



PENGARUH KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Pada BEI Tahun 2018-2022)

Deandra Winona Arista Manullang, Paulus Theodorus Basuki Hadiprajitno¹

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

ABSTRACT

Companies do tax avoidance in order to minimize the tax burden that must be paid and increase company profits. Tax avoidance can be seen by using the Effective Tax Rate formula and can be seen in the financial statements. The reliability of financial statements cannot be separated from the role of auditors who conduct in-depth examinations. This study aims to analyze the effect of various auditor characteristics such as audit quality, audit tenure, audit fees, and auditor specialization on tax avoidance in manufacturing companies in Indonesia. The population used in this study are manufacturing companies in Indonesia listed on the IDX in 2018-2022 using purposive sampling method to determine the sample. The total number of samples in this study were 140 samples. The results in this study indicate that audit quality has a significant negative effect on tax avoidance. Audit tenure, audit fees, and auditor industry specialization have a significant positive effect on tax avoidance. The limitations of this study are that there are other factors that influence tax avoidance that are not examined in this study and there are still many companies that do not include sequential audit fees during 2018-2022.

Keywords: Tax Avoidance, Audit Quality, Audit Tenure, Audit Fees

PENDAHULUAN

Salah satu sumber daya yang menopang pembangunan di Indonesia adalah pajak yang dibayarkan oleh masyarakat. Pajak memiliki fungsi sebagai budgetfair atau dapat dikatakan bahwa pajak yang dihasilkan tersebut digunakan dalam pengerjaan program pemerintah salah satunya adalah pembangunan negara. Pada tahun 2023 berdasarkan data yang dipublikasikan oleh BPS menyatakan bahwa penerimaan pajak sebesar 77,19% dari total pendapatan negara Indonesia. Pemerintah menggunakan cara *self assessment* dalam melakukan pemungutan pajak agar meningkatkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. *Self assessment* merupakan sebuah sistem yang digunakan oleh Indonesia untuk memungut pajak dengan menugaskan setiap wajib pajak melakukan perhitungan total pajak terutang secara pribadi berdasarkan peraturan berlaku serta melaporkan dan melakukan pembayaran pajak secara pribadi. Namun, sistem tersebut akan memberikan kesempatan dalam melakukan penghindaran pajak. Alasan penghindaran pajak dapat terjadi karena perusahaan akan mencoba menemukan celah bahkan tidak memberi laporan mengenai kewajibannya. Hal ini didukung oleh Maraya dan Yendrawati (2016) mengatakan adanya *self assessment* akan mengakibatkan perusahaan mempunyai celah untuk mempraktikkan penghindaran pajak dengan melakukan pengurangan beban pajak yang ada.

Penghindaran pajak dilakukan dengan melihat celah peraturan pajak yang berlaku. Penghindaran pajak menjadi kegiatan yang sering dipraktikkan oleh perusahaan karena merupakan aktivitas yang legal. Noviyani & Muid (2019) mengatakan bahwa perusahaan akan berusaha untuk memahami keseluruhan mengenai aturan pembayaran pajak sehingga mereka dapat mengetahui celah mana yang dapat mereka gunakan untuk menghindari pajak. Berkurangnya beban pajak terutang, semakin tinggi juga laba bersih sebuah perusahaan. Dengan begitu pula, perusahaan dapat terlihat seakan mempertahankan kinerjanya dan mampu bersaing di era perkembangan ekonomi yang pesat. Irawati et al. (2020) berpendapat bahwa laba fiskal perusahaan terbatas dapat dikenakan pajak, sehingga wajib pajak merasa bahwa pembayaran pajak ini adalah suatu

¹ Corresponding author

keharusan. Praktik ini akan membuat Indonesia tidak dapat memenuhi target dari pendapatan pajak yang seharusnya digunakan untuk pembangunan dan pengembangan bagi Indonesia itu sendiri.

Praktik ini pastinya akan membuat Indonesia tidak dapat memenuhi target dari pendapatan pajak yang seharusnya digunakan untuk pembangunan dan pengembangan bagi Indonesia itu sendiri. Perusahaan akan mengalami kerugian jika ditemukan fakta bahwa pajak yang dibayar tidak sesuai dengan yang perhitungan yang semestinya saat audit laporan keuangan dilakukan. Kredibilitas perusahaan akan menurun dan investor akan kehilangan kepercayaan kepada perusahaan dan perusahaan juga akan mendapatkan sanksi atau bahkan denda yang besar karena melakukan praktik ini. Namun, di luar kerugian yang terjadi, praktik penghindaran pajak memiliki manfaat bagi perusahaan yaitu perusahaan akan mendapatkan laba yang baik untuk disajikan pada laporan keuangan. Madani et al (2023) menyatakan bahwa praktik penghindaran pajak akan memberikan penghematan pengeluaran bagi perusahaan sehingga laba yang akan didapatkan maksimal.

Indonesia mengalami potensi kehilangan pendapatan pajak sebesar \$14 juta per tahunnya dikarenakan adanya praktik penghindaran pajak. Perusahaan besar lainnya seperti Google dan Microsoft diindikasikan melakukan praktik penghindaran pajak di Indonesia. Ketiga perusahaan besar ini dapat menyebabkan Indonesia kehilangan Rp41 triliun per tahun untuk potensi pajak mereka. Disebutkan bahwa selama masa pandemic, perusahaan-perusahaan tersebut mendapatkan keuntungan dari Indonesia, tetapi memberikan kontribusi yang kecil bagi peningkatan infrastruktur Indonesia yang seharusnya bisa dilakukan lewat pendapatan pajak ini. PT Adaro energy Tbk juga mempraktikkan kegiatan penghindaran pajak pada anak perusahaannya yang ada di Singapura dengan menggunakan bantuan transfer pricing. Praktik ini dilakukan dengan melakukan penjualan batu bara kepada perusahaannya yang ada di Singapura dengan harga yang murah. Selanjutnya, perusahaan anak Singapura akan menjual batu bara tersebut dengan harga yang tinggi, sehingga pendapatan dan labanya akan dialihkan kepada perusahaan di luar negeri.

Perusahaan wajib untuk melakukan pengauditan pada laporan keuangan yang dihasilkan. Pada laporan keuangan terdapat elemen-elemen yang dapat digunakan untuk melakukan perhitungan Effective Tax Rate yang dapat melihat indikasi praktek penghindaran pajak. Penelitian terdahulu mengatakan bahwa auditor yang berasal dari KAP Big 4 serta auditor yang memiliki spesialisasi industri tertentu akan memiliki kualitas yang lebih baik dalam melakukan audit keuangan sehingga dapat meminimalisir terjadinya penghindaran pajak pada perusahaan. Namun, beberapa penelitian juga mengatakan bahwa spesialisasi industri auditor tidak berhubungan signifikan terhadap penghindaran pajak. Perusahaan juga harus selalu melakukan rotasi audit agar tidak memiliki masa perikatan yang lama yang akan mempengaruhi independensi pada hasil auditnya. Semakin lama masa perikatan antara perusahaan dan auditor akan mengakibatkan semakin besar kemungkinan perusahaan melakukan penghindaran pajak. Perusahaan yang memilih KAP yang berkualitas akan berhubungan dengan biaya audit yang tinggi sehingga akan menghasilkan hasil audit yang lebih berkualitas dan dapat meminimalisir penghindaran pajak. Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, penelitian ini akan menjadikan penghindaran pajak sebagai variabel dependen. Variabel independen yang akan digunakan adalah kualitas audit, biaya audit, spesialisasi industri auditor, dan *audit tenure*.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Teori keagenan mendeskripsikan hubungan kontraktual yang dimiliki antara agen (pelaksana atau manajer) dan prinsipal (pemilik). Prinsipal dapat merupakan pemilik dari sebuah perusahaan atau juga investor. Jensen & Meckling (1976) mengatakan bahwa teori agensi atau teori keagenan memberikan penjelasan mengenai hubungan kontraktual antara principal dan agent serta terdapat pemisahan kontraktual dan status kepemilikan dalam perusahaan. Pada teori ini agen akan melakukan tugas dalam rangka meningkatkan kepentingan prinsipal dan prinsipal akan mengambil keputusan. Asimetri informasi menjadi penyebab adanya permasalahan konflik kepentingan yang terjadi pada teori agensi. Asimetri informasi terjadi saat informasi yang dimiliki oleh agen mengenai perusahaan lebih banyak daripada prinsipal. Penghindaran pajak sendiri timbul akibat keinginan manager untuk memperoleh keuntungan yang lebih dengan mengurangi beban pajak. Dengan tingginya laba yang ada, kinerja manager tersebut akan dinilai baik dan sangat

memungkinkan bagi para manajer untuk mendapatkan insentif atas hal tersebut. Penghindaran pajak ini dapat diminimalisir oleh para prinsipal dengan melakukan audit terhadap laporan keuangan. Auditor eksternal hadir menjadi pihak ketiga dari prinsipal dan agen untuk menjadi penengah dalam menangani konflik yang ada. Auditor akan menjadi badan independen yang dapat membantu untuk mengurangi permasalahan asimetri informasi yang terjadi. Auditor akan memberikan opininya terhadap laporan keuangan dan harus menghasilkan informasi yang tidak bias untuk kedua belah pihak. Para pemegang saham akan lebih mempercayai hasil audit oleh auditor KAP ternama. Mereka beranggapan bahwa hasil audit oleh auditor KAP ternama akan memberikan hasil yang terpercaya dan menghasilkan laporan hasil audit yang berkualitas. Sebuah KAP serta perusahaan tidak boleh memiliki masa perikatan dengan jangka waktu yang lama bahkan melebihi aturan yang ada. Masa perikatan yang lama dapat menyebabkan independensi seorang auditor akan lebih dipertanyakan kembali saat mengaudit perusahaan selama beberapa tahun berturut. Biaya audit termasuk ke dalam biaya keagenan untuk mengurangi asimetri informasi dan juga untuk memantau perilaku dari agen agar tidak melakukan hal yang dapat merugikan prinsipal. Prinsipal yang menginginkan hasil audit yang baik akan memilih KAP ternama yang memiliki biaya audit relative tinggi.

Perumusan Hipotesis

Kualitas Auditor Terhadap Penghindaran Pajak

Indikator penentu kualitas auditor sering ditentukan berdasarkan KAP yang menaunginya. KAP yang memiliki reputasi baik, misalnya KAP dari Big 4, dipercayai berkualitas lebih unggul. Mereka akan berhubungan dengan kualitas dari audit, kredibilitas laporan keuangan dan nilai yang terakrit. Penelitian terdahulu oleh Klassen et al. (2016) memberkan penjelasan bahwa terhdapat hubungan signifikan negatif terhadap kualitas auditor dan penghindaran pajak, jika perusahaan memilih KAP BIG 4 maka kemungkinan penghindaran pajak terjadi semakin kecil. Pendapat tersebut juga disetujui oleh Kanagaretnam et al. (2016) yang mengatakan kualitas auditor mempunyai hubungan negatif terhadap praktik penghindaran pajak. enghidaran pajak akan berpegaruh terhadap nilai sebuah perusahaan. Perusahaan yang mengungkapkan pajak dengan transparan akan lebih dipercaya dan akan dianggap patuh terhadap peraturan yang telah diberlakukan oleh pemerintah Indonesia. Berdasarkan pemaparan di atas, hipotesis pertama adalah **H1 : Kualitas Auditor akan berpengaruh positif terhadap ETR sebagai indikator perhitungan penghindaran pajak**

Audit Tenure Terhadap Penghindaran Pajak

Jangka waktu kerja sama antara perusahaan dan juga KAP sebaiknya tidak lebih dari lima tahun. Kerja sama yang terlalu lama akan membentuk hubungan yang lebih dekat antara auditor dan juga manajer sehingga independensi auditor dalam meriksa laporan keuangan akan melemah. Hal ini akan memiliki pengaruh kepada praktik penghindaran pajak pada perusahaan. Salehi et al. (2020), Bae (2017), Frey (2018) menjelaskan mengenai hubungan kerja yang terlalu lama antara perusahaan dan KAP jika terjalin terlalu lama dapat meningkatkan kemungkinan tindakan penghindaran pajak. Kesimpulan yang didapatkan adalah audit tenure dan penghindaran pajak memiliki hubungan positif signifikan. Ditambahkan bahwa jika masa perikatan antara KAP dan juga perusahaan sebagai klien meningkat maka kemungkinan perusahaan mempraktikkan penghindaran pajak juga akan semakin meningkat. Berdasarkan pemaparan di atas, hipotesis kedua adalah

H2 : Audit Tenure akan berpengaruh negatif terhadap ETR sebagai indikator perhitungan penghindaran pajak

Biaya Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Menjalin kerja sama dengan auditor akan membutuhkan biaya yang akan dikeluarkan oleh perusahaan. Biaya yang dibayarkan ini akan disebut sebagai biaya audit. Jika suatu pemegang saham sebagai prinsipal menginginkan auditor yang memiliki kualitas tinggi maka biaya yang dibayarkan akan semakin tinggi pula. Oleh karena itu biaya audit akan terkait dengan penghindaran pajak yang diminimalisir dengan menggunakan jasa audit yang berkualitas. Penelitian dari Shokrollahi et al. (2017) dan Marzuki dan Syukur (2021) memberikan pernyataan bahwa biaya

audit dan penghindaran pajak memiliki hubungan signifikan negatif. Hal ini dikarenakan biaya audit akan erat kaitannya dengan layanan yang akan diberikan kepada perusahaan namun tidak lepas juga dengan persaingan yang ada pada perusahaan penyedia layanan audit. Biaya audit yang dibayarkan perusahaan kepada KAP akan semakin tinggi, jika tugas auditor semakin kompleks.

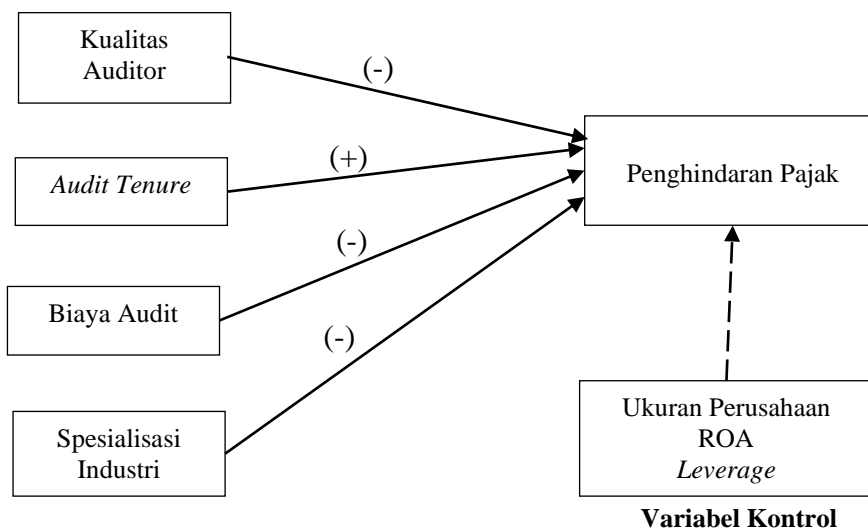
H3 : Biaya Audit akan berpengaruh secara positif terhadap ETR sebagai indikator perhitungan penghindaran pajak

Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Penghindaran Pajak

Spesialisasi auditor pada suatu industri akan memiliki nilai tambah. Hal ini karena auditor tersebut dianggap mempunyai pengetahuan dan pengalaman lebih dibandingkan dengan auditor lainnya. Perbedaan pengetahuan dan pengalaman tersebut dapat berpengaruh terhadap kemampuan penilaian auditor terhadap laporan keuangan perusahaan termasuk mengenai penghindaran pajak. Mnif & Tahri (2024) menyatakan melalui penelitiannya bahwa antara penghindaran pajak dan biaya audit akan timbul hubungan yang negative signifikan. Berdasarkan penelitian dikatakan bahwa adanya spesialisasi industri tertentu pada auditor akan membantu dalam menilai pajak berdasarkan aturan-aturan yang ada dalam sehingga informasi yang diperoleh dapat lebih mudah dipercaya dan dapat membantu mengidentifikasi kejanggalan dalam laporan keuangan jika manajer melakukan penghindaran pajak. Hal ini akan membantu para pemegang saham dalam kegiatan pengawasan yang selaras dengan teori agensi yang ada. Maksud dari pemantauan ini adalah untuk menjamin kepatuhan para manajer dan untuk menghindari pembayaran pajak dengan mengorbankan calon pemegang saham. Berdasarkan pemaparan di atas, hipotesis keempat adalah

H4 : Spesialisasi Industri Auditor secara positif terhadap ETR sebagai indikator perhitungan penghindaran pajak

Gambar 1. Kerangka Pemikiran



METODE PENELITIAN

Desain Sampel dan Data yang Dikumpulkan

Perusahaan manufaktur tercatat pada tahun 2018-2022 adalah penghuninya. dan metode *purposive sampling* akan diaplikasikan dalam penentuan sampel pengujian. Dalam *purposive sampling*, tujuan penelitian digunakan sebagai dasar kriteria pemilihan. Sampel dipilih dengan kriteria berikut.

1. Perusahaan manufaktur tercatat pada BEI selama 2018-2022.
2. Tidak melakukan delisting ataupun IPO saat penelitian dilakukan
3. Perusahaan yang melaporkan laporan tahunan selama periode 2018-2022.
4. Perusahaan yang mengungkapkan biaya audit pada tahun 2018-2022 dengan lengkap.
5. Perusahaan manufaktur dengan laba positif selama periode 2018-2022.

No.	Keterangan	Jumlah
1	Perusahaan manufaktur di Indonesia dan terdaftar pada BEI secara konsisten pada 2018-2022	147
2	Perusahaan manufaktur yang pada tahun 2018-2022 pada laporan keuangan tidak mencantumkan biaya audit secara konsisten	(61)
3	Perusahaan manufaktur yang pada tahun 2018-2022 mengalami kerugian	(53)
4	Jumlah perusahaan manufaktur yang menjadi sampel penelitian	33
5	Sampel penelitian (33 x 5)	165
6	Outlier	25
7	Jumlah Sampel Penelitian	140

Sumber: Disusun penulis berdasarkan data di www.idx.co.id

Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan adalah regresi logistik. Dalam penelitian ini penghindaran pajak digambarkan sebagai variabel dependen. Sedangkan variabel independen yang diteliti yakni kualitas auditor, *audit tenure*, biaya audit, spesialisasi industri auditor. Variabel kontrol yang akan digunakan adalah ukuran perusahaan, ROA, dan *leverage*.

$$TAXAVD = \alpha + \beta_1 BIG4 + \beta_2 TEN + \beta_3 FEE + \beta_4 SPEC + \beta_6 UKURAN + \beta_7 ROA + \beta_8 LEV + \epsilon$$

Keterangan

- TAXAVD = Penghindaran Pajak (Effective Tax Rate)
- α = Konstanta
- β = Koefisien regresi
- BIG 4 = Kualitas Auditor (Big 4 atau tidak)
- TEN = Audit Tenure
- FEE = Biaya Audit
- SPEC = Spesialisasi Industri Auditor
- UKURAN = Ukuran Perusahaan
- ROA = Return on Assets
- LEV = Leverage
- ϵ = Error

Tabel 1 Variabel dan Pengukuran

Variabel	Pengukuran
Penghindaran Pajak	Beban Pajak/Laba Sebelum Pajak
Kualitas Audit	Variabel dummy, KAP Big4 = 1, Non Big4 = 0
Audit Tenure	Jumlah tahun berturut auditor eksternal memberikan jasa audit
Biaya Audit	Ln(Fee Audit)
Spesialisasi Industri Auditor	$SPEC = (\sum \text{Klien KAP dalam industri} / \sum \text{Emiten dalam industri}) \times (\text{Rata - Rata aset klien KAP dalam industri} / \text{Rata - Rata aset seluruh emiten dalam industri}) \times 100\%$ Diberikan angka 1 jika hasil yang didapatkan adalah $\geq 10\%$ dan akan diberi angka 0 jika hasil yang didapatkan adalah $< 10\%$.
Ukuran Perusahaan	Ln(Total Aset)
Return on Assets (ROA)	Laba Bersih/Total Aset
Leverage	Total Hutang/Total Aset

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

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

Tabel 2 Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Median	Mean	Std. Deviation
TAXAVD	140	0,1016	0,3540	0,232350	0,234943	0,0379223
TEN	140	1	5	3	2,83	1,419
FEE	140	18,8262	25,5596	21,027100	21,1770	1,40684
UKURAN	140	22,8629	33,6552	28,753850	29,2072	2,08739
ROA	140	0,0126	0,4629	0,92350	0,113168	0,0793682
LEV	140	0,0002	0,5442	0,172250	0,167148	0,1419268

Sumber: Output IBM SPSS 21, 2024

Tabel 3 Statistik Deskriptif Variabel Dummy

Variabel Dummy	Category	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
BIG4	0	69	49,3	49,3	49,3
	1	71	50,7	50,7	50,7
	Total	140	100	100	100
SPEC	0	72	51,4	51,4	52,9
	1	68	48,6	48,6	49,3
	Total	140	100	100	100

Sumber: Output IBM SPSS 21, 2024

Penghindaran pajak sebagai variabel dependen ditandai dengan kode TAXAVD. TAXAVD mempunyai angka minimum 0,1016 dan angka maksimum 0,3540. Nilai mean yang dimiliki TAXAVD adalah 0,234943 dan nilai standar deviasi yang dimiliki adalah 0,0379223 yang berarti lebih kecil dari nilai mean.

Variabel independen selanjutnya merupakan kualitas audit ditandai kode BIG 4. Pada tabel 4.3 menjelaskan mengenai perbandingan perusahaan yang memilih KAP Big 4 dan yang tidak dalam memberikan jasa audit. Hasil menunjukkan 50,7% perusahaan memilih KAP BIG 4 dan sebesar 49,3% memilih KAP non BIG 4.

Selanjutnya, *audit tenure* yang merupakan variabel independen ditandai dengan kode TEN. Nilai minimum yang dimiliki oleh TEN adalah 1 dan nilai maksimum dari TEN adalah 5. Nilai mean yang dimiliki adalah 2,83 dan nilai standar deviasi yang dimiliki adalah 1,419. Dilihat dari nilai standar deviasi yang lebih rendah dari nilai mean membuktikan kesenjangan data tidak terjadi.

Biaya audit yang ditandai dengan kode FEE merupakan variabel independen berikutnya. Nilai minimum yang dimiliki oleh FEE adalah 18,8262 dan nilai maksimum yang dimiliki adalah 25,5596. Dapat dilihat juga pada tabel 4.2 bahwa nilai mean pada variabel FEE adalah 21,1770 dan nilai standar deviasi yang dimiliki adalah 1,40684.

Spesialisasi industri auditor merupakan variabel independen keempat yang ditandai dengan kode SPEC. Pada tabel 4.3 dengan menggunakan sampel perusahaan yang memiliki ambang pangsa pasar sebesar 10% untuk melihat spesialisasi industri, menunjukkan bahwa 51,4% dari perusahaan diaudit oleh KAP yang tidak berspesialisasi industri dan sebesar 48,6% perusahaan memilih untuk diaudit dengan KAP berspesialisasi industri.

Ukuran perusahaan menjadi variabel kontrol ditandai dengan kode UKURAN. Nilai minimum yang dimiliki oleh UKURAN adalah 22,8629 dan nilai maksimum yang dimiliki adalah 33,6552. UKURAN memiliki nilai mean sebesar 29,2072 dan nilai standar deviasi yang dimiliki adalah 2,08739.

Return on Assets merupakan variabel kontrol selanjutnya dalam penelitian ini dan ditandai dengan kode ROA. Nilai minimum yang dimiliki oleh ROA adalah 0,0126 dan nilai maksimum

yang dimiliki adalah 0,4629. Nilai mean yang dimiliki oleh ROA adalah 0,113168 dan nilai standar deviasi yang dimiliki oleh ROA adalah 0,113168.

Variabel kontrol selanjutnya yang digunakan pada penelitian ini adalah Leverage yang memiliki kode LEV. Nilai minimum yang dimiliki oleh LEV adalah 0,0002 dan memiliki nilai minimum 0,5442. Nilai mean LEV adalah 0,167148 dan nilai standar deviasinya adalah 0,1419268.

Analisis Uji Asumsi Klasik

Berdasarkan dengan Analisa grafik histogram dan juga grafik normal p-plot, distribusi dari data yang ada pada penelitian ini dikatakan normal. Hal ini didukung dengan hasil pada uji statistik nonparametrik *Kolmogorov Smirnov* yang berada pada angka 0,126 yang memenuhi asumsi normalitas dengan nilai yang lebih dari 0,05. Oleh karena itu, data pada penelitian ini dikatakan normal.

Variance Inflation Factor (VIF) dan nilai *tolerance* digunakan untuk melihat apakah terdapat multikolinearitas pada penelitian ini. Hasil yang didapatkan adalah setiap variabel memiliki nilai VIF di bawah 10 dan nilai *tolerance* di atas 0,10 sehingga dapat dikatakan terbebas dari masalah multikolinearitas.

Penelitian ini menggunakan uji spearman-rho untuk memastikan apakah terjadi heteroskedastisitas pada variabel yang digunakan atau tidak. Hal ini juga untuk mendukung penilaian yang dilihat dari uji *scatterplot*. Dikatakan terbebas dari heteroskedastisitas jika nilai pada setiap variabel memiliki nilai di atas 0,05. Setiap variabel yang diteliti pada penelitian ini memiliki nilai di atas 0,05 saat dilakukan pengujian, sehingga dapat dikatakan data variabel terbebas dari heteroskedastisitas.

Pada uji autokorelasi, dapat dilihat dari nilai *Durbin-Watson* untuk melihat apakah terdapat korelasi antar variabel atau tidak. Nilai *Durbin-Watson* yang berada pada rentang -2 sampai +2 dikatakan tidak terdapat pada korelasi antar variabel (Sujarweni dan Utami, 2019). Pada penelitian didapatkan hasil sebesar 1,435 sehingga dapat dikatakan antar variabel tidak terdapat korelasi.

Koefisien Determinasi (R^2)

Pada penelitian ini, nilai *adjusted R²* yang dihasilkan adalah 0,12 atau 12%. Angka ini memiliki makna bahwa variabel kualitas auditor, *audit tenure*, biaya audit, dan spesialisasi industri auditor menjelaskan penghindaran pajak sebesar 12%. Angka ini juga dijelaskan dengan variabel kontrol yang digunakan yaitu ukuran perusahaan, ROA, dan *leverage*. Oleh karena itu, juga dapat dikatakan bahwa 88% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dibahas oleh peneliti.

Tabel 4 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Sumber: Output IBM SPSS, 2024

Uji Statistik F

Hasil yang didapatkan dari uji F sebesar 0,001 yang berarti dapat dikatakan bahwa seluruh

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,410 ^a	0,17	0,12	0,04

a. Predictors: (Constant), LEV, TEN, UKURAN, ROA, SPEC, FEE, BIG4
b. Dependent Variable: TAXAVD

variabel independen yaitu kualitas audit, biaya audit, *audit tenure*, dan spesialisasi industri auditor berpengaruh secara signifikan simultan terhadap variabel dependen yaitu penghindaran pajak.

Tabel 5 Hasil Uji Statisti F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	0,03	7,00	0,00	3,80	.001 ^b
Residual	0,17	132,00	0,00		
Total	0,20	139,00			

a. Dependent Variable: TAXAVD

b. Predictors: (Constant), LEV, TEN, UKURAN, ROA, SPEC, FEE, BIG4

Sumber: Output IBM SPSS, 2024

Analisis Regresi

Pembacaan hasil arah hubungan akan berlawanan arah. Jika hasil didapatkan variabel memiliki koefisien positif atau hubungan positif terhadap ETR berarti akan memiliki hubungan negatif terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan hasil pengujian yang didapatkan, dapat disimpulkan bahwa BIG4 memiliki koefisien sebesar 0,055 dan nilai signifikansi sebesar 0,004, sehingga dikatakan bahwa kualitas auditor memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak karena nilai signifikansi kurang dari 0,004. Variabel berikutnya, TEN, memiliki nilai koefisien sebesar -0,007 dan nilai signifikansi 0,003 yang berarti *audit tenure* berhubungan secara positif signifikan terhadap penghindaran pajak karena nilai signifikansi kurang dari 0,05. Kemudian, FEE memiliki nilai koefisien sebesar -0,010 dan nilai signifikansi sebesar 0,009 sehingga hasil menyatakan bahwa biaya audit berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Variabel independen terakhir, SPEC, memiliki nilai koefisien sebesar -0,040 dan nilai signifikansi sebesar 0,017 sehingga masih berada di bawah nilai 0,05, yang dapat disimpulkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Variabel kontrol, ukuran perusahaan, memiliki nilai koefisien sebesar 0,002 yang berarti ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Selanjutnya, variabel ROA sebagai kontrol memiliki nilai koefisien sebesar -0,116 sehingga dapat dikatakan bahwa ROA berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Variabel kontrol terakhir, *leverage*, memiliki nilai koefisien sebesar 0,014 yang berarti *leverage* berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak.

Tabel 6 Hasil Uji Statistik t

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,405	,069		5,906	,000
BIG4	,055	,019	,726	2,937	,004
TEN	-,007	,002	-,244	-3,040	,003
FEE	-,010	,004	-,357	-2,651	,009
SPEC	-,040	,017	-,533	-2,429	,017
UKURAN	,002	,002	,104	,936	,351
ROA	-,116	,053	-,243	-2,184	,031
LEV	,014	,027	,051	,498	,619

a. Dependent Variable: TAXAVD

Sumber: Output IBM SPSS 21, 2024

Diskusi Hasil

Hipotesis pertama menyatakan bahwa kualitas auditor akan berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan hasil uji yang telah dilakukan mendukung hipotesis tersebut dan memberikan bukti bahwa kualitas auditor benar berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Sejalan dengan penelitian terdahulu oleh Doho dan Santoso (2020), Gaaya et al. (2017), dan (Kanagaretnam et al. (2016) mengenai kualitas audit memiliki hubungan positif signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang menugaskan KAP BIG 4 untuk mengaudit laporan keuangan tahunan memiliki ETR yang lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan yang tidak menugaskan KAP BIG 4. Perusahaan akan memilih untuk mengurangi perilaku penghindaran pajak yang oportunistik karena KAP BIG 4 akan melakukan audit yang ketat dan baik. Dengan demikian, laporan keuangan yang diaudit KAP BIG 4 akan memiliki kualitas audit yang tinggi dan berkontribusi dalam mengurangi tanda-tanda

penghindaran pajak. Dipilihnya KAP Big4 dalam melakukan audit laporan keuangan pada perusahaan diharapkan semakin tinggi pula transparansi yang ada dan dapat melakukan pengungkapan informasi yang benar pada setiap aspek laporan keuangan terutama mengenai indikasi adanya penghindaran pajak kepada investor. Oleh karena itu, hipotesis pertama (**H1**) **diterima**.

Hipotesis kedua mengharapkan adanya hubungan positif antara *audit tenure* dan penghindaran pajak. Hal ini didukung dan dibuktikan dengan hasil yang ada menyatakan memang benar *audit tenure* akan berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Hasil penelitian sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Salehi et al. (2020), Jeong dan Bae (2013), (Lestari & Nedy, 2019), dan Setia dan Sudaryono (2023) yang menyatakan bahwa *audit tenure* memiliki hubungan positif yang signifikan terhadap penghindaran pajak. Semakin lama perikatan yang terjadi antara perusahaan dan KAP akan meningkatkan kemungkinan terjadinya penghindaran pajak pada sebuah perusahaan. Hal ini dikarenakan KAP dan auditor yang memiliki perikatan dengan perusahaan lebih lama akan lebih memahami apa yang terjadi pada perusahaan dan akan menimbulkan kedekatan pribadi dengan perusahaan. Dengan adanya pengetahuan yang mendalam tersebut akan memudahkan KAP dan auditor dalam memberi bantuan kepada perusahaan dalam melakukan *tax planning* yang efektif sehingga akan sulit untuk diketahui terjadinya penghindaran pajak ini. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa hipotesis kedua (**H2**) **diterima**.

Hipotesis ketiga berharap bahwa biaya audit akan berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Namun, berdasarkan hasil yang ada membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Data yang tersedia menunjukkan bahwa semakin tinggi biaya audit perusahaan, semakin rendah ETR dan semakin menandakan perusahaan menghindari pajak. Perusahaan menunjuk KAP dengan biaya audit yang lebih mahal dengan anggapan lingkup audit akan diperluas sehingga dapat melakukan perencanaan pajak yang maksimal. Hasil juga bertentangan terhadap teori agensi yang menjelaskan bahwa biaya audit yang semakin tinggi seharusnya meminimalisir praktik penghindaran pajak perusahaan. Meskipun demikian, hasil penelitian sejalan dengan penelitian terdahulu oleh Tandean dan Carolina (2022), (Martinez & Lessa, 2013), dan Hu (2018). Dikatakan bahwa perusahaan rela untuk membayar KAP dengan harga yang lebih tinggi agar dapat melakukan perencanaan pajak dengan baik yang artinya kompleksitas bertambah. Dengan memberikan jumlah biaya yang lebih besar kepada auditor, perusahaan mengharapkan auditor tersebut juga mempunyai pengetahuan mengenai bidang perpajakan selain bidang audit. Sehingga, auditor dapat membantu perusahaan dalam melakukan penghindaran pajak yang termasuk *tax planning* dengan tepat sehingga tidak terdeteksi dan pihak *principal* akan mendapatkan keuntungan yang besar karena hasil dari penghindaran pajak. Oleh karena itu, kesimpulan yang didapatkan adalah hipotesis keempat (**H3**) **ditolak**.

Hipotesis terakhir mengharapkan adanya pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Namun, hipotesis ini juga harus ditolak dikarenakan hasil mengatakan bahwa hipotesis ini memiliki hubungan positif terhadap penghindaran pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa KAP yang berspesialisasi di industri tertentu memiliki ETR yang lebih rendah dan menunjukkan adanya penghindaran pajak, sedangkan perusahaan yang memilih KAP non-spesialisasi industri akan memiliki ETR yang lebih besar menandakan tidak terjadinya penghindaran pajak. Hasil ini menandakan bahwa perusahaan akan memilih KAP dengan spesialisasi industri tertentu untuk memberikan perencanaan pajak yang mendalam karena pemahaman dan pengalaman yang dimiliki lebih baik dibandingkan yang tidak memiliki spesialisasi industri tertentu. Sejalan dengan penelitian Lee dan Kao (2018) dan McGuire et al. (2012) yang menyatakan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Terdapat kemungkinan yang besar bahwa auditor yang memiliki spesialisasi tersebut akan menggunakan pengetahuannya untuk dapat memberlakukan strategi dalam *tax planning* berupa penghindaran pajak dengan sempurna tanpa diketahui oleh eksternal dan perusahaan akan mendapatkan beban pajak yang berkurang dan peningkatan keuntungan sebagai manfaat dalam hal tersebut. Oleh karena itu, kesimpulan yang didapatkan adalah hipotesis keempat (**H4**) **ditolak**.

KESIMPULAN

Penelitian ini dilakukan agar dapat mengetahui dan membuktinya hubungan antara beberapa karakteristik auditor seperti kualitas audit, biaya audit, *audit tenure*, dan juga spesialisasi

industri auditor terhadap penghindaran pajak. Penelitian ini menggunakan sektor manufaktur dengan banyak 140 sampel yang didapatkan dari tahun 2018-2022. Teori agensi mengatakan bahwa kualitas auditor akan berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hasil yang didapatkan mendukung bahwa memang benar prinsipal akan memilih perusahaan yang memiliki reputasi dengan kualitas yang baik untuk mengaudit laporan keuangan agar dapat meminimalisir penghindaran pajak yang akan dilakukan oleh pihak agen atau manajer. Teori agensi juga mengatakan bahwa *audit tenure* akan berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Hasil dari penelitian ini juga membuktikan bahwa semakin lama KAP memiliki perikatan dengan perusahaan akan meningkatkan kemungkinan perusahaan melakukan penghindaran pajak dikarenakan adanya kedekatan yang menimbulkan bias dalam melakukan audit sehingga auditor akan kehilangan independensinya. Selanjutnya, dikatakan bahwa biaya audit akan berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini berlawanan dengan hasil yang didapatkan bahwa biaya audit akan berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Hal ini membuktikan bahwa ternyata semakin besar biaya audit yang dibayarkan menunjukkan adanya kompleksitas yang lebih dalam melakukan audit perusahaan hal ini juga mengindikasikan bahwa auditor dapat memberikan bantuan untuk dapat melakukan perencanaan pajak yang baik dan tidak terlihat bahwa telah melakukan penghindaran pajak dan dinyatakan bahwa perusahaan manufaktur di Indonesia yang membayar biaya audit yang besar akan memiliki ETR yang lebih kecil dibandingkan dengan yang memiliki biaya audit yang lebih rendah. Terakhir, dikatakan bahwa spesialisasi industri auditor akan berpengaruh secara negatif terhadap penghindaran pajak. Namun, hasil yang didapatkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh secara positif terhadap penghindaran pajak. Hal ini membuktikan bahwa perusahaan manufaktur yang memiliki ETR yang lebih kecil dibandingkan rata-rata diaudit oleh auditor yang memiliki spesialisasi industri. Berdasarkan penelitian terdahulu, adanya spesialisasi pada auditor akan meningkatkan pemahaman yang tinggi pada auditor sehingga dapat melakukan perencanaan pajak yang baik.

Penelitian ini juga masih terdapat beberapa kekurangan dalam proses penyusunan. Kekurangan ini dapat dijadikan pembelajaran untuk penelitian selanjutnya. Banyak perusahaan yang tidak melaporkan biaya audit pada laporan tahunannya secara konsisten dalam tahun 2018-2022 sehingga banyak sampel yang terbuang dan tidak mencerminkan sektro manufaktur secara keseluruhan dan didukung dengan nilai *adjusted R²* yang tergolong kecil yaitu 12%. Hal ini menandakan masih banyak faktor lain yang tidak dibahas pada penelitian ini, namun berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Penelitian selanjutnya dapat mencari faktor lain yang mempengaruhi penghindaran pajak dan memperluas sampel dengan menggunakan industri yang lebih besar. Penelitian selanjutnya juga dapat menggunakan pengukuran lain untuk kualitas auditor karena pengukuran berdasarkan KAP *Big4* dan *non-Big4* tidak lagi dinilai relevan.

REFERENSI

- Bae, S. H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: Evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research*, 33(1), 153–172. <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i1.9887>
- Frey, L. (2018). Tax certified individual auditors and effective tax rates. *Business Research*, 11(1), 77–114. <https://doi.org/10.1007/s40685-017-0057-8>
- Gaaya, S., Lakhali, N., & Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 32(7), 731–744. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2017-1530>
- Hu, N. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(3), 461–472.
- Irawati, W., Akbar, Z., Wulandari, R., & Barli, H. (2020). Analisis Profitabilitas, Leverage, Pertumbuhan Penjualan Dan Kepemilikan Keluarga Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi Kajian Ilmiah Akuntansi (JAK)*, 7(2), 190–199. <https://doi.org/10.30656/jak.v7i2.2307>
- Jensen, M. C., & Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(1), 305–360.
- Jeong, S. W., & Bae, S. H. (2013). No 主観的健康感を中心とした在宅高齢者における

- 健康関連指標に関する共分散構造分析Title. *Jurnal Teknologi*, 1(1), 69–73.
https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/BSt/Publikationen/GrauePublikationen/MT_Globalization_Report_2018.pdfhttp://eprints.lse.ac.uk/43447/1/India_globalisation%2C_society_and_inequalities%28Isero%29.pdf<https://www.quora.com/What-is-the>
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing*, 35(4), 105–135. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51417>
- Klassen, J. K., Lisowsky, P., & Mescall, D. (2016). The role of auditors, Non-Auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *Accounting Review*, 91(1), 179–205. <https://doi.org/10.2308/accr-51137>
- Lee, R. J., & Kao, H. S. (2018). The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. *Advances in Management & Applied Economics*, 8(6), 1792–7552.
- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance. *Advances in Social Science, Education, and Humanities Research*, 354, 329–333.
- Madah Marzuki, M., & Syukur, M. S. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 29(5), 617–636. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179>
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. (2016). Pengaruh corporate governance dan corporate social responsibility disclosure terhadap tax avoidance: studi empiris pada perusahaan tambang dan CPO. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 20(2), 147–159. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol20.iss2.art7>
- Martinez, A. L., & Lessa, R. C. (2013). The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees: Evidences from Brazil. *Journal of Management Research*, 6(1), 95. <https://doi.org/10.5296/jmr.v6i1.4812>
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *Accounting Review*, 87(3), 975–1003. <https://doi.org/10.2308/accr-10215>
- Mnif, Y., & Tahri, M. (2024). Industry specialization and tax avoidance in the Australian banking industry. *Meditari Accountancy Research*, 32(2), 630–657. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2020-1050>
- Noviyani, E., & Muid, D. (2019). Pengaruh Return on Assets, Leverage, Ukuran Perusahaan, Intensitas Aset Tetap, dan Kepemilikan Institusional terhadap Penghindaran Pajak. *Diponegoro Journal of Accounting*, 8(3), 1–11.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119–134. <https://doi.org/10.1108/JABES-11-2018-0100>
- Shokrollahi, F., Izadinia, N., & Soleymanian, G. (2017). Effect of Tax Avoidance and Audit Fees Corporate Governance of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Iranian Accounting Review*, 4(15), 1–22.
- Sujarweni, V. W., & Utami, L. R. (2019). *Master of SPSS (1st ed.)*. Start Up.
- Tandean, V., & Carolina, M. (2022). Pengaruh Karakteristik Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Budget: Isu Dan Masalah Keuangan Negara*, 7(2), 219–237. <https://doi.org/10.22212/jbudget.v7i2.130>
- Zealio Doho, S., & Budi Santoso, E. (2020). Pengaruh Karakteristik CEO, Komisaris Independen, dan Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak. *Media Akuntansi Dan Perpajakan Indonesia*, 1(2), 169–184.