian tersebut menunjukkan bahwa ketika perusahaan memiliki keterlibatan yang rendah dalam praktik penghindaran pajak akan berdampak positif pada seberapa transparan informasi akuntansi mereka. Hal ini berkontribusi pada adanya laporan audit yang berkualitas dari auditor eksternal.

H4: Opini audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Gambar 1 Kerangka Pemikiran



METODE PENELITIAN

Desain Sampel dan Data Yang Dikumpulkan

Pemilihan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling* didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan barang konsumen primer yang tercatat di Bursa Efek Indonesia berturut-turut dari 2019-2021;
2. Perusahaan berturut-turut memublikasikan annual report yang mampu di Bursa Efek Indonesia serta pada website legal perusahaan pada tahun 2019-2021;
3. Perusahaan barang konsumen primer yang tidak mengalami kerugian pada waktu pelaporan 2019-2021;
4. Perusahaan menyediakan informasi terkait variabel yang dipakai pada penelitian ini.

Metode Analisis

Analisis yang digunakan adalah regresi linear berganda. Dalam penelitian ini Penghindaran Pajak digambarkan sebagai variabel dependen. Sedangkan spesialisasi industri audit, biaya audit, *audit tenure*, dan opini audit digambarkan sebagai variabel independen. Serta *leverage*, ukuran perusahaan, umur perusahaan, dan *ROA* sebagai variabel kontrol.

$$AETR = \alpha + \beta 1.SA + \beta 2.BA + \beta 3.AT + \beta 4.OA + e$$

Keterangan:

- *ETR* : Penghindaran Pajak
- α : Nilai Konstanta
- $\beta 1,2,3,4$: Nilai Koefisien
- SA : Spesialisasi Industri Audit
- BA : Biaya Audit
- AT : *Audit Tenure*
- OA : Opini Audit
- ϵ : eror

Tabel 1 Variabel dan Pengukuran

Variabel	Pengukuran
Penghindaran Pajak	ETR = Beban Pajak / Laba Sebelum Pajak
Spesialisasi Industri Audit	Variabel dummy. Kode 1 untuk auditor yang memiliki spesialisasi dan kode 0 untuk yang auditor tidak memiliki spesialisasi.
Biaya Audit	Ln biaya audit
<i>Audit Tenure</i>	Menjumlahkan tahun terjalannya perikatan auditor dan auditee. Diawali dengan angka 1 untuk tahun awal perikatan dan ditambah 1 pada tahun berikutnya.
Opini Audit	Variabel dummy. Kode 1 untuk opini auditor wajar tanpa pengecualian, sedangkan kode 0 untuk opini auditor yang tersisa
<i>Leverage</i>	Total Hutang / Total Aset
Ukuran Perusahaan	Ln total aset
Umur Perusahaan	Ln jumlah tahun perusahaan terdaftar di Bursa Efek
ROA	Laba Bersih / Total Aset

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Melalui pengujian yang telah dilakukan, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh spesialisasi industri audit, biaya audit, *audit tenure*, dan opini audit terhadap penghindaran pajak terlebih dahulu dilakukan analisis statistik deskriptif.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ETR	84	0,14725	0,32103	0,2293746	0,03672862
BA	84	19,13363	23,64104	21,2573817	1,18842600
AT	84	1	3	2,04	0,828
LEV	84	0,10847	2,00139	0,4825776	0,30086197
SIZE	84	27,37466	32,82039	29,6726900	1,47874549
UP	84	0,00000	3,68888	2,7816871	0,82981774
ROA	84	0,00000	0,60717	0,1135657	0,11456528
Valid N (listwise)	84				

Sumber: Output IBM SPSS 26, 2023

Tabel 2 Statistik Deskriptif Variabel Dummy

Variabel	Kode	Frekuensi	Persentasi
SpesialisasiAudit	0	52	61,9
	1	32	38,1
	Total	84	100,0
OpiniAudit	0	3	3,6
	1	81	96,4
	Total	84	100,0

Sumber: Output IBM SPSS 26, 2023

Menurut data diatas, variabel penghindaran pajak yang diwakilkan dengan ETR. Nilai ETR paling rendah terjadi di Midi Utama Indonesia Tbk. Tahun 2021 yakni di angka 0,14725. Nilai ETR maksimum yakni di angka 0,32103 di FKS Multi Agro Tbk. pada 2019. Selanjutnya besaran mean ETR pada perusahaan barang konsumen primer tahun 2019 sampai 2020 dengan angka 0,22937. Nilai standar deviasi yang memiliki besaran 0,03672 memperlihatkan bahwasanya data penelitian memiliki variansi data mendekati rata-rata dan penyebaran data rendah karena nilai mendekati nol. Hasil statistik deskriptif untuk variabel biaya audit menunjukkan besaran minimum yakni 19,13363 pada perusahaan Campina Ice Cream Industry Tbk. pada tahun 2019. Besaran maksimum dari variabel ini diperoleh perusahaan H.M. Sampoerna Tbk. sebesar 23,64103 pada tahun 2019. Besaran mean biaya audit pada sektor barang konsumen primer sebesar 21,25738. Standar deviasi sebesar 1,18842 yang besarnya lebih rendah dibandingkan dengan nilai mean. Berdasarkan statistik deskriptif, nilai terendah dari variabel audit tenure adalah 1, yang menunjukkan lamanya waktu dari audit awal auditor terhadap perusahaan klien. Angka tertinggi adalah 3, yang mengindikasikan bahwa perusahaan telah diaudit oleh KAP yang sama selama tiga tahun berturut-turut dan tidak mengalami pergantian. Besaran mean KAP mengaudit perusahaan yakni 2,04 dan nilai standar deviasi audit tenure sebesar 0,828 yang nilainya lebih rendah dari nilai mean. Hasil statistik deskriptif menunjukkan nilai terendah variabel leverage sebesar 0,10847 milik perusahaan Campina Ice Cream Industry Tbk. di tahun 2021. Nilai terendah dimiliki perusahaan Sawit Sumbermas Sarana Tbk. yakni 2,00139. Besaran mean yakni 0,48257 yang melebihi dari besaran standar deviasi yaitu 0,30086. Hasil statistik deskriptif menunjukkan nilai minimum variabel ini sebesar 27,37466 pada perusahaan Sekar Laut Tbk. di tahun 2020. Nilai tertinggi di angka 32, 82039 milik perusahaan Indofood Sukses Makmur pada tahun 2021. Mean yang dimiliki variabel ini di angka 29,67269. Nilai standar deviasi yakni 1,47874 yang lebih rendah dari mean. Hasil statistik deskriptif pada variabel umur perusahaan memiliki nilai terendah 0 yang dimiliki perusahaan Garudafood Putra Putri Jaya Tbk. pada tahun 2019. Nilai tertinggi di angka 3,68888 di tahun 2021. Mean di angka 2,78168. Nilai standar deviasi 0,82981 yang nilainya dibawah mean. Hasil statistik deskriptif untuk variabel ROA menampilkan bahwa nilai terendah di angka 0,000001 pada perusahaan FKS Multi Agro Tbk. tahun 2019. Besaran tertinggi yakni 0,60717 dipegang FKS Food Sejahtera Tbk. tahun 2019. Nilai rata-rata di angka 0,11356. Nilai standar deviasi 0,11456 yang nilainya lebih tinggi dari rata-rata. Hasil statistik deskriptif pada variabel spesialisasi industri auditor menampilkan bahwasanya dari 84 total sampel perusahaan barang konsumen primer dimana kode 0 diberikan untuk auditor non spesialis sebanyak 52 sampel dengan persentase 61,9 persen. Sedangkan kode 1 diberikan untuk auditor spesialis sebanyak 38,1 persen. Dari 84 total sampel perusahaan barang konsumen primer, di mana kode 0 diberikan kepada perusahaan yang tidak mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian, sebanyak 3 perusahaan mendapatkan opini tersebut dengan proporsi 3,6 persen, menurut hasil statistik deskriptif untuk variabel opini audit. Sebaliknya, perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian sebanyak 81 perusahaan dengan proporsi 96,4 persen diberikan kode 1

Analisis Uji Asumsi Klasik

Berdasarkan analisa grafik histogram dan grafik normal p-p plot, data penelitian dinyatakan normal. Temuan tersebut diperkuat dengan pengujian statistik nonparametrik *Kolmogorov Smirnov* yang menunjukkan angka sebesar 0,20 memenuhi asumsi normalitas yaitu lebih dari 0,05 sehingga data dapat dinyatakan normal.

Untuk memastikan tidak adanya masalah multikolinearitas pada data, peneliti menilai *Variance Inflation Factor* (VIF) serta nilai *tolerance*. Seperti hasil pengujian, tiap-tiap variabel memiliki nilai VIF yang tidak melebihi nilai maksimum yaitu 10, serta angka *tolerance* yang lebih dari 0,10. Berdasarkan bukti tersebut, peneliti memperoleh simpulan bahwa tidak ada multikolinearitas pada data peneliti.

Uji heteroskedastisitas menggunakan uji park memperkuat hasil uji *scatterplot* dengan nilai yang lebih akurat. Pengujian ini dilakukan dengan melihat hasil logaritma natural dari kuadrat residual terhadap variabel independen. Menurut Ghazali (2021), tidak terjadi heteroskedastisitas jika nilai signifikansi tiap-tiap variabel melebihi angka 0,05. Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa

hasil pengujian sejalan dengan output *scatterplot* yang menyatakan tidak ada indikasi heteroskedastisitas pada data penelitian.

Pembuktian adanya korelasi antar residual, peneliti menggunakan uji *runs test*. Ghazali (2021), berpendapat bahwa autokorelasi tidak terjadi jika angka *Asymp. Sig* tidak kurang dari 0,05. Pada hasil uji, peneliti dapat mengambil simpulan bahwa tidak ada indikasi terjadinya autokorelasi pada data penelitian.

Koefisien Determinasi (R²)

Hasil uji tersebut menampilkan angka adjusted R² 0,231 atau 23,1% Angka tersebut dapat diartikan bahwa 23,1% variasi penghindaran pajak dijelaskan oleh spesialisasi industri audit, biaya audit, *audit tenure*, dan opini audit. Selain itu, angka tersebut juga diperjelas dengan adanya variabel ROA dan Roe sebagai variabel kontrol. Sementara sisanya yang bernilai 76,9% berasal dari aspek lain yang tidak dijabarkan oleh penulis.

Tabel 3
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,552 ^a	0,305	0,231	0,03221378
a. Predictors: (Constant), ROA, OpiniAudit, UkuranPerusahaan, AuditTenure, SpesialisasiAudit, leverage, UmurPerusahaan, BiayaAudit				
b. Dependent Variable: ETR				

Sumber: Output IBM SPSS 26, 2023

Uji Statistik F

Berdasarkan data pada Tabel 4 untuk uji F, nilai F hitung uji tersebut adalah 4,112, dan F tabel adalah 2,064. Jika Fhitung > Ftabel dan tingkat signifikansinya 0,05, maka peneliti dapat menyimpulkan spesialisasi industri audit, biaya audit, *audit tenure*, dan opini audit secara simultan memengaruhi dampak atas variabel dependen yaitu penghindaran pajak dan persamaan regresi dapat diandalkan.

Tabel 4
Hasil Uji F Statistik

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	<i>Regression</i>	0,034	8	0,004	4,112	,000 ^b
	<i>Residual</i>	0,078	75	0,001		
	<i>Total</i>	0,112	83			
a. Dependent Variable: ETR						
b. Predictors: (Constant), ROA, OpiniAudit, UkuranPerusahaan, AuditTenure, SpesialisasiAudit, leverage, UmurPerusahaan, BiayaAudit						

Sumber: Output IBM SPSS 26, 2023

Analisis Regresi

Dari uraian tabel 5, hasil konstanta, yaitu 0,119 yang bermaksud jika variabel spesialisasi industri auditor, biaya audit, audit tenure, opini audit dianggap nol maka penghindaran pajak bernilai 0,119. Hasil koefisien regresi variabel spesialisasi industri auditor adalah 0,000019 yang bermaksud jika variabel spesialisasi industri auditor naik sebanyak 1 maka penghindaran pajak akan mengikuti kenaikan sebesar 0,000019. Hasil koefisien regresi variabel biaya audit adalah 0,016 yang bermaksud jika variabel biaya audit naik sebanyak 1 maka penghindaran pajak akan mengikuti kenaikan sebesar 0,016. Hasil koefisien regresi variabel audit tenure adalah -0,018 yang bermaksud jika variabel audit tenure naik sebanyak 1 maka penghindaran pajak akan mengikuti kenaikan sebesar -0,018. Hasil koefisien regresi variabel opini audit adalah -0,009 yang bermaksud jika variabel opini audit naik sebanyak 1 maka penghindaran pajak akan mengikuti kenaikan sebesar -0,009.

Tabel 5
Hasil Uji Statistik T

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	0,119	0,079		1,512	0,135
SpesialisasiAudit	0,000019	0,008	0,000	0,002	0,998
BiayaAudit	0,016	0,005	0,503	2,847	0,006
AuditTenure	-0,018	0,004	-0,404	-4,060	0,000
OpiniAudit	-0,009	0,020	-0,046	-0,446	0,657
leverage	-0,006	0,014	-0,052	-0,450	0,654
UkuranPerusahaan	-0,005	0,004	-0,221	-1,263	0,210
UmurPerusahaan	0,001	0,005	0,029	0,255	0,799
ROA	-0,109	0,043	-0,340	-2,537	0,013

a. Dependent Variable: ETR

Sumber: Output IBM SPSS 26, 2023

Diskusi Hasil

Spesialisasi industri auditor sebagai hipotesis pertama menunjukkan pengaruh positif antara spesialisasi industri auditor dan penghindaran pajak. Hipotesis ini didukung oleh hasil pengujian yang menemukan hubungan keduanya positif. Namun, dari hasil yang ditemukan terdapat pengaruh spesialisasi industri auditor yang tidak signifikan pada penghindaran pajak dikarenakan angka yang menunjukkan 0,998 yang melewati batas nilai yaitu 0,05. Hasil ini sesuai dengan penjabaran Hanny & Niandari (2018) dan Amalia & Ferdiansyah (2019) bahwasanya spesialisasi industri auditor tidak berhubungan pada tindakan penghindaran pajak.

Spesialisasi industri auditor dapat dilihat dalam kualitas audit. Menurut Gunawan dkk. (2019), audit yang independen diperlukan untuk menjaga kualitas audit. Hasil inipun dikuatkan dengan hasil Bauer et al. (2012) yang menjabarkan bahwasanya spesialisasi industri auditor tidak terdapat pengaruh pada penghindaran pajak. Perusahaan yang menggunakan jasa konsultan pajak, bagaimanapun juga, dapat lebih siap untuk mengevaluasi faktor-faktor pajak yang dimasukkan ke dalam proyeksi yang dibuat untuk para pemegang saham. Perihal ini dikarenakan pengetahuan dan informasi konsultan pajak yang terlibat dalam memberikan jasa konsultasi pajak kepada perusahaan, yang memungkinkan mereka memahami bagaimana perusahaan memanfaatkan biaya pajak demi tujuan meminimalkan pembayaran pajak. Secara garis besar, perusahaan yang memanfaatkan layanan konsultan perpajakan cenderung mengalami pengurangan pajak lebih signifikan dibandingkan perusahaan yang tidak memanfaatkan layanan auditor perpajakan.

Dari paparan di atas, **Hipotesis pertama (H1) Ditolak.**

Biaya audit sebagai hipotesis kedua berdampak positif signifikan pada penghindaran pajak dengan angka signifikansi 0,006 dibawah 0,05. Hasil penelitian yang diperoleh selaras dengan Cahyadi et al. (2020), Salehi (2019), dan Ghifary et al. (2022) yang menjelaskan biaya audit berdampak positif pada terjadinya penghindaran pajak. Artinya KAP yang memiliki reputasi terkenal dan biaya jasa audit yang lebih besar daripada pesaingnya cenderung menginvestasikan lebih banyak sumber daya dalam pelatihan staf audit mereka dan menerapkan teknik audit yang lebih canggih untuk meningkatkan kualitas pekerjaan mereka, terutama dalam konteks menyelaraskan untuk penghindaran pajak. Praktik penghindaran pajak berdampak pada peningkatan biaya audit karena biaya audit mencakup biaya tenaga kerja auditor serta potensi kerugian yang diakibatkan oleh risiko yang mungkin mereka hadapi (Ghifary et al., 2022). Kenaikan biaya audit dapat menunjukkan adanya dedikasi yang lebih besar dalam melaksanakan audit berkualitas tinggi. Audit yang efektif dapat mengidentifikasi risiko pajak potensial dan mendorong perusahaan untuk mematuhi peraturan perpajakan dengan lebih baik. Dalam konteks ini, perusahaan yang menggunakan auditor dengan biaya audit lebih besar dapat mengalami penghindaran pajak yang lebih tinggi karena tingkat kepatuhan yang lebih baik terhadap regulasi perpajakan. Auditor yang menetapkan biaya yang lebih tinggi mungkin melakukan evaluasi yang lebih rinci terhadap kebijakan perpajakan perusahaan dan memverifikasi bahwa praktik penghindaran pajak dilakukan dengan mematuhi hukum dan peraturan perpajakan. Hal ini dapat meningkatkan keberhasilan perusahaan dalam menghindari pembayaran pajak. Dari uji tersebut, **Hipotesis kedua (H2) diterima.**

Audit tenure yakni hipotesis ketiga memiliki hubungan negatif pada penghindaran pajak dengan nilai dibawah 0,05. Hasil temuan ini tidak mendukung hipotesis karena ditemukan bahwa hubungan antara audit tenure dan penghindaran pajak negatif signifikan. Hasil yang ditemukan peneliti sejalan dengan Siregar et al. (2012) dan Hastuti & Gozali (2015) yang memperoleh temuan bahwasanya kedua variabel ini memiliki korelasi dengan arah negatif. Artinya, dalam konteks audit tenure yang panjang, auditor memiliki kesempatan untuk memahami lebih baik praktik perpajakan perusahaan, memperkuat pengawasan, serta menerapkan prosedur audit yang komprehensif. Hal ini dapat membatasi praktik penghindaran pajak yang melanggar aturan atau berisiko tinggi. Selain itu, auditor yang memiliki hubungan profesional yang kuat dengan perusahaan mungkin lebih memperhatikan integritas dan reputasi mereka, serta kepatuhan perusahaan terhadap peraturan perpajakan. Kesadaran etika yang tinggi dan komitmen terhadap praktik audit yang berkualitas tinggi dapat mendorong auditor untuk menentang praktik penghindaran pajak yang melanggar aturan. Peningkatan transparansi dalam pelaporan keuangan, termasuk pelaporan pajak, juga dapat mengurangi peluang praktik penghindaran pajak yang tidak sesuai dengan aturan. Selain itu, pengawasan eksternal yang lebih ketat terhadap praktik perusahaan dapat menjadi faktor yang mengurangi praktik penghindaran pajak. Dari uji tersebut, **Hipotesis ketiga (H3) ditolak.**

Opini audit yakni hipotesis terakhir menunjukkan pengaruh negatif dengan penghindaran pajak. Hipotesis ini didukung oleh output pengujian yang menemukan hubungan antara keduanya adalah negatif. Namun, ditemukan bahwa pengaruh opini audit tidaklah signifikan pada penghindaran pajak karena angka menunjukkan 0,657 yang melewati 0,05. Jika dilihat dari arah hubungan pada hipotesis maka dapat ditarik kesimpulan bahwa apabila perusahaan mengurangi keterlibatannya dalam praktik penghindaran pajak, maka tingkat transparansi dalam informasi akuntansi akan meningkat (Salehi et al., 2019). Tingkat penghindaran pajak perusahaan tidak selalu dipengaruhi secara signifikan oleh opini audit yang diterima. Opini audit hanya mencerminkan pandangan auditor terhadap kebenaran dan kecukupan laporan keuangan perusahaan, sementara praktik perpajakan merupakan hal yang berbeda. Opini audit tidak secara langsung memeriksa atau mengevaluasi praktik perpajakan perusahaan, sehingga menerima opini audit yang positif tidak menjamin bahwa perusahaan tidak terlibat dalam penghindaran pajak. Selain itu, auditor mungkin tidak memiliki pelatihan atau keahlian yang luas dalam hukum perpajakan, sehingga menyulitkan mereka untuk sepenuhnya memahami strategi penghindaran pajak perusahaan. Temuan ini konsisten dengan Christina dkk. (2021) dan Susanto (2022), yang menemukan bahwa opini audit tidak berhubungan dengan strategi penghindaran pajak. Namun hasil temuan ini tidak sependapat dengan temuan Ji (2019), Salehi et al. (2020), dan Riguen et al. (2021) yang menunjukkan adanya korelasi

signifikan positif antara variabel opini audit dan penghindaran pajak. Dari uji tersebut, **Hipotesis keempat (H4) ditolak**.

KESIMPULAN

Spesialisasi industri audit tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak pada perusahaan barang konsumen primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019-2021. Biaya audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak pada perusahaan barang konsumen primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019-2021. Audit tenure berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak pada perusahaan barang konsumen primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019-2021. Opini audit tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak pada perusahaan barang konsumen primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019-2021.

Meskipun penelitian dilakukan seketat mungkin, tetap ada beberapa kekurangan penelitian. Keterbatasan atau kekurangan ini membuka perspektif baru untuk peneliti selanjutnya. Temuan ini cukup terfokus terhadap perusahaan barang konsumsi primer dengan periode pengamatan selama 3 tahun, hal tersebut belum dapat menjelaskan dampak pengaruh spesialisasi industri audit, biaya audit, *audit tenure*, dan opini audit kepada perusahaan barang konsumsi primer yang terdaftar di BEI. Nilai *adjusted R₂* yang didapat hanya berkisar 23,1%. Hasil tersebut membuktikan bahwa faktor-faktor lain masih memiliki hubungan dan memengaruhi penghindaran pajak di luar model yang diajukan penulis

REFERENSI

- Amalia, D. and Ferdiansyah, S., 2019, December. Do political connection, executive character, and audit quality affect the tax avoidance practice? Evidence in Indonesia. In 1st International Conference on Applied Economics and Social Science (ICAESS 2019) (pp. 332-338). Atlantis Press.
- Arumningtyas, D. P., & Ramadhan, A. F. (2019). Pengaruh Spesialisasi Industri auditor, Reputasi Auditor, dan Audit Tenure Terhadap Audit Report Lag. *INDICATORS Journal of Economics and Business*, 1(2), 141–153.
- Bae, S.H., 2017. The association between corporate tax avoidance and audit efforts: Evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 33(1), pp.153-172.
- Bauer, A.M., Minutti-Meza, M. and Silva, A.M., 2012. Is the auditor's industry specialization a reliable indicator of tax avoidance?. working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Cahyadi, R., Nasaruddin, F. and Lannai, D., 2020. Pengaruh Structure Ownership Dan Karakteristik Auditor Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Dalam Idxv30 Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 2(1), pp.86-101.
- Dyreg, Scott, Michelle Hanlon, dan Edward L.M, "Long Run Corporate Tax Avoidance", *The Accounting Review*, Vol. 83, No.1, pp. 61–82. 2008
- Falbo, T.D. and Firmansyah, A., 2018. Thin capitalization, transfer pricing aggressiveness, penghindaran pajak. *Indonesian Journal of Accounting and Governance*, 2(1), pp.1-28.
- Frey, L., 2018. Tax certified individual auditors and effective tax rates. *Business Research*, 11(1), pp.77-114.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. 21(1).
- Ghifary, R.A., Muchlish, M., Tjahjono, M.E.S. and Febrianto, F.C., 2022. Pengaruh Kualitas Audit, Audit Fee, Dan Intensitas Modal Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Komisaris Independen Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Syntax Transformation*, 3(07), pp.973-990.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan SPSS (Cetakan keempat ed.)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2021). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 26 Edisi 10*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. and Ratmono, D., 2017. Analisis multivariat dan ekonometrika: teori, konsep, dan aplikasi dengan eview 10.
- Ghozali, Imam, (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.



- Gul FA, Khedmati M and Shams SM. 2018. Managerial acquisitiveness and corporate tax Avoidance. *Pacific Basin Finance Journal* (in press), available at: <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2018.08.010>
- Gunawan, M.I., Mukhzarudfa, M. and Wahyudi, I., 2019. The effect of good corporate governance application on tax avoidance in indonesia sharia banking periode 2013-2017. *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 4(4), pp.1-100.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1979). Rights and Production Functions: An Application to Labor-Managed Firms and Codetermination. *The Journal of Business*, 52(4), 469–506. <http://www.jstor.org/stable/2352442>
- Ji, A.E., 2019. Tax aggressiveness and auditor reporting. *Journal of Applied Economics & Business Research*, 9(1), pp.51-63.
- Khairunisa, K., Hapsari, D. W., & Aminah, W. (2017). Kualitas Audit, Corporate Social Responsibility, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 9(1), 39–46. <https://doi.org/10.23969/jrak.v9i1.366>
- Kinnunen, J., Niemi, L., Troberg, P., and Collis, J., 2017. What turns the taxman on? Audit opinion and tax return adjustments in a voluntary audit environment.
- Kraft A & Lopatta K. 2016. Auditor Fees, Discretionary Book-Tax Differences, And Tax Avoidance. *International Journal of Economics and Accounting*, Vol. 7 No. 2, pp. 127-155
- Lee, R., & Kao, H. (2018). The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. 8(6), 17–53.
- Lestari, Nanik, Ratna Wardhani, dan Vita Anggraita, “Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Moderasi Corporate Governance”, *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, Mataram, 2014.
- Manihuruk, R. S., Arieftiara, D., & Miftah, M. (2021). Tax Avoidance in The Indonesian Manufacturing Industry. *Journal of Contemporary Accounting*, 3(1), 1–11. <https://doi.org/10.20885/jca.vol3.iss1.art1>
- McGuire, S.T., Omer, T.C. and Wang, D. (2012), “Tax avoidance: does tax-specific industry expertise make a difference?”, *The Accounting Review*, Vol. 87 No. 3, pp. 975-1003, available at: <https://doi.org/10.2308/accr-10215>
- Riguen, R., Salhi, B. and Jarboui, A., 2021. The impact of audit characteristics on corporate tax avoidance: the moderating role of gender diversity. *Scientific Annals of Economics and Business*, 68(1), pp.97-114.
- Rizqia, A., & Lastiati, A. (2021). Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee’s Financial Expertise. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 4(1), 14. <https://doi.org/10.24198/jaab.v4i1.29642>
- Rustiarini, Ni Wayan dan Ni Wayan Mita Sugiarti. (2013). Pengaruh Karakteristik Auditor, Opini Audit, Audit Tenure, Pergantian Auditor Pada Audit Delay. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika*, 2 (2): 657-675
- Salehi, M., Hossein, T., & Alidoust, S. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2).
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The Effect of Auditor Characteristics on Tax Avoidance of Iranian Companies. *Journal of Asian Business and Economics Studies*, 27(2), 119–134. <https://doi.org/10.1108/JABES-11-2018-0100>
- Salihu, I. A., Annuar, H. A., & Normala Sheikh Obid, S. (2015). Foreign Investors’ Interests and Corporate Tax Avoidance: Evidence From an Emerging Economy. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 138–147. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2015.03.001>
- Sari, S. P., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). The Effect Of Audit Tenure, Audit Rotation, Audit Fee, Accounting Firm Size And Auditor Specialization To Audit Quality. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 4(3).
- Serafat, S. and Barzegar, G., 2015. Investigating the relation between tax avoidance and auditor tenure in the listed companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Scientific Research and Development*, 2(4), pp.1-5.



- Simamora, R.A. and Hendarjatno, H., 2019. The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), pp.145-156.
- Siregar, R. and Widyawati, D., 2016. Pengaruh karakteristik perusahaan terhadap penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur di BEI. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 5(2).
- Supriyanto, & Christina, N. (2021). Analisis Pengaruh Karakteristik Audit dan Karakteristik Perusahaan Terhadap Praktik Penghindaran Pajak Pada Perusahaan BEI. 17(4), 742–756.
- Susanto, A. and Widya, W., 2022. Analisis Pengaruh Karakteristik Auditor dan Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak pada Perusahaan di Bursa Efek Indonesia. *SEIKO: Journal of Management & Business*, 4(3), pp.150-165.
- Suyadna, I. G., & Supadmi, N. L. (2017). Pengaruh Ukuran KAP, Audit Fee, dan Audit Tenure pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21, 1131–1159.
- Trikartiko, A., & Dewayanto, T. (2021). Pengaruh Kualitas Kantor Akuntan Publik (KAP) Dan Karakteristik Komite Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10, 1–13.
- Warsini, S., & Fatimah, H. (2019). Analisis Determinan Penghindaran Pajak pada Perusahaan Publik yang Dikontrol Keluarga. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 4(2), 203–213