



PENGARUH KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK

**(Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur dan Energi yang Terdaftar di Bursa
Efek Indonesia Tahun 2022-2024)**

Indira Saskara Giyatiyasa

Paulus Theodorus Basuki Hadiprajitno¹

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

ABSTRACT

Taxes plays an important role in supporting the national economy. However, for companies, taxes are often perceived as a burden that reduces profits, thereby encouraging tax planning and tax avoidance practices. In the context of corporate governance, external auditors play a role in examining financial statements that may be related to tax avoidance practices. This study aims to examine the effect of auditor characteristics on tax avoidance in manufacturing and energy companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) during the 2022–2024 period. The auditor characteristics analyzed include audit industry specialization, audit fees, audit tenure, and audit opinion. Using purposive sampling, the final sample consists of 372 observations. Tax avoidance is proxied by the Effective Tax Rate (ETR), and multiple linear regression is employed as the analytical method. The results indicate that audit opinion has a positive and significant effect on tax avoidance, while audit industry specialization, audit fees, and audit tenure have no significant effect.

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

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang berperan penting dalam mendukung perekonomian nasional dan kesejahteraan masyarakat. Namun, bagi perusahaan pajak sering dipandang sebagai beban karena dapat mengurangi laba, sehingga mendorong munculnya strategi perencanaan pajak hingga praktik penghindaran pajak (Salehi et al., 2020). Penghindaran pajak (tax avoidance) merupakan upaya legal untuk meminimalkan kewajiban pajak dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan. Meskipun tidak melanggar hukum secara langsung, praktik ini dapat berdampak negatif terhadap penerimaan negara dan keadilan sistem perpajakan (Desai & Dharmapala, 2006). Di Indonesia, praktik penghindaran pajak masih menjadi isu penting, terutama pada sektor-sektor dengan tingkat kompleksitas transaksi dan akuntansi yang tinggi.

Dalam konteks akuntabilitas dan pengawasan eksternal, auditor eksternal memiliki peran penting dalam mendeteksi praktik penghindaran pajak yang disembunyikan melalui penyajian laporan keuangan. Kualitas audit menjadi salah satu mekanisme tata kelola perusahaan (*good corporate governance*) yang dapat meminimalkan asimetri informasi dan mengurangi peluang manajemen untuk melakukan tindakan oportunistik, termasuk penghindaran pajak (Hanlon et al., 2012). Karakteristik auditor diyakini memengaruhi kualitas audit dan efektivitas fungsi pengawasan tersebut. Oleh karena itu, penelitian ini menelaah pengaruh karakteristik auditor yang meliputi spesialisasi industri auditor, biaya audit, audit tenure, dan jenis opini audit terhadap penghindaran pajak.

Spesialisasi industri auditor mencerminkan tingkat keahlian auditor dalam memahami karakteristik spesifik pada suatu sektor industri. Auditor yang memiliki spesialisasi industri diyakini mampu mendeteksi ketidakwajaran dan praktik agresif dalam

¹ Corresponding author

pelaporan keuangan secara lebih efektif dibandingkan auditor nonspesialis (Balsam et al., 2003). Dalam konteks perpajakan, pemahaman yang lebih mendalam terhadap aktivitas operasional perusahaan diharapkan dapat membantu auditor mengidentifikasi indikasi penghindaran pajak. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa auditor spesialis industri cenderung berasosiasi dengan tingkat penghindaran pajak yang lebih rendah (Lanis & Richardson, 2011).

Biaya audit sering digunakan sebagai proksi kualitas audit karena mencerminkan tingkat kompleksitas audit dan sumber daya yang dialokasikan auditor dalam proses pemeriksaan (Choi et al., 2010). Audit dengan biaya yang lebih tinggi diasumsikan dilakukan secara lebih menyeluruh, sehingga dapat membatasi peluang manajemen untuk melakukan praktik penghindaran pajak. Namun, di sisi lain, biaya audit yang tinggi juga berpotensi menciptakan ketergantungan ekonomi antara auditor dan klien yang dapat mengganggu independensi auditor (Richardson et al., 2016). Oleh karena itu, hubungan antara biaya audit dan penghindaran pajak masih menjadi isu yang perlu diuji secara empiris.

Audit tenure, yaitu lamanya hubungan kerja antara auditor dan klien, juga menjadi faktor penting dalam menilai kualitas audit. Audit tenure yang lebih panjang memungkinkan auditor memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap bisnis dan sistem klien, sehingga dapat meningkatkan efektivitas audit (Carey & Simnett, 2006). Namun, tenure yang terlalu lama dapat menurunkan independensi auditor akibat hubungan yang terlalu dekat dengan klien (Shockley, 1981). Dalam konteks penghindaran pajak, kondisi ini menimbulkan hubungan yang ambigu, karena tenure yang singkat maupun terlalu panjang sama-sama berpotensi memengaruhi kemampuan auditor dalam membatasi praktik penghindaran pajak.

Opini audit mencerminkan penilaian profesional auditor atas kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan. Opini wajar tanpa pengecualian menunjukkan bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, sedangkan opini modifikasian mengindikasikan adanya permasalahan material dalam pelaporan keuangan. Beberapa penelitian menemukan bahwa perusahaan yang menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian memiliki kecenderungan lebih tinggi untuk melakukan praktik penghindaran pajak, yang dapat disebabkan oleh lemahnya pengendalian internal dan kualitas pelaporan keuangan (Tang, 2014).

Sektor manufaktur dan energi dipilih sebagai objek penelitian karena kontribusinya yang besar terhadap perekonomian nasional serta karakteristik operasional yang kompleks dan bernilai transaksi tinggi. Kompleksitas tersebut membuka peluang bagi perusahaan untuk menerapkan strategi perencanaan pajak yang agresif. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh spesialisasi industri auditor, biaya audit, audit tenure, dan opini audit terhadap penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi empiris bagi pengembangan literatur akuntansi dan perpajakan serta menjadi masukan bagi auditor dan otoritas pajak dalam meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap praktik penghindaran pajak perusahaan.

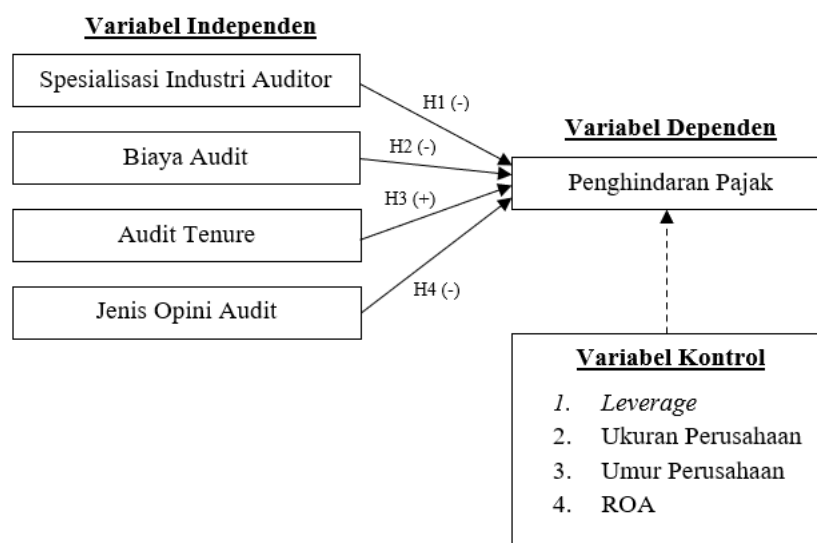
KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Teori agensi yang diperkenalkan oleh Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan antara prinsipal sebagai pemilik perusahaan dan agen sebagai manajer yang diberi wewenang untuk mengelola perusahaan. Dalam hubungan ini, perbedaan kepentingan dan adanya asimetri informasi dapat menimbulkan konflik keagenan, di mana manajer cenderung bertindak untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya. Salah satu

bentuk perilaku oportunistik tersebut adalah penghindaran pajak yang dilakukan secara agresif melalui pengaturan transaksi dan kebijakan akuntansi guna meminimalkan beban pajak tanpa melanggar hukum secara langsung, yang pada akhirnya dapat menurunkan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan serta merugikan pemegang saham dan negara (Hanlon & Heitzman, 2010). Untuk memitigasi konflik keagenan tersebut, diperlukan mekanisme pengawasan eksternal, salah satunya melalui peran auditor eksternal sebagai pihak independen yang melakukan monitoring terhadap laporan keuangan yang disusun manajemen. Berdasarkan teori agensi, kualitas dan karakteristik auditor diharapkan mampu membatasi perilaku oportunistik manajemen, termasuk dalam menyembunyikan praktik penghindaran pajak, sehingga meningkatkan kredibilitas dan keandalan laporan keuangan (Watts & Zimmerman, 1986).

Gambar 1 Kerangka Pemikiran Konseptual



Perumusan Hipotesis

Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Penghindaran Pajak

Auditor yang memiliki spesialisasi industri diyakini memiliki pemahaman yang lebih mendalam terhadap karakteristik dan kompleksitas bisnis klien, sehingga mampu meningkatkan efektivitas audit dan mendeteksi praktik rekayasa pelaporan, termasuk penghindaran pajak. Dalam kerangka teori agensi, auditor spesialis berperan sebagai mekanisme pengawasan yang lebih andal dalam mengurangi asimetri informasi dan membatasi perilaku oportunistik manajemen (Balsam et al., 2003). Auditor dengan tingkat spesialisasi industri yang tinggi, khususnya yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) spesialis, dinilai mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik karena memiliki kompetensi dan pengalaman dalam menangani permasalahan akuntansi yang kompleks (Khairunisa et al., 2017; Arumningtyas & Ramadhan, 2019). Beberapa penelitian empiris menunjukkan bahwa auditor spesialis industri lebih efektif dalam mendeteksi kecurangan dan cenderung menjaga reputasi profesionalnya, sehingga dapat menekan praktik penghindaran pajak perusahaan (Warsini & Fatimah, 2019; Riguen et al., 2021). Oleh karena itu, penelitian ini mengajukan hipotesis bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

H1: Spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh Biaya Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Biaya audit sering digunakan sebagai proksi kualitas audit karena mencerminkan tingkat kompleksitas pekerjaan audit serta sumber daya yang dialokasikan auditor dalam

proses pemeriksaan (Madah Marzuki & Syukur, 2021). Auditor yang menerima fee audit lebih tinggi umumnya menyediakan waktu, tenaga profesional, dan prosedur audit yang lebih komprehensif, sehingga mampu meningkatkan efektivitas pengawasan terhadap manajemen. Dalam perspektif teori agensi, kualitas audit yang lebih tinggi dapat mengurangi asimetri informasi dan membatasi perilaku oportunistik manajer, termasuk praktik penghindaran pajak. Seiring meningkatnya risiko dan kompleksitas audit, khususnya yang berkaitan dengan strategi pajak agresif, auditor cenderung menerapkan prosedur tambahan dan melibatkan tenaga profesional berpengalaman serta teknologi audit yang lebih canggih untuk menjaga kualitas dan reputasi profesionalnya (Salehi et al., 2016; Trikartiko & Dewayanto, 2021). Oleh karena itu, penelitian ini mengajukan hipotesis bahwa biaya audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

H2: Biaya audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh Audit Tenure Terhadap Penghindaran Pajak

Audit tenure, yaitu lamanya hubungan kerja antara auditor dan klien, memiliki implikasi yang ambivalen dalam perspektif teori agensi. Di satu sisi, hubungan jangka panjang memungkinkan auditor memiliki pemahaman yang lebih mendalam terhadap bisnis dan aktivitas klien sehingga dapat meningkatkan efektivitas pengawasan. Namun di sisi lain, audit tenure yang terlalu panjang berpotensi menurunkan independensi dan objektivitas auditor akibat kedekatan dengan manajemen, sehingga membuka peluang bagi perilaku oportunistik seperti penghindaran pajak (Shockley, 1981; Rizqia & Lastiati, 2021). Dalam konteks ini, auditor sebagai pihak independen yang berperan menjembatani kepentingan prinsipal dan agen dapat kehilangan efektivitas fungsi monitoring-nya ketika hubungan kontraktual berlangsung terlalu lama. Sejumlah penelitian empiris menemukan bahwa audit tenure berhubungan positif dengan penghindaran pajak, di mana semakin panjang masa penugasan auditor, semakin tinggi kecenderungan perusahaan melakukan penghindaran pajak (Serafat & Barzegar, 2015; Bae, 2017; Frey, 2018). Oleh karena itu, penelitian ini mengajukan hipotesis bahwa audit tenure berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

H3: Audit tenure berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh Jenis Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Opini audit merupakan pernyataan profesional auditor independen mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan dan mencerminkan tingkat keandalan informasi yang disampaikan manajemen kepada pemilik perusahaan dalam kerangka teori agensi. Perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian menunjukkan kualitas pelaporan keuangan dan tingkat kepatuhan yang lebih tinggi terhadap standar akuntansi, sehingga mencerminkan transparansi informasi yang lebih baik dan risiko penghindaran pajak yang lebih rendah (Simamora & Prabowo, 2023). Opini audit umumnya diklasifikasikan menjadi beberapa jenis, yaitu opini wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak wajar, dan tidak memberikan pendapat (Simamora & Hendarjatno, 2019). Dalam penelitian ini, opini audit diukur menggunakan variabel dummy, dengan nilai satu untuk perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dan nilai nol untuk opini selain wajar tanpa pengecualian (Salehi et al., 2020). Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa perusahaan dengan tingkat transparansi dan kualitas pelaporan keuangan yang lebih baik cenderung memiliki tingkat penghindaran pajak yang lebih rendah, sehingga mendukung auditor dalam memberikan opini audit yang lebih berkualitas. Oleh karena itu, penelitian ini mengajukan hipotesis bahwa opini audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

H4: Jenis opini audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

METODE PENELITIAN**Variabel Penelitian dan Pengukurannya****Tabel 1 Variabel Penelitian dan Pengukurannya**

Variabel	Kode	Pengukuran
Penghindaran Pajak	ETR	$\frac{\text{Total Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$
Spesialisasi Industri Auditor	SPEC	$\frac{\text{Total Klien Dalam Industri yang Diaudit Oleh KAP}}{\text{Total Seluruh Perusahaan Dalam Industri}}$
Biaya Audit	BA	$\ln(\text{Biaya Audit})$
Audit Tenure	AT	$\text{Jumlah Tahun KAP Mengaudit Perusahaan Klien}$
Jenis Opini Audit	OA	Dummy $1 = \text{Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)}$ $0 = \text{Opini Selain Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)}$
Levergae	LEV	$\frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Aset}}$
Ukuran Perusahaan	SIZE	$\ln(\text{Total Aset})$
Umur Perusahaan	UMUR	$\text{Jumlah Tahun Perusahaan Terdaftar di BEI}$
Profitabilitas (ROA)	ROA	$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aset}}$

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah perusahaan sektor manufaktur dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2022-2024. Penentuan sampel dalam penelitian ini dilakukan menggunakan metode purposive sampling, dengan kriteria pemilihan sampel sebagai berikut:

1. Perusahaan manufaktur dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode tahun 2022-2024.
2. Perusahaan yang melaporkan laporan keuangan berturut-turut untuk periode tahun 2022-2024.
3. Perusahaan dengan laba positif secara konsisten selama periode tahun 2022-2024.
4. Perusahaan yang menyajikan data yang dibutuhkan secara lengkap untuk keperluan penelitian.
5. Perusahaan yang bukan bergerak di bidang perkapalan (PPh Final).

Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linear berganda dengan menggunakan perangkat lunak EViews 13. Analisis ini dilakukan untuk menguji pengaruh spesialisasi industri audit, biaya audit, audit tenure, dan jenis opini audit terhadap penghindaran pajak. Pengujian dilakukan melalui analisis statistik deskriptif, uji pemilihan model, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis untuk memastikan kelayakan model regresi.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dengan populasi terdiri dari perusahaan sektor manufaktur dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2022-2024. Teknik *purposive sampling* digunakan untuk memilih sampel yang digunakan, dengan kriteria pemilihan sampel penelitian sebagai berikut:

Tabel 2 Sampel Penelitian

No.	Kriteria Sampel	Jumlah
1.	Perusahaan manufaktur dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2022-2024.	436
2.	Perusahaan yang melaporkan laporan keuangan berturut-turut untuk periode 2022-2024.	(126)
3.	Perusahaan yang melaporkan laba positif secara konsisten selama periode 2022-2024.	(124)
4.	Perusahaan yang menyajikan data yang dibutuhkan secara lengkap untuk keperluan penelitian.	(41)
5.	Perusahaan yang bukan bergerak di bidang perkapalan (PPh Final).	(12)
Jumlah perusahaan yang memenuhi kriteria sampel		133
Total observasi (133 x 3)		399
Data outlier		27
Jumlah observasi akhir		372

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 3 menunjukkan hasil analisis statistik deskriptif dari seluruh variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

Tabel 3 Statistik Deskriptif

	ETR	SPEC	BA	AT	LEV	SIZE	UMUR	ROA
Mean	0.239644	0.073606	20.79000	6.932796	0.181944	29.29487	17.66129	0.098059
Median	0.224441	0.062706	20.70112	6.000000	0.151378	29.16531	15.00000	0.071580
Maximum	0.770515	0.160494	25.59080	23.00000	1.452024	33.78663	47.00000	0.694926
Minimum	0.080185	0.003106	18.13300	1.000000	0.000056	24.97490	1.000000	0.000200
Std. Dev.	0.072756	0.047112	1.486110	4.828409	0.163543	1.789152	12.20814	0.095967
Observations	372	372	372	372	372	372	372	372

Tabel 4 Statistik Deskriptif Variabel Dummy

Variabel Dummy	Category	Frequency	Percent
Opini Audit	0 = WTP	1	0,27
	1 = Selain WTP	371	99,73
	Total	372	100

Berdasarkan data yang ditampilkan pada kedua table diatas, variable penghindaran pajak yang diukur dengan menggunakan Effective Tax Rate (ETR) sebagai variabel dependen memiliki nilai minimum 0,080 dan maksimum 0,771, yang terjadi pada PT

Bintang Mitra Semestara Tbk di tahun 2022 dan PT Astrindo Nusantara Infrastruktur Tbk di tahun 2023, dengan nilai rata-rata sebesar 0,224 dan deviasi standar 0,073. Nilai tersebut menunjukkan bahwa secara umum tingkat penghindaran pajak perusahaan dalam sampel tidak terlalu agresif, meskipun terdapat variasi antar perusahaan. Variabel spesialisasi industri audit (SPEC) memiliki nilai minimum 0,003 dan maksimum 0,160, dengan nilai rata-rata 0,073 dan deviasi standar 0,047, yang mengindikasikan bahwa tingkat spesialisasi industri auditor pada perusahaan sampel relatif rendah dan bervariasi. Variabel biaya audit memiliki nilai minimum 18,13 dan maksimum 25,59, dengan nilai rata-rata 20,79 dan deviasi standar 1,48, menunjukkan perbedaan biaya audit antar perusahaan yang relatif kecil. Variabel audit tenure memiliki nilai minimum 1 dan maksimum 23, menunjukkan perusahaan telah diaudit oleh KAP yang sama paling sedikit selama 1 tahun dan paling banyak selama 23 tahun berturut-turut dengan KAP yang sama, dengan nilai rata-rata 6,93 dan deviasi standar 4,83, yang mengindikasikan variasi masa penugasan auditor yang cukup moderat. Variabel jenis opini audit yang iukur dengan variable dummy, dimana nilai 0 diberikan kepada perusahaan yang tidak mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dan nilai 1 untuk perusahaan yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian, dari hasil statistik deskriptif, menunjukkan bahwa dari total 372 data observasi terdapat 1 perusahaan atau sebesar 0,27% memperoleh opini selain wajar tanpa pengecualian dan 371 perusahaan atau 99,73% perusahaan sampel memperoleh opini wajar tanpa pengecualian, dan mencerminkan tingginya tingkat kepatuhan pelaporan keuangan.

Uji Pemilihan Model

Tabel 5 Hasil Uji Pemilihan Model

Uji	Probabilitas	Hasil
Chow	0,0000	FEM
Hausman	0,0862	REM
Lagrange Multiplier (LM)	0,0000	REM
Model Terpilih		REM

Pemilihan model regresi data panel dalam penelitian ini dilakukan melalui uji Chow, uji Hausman, dan uji Lagrange Multiplier (LM). Hasil uji Chow menunjukkan bahwa nilai probabilitas Cross-section F sebesar 0,0000, lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga model Fixed Effect Model (FEM) lebih sesuai dibandingkan Common Effect Model (CEM) dan pengujian dilanjutkan dengan uji Hausman. Selanjutnya, hasil uji Hausman menunjukkan nilai probabilitas Cross-section random sebesar 0,0862 yang lebih besar dari 0,05, sehingga Random Effect Model (REM) dinilai lebih tepat dibandingkan FEM. Untuk memastikan pemilihan model, dilakukan uji Lagrange Multiplier (LM), yang menunjukkan nilai probabilitas Cross-section Breusch-Pagan sebesar 0,0000, lebih kecil dari 0,05, sehingga REM lebih sesuai dibandingkan CEM. Berdasarkan hasil ketiga pengujian tersebut, dapat disimpulkan bahwa Random Effect Model (REM) merupakan model yang paling tepat digunakan dalam penelitian ini.

Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas dilakukan untuk memastikan distribusi residual mengikuti distribusi normal dengan menggunakan uji Jarque–Bera. Hasil pengujian awal menunjukkan nilai probabilitas Jarque–Bera sebesar 0,0000, yang mengindikasikan residual tidak berdistribusi normal. Oleh karena itu, dilakukan deteksi outlier dan ditemukan 27 observasi ekstrem. Setelah eliminasi outlier, nilai probabilitas Jarque–Bera meningkat, namun masih berada di bawah tingkat signifikansi 0,05. Meskipun demikian, mengingat jumlah observasi yang

besar, yaitu 372 data, asumsi normalitas residual tidak menjadi keharusan sesuai dengan central limit theorem (CLT), sehingga estimasi parameter regresi tetap dianggap valid.

Uji multikolinearitas dilakukan untuk mengidentifikasi adanya hubungan linear antar variabel independen. Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh variabel independen memiliki nilai Variance Inflation Factor (VIF) dalam rentang yang dapat diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi terbebas dari masalah multikolinearitas.

Dalam penelitian ini digunakan Random Effect Model (REM) yang diestimasi menggunakan metode Generalized Least Square (GLS). REM diasumsikan mampu mengatasi permasalahan heteroskedastisitas dan autokorelasi karena komponen error dalam model ini dianggap memiliki varians yang konstan dan tidak saling berkorelasi antar individu maupun waktu (Gujarati & Porter, 2009; Baltagi, 2005). Oleh karena itu, pengujian heteroskedastisitas dan autokorelasi tidak dilakukan, karena permasalahan tersebut telah ditangani secara inheren melalui penggunaan REM berbasis GLS.

Analisis Regresi Data Panel

Tabel 6 Hasil Regresi Data Panel

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.694113	0.091965	7.547601	0.0000
SPEC	-0.079650	0.082629	-0.963938	0.3357
BA	0.004317	0.004026	1.072435	0.2842
AT	0.000152	0.000834	0.182390	0.8554
OA	-0.527958	0.060599	-8.712359	0.0000
LEV	0.090987	0.022962	3.962447	0.0001
SIZE	-0.000220	0.003468	-0.063340	0.9495
UMUR	-0.000622	0.000338	-1.839599	0.0666
ROA	-0.122559	0.037734	-3.247925	0.0013
R-squared			0.261218	
Adjusted R-squared			0.244936	
F-statistic			16.04365	
Prob(F-statistic)			0.000000	

Berdasarkan Tabel 6, diperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$ETR = 0,6941 - 0,0796SPEC + 0,0043BA + 0,0002AT - 0,5279OA + 0,0909LEV - 0,0002SIZE - 0,0006UMUR - 0,1225ROA + e$$

Berdasarkan hasil regresi, spesialisasi industri auditor (SPEC) dan opini audit memiliki koefisien negatif, yang menunjukkan bahwa peningkatan kedua variabel tersebut cenderung menurunkan nilai Effective Tax Rate (ETR). Sebaliknya, biaya audit dan audit tenure memiliki koefisien positif, yang mengindikasikan bahwa semakin tinggi biaya audit dan semakin lama masa penugasan auditor, semakin tinggi pula nilai ETR perusahaan.

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Berdasarkan tabel 6 pada hasil uji koefisiensi determinasi diperoleh nilai Adjusted R^2 sebesar 0,2449 atau setara dengan 24,49%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel independen dalam model regresi ini mampu menerangkan 24,49% perubahan pada variabel dependen. Sementara itu, sekitar 75,51% variasi sisanya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel, diketahui bahwa nilai F-statistic sebesar 16,04365 dengan probabilitas (Prob. F-statistic) sebesar 0,00000. Karena nilai probabilitas tersebut lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, dapat disimpulkan bahwa variabel independen dalam penelitian ini secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Temuan ini mengindikasikan bahwa model regresi yang digunakan layak, karena variabel-variabel independen mampu memberikan penjelasan yang signifikan secara bersama-sama terhadap variabel dependen.

Uji Signifikansi Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk menguji pengaruh masing-masing variabel independen terhadap Effective Tax Rate (ETR) secara parsial pada tingkat signifikansi 5%. Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel spesialisasi industri auditor (SPEC), biaya audit, dan audit tenure tidak berpengaruh signifikan terhadap ETR, karena masing-masing memiliki nilai probabilitas yang lebih besar dari 0,05. Sebaliknya, variabel jenis opini audit berpengaruh signifikan terhadap ETR dengan nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 dan koefisien bernilai negatif. Hal ini mengindikasikan bahwa opini audit memiliki pengaruh terhadap tingkat ETR perusahaan, sedangkan karakteristik auditor lainnya tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan secara parsial.

Interpretasi Hasil

Hasil pengujian menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak dengan nilai probabilitas sebesar 0,33 di atas 0,05. Temuan ini tidak mendukung teori agensi yang menyatakan bahwa auditor dengan spesialisasi industri mampu menekan praktik penghindaran pajak melalui pemahaman yang lebih mendalam terhadap karakteristik industri klien. Hasil penelitian ini sejalan dengan Wahyuni dan Anggraini (2023) serta Salehi (2020) yang menyatakan bahwa auditor eksternal melaksanakan audit sesuai dengan standar profesional dan regulasi yang berlaku, sehingga tidak secara langsung memengaruhi strategi penghindaran pajak perusahaan. Selain itu, Bauer et al. (2022) menjelaskan bahwa pengaruh spesialisasi industri auditor terhadap penghindaran pajak bersifat tidak konsisten dan sangat bergantung pada kualitas tata kelola perusahaan serta kebijakan internal yang diterapkan. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa **hipotesis pertama (H1) ditolak**.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa biaya audit tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak, yang tercermin dari nilai probabilitas sebesar 0,28 yang lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Temuan ini mengindikasikan bahwa meskipun secara teoretis semakin besar biaya audit mencerminkan semakin tinggi tingkat pengawasan auditor, secara empiris biaya audit pada perusahaan sampel tidak memberikan pengaruh yang cukup kuat dalam menekan praktik penghindaran pajak. Kondisi ini menunjukkan bahwa biaya audit lebih merefleksikan kompleksitas kegiatan audit dan karakteristik operasional perusahaan dibandingkan sebagai indikator efektivitas pengawasan terhadap kebijakan perpajakan manajemen. Hasil penelitian ini sejalan dengan Supriyanto dan Christina (2021), Purnomo (2021), serta Kusuma (2021) yang menemukan bahwa audit fee tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian, besarnya biaya audit yang dibayarkan perusahaan tidak secara otomatis meningkatkan

kemampuan auditor dalam membatasi strategi penghindaran pajak yang diterapkan oleh manajemen. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa **hipotesis kedua (H2) ditolak**.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa audit tenure tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak, dengan nilai probabilitas sebesar 0,85 yang lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Temuan ini mengindikasikan bahwa lamanya masa penugasan auditor, dalam hal ini kantor akuntan publik (KAP) pada suatu perusahaan tidak secara statistik memengaruhi kecenderungan perusahaan dalam melakukan penghindaran pajak. Hasil ini tidak sejalan dengan teori agensi yang menyatakan bahwa hubungan jangka panjang antara auditor dan klien dapat menurunkan independensi auditor dan meningkatkan perilaku oportunistik manajemen. Namun, temuan penelitian ini konsisten dengan penelitian Amalia dan Aritonang (2024) serta Zain et al. (2023) yang juga menemukan bahwa audit tenure tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa **hipotesis ketiga (H3) ditolak**.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa jenis opini audit berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak, dengan nilai probabilitas sebesar 0,0000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Koefisien negatif terhadap ETR dengan proksi terbalik, dimana semakin besar nilai ETR, maka semakin rendah tingkat penghindaran pajak, sebaliknya semakin kecil nilai ETR, maka semakin tinggi tingkat penghindaran pajak perusahaan. Hal ini mengindikasikan bahwa perusahaan yang memperoleh opini audit yang lebih baik cenderung memiliki tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi. Temuan ini tidak sejalan dengan teori agensi yang memandang auditor sebagai mekanisme pengawasan untuk menekan perilaku oportunistik manajemen, karena opini audit yang baik tidak selalu mencerminkan rendahnya risiko praktik perpajakan agresif. Perusahaan dengan opini wajar tanpa pengecualian justru dapat memiliki kapasitas dan sumber daya yang lebih besar untuk melakukan perencanaan pajak yang kompleks namun tetap sesuai dengan standar akuntansi. Hasil penelitian ini sejalan dengan Ji (2019), Salehi et al. (2020), dan Riguen et al. (2021) yang menyatakan bahwa opini audit lebih merefleksikan kepatuhan terhadap standar pelaporan keuangan daripada kepatuhan terhadap peraturan perpajakan. Dengan demikian, **hipotesis keempat (H4) ditolak**.

KESIMPULAN

Simpulan

Berikut adalah simpulan yang disajikan dari hasil penelitian:

1. Spesialisasi industri auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa penggunaan KAP yang spesialis pada industri perusahaan belum tentu menjadi faktor yang dapat memengaruhi kebijakan manajemen perusahaan dalam melakukan praktik penghindaran pajak.
2. Biaya audit tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Dalam hal ini, besaran biaya audit yang dibayarkan perusahaan kepada KAP dianggap tidak memberikan bukti yang cukup untuk menunjukkan bahwa itu mampu menekan praktik penghindaran pajak secara signifikan.
3. Audit tenure tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal ini berarti lamanya masa penugasan auditor atau KAP pada satu klien tidak memberikan dampak yang bermakna dalam praktik penghindaran pajak perusahaan.
4. Jenis opini audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa opini audit yang baik tidak selalu mencerminkan rendahnya risiko praktik penghindaran pajak yang agresif. Dengan kata lain, opini audit yang baik tidak selalu menjadi indikator bahwa perusahaan tidak melakukan praktik penghindaran pajak yang agresif.

Keterbatasan

Berikut beberapa keterbatasan penelitian yang diuraikan di bawah ini:

1. Terdapat banyak perusahaan manufaktur dan energi di Indonesia yang tidak mengungkapkan informasi yang dibutuhkan secara lengkap, sehingga jumlah sampel menjadi terbatas dan dapat memengaruhi representativitas hasil penelitian.
2. Penelitian ini mengeliminasi perusahaan yang memiliki laba negative selama periode 2022-2024 karena pengukuran variabel penghindaran pajak menggunakan indikator *effective tax rate* (ETR) yang tidak dapat diterapkan pada perusahaan yang rugi, sehingga berdampak pada potensi bias seleksi dan keterbatasan dalam mewakili seluruh populasi.
3. Pengukuran variabel biaya audit masih belum mempertimbangkan lingkup perusahaan secara keseluruhan terkait dengan proporsi besaran biaya audit dengan besaran persentase antara induk perusahaan dan anak perusahaan.
4. Penelitian ini hanya menggunakan karakteristik auditor sebagai variabel independen, sementara penghindaran pajak merupakan keputusan strategis perusahaan yang lebih dipengaruhi oleh faktor internal perusahaan.
5. Nilai adjusted R^2 masih tergolong rendah yang menandakan masih ada faktor lain yang memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak yang tidak digunakan dalam penelitian ini.

Saran

Berdasarkan pada beberapa keterbatasan penelitian yang telah dijelaskan sebelumnya, terdapat saran yang dapat membantu meningkatkan penelitian di masa depan, antara lain:

1. Penelitian selanjutnya dapat melakukan analisis pada sektor lain atau bahkan seluruh sektor di Indonesia untuk menguji konsistensi temuan dan meningkatkan daya generalisasi penelitian.
2. Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan indikator penghindaran pajak lainnya yang memungkinkan pengukuran dilakukan meskipun perusahaan mengalami rugi, seperti *Book-Tax Difference* (BTD) atau *Cash Effective Tax Rate* (CETR). Hal ini dapat memperluas cakupan data dan mengurangi potensi bias seleksi.
3. Biaya audit dapat diukur dengan ikut mempertimbangkan bagaimana proporsi anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan induk, sehingga tidak hanya menggunakan besaran biaya audit yang dibayarkan oleh perusahaan.
4. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel internal perusahaan, seperti karakteristik manajemen atau tata kelola perusahaan agar dapat menjelaskan penghindaran pajak secara lebih komprehensif.
5. Menambahkan variabel-variabel lain yang juga relevan sehingga dapat meningkatkan nilai adjusted R^2 , seperti *sales growth*, *intangible assets*, *transfer pricing*, kepemilikan institusional, komite audit, dan lain sebagainya

REFERENSI

- Amalia, D., & Ferdiansyah, S. (2019). *Do Political Connection, Executive Character, and Audit Quality Affect the Tax Avoidance Practice? Evidence in Indonesia*. 377(Icaess), 24–30. <https://doi.org/10.2991/icaess-19.2019.5>
- Arumningtyas, D. P., & Ramadhan, A. F. (2019). Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor, Reputasi Auditor, dan Audit Tenure terhadap Audit Report Lag. *Indicators : Journal of Economic and Business*, 1(2), 141–153. <https://doi.org/10.47729/indicators.v1i2.37>



- Awaliah, R., Ayu Damayanti, R., & Usman, A. (2022). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan di Indonesia yang Terdaftar di BEI (Tahun 2016-2020) Melalui Analisis Tingkat Effective Tax Rate (ETR) Perusahaan. *Akrual: Jurnal Bisnis Dan Akuntansi Kontemporer*, 1(1), 1–11. <https://doi.org/10.26487/akrual.v15i1.20491>
- 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
- Balsam, S. J. Krishnan, and J. Yang. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22, 71-97.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis Of Panel Data (Third Edition)*. John Wiley & Sons Ltd.
- Basuki, A. T. (2021). *Analisis Data Panel Dalam Penelitian Ekonomi Dan Bisnis (Dilengkapi Dengan Penggunaan Eviews) (Edisi Pertama)*. UMY.
- 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 UrbanaChampaign
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297–322. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3)
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145–179. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.02.002>
- Frey, L., 2018. Tax certified individual auditors and effective tax rates. *Business Research*, 11(1), pp.77-114.
- Gozhali, I., & Ratmono, D. (2017). *ANALISIS MULTIVARIAT DAN EKONOMETRIKA: Teori, Konsep, Dan Aplikasi Dengan Eviews 10 (Edisi Kedua)*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). *Basic Econometrics (Fifth Edition)*. Mcgraw-Hill.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A Review Of Tax Research. *Journal Of Accounting And Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/J.Jacceco.2010.09.002>
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A Review Of Tax Research. *Journal Of Accounting And Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/J.Jacceco.2010.09.002>
- Jensen, M. C., Meckling, W. H., Benston, G., Canes, M., Henderson, D., Leffler, K., Long, J., Smith, C., Thompson, R., Watts, R., & Zimmerman, J. (1976). Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. *Journal Of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4(4), 305–360. <http://Hupress.Harvard.Edu/Catalog/JENTHF.Html>
- Ji, A. E. (2019). Tax Aggressiveness and Auditor Reporting. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 9(2), 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>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86–108. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006>
- 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>
- Mardani, R. (2019). Uji Asumsi Klasik Untuk Regresi Data Panel. <https://Discover.Mjurnal.Com/Uji-Asumsi-Klasik-Untuk-Regresi-Data-Panel/>.
- Purnomo, H. (2021). *Apakah Kualitas Audit Berpengaruh Terhadap Penghindaran Pajak?*

- 32(3), 167–186.
- Riguen, R., Salhi, B., & 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), 97–114. <https://doi.org/10.47743/saeb-2021-0002>
- 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>
- 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>
- Shockley, R. (1981). Perceptions of Auditors' Independence : An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785–800. <http://www.jstor.org/stable/247201>
- Sibarani & Hartanti (2022). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Mahasiswa Institut Teknologi dan Bisnis Kalbis* Volume 8, No. 4
- Simamora, G. P. T., & Prabowo, T. J. W. (2023). Pengaruh karakteristik audit terhadap penghindaran pajak (studi empiris pada perusahaan barang konsumsi barang primer dan terdaftar di BEI tahun 2019-2021). In *Diponegoro Journal of Accounting* (Vol. 12, Issue 4, pp. 1–13). <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Simamora, R. A., & 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), 145–156. <https://doi.org/10.1108/AJAR-05-2019-0038>
- Supriyanto, S., & Christina, N. (2021). Analisis pengaruh karakteristik audit dan karakteristik perusahaan terhadap praktik penghindaran pajak pada perusahaan BEI. *Inovasi*, 17(4), 733–747. <https://doi.org/10.30872/jinv.v17i4.10099>
- 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.
- Wahyuni, S., & Anggraini, F. (2023). *PENGARUH SPESIALISASI INDUSTRI AUDITOR, AUDIT TENURE, OPINI AUDIT, BIAYA AUDIT DAN MANAJEMEN LABA TERHADAP TAX AVOIDANCE*. E-Jurnal Universitas Bung Hatta.
- 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
- Zain, R. P., Harsa Sumarta, N., & Gandhi Amidjaya, P. (2023). Auditor characteristics on tax avoidance by non-financial companies: Evidence from the Indonesia Stock Exchange. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 26(2), 203–210. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol26.iss2.art9>