

PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK

THE EFFECT OF AUDIT CHARACTERISTICS ON TAX AVOIDANCE

Vivi Tandean⁵, Martha Carolina⁶

Abstract

Tax avoidance is carried out by taxpayers so that the company's goals are still achieved by obtaining maximum profits. This study aims to determine the effect of audit cost on tax avoidance, the effect of the auditor specialization on tax avoidance, the effect of the auditor tenure on tax avoidance. The results of the study conclude that the audit cost (X1) has a significant positive effect on the tax avoidance variable (Y), Auditor Specialization variable (X2) has no effect on the tax avoidance variable (Y), the auditor tenure variable (X3) has no effect on the avoidance variable (Y).

Keywords: *Audit Cost, Auditor Specialization, Auditor Tenure, Tax Avoidance*

I. PENDAHULUAN

Kondisi perekonomian yang masih sulit mengakibatkan beberapa perusahaan mencari cara untuk menekan pengeluaran dengan membayar pajak lebih kecil dari yang seharusnya. Pembayaran pajak merupakan transfer kekayaan dari perusahaan dan pemiliknya kepada negara. Oleh karena itu, sebagian besar perusahaan merancang pengaturan manajemen untuk meminimalkan kewajiban pajak mereka (Wahab dan Holland, 2012). Penghindaran pajak adalah berbagai macam kegiatan hukum yang bertujuan untuk mengurangi tingkat kewajiban perpajakan (Ariff dan Hashim, 2014). Perusahaan merencanakan pembayaran pajak dalam jumlah minimum tanpa melanggar peraturan perpajakan yang berlaku, hal ini disebut sebagai perencanaan pajak (*tax planning*) dengan tujuan memperkecil jumlah pajak yang akan dibayarkan. *Tax planning* yang dilakukan dapat mengarah kepada *tax avoidance* yaitu upaya mengefisienkan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak (Apollo, 2020). Penghindaran pajak dilakukan oleh wajib pajak agar tujuan perusahaan tetap tercapai untuk mendapatkan keuntungan yang maksimal. Namun, penghindaran pajak harus dilakukan dengan bijak agar tidak kontraproduktif dengan tujuan perusahaan. Penghindaran pajak sebaiknya dilakukan untuk kondisi tertentu saja dan bukan menjadi kebiasaan perusahaan untuk mencari keuntungan sebesar-besarnya tanpa memperhitungkan reputasi perusahaan.

⁵ Program Studi Akuntansi STIE Wiyata Mandala, Badan Akuntabilitas Keuangan Negara, DPR RI.
vivi.tandean@gmail.com

⁶ Pusat Kajian Anggaran, Badan Keahlian DPR RI, Jl. Gatot Subroto, Jakarta 10270;
martha.carolina@dpr.go.id

Fenomena penghindaran pajak di Indonesia dapat dilihat dari rasio pajak (*tax ratio*) negara Indonesia. Rasio pajak menunjukkan kemampuan pemerintah dalam mengumpulkan pendapatan pajak. Semakin tinggi rasio pajak suatu negara, maka semakin baik kinerja pemungutan pajak negara tersebut. Rasio pajak negara Indonesia pada tahun 2021 hanya mencapai 9,1 persen (DPR, 2022). Rasio tersebut menunjukkan bahwa pendapatan negara Indonesia yang berasal dari pajak belum optimal. Fenomena lain penghindaran pajak di Indonesia diyakini mencapai Rp110 triliun per tahun. Kebanyakan badan usaha, sekitar 80 persen, sisanya adalah wajib pajak perorangan. Kasus penghindaran pajak di Indonesia contoh kasus Google dengan cara *tax planning*. Google memanfaatkan syarat *physical presence* dengan mendirikan bentuk usaha tetap (BUT). Google memiliki anak usaha di Singapura yang mengatur bisnis di sekitar Asia. Sedangkan di Indonesia Google hanya membangun kantor *marketing representative* yang berperan sebagai penunjang dan pelengkap sehingga tidak terkena pajak penghasilan. Google menganggap *marketing support* adalah fungsi yang tidak penting sehingga dalam konteks Pricing dia hanya dikenai *cost* dan komisi 8 persen saja dan tidak ada masalah.

Penelitian terdahulu tentang penghindaran pajak (*tax avoidance*) masih menarik untuk diteliti karena hasil empiris menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Penelitian Salehi (2019) dengan menggunakan variabel Biaya Jasa Audit, Spesialisasi Auditor di Industri, Masa Kerja Auditor, dan Jenis Opini Audit. Hasil penelitiannya yang menunjukkan pengaruh terhadap penghindaran pajak adalah variabel biaya jasa audit, masa kerja auditor, dan jenis opini audit, sedangkan variabel spesialisasi auditor di industri tidak ada pengaruh yang berarti terhadap penghindaran pajak. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian sebelumnya, yaitu Dhaliwal (2004), Hogan dan Noga (2012), McGuire (2012) dan Mehrabanpour (2017). Banyak faktor yang dapat dijadikan acuan dalam menganalisa apakah suatu perusahaan melakukan penghindaran pajak atau tidak. Kemampuan auditor dalam menjalankan tugasnya memiliki kontribusi dalam suatu perusahaan melakukan penghindaran pajak. Beberapa perusahaan akan cenderung memilih auditor yang sekaligus memiliki jasa konsultan perpajakan, hal ini menunjukkan penghematan pajak yang lebih baik dibandingkan dengan yang tidak menggunakan jasa auditor perpajakan (McGuire, 2012). Mehrabanpour (2017) menemukan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Sebaliknya penelitian Salehi (2019) menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang berarti antara spesialisasi industri auditor dan penghindaran pajak. Tingkat persaingan harga jasa audit sangat ketat dan tingkat pendapatan auditor yang relatif rendah, tidaklah rasional untuk menerapkan teknik audit yang bagus karena mahalnya biaya, dengan demikian hasil audit kurang berkualitas (Azizkhani, 2018). Kualitas hasil audit akan berpengaruh terhadap kemungkinan penghindaran pajak oleh perusahaan (Shokrollahi, 2017). Masa kerja auditor memiliki potensi yang cukup kuat dengan penghindaran pajak, auditor yang memiliki masa kerja lebih lama memiliki pengetahuan tentang potensi apa saja dalam suatu perusahaan yang dapat dilakukan untuk penghindaran pajak (Serafat dan Barzegar, 2015). Jenis opini audit akan berpengaruh terhadap transparansi perusahaan, semakin bagus opini audit maka semakin bagus tingkat transparansi perusahaan. Li et al. (2018) juga menyelidiki hubungan antara penghindaran pajak dan transparansi perusahaan.

Penelitian ini mengintegrasikan beberapa penelitian sebelumnya serta melakukan pengujian kembali variabel biaya jasa audit, spesialisasi auditor di industri, masa kerja auditor, jenis opini

audit, dengan harapan untuk memperoleh hasil yang konsisten. Berdasarkan perbedaan hasil penelitian tersebut, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian kembali dengan rumusan masalah yaitu 1) apakah biaya jasa audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak, 2) apakah kemampuan auditor yang memiliki spesialisasi di industri berpengaruh terhadap penghindaran pajak; dan 3) apakah masa kerja auditor memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak.

II. TINJAUAN PUSTAKA

1. Teori *Agency*

Teori *agency* merupakan teori yang muncul karena adanya konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Prinsipal sebagai pemegang saham sedangkan agen sebagai manajemen. Prinsipal mengontrak agen untuk melakukan pengelolaan sumber daya dalam perusahaan. Dengan kata lain prinsipal yang menyediakan fasilitas dan dana untuk kegiatan operasi perusahaan. Agen berkewajiban melakukan pengelolaan sumber daya yang dimiliki perusahaan, selain itu agen juga berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan tugas yang dibebankan kepadanya. Sedangkan prinsipal mempunyai kewajiban untuk memberikan imbalan atau tugas yang telah dibebankan kepada agen (Kurniasih dan Sari, 2013). Masalah keagenan muncul ketika tujuan agen berbeda dengan tujuan prinsipal. Teori keagenan telah menempatkan manajer perusahaan sebagai agen dan pemegang saham sebagai prinsipal. Pemegang saham sebagai prinsipal telah mendelegasikan manajer untuk membuat keputusan bisnis. Agen tidak selalu membuat keputusan karena tujuan prinsipal. Prinsipal telah menuntut sistem bagaimana menjalankan perusahaan (Waluyo, 2017).

Penghindaran pajak seringkali dilakukan manajemen didasarkan atas kepentingan yang menguntungkan pribadi. Penghindaran pajak menjadi bentuk kesempatan yang dilakukan oleh manajemen dengan cara memanipulasi catatan laporan keuangan (Sitardja, 2017). Permasalahan penghindaran pajak menunjukkan bahwa terdapat kekurangan pada manajemen, berkaitan tidak transparansinya pembiayaan beban pajak. Teori keagenan memandang bahwa, bentuk biaya agensi dapat muncul dikarenakan tindakan penghindaran pajak sebagai bentuk permasalahan dalam agensi, berupa aktivitas manajer yang tidak transparan dalam menjalankan operasional perusahaan sehingga menyesatkan pemegang saham (Utama, 2019). Berdasarkan penjelasan teori *agency* diharapkan mampu menjawab pengaruh variabel besar kecilnya biaya jasa audit, kemampuan auditor yang memiliki spesialisasi di industri, masa kerja auditor dan jenis opini audit terhadap penghindaran pajak, karena terjadinya penghindaran pajak dipengaruhi oleh konflik kepentingan antara prinsipal dengan agen, sehingga masing-masing pihak akan berusaha untuk mengoptimalkan kepentingan masing-masing.

2. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Tax avoidance merupakan skema transaksi yang tujuannya semata-mata untuk penghindaran pajak dengan cara memanfaatkan kelemahan peraturan perpajakan yang dapat dibenarkan (Darussalam, 2009). Skema tersebut dapat dilakukan dengan cara memindahkan obyek dan subyek pajak ke negara *tax haven*, yaitu negara yang memberikan keringanan pajak dengan

memberikan tarif pajak khusus (Merks, 2007). Penghindaran pajak juga dapat dilakukan dengan memilih jenis transaksi usaha dimana atas transaksi tersebut memiliki tarif pajak paling rendah. Penghindaran pajak bertujuan untuk meminimalkan beban pajak melalui beberapa cara antara lain melalui pengecualian-pengecualian, pengurangan-pengurangan, insentif pajak, penghasilan yang bukan objek pajak, penangguhan pengenaan pajak, pajak ditanggung negara sampai kepada kerja sama dengan aparat perpajakan, suap-menyuap dan pemalsuan (Zain,2008). Butje dan Tjondro (2014) menyatakan *tax avoidance* adalah alat untuk melakukan *tax saving* dengan mengalihkan sumber daya yang seharusnya diperuntukkan untuk negara kepada para pemegang saham yang mampu memiliki nilai *after-tax* perusahaan. Menurut Suandy (2008) penghindaran pajak adalah rekayasa *tax affairs* yang masih tetap berada di dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*). Wajib pajak melakukan penghindaran pajak dengan menaati aturan yang berlaku yang sifatnya legal dan diperbolehkan oleh peraturan perundang-undang perpajakan. Pemerintah juga tidak bisa melakukan penuntutan secara hukum, meskipun praktik penghindaran pajak ini akan memengaruhi penerimaan negara dari sektor pajak (Ngadiman dan Puspitasari, 2014).

Penghindaran pajak bukan pelanggaran undang-undang perpajakan karena, usaha wajib pajak untuk mengurangi, menghindari, meminimalkan atau meringankan beban pajak dengan cara yang dimungkinkan oleh undang-undang pajak (Kurniasih dan Sari, 2013). Penghindaran pajak dapat terjadi di dalam undang-undang atau dapat juga terjadi dalam bunyi ketentuan undang-undang tetapi berlawanan dengan jiwa undang-undang (Suandy, 2008). Faktor yang memotivasi wajib pajak untuk melakukan penghematan pajak dengan ilegal adalah besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, biaya untuk menyuap fiskus, kemungkinan terdeteksi, dan besarnya sanksi. Semakin besar pajak yang harus dibayar, semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran. Semakin kecil biaya untuk menyuap fiskus, semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran. Semakin kecil kemungkinan untuk terdeteksi maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran. Semakin ringan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran, maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran. Dengan demikian dalam perusahaan, penghindaran pajak ini sengaja dilakukan dalam rangka memperkecil besarnya tingkat pembayaran pajak yang harus dilakukan dan meningkatkan *cash flow* perusahaan.

3. Biaya Jasa Audit

Biaya jasa audit atau *audit fee* adalah “besaran biaya yang tergantung antara lain pada resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, besarnya keahlian auditor yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, dan struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan berdasarkan pertimbangan profesional lainnya.” (Agoes, 2012). “*Audit Fee* adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan terhadap laporan keuangan. Penetapan biaya audit yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) berdasarkan biaya perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung” (Fisca dan Wahyu, 2018). Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengeluarkan panduan untuk seluruh anggota yang memiliki atau melakukan praktik akuntan publik mengenai besaran imbalan jasa audit yang

sewajarnya dan pantas diterima auditor dalam melakukan jasa profesionalitas sesuai dengan standar akuntan publik yang berlaku. Kode etik akuntan publik juga mengatur bahwa penentuan *fee* audit berdasarkan kesepakatan antara akuntan publik dengan entitas kliennya yang tertuang dalam surat perikatan yang bermaterai sebagai bukti adanya kesepakatan audit *fee* antara kedua belah pihak tersebut. Menurut Azizkhani (2018) *audit fee* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak, hal ini disebabkan oleh ketatnya persaingan *audit fee* antara KAP membuat penurunan kualitas audit yang mengakibatkan perusahaan lebih mudah melakukan penghindaran pajak.

4. Spesialisasi Auditor di Industri

Solomon (1999) menyatakan bahwa auditor dikatakan sebagai auditor spesialis industri apabila telah mengikuti pelatihan-pelatihan yang berfokus pada suatu industri. Spesialisasi industri auditor mampu memahami dengan lebih spesifik pada industri tertentu karena diperoleh dari pengalaman ataupun pelatihan yang khusus dalam mengaudit sebuah industri tertentu dengan demikian dapat meningkatkan pada kualitas auditnya. Owroso (2002) menyatakan bahwa auditor dengan spesialisasi industri tertentu memiliki pengetahuan yang spesifik sehingga dapat dengan cepat memahami karakteristik sebuah perusahaan dengan lebih komprehensif. Bonner dan Lewis (1990) mengungkapkan bahwa terdapat empat faktor yang menentukan tingkat spesialisasi auditor. Pertama, pemahaman atas pengetahuan dasar mengenai akuntansi dan audit, meliputi pengetahuan atas prinsip akuntansi bersifat umum, standar audit, dan aliran transaksi dalam sistem akuntansi. Pemahaman dasar ini diperoleh melalui pelatihan formal dan pengalaman umum sebagai auditor. Kedua, pemahaman yang lebih detail atas industri atau klien spesifik yang meliputi pemahaman secara mendetail mengenai karakteristik perusahaan-perusahaan dalam industri tertentu. Pemahaman ini diperoleh dari pengalaman mengaudit klien sejenis. Ketiga, pemahaman umum atas bisnis yang meliputi pemahaman auditor atas sifat dasar, kondisi, tren ataupun siklus yang berlaku dalam lingkungan bisnis secara umum. Pemahaman umum atas bisnis dapat diperoleh dari berbagai pengalaman personal secara umum. Keempat, kemampuan memecahkan masalah yang meliputi kemampuan memahami hubungan timbal balik, interpretasi data, dan kemampuan analitis.

Tujuan auditor dalam melakukan spesialisasi berhubungan dengan persaingan pasar jasa audit yang semakin meningkat. Persaingan bisnis yang semakin ketat meningkatkan kebutuhan terhadap kualitas audit yang tinggi. Dunn & Mayhew (2004) menyatakan bahwa tujuan auditor melakukan spesialisasi adalah untuk mencapai diferensiasi produk dengan memberikan audit yang berkualitas tinggi. KAP mengimplementasikan strategi spesialisasi industri dengan mengembangkan pemahaman spesifik mengenai industri tertentu, yang dapat dilakukan dengan memberikan pelatihan khusus maupun pengalaman mengaudit pada industri spesifik. Dengan pemahaman yang lebih baik maka akan berdampak baik pada kualitas audit yang dilaksanakannya. KAP yang memiliki spesialisasi pada industri tertentu, serta memiliki kemampuan di bidang perpajakan, akan menggabungkan keahlian perpajakan dan keuangan untuk memperbaiki dan mengembangkan strategi perpajakan klien, hal ini akan mendorong perusahaan melakukan penghindaran pajak (McGuire, 2012).

5. Masa Kerja Auditor

Menurut Johnson (2002) menjelaskan bahwa masa kerja auditor (*audit tenure*) adalah masa jangka waktu perikatan yang terjalin antara KAP dengan auditee (klien) yang sama. *Tenure* KAP diukur dengan menghitung tahun dimana KAP yang sama telah melakukan perikatan dengan auditee dalam batas regulasi yang sudah ditentukan oleh pemerintah. *Audit tenure* dikaitkan dengan dua konstruksi yaitu keahlian auditor dan insentif ekonomi. *Audit tenure* yang dikaitkan dengan keahlian auditor dapat memperoleh pemahaman yang lebih baik dari proses bisnis klien dan juga penilaian risiko. Selain itu, hal ini berkaitan pula dengan kewaspadaan terhadap keakraban auditor dengan klien. Semakin bagus kualitas auditor maka perikatan akan diperpanjang. Kedua, *audit tenure* dapat meningkatkan insentif ekonomi bagi auditor, sehingga auditor menjadi kurang mandiri. Adanya hubungan auditor dan klien dalam jangka waktu yang lama dapat menimbulkan kehilangan independensi auditor. Hilangnya independensi ini dapat dilihat dari semakin sulitnya untuk memberikan opini *going concern* (Bae, 2017).

Masa kerja auditor (*tenure*) menjadi perdebatan saat *tenure* dilakukan secara singkat dan *tenure* yang dilakukan terlalu lama. Pada saat auditor mendapatkan klien yang baru, auditor akan membutuhkan waktu yang lama untuk memahami bisnis kliennya. *Tenure* yang singkat akan berdampak pada perolehan informasi berupa data dan bukti-bukti yang terbatas. Selain itu, dalam masa awal-awal perikatan, auditor akan lebih banyak mengandalkan informasi yang diberikan oleh manajer. Hal ini menimbulkan adanya potensi adanya salah saji data yang tidak terdeteksi oleh auditor. Sehingga, *tenure* yang semakin panjang dikaitkan dengan meningkatnya keahlian karena semakin panjang *tenure* maka auditor akan memperoleh pemahaman yang lebih baik terhadap proses bisnis klien dan risiko klien. Di sisi lain, *tenure* yang panjang juga dapat meningkatkan kedekatan emosional antara auditor dengan klien. Adanya kedekatan emosional ini dapat mengganggu independensi auditor dalam melaksanakan auditnya, sehingga kualitas audit yang dihasilkan menjadi rendah (Salehi, 2019).

Ketentuan mengenai audit *tenure* telah diatur dalam *Sarbanes-Oxley Act 2002* yang mensyaratkan adanya rotasi *partner* audit sedikitnya sekali dalam lima tahun. Hal ini berarti batas maksimal audit *tenure* adalah lima tahun. Pada tahun 2015, pemerintah mengeluarkan peraturan baru yang mengatur pergantian auditor yaitu PP Nomor 20 Tahun 2015 mengenai praktik akuntan publik. Dalam PP Nomor 20 Tahun 2015 pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa KAP sudah tidak dibatasi dalam melakukan audit atas perusahaan. Pembatasan hanya berlaku untuk akuntan publik, yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut. Setelah memberikan jasa selama 5 tahun buku, akuntan publik diharuskan tidak melakukan audit di klien yang sama selama 2 tahun. Menurut Salehi (2019), jika hubungan kerja auditor dengan klien meningkat dalam waktu yang lama, maka kualitas layanan konsultasi audit akan ditingkatkan untuk mengurangi beban pajak. Masa kerja auditor yang lama, dapat menimbulkan kedekatan hubungan auditor dengan klien yang dapat memiliki peran dalam kegiatan penghindaran pajak.

6. Biaya Audit terhadap Penghindaran Pajak

KAP berusaha untuk mengoptimalkan biaya mereka sehingga mereka tidak kehilangan pekerjaan dalam kondisi kompetitif (Choi, 2008). Bagi KAP, penentuan harga jasa penting dalam dua bagian yang berbeda. Pada bagian pertama, mereka harus menyatakan kompensasi entitas yang sepadan dengan layanan yang mereka berikan. Pada bagian kedua, penawaran harus mampu bersaing dengan perusahaan audit lainnya. Penelitian telah dilakukan pada hubungan antara biaya audit dan penghindaran pajak dan hasil biaya auditor diantaranya penelitian Shokrollahi et al. (2017) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan dan negatif antara penghindaran pajak dengan biaya pemeriksaan. Martinez dan Lessa (2014) juga menyimpulkan bahwa perusahaan yang memiliki lebih banyak penghindaran pajak membayar lebih banyak biaya kepada auditornya dan tata kelola perusahaan dapat menjadi faktor untuk meminimalkan pengaruh kenaikan biaya audit. Salehi (2019) mendapatkan kesimpulan bahwa biaya audit memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. Perusahaan audit terkenal, yang memperoleh pembayaran jasa audit lebih besar dibandingkan dengan yang lain, akan menghabiskan dana lebih banyak untuk melatih staf audit mereka dan menerapkan teknik audit tingkat lanjut untuk meningkatkan kualitas kerja mereka. Kraft dan Lopatta (2016) menunjukkan bahwa biaya audit dipengaruhi oleh kesenjangan pajak yang memengaruhi penghindaran pajak. Gul (2018) menunjukkan bahwa pengaruh biaya audit terhadap penghindaran pajak lebih dominan ketika kualitas pemeriksaan rendah. Hu (2018) disimpulkan bahwa penghindaran pajak perusahaan berhubungan positif dengan biaya audit. Auditor tidak hanya harus menghabiskan lebih banyak jam audit untuk mengurangi risiko audit, tetapi juga auditor yang lebih besar mencoba untuk mempekerjakan staf yang lebih berpengalaman dan teknik audit yang lebih modern untuk meningkatkan kesehatan informasi keuangan dalam rangka menjaga kredibilitas profesional mereka terhadap masyarakat yang pada akhirnya dapat meningkatkan biaya audit. Berdasarkan hasil penelitian tersebut maka hipotesis penelitian ini adalah terdapat hubungan positif antara biaya audit terhadap penghindaran pajak.

7. Spesialisasi Auditor terhadap Penghindaran Pajak

Perusahaan yang melakukan penghindaran pajak tetap berusaha mematuhi perpajakan. Cook dan Omer (2013) menyimpulkan bahwa sekitar 65 persen perusahaan menerima nasihat dalam masalah perpajakan dan layanan terkait lainnya dari auditor mereka. Spesialisasi auditor yang memiliki lebih banyak keahlian dalam industri atau lebih banyak masa jabatan di perusahaan klien dapat memberikan saran yang lebih baik kepada klien tentang masalah perpajakan. McGuire et al. (2012) menunjukkan bahwa KAP yang memiliki spesialisasi pajak lebih banyak melakukan penghindaran pajak. Dhaliwal et al. (2004) menunjukkan bahwa spesialisasi auditor dengan bantuan konsultan pajak dapat menilai dengan lebih baik item pajak yang termasuk dalam perkiraan kepada pemegang saham sehingga dapat menggunakan beban pajak untuk penghindaran pajak. Di sisi lain spesialisasi auditor terkadang tidak berhubungan dengan penghindaran pajak. Penelitian Hogan dan Noga (2012) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan negatif yang signifikan antara spesialisasi auditor dengan penghindaran pajak hal ini dapat dilihat dari pajak yang dibayarkan perusahaan dalam jangka panjang. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Bauer et al. (2012) menunjukkan

bahwa spesialisasi auditor tidak memengaruhi tingkat penghindaran pajak, namun perusahaan yang memiliki bantuan jasa konsultasi pajak dapat menilai dengan lebih baik item pajak yang dimasukkan dalam estimasi kepada pemegang saham karena konsultan pajak yang melakukan jasa konsultasi pajak memiliki pengetahuan dan informasi yang cukup tentang bagaimana perusahaan menggunakan biaya pajak untuk penghindaran pajak. Lee dan Kao (2018) menyadari bahwa perusahaan memiliki motivasi lebih besar untuk kegiatan penghindaran pajak, selanjutnya spesialisasi industri auditor memiliki peraturan dalam penghindaran pajak klien. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, maka hipotesis penelitian ini adalah terdapat hubungan positif antara spesialisasi auditor di industri terhadap penghindaran pajak.

8. Kerangka Pemikiran Masa Kerja Auditor terhadap Penghindaran Pajak

Masa kerja auditor (*tenure*) merupakan masa perikatan (jangka waktu) antara auditor dengan klien terkait jasa audit yang disepakati. Masa kerja auditor menjadi perdebatan pada saat masa kerja audit yang dilakukan terlalu singkat dan sebaliknya dilakukan dalam jangka waktu lama. Jeong dan Bae (2013) menemukan masa kerja auditor dalam jangka waktu lama maka penghindaran pajak meningkat. Bae (2017) menyimpulkan bahwa masa kerja auditor berhubungan positif dengan penghindaran pajak. Frey (2018) ada hubungan yang signifikan positif antara penghindaran pajak dan masa kerja auditor atau lama masa kerja auditor dapat meningkatkan ETR (*Effective Tax Rate*). Serafat dan Barzegar (2015) menyimpulkan bahwa ada hubungan yang signifikan positif antara penghindaran pajak dan masa kerja auditor di negara Iran. Seorang manajer yang cenderung menghindari pajak kemungkinan besar akan mengidentifikasi metode auditor yang dapat diperkirakan jika durasi hubungan kerja dengan auditor semakin banyak. Semakin lama hubungan kerja auditor-klien, semakin banyak auditor yang dapat membantu klien untuk mengurangi pengeluaran pajak (Salehi, 2019). Di sisi lain, penelitian Pratiwi (2020) masa kerja auditor tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak disebabkan oleh masa kerja auditor tidak mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak karena auditor telah memiliki pedoman yang sama untuk mematuhi peraturan yang berlaku (Pratiwi, 2020). Berdasarkan hasil penelitian tersebut, maka hipotesis penelitian ini adalah terdapat hubungan positif antara masa kerja auditor terhadap penghindaran pajak.

III. METODOLOGI PENELITIAN

1. Jenis dan Sumber Data Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian kausal (*explanatory research*) dengan pendekatan kuantitatif. Dalam penelitian kausal, variabel independen sebagai variabel sebab dan variabel dependen sebagai variabel akibat. Jenis data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara. Dengan menggunakan pendekatan kuantitatif dengan teknik pengambilan populasi dan sampel bersifat statistik yang bertujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan data *time series* agar memperoleh hasil yang signifikan atau sering disebut dengan data runtun

waktu yang menggunakan data tahunan yaitu dari tahun 2016 sampai dengan tahun 2020. Adapun alasan pemilihan tahun 2016 sampai tahun 2020 hal ini disebabkan adanya Peraturan Pemerintah (PP) tentang Peraturan Pemerintah (PP) tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang berbentuk Perseroan Terbuka sebesar 22 persen (dua puluh dua persen) yang berlaku pada tahun pajak 2020 dan tahun pajak 2021, dan 20 persen (dua puluh persen) yang mulai berlaku pada tahun pajak 2022. Dengan metode yang digunakan dalam pengumpulan data yaitu analisis regresi linier berganda dan alat analisis menggunakan pengolahan aplikasi program SPSS. Pengumpulan data menggunakan *purposive* sampling dengan kriteria-kriteria tertentu. Sumber data penelitian diperoleh dari Bursa Efek Indonesia melalui *website* www.idx.co.id maupun *website* para emiten untuk mendapatkan data berupa *soft copy* laporan keuangan tahunan dan laporan tahunan (*annual report*).

2. Definisi Operasionalisasi Variabel Dan Pengukuran Variabel

a. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) merupakan usaha untuk mengurangi, atau bahkan meniadakan hutang pajak yang harus dibayar perusahaan dengan tidak melanggar undang-undang yang ada. Menurut Putri (2015), *tax avoidance* dapat diukur dengan *Cash Effective Tax Rate* (CETR) yang merupakan kas yang dikeluarkan untuk biaya pajak dibagi dengan laba sebelum pajak. Adapun rumus untuk menghitung CETR adalah sebagai berikut:

$$\text{Cash Effective Tax Rate} = \frac{\text{Pembayaran Pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

b. Biaya Jasa Audit

Biaya jasa audit ini merupakan logaritma natural dari total biaya audit oleh auditor eksternal (Salehi, 2019). Pelaporan biaya jasa audit dalam laporan keuangan audit di Indonesia belum menjadi suatu *mandatory disclosure*. Pelaporan biaya jasa audit hanya sebatas *voluntary disclosure* (Fisca & Wahyu, 2018). Dalam penelitian ini biaya audit diperoleh dari data laporan tahunan (*annual report*) dalam bab pembahasan tata kelola perusahaan.

$$\text{Biaya Jasa Audit} = \ln \text{Biaya Jasa Audit}$$

c. Spesialisasi Auditor di Industri

Auditor spesialis dan non-spesialis dikategorikan berdasarkan *market share*, yaitu persentase klien perusahaan properti yang diaudit oleh suatu auditor. Apabila suatu auditor menguasai lebih dari 10 persen *market share*, maka dikatakan spesialis dan apabila kurang dari itu maka dikatakan non-spesialis (Craswell et al., 1995; Siregar, dkk, 2011; Liswan & Fitriany, 2011). Variabel ini diprosikan dengan jasa audit yang sama pada bidang industri sejenis dengan menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang diaudit auditor spesialisasi akan diberikan nilai 1, dan apabila perusahaan tidak diaudit oleh auditor spesialisasi akan diberikan nilai 0. Rumus untuk proporsi spesialisasi industri auditor sebagai berikut:

$$\text{Spesialisasi audit} = \frac{\text{Jumlah Perusahaan yang diaudit KAP yang sama pada sub sektor industri}}{\text{Jumlah perusahaan pada sub sektor industri}}$$

d. Masa Kerja Auditor

Merupakan jumlah tahun berturut-turut dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam melakukan tugas audit pada suatu perusahaan (Salehi, 2019).

3. Populasi dan Sampel

Populasi yang menjadi acuan peneliti untuk memperoleh data penelitian adalah perusahaan yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Jumlah sampel yang diambil pada perusahaan properti yang terdaftar di BEI sebanyak 84 perusahaan dengan rentang waktu selama 5 tahun.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Hasil Uji Asumsi Klasik

a. Statistik Deskriptif

Model analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah model analisis statistik dengan menggunakan model persamaan regresi linear berganda. Analisis data dimulai dengan mengolah data menggunakan Microsoft Excel, selanjutnya dengan menggunakan *software* SPSS serta pengujian hipotesis. Berikut ini ditampilkan data statistik secara umum dari keseluruhan data yang digunakan pada Tabel 2.

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	N
<i>Tax Avoidance</i>	,2551	,00598	84
Biaya Jasa Audit	6,5611	,67612	84
Spesialisasi Auditor	,7976	,40419	84
Masa Kerja Auditor	4,4762	1,10286	84

Sumber: data diolah SPSS, 2022

Biaya audit (X_1) nilai rata-rata (*mean*) sebesar 6,5611, dan nilai standar deviasi sebesar 0,67612, spesialisasi auditor (X_2) nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,7976, dan nilai standar deviasi sebesar 0,40419, masa kerja auditor (X_3) nilai rata-rata (*mean*) sebesar 4,4762, dan nilai standar deviasi sebesar 1,10286, penghindaran pajak (Y) nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,2551, dan nilai standar deviasi 0,00598.

b. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk mengetahui dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Uji normalitas yang digunakan adalah Uji statistik non parametrik Kolmogorov Smirnov Test dengan pedoman pengambilan keputusan tentang data mendekati atau merupakan distribusi normal dengan syarat sebagai berikut:

- Jika nilai signifikan > 0,05 maka distribusi normal
- Jika nilai signifikan < 0,05 maka nilai distribusi data tidak normal.

Hipotesis yang digunakan adalah:

- Hipotesis nol (H0) : Data residual berdistribusi normal
- Hipotesis alternatif (Ha) : Data residual tidak berdistribusi normal.

Tabel 2. Uji Normalitas One Sample. Kolmogrov Smirnov Test

<i>Unstandardized Residual</i>		
<i>N</i>		84
<i>Normal Parameters^{a,b}</i>	<i>Mean</i>	,0000000
	<i>Std. Deviation</i>	,00567671
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	,089
	<i>Positive</i>	,064
	<i>Negative</i>	-,089
<i>Test Statistic</i>		,089
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		,096 ^c

a. Test distribution is Normal.

Sumber: data diolah SPSS, 2022

Besar nilai signifikansi (*2-tailed*) pada hasil uji *One Sample Kolmogorov Smirnov* model regresi dengan variabel dependen CETR adalah 0,96 lebih besar dari 0,05 sehingga data terdistribusi secara normal.

c. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (*independen*). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel *independen*. Kriteria penilaian terjadinya multikolinearitas adalah nilai *tolerance* $\geq 0,10$ atau sama dengan $VIF \leq 10$ atau $VIF < 10$ dan *tolerance value* $> 0,1$, maka H_0 dapat diterima, data yang diuji tidak terdapat multikolinearitas.

Tabel 3. Uji Multikolinearitas

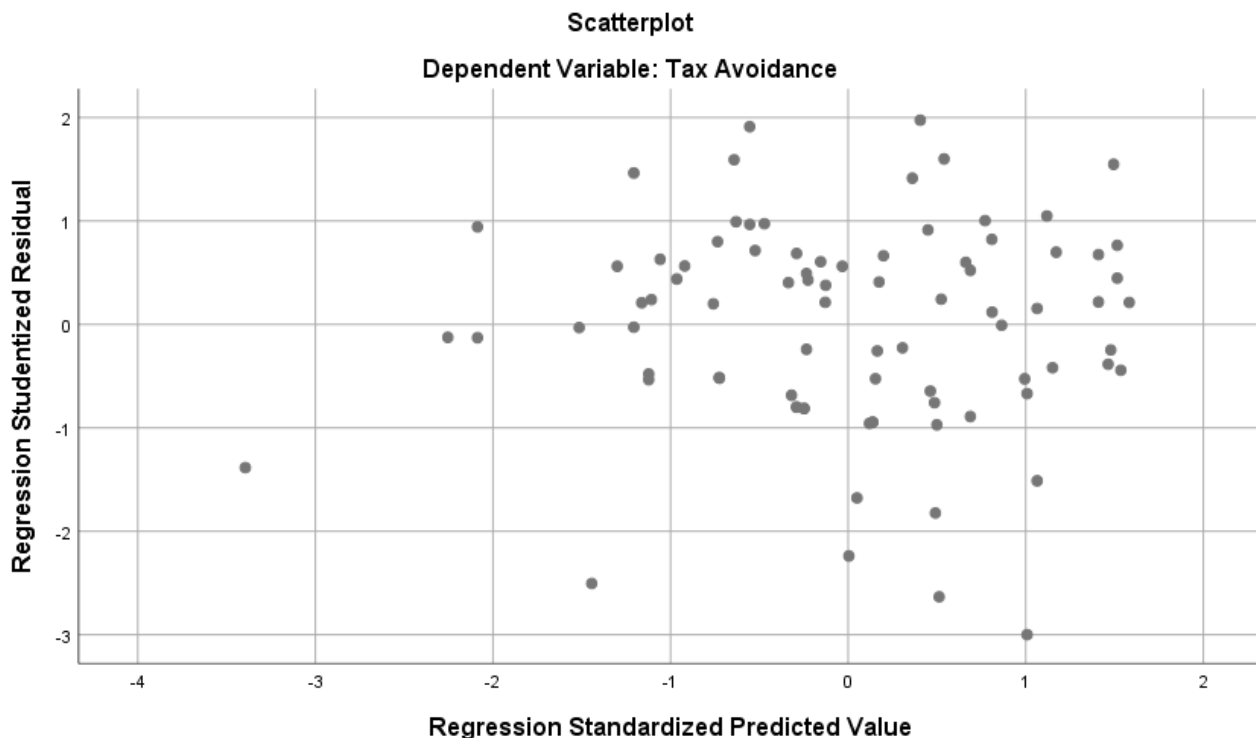
			Collinearity Statistics	
	Model	Tolerance	VIF	
1	Biaya Jasa Audit	,968	1,033	
	Spesialisasi Auditor	,978	1,022	
	Masa Kerja Auditor	,973	1,028	

a. Dependent Variable: Tax Avoidance

Sumber: data diolah SPSS, 2022

d. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengenal sama atau tidak sama varians dari residual dari observasi yang satu dengan yang lain. Terjadi homoskedastisitas jika pada *scatterplot* titik-titik hasil pengolahan data antara *ZPRED* dan *SRESID* menyebar di bawah maupun di atas titik *origin* (angka 0) pada sumbu Y dan tidak mempunyai pola yang teratur.



Gambar 1. Uji Heteroskedastis Scatterplot

Sumber: data diolah SPSS, 2022

Terlihat titik titik menyebar dan tidak berkumpul pada satu titik sehingga dapat disimpulkan bahwa data terbebas dari gejala heteroskedastisitas.

e. Uji Autokorelasi

Cara yang digunakan untuk mendeteksi ada atau tidaknya autokorelasi antara variabel pengganggu pada periode tertentu dengan variabel pengganggu periode sebelumnya (t-1) adalah dengan melakukan *Durbin-Watson Test* (DW). Pengambilan keputusan ada atau tidaknya autokorelasi menggunakan kriteria DW tabel dengan tingkat signifikansi 5 persen yaitu sebagai berikut:

- Nilai D-W di bawah -2 artinya terdapat autokorelasi positif.
- Nilai D-W di antara -2 sampai +2 artinya tidak ada autokorelasi.
- Nilai D-W di atas +2 artinya terdapat autokorelasi negatif.

Tabel 4. Uji Autokorelasi

Model	Durbin-Watson
1	1,577 ^a

a. Predictors: (Constant), Masa Kerja Auditor, Spesialisasi Auditor, Biaya Audit

Dependent Variable: Tax Avoidance

Sumber : data diolah SPSS, 2022

Nilai Durbin Watson sebesar 1,577. Rentang autokorelasi menggunakan $+2 > X > -2$ dan $2 > 1,577 > -2$ menandakan tidak terdapat autokorelasi.

2. Analisis Regresi

a. Model Regresi

Model analisis data dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda digunakan untuk mengetahui besarnya hubungan dan pengaruh variabel independen yang jumlahnya tiga yaitu biaya jasa audit, spesialisasi auditor dan masa kerja auditor terhadap variabel dependen yaitu penghindaran pajak.

Tabel 5. Hasil Analisis Data

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,235	,007		33,182	,000
	Biaya Jasa Audit	,003	,001	,308	2,853	,006
	Spesialisasi Auditor	,000	,002	,031	,286	,775
	Masa Kerja Auditor	,000	,001	,088	,821	,414

a. *Dependent Variable: Tax Avoidance*

Sumber: data diolah SPSS, 2022

Pengolahan data tersebut menghasilkan suatu model regresi linear berganda sebagai berikut

$$Y = 0,235 + 0,003 X_1 + 0,000X_2 + 0,000X_3 + e$$

Y = Penghindaran Pajak

X₁ = Biaya Jasa Audit

X₂ = Spesialisasi Auditor

X₃ = Masa Kerja Auditor

β₀ = Koefisien

e = error term

Dari persamaan regresi berganda di atas, perusahaan telah melakukan penghindaran pajak, tanpa dipengaruhi biaya jasa audit, spesialisasi auditor dan masa kerja auditor. Variabel yang hanya memengaruhi aktivitas penghindaran pajak hanya biaya jasa audit sebesar 0,003 atau 0,3 persen, sedang variabel lain tidak memengaruhi penghindaran pajak, karena kontribusi pengaruh 0,000 atau 0 persen. Hal ini disebabkan hasil observasi tabulasi memperlihatkan data yang diperoleh angka hanya sebesar 24 persen hingga 27 persen, sesuai dengan peraturan pemerintah.

b. Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R²) adalah angka yang menunjukkan besarnya derajat atau kemampuan distribusi variabel independen (X) dalam menjelaskan dan menerangkan variabel dependen (Y). Semakin besar koefisien determinasi adalah 0 dan satu (0 < R² < 1). Berikut ini nilai koefisien determinasi (R²) penelitian ini:

Tabel 6. Hasil Koefisien Determinasi (R^2)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.314 ^a	.99	.065	.00578

a. *Predictors: (Constant), Masa Kerja Auditor, Spesialisasi Auditor, Biaya Jasa Audit*

b. *Dependent Variable: Tax Avoidance*

Sumber: data diolah SPSS, 2022

Tabel di atas, menyatakan bahwa hubungan secara simultan variabel X_1 , X_2 dan X_3 terhadap Y sebesar 0,314, sedangkan besar pengaruh secara simultannya sebesar 0,065 atau 6,5 persen dengan *R square* sebesar 0,99 berarti bahwa 99 persen variasi dalam variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen.

3. Pembahasan

a. Pengujian Hipotesis Secara Parsial (Uji t)

Uji parsial digunakan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dengan tingkat signifikan 5 persen (Ghozali, 2006). Uji ini dilakukan dengan membandingkan t-hitung dengan t-tabel dengan ketentuan sebagai berikut:

H_0 : $b_1, b_2, b_3, b_4 = 0$ artinya biaya jasa audit, spesialisasi auditor dan masa kerja auditor secara parsial tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

H_a : $b_1, b_2, b_3, b_4 \neq 0$ artinya biaya jasa audit, spesialisasi auditor dan masa kerja auditor secara parsial berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Untuk mengetahui apakah hipotesis yang diajukan diterima atau ditolak dilakukan dengan cara membandingkan t-hitung dengan t-tabel pada tingkat kepercayaan 95 persen ($\alpha = 0.05$), dengan kriteria pengambilan keputusan adalah:

- Jika t-hitung > t-tabel dan nilai signifikan > 0,05, maka H_0 ditolak dan H_a diterima.
- Jika t-hitung < t-tabel dan nilai signifikan < 0,05, maka H_0 diterima dan H_a ditolak.

Hasil pengujian dengan uji t sebagai berikut:

Tabel 7. Hasil Uji (t)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,235	,007		33,182	,000
Biaya Jasa Audit	,003	,001	,308	2,853	,006
Spesialisasi Auditor	,000	,002	,031	,286	,775
Masa Kerja Auditor	,000	,001	,088	,821	,414

a. *Dependent Variable: Tax Avoidance*

Sumber: data diolah SPSS, 2022

- 1) Secara parsial variabel biaya jasa audit (X_1) berpengaruh positif signifikan terhadap variabel penghindaran pajak (Y), dengan membuktikan nilai signifikansi sebesar 0,06 lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa hasil hipotesis penelitian H_a diterima

dan H_0 ditolak. Berdasarkan penelitian tersebut maka semakin tinggi biaya auditor yang dikeluarkan maka akan semakin menghindari pajaknya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Martinez dan Lessa (2014) juga menyimpulkan bahwa perusahaan yang memiliki lebih banyak penghindaran pajak membayar lebih banyak biaya kepada auditornya. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Salehi (2019) yang menyimpulkan biaya audit memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. Perusahaan audit terkenal yang memperoleh pembayaran jasa audit lebih besar dibandingkan dengan yang lain akan menghabiskan dana lebih banyak untuk melatih staf audit mereka dan menerapkan teknik audit tingkat lanjut untuk meningkatkan kualitas kerja mereka khususnya untuk melakukan harmonisasi untuk melakukan penghindaran pajak. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Hu (2018) disimpulkan bahwa penghindaran pajak perusahaan berhubungan positif dengan biaya audit. Auditor tidak hanya harus menghabiskan lebih banyak jam audit untuk mengurangi risiko audit, tetapi juga auditor yang lebih besar mencoba untuk mempekerjakan staf yang lebih berpengalaman dan teknik audit yang lebih modern untuk meningkatkan kesehatan informasi keuangan dalam rangka menjaga kredibilitas profesional mereka terhadap masyarakat, yang pada gilirannya, meningkatkan biaya audit.

- 2) Secara parsial variabel spesialisasi auditor (X_2) tidak berpengaruh terhadap variabel penghindaran pajak (Y), dengan membuktikan nilai signifikansi sebesar 0,775 lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa hasil hipotesis penelitian H_a ditolak dan H_0 diterima. Hal ini berarti, auditor yang memiliki *market share* 10 persen di bidang properti tidak berpengaruh terhadap terhadap penghindaran pajak. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Bauer et al. (2012) menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor tidak memengaruhi tingkat penghindaran pajak, namun perusahaan yang memiliki bantuan jasa konsultasi pajak dapat menilai dengan lebih baik item pajak yang dimasukkan dalam estimasi kepada pemegang saham karena konsultan pajak yang melakukan jasa konsultasi pajak memiliki pengetahuan dan informasi yang cukup tentang bagaimana perusahaan menggunakan biaya pajak untuk penghindaran pajak. Secara umum, perusahaan yang menerima jasa konsultan perpajakan menunjukkan penghematan pajak yang lebih banyak dibandingkan dengan yang tidak menggunakan jasa perpajakan auditor.
- 3) Secara parsial variabel masa kerja auditor (X_3) tidak berpengaruh terhadap variabel penghindaran pajak (Y), dengan membuktikan nilai sig sebesar 0,414 lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa hasil hipotesis penelitian menerima H_a dan menolak H_0 artinya masa kerja auditor tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak disebabkan oleh masa kerja auditor tidak mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak karena auditor telah memiliki pedoman yang sama untuk mematuhi peraturan yang berlaku (Pratiwi, 2020).

V. KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk melihat biaya jasa audit, kemampuan auditor yang memiliki spesialisasi industri, dan masa kerja auditor terhadap penghindaran pajak. Secara parsial variabel biaya jasa audit (X_1) berpengaruh positif signifikan terhadap variabel penghindaran pajak (Y). Perusahaan yang memiliki lebih banyak penghindaran pajak membayar lebih banyak biaya kepada auditornya dan tata kelola perusahaan dapat menjadi faktor untuk meminimalkan pengaruh kenaikan biaya audit. Secara parsial variabel spesialisasi auditor (X_2) tidak berpengaruh terhadap variabel penghindaran pajak (Y), dengan membuktikan nilai signifikansi sebesar 0,775 lebih besar dari 0,05, hal ini disebabkan banyak perusahaan yang menerima jasa perpajakan dari auditor lain bisa menunjukkan penghematan pajak yang lebih banyak dibandingkan dengan yang tidak menggunakan jasa auditor. Secara parsial variabel masa kerja auditor (X_3) tidak berpengaruh terhadap variabel penghindaran pajak (Y), dengan membuktikan nilai signifikansi sebesar 0,414 lebih besar dari 0,05, artinya masa kerja auditor tidak mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak karena auditor telah memiliki pedoman yang sama untuk mematuhi peraturan yang berlaku (Pratiwi, 2019).

Rekomendasi berdasarkan hasil penelitian tersebut yaitu (a) perlu adanya pengungkapan *mandatory disclosure* tentang biaya audit dalam laporan tahunan perusahaan karena biaya jasa audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Pengungkapan biaya audit saat ini, masih bersifat *voluntary disclosure* akibatnya belum banyak perusahaan yang mencatatkan data biaya audit dalam laporan keuangannya; (b) perlu adanya perhatian bagi masa kerja auditor yang panjang, meskipun masa kerja auditor tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak khususnya untuk masa kerja yang singkat. Namun, semakin lama jangka waktu kontrak kerja auditor dan klien, maka kualitas auditnya akan diragukan dan dapat memberi peluang bagi manajemen untuk melakukan tindakan-tindakan penghindaran pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Apollo, Vani Mailia. 2020. Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan dan Capital Intensity terhadap Tax Avoidance. *Dinasti Review*, Volume 1, Issue 1, Hal: 69-77.
- Ariff, A.M. & Hashim, H.A. 2014. *Governance and The Value Relevance of Tax Avoidance*. *Malaysian Accounting Review*, Vol. 13 No. 2, pp. 87-107.
- Azizkhani M, Daghani R & Shailer G. 2018. *Audit firm tenure and audit quality in a constrained Market*. *The International Journal of Accounting*, Vol. 53 No. 3, pp. 167-182.
- Bae SH. 2017. *The Association Between Corporate Tax Avoidance And Audit Efforts: Evidence From Korea*. *Journal of Applied Business Research*, Vol. 33 No. 1, pp. 153-172.
- Bauer AM, Minutti M and Silva AM. 2012. *Is The Auditor's Industry Specialization A Reliable Indicator Of Tax Avoidance? Working Paper*, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Bonner, Sarah E., dan Barry L. Lewis. 1990. *Determinants of Auditor Expertise*. *Journal of Accounting Research*. Volume 28. Hlm. 1-20.

- Butje S dan Tjondro E. 2014. Pengaruh Karakteristik Eksekutif dan Koneksi Politik Terhadap Tax Avoidance. *Tax Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, Hal: 1-9.
- Choi JH, Kim JB, Liu X. and Simunic DA. 2008. *Audit Pricing, Legal Liability Regimes, And Big 4 Premiums: Theory And Cross-Country Evidence*. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25 No.1, pp. 55-99.
- Cook, K. and Omer, T. 2013. *Evidence From Firms' Decisions To Dismiss Auditors As Tax-Service Providers. Working Paper*, University of Nebraska-Lincoln, Rawls College of Business http://210.101.116.28/W_files/kiss5/2w503860_pv.pdf.
- Craswell, Allen T., Jere R. Francis, dan Stephen L. Taylor. 1995. *Auditor Brand Name Reputations And Industry Specializations*. *Journal of Accounting and Economics*. Volume 20. Hlm. 297-322.
- Darussalam & Septriadi, D. 2009. *Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion, dan Anti Avoidance Rule*. Diakses pada 30 Agustus 2022. [Ortax.http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=36&list=1&q=&hlm=7](http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=36&list=1&q=&hlm=7).
- Dhaliwal DS, Gleason and Mills LF. 2004. *Last-chance earnings management: using the tax expense to meet analysts forecasts*. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 431-459.
- DPR. 2022. Kamrusmad Minta Ungkap Nama Pengusaha Besar Belum Terdaftar Wajib Pajak. *Parlementaria Terkini - Dewan Perwakilan Rakyat (dpr.go.id)*. Diakses pada 30 November 2022.
- Dunn, K.A. dan B.W. Mayhew. 2004. *Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality*. *Review of Accounting Studies*, Volume 9. Nomor 1. Hlm. 35-58.
- Fisca Adhitya Nurdjanti & Wahyu Pramesti. 2018. Pengaruh *Firm Size, Subsidiaries*, dan *Auditor Size* terhadap *Audit Fee*. *Journal of Islamic Finance and Accounting*. Vol.1 No.1 Hal.15-27.
- Frey L. 2018. *Tax Certified Individual Auditors And Effective Tax Rates*. *Business Research*, Vol.11 No. 1, pp. 77-114.
- 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>
- Hogan B and Noga T. 2012. *The association between changes in auditor provided tax services and long-term corporate tax avoidance*. Diakses pada 18 Oktober 2021, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1539637>.
- Hu Nianjia. 2018. *Tax Avoidance, Property Rights And Audit Fees*. *American Journal of Industrial and Business Management*, Vol. 8 No. 3, pp. 461-472.
- Jeong SW and Bae SH. 2013. *The Association Between Corporate Tax Avoidance And Auditor Tenure Evidence From Korea*. *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 33 No. 1, pp. 153-171.

- Johnson, V., K. Khurana, dan J.K. Reynolds. 2002. *Firm Tenure and the Quality of Financial Reports*. *Contemporary Accounting Research* 19(4); 637-660.
- 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
- Kurniasih T dan Sari MMR. 2013. Pengaruh *Return on Assets, Leverage, Corporate Governance, Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal Pada Tax Avoidance*. *Buletin Studi Ekonomi, Universitas Udayana. Bali. Vol. 18, No. 1, Hal: 18-66, ISSN 1410-4628*
- Lee RJ and Kao HS. 2018. *The Impacts of IFRSs And Auditor on Tax Avoidance*. *Advances in Management and Applied Economics*, Vol. 8 No. 6, pp. 17-53
- Li C, Ma M, Omer T, and Sun K. 2018. *How Does Tax Avoidance Affect Transparency?* diakses pada 18 Oktober 2022, https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1763.
- Liswan Setiawan dan Fitriany. 2011. Pengaruh *Workload* dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Kualitas Komite Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Volume 8. Nomor 1. Hlm. 36-53.
- Martinez AL, and Lessa RC. 2014. *The Effect Of Tax Aggressiveness And Corporate Governance On Audit Fees Evidences From Brazil*. *Journal of Management Research*, Vol. 6 No. 1, pp. 95-108
- McGuire ST, Omer TC and Wang D. 2012. *Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make A Difference?* *The Accounting Review*, Vol. 87 No. 3, pp. 975-1003
- Mehrabanpour M, Ahangari M, Vaghfi SH and Mamsalhi P. 2017. *Investigating The Impact Of The Effective Factors On Tax Avoidance And Its Impact On Performance Evaluation Criteria Using Structural Equation*. *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol. 4 No. 3, pp.65-86.
- Merks P. 2007. *Categorizing International Tax Planning*. *Fundamentals of International Tax Planning*. IBFD p: 66-69.
- Ngadiman dan Christiany Puspitasari. 2014. Pengaruh *Leverage, Kepemilikan Institusional dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Sektor Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2010-2012*. *Jurnal Akuntansi/Volume XVIII, No. 03, September, hlm. 408-421*.
- Owhoso, V.E., Messier, W.F, dan Linch, J.G. 2002. *Error Detection by Industry-Specialized Teams During Sequential Audit Review*. *Journal of Accounting Research*. Volume 40. Nomor 3. Hlm. 883-900.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. (2015). PP Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Jakarta.
- Putri, I.Z.W. 2015. Pengaruh *Corporate Governance* dan Karakteristik Perusahaan Terhadap *Tax Avoidance* di Bursa Efek Indonesia. Artikel Publikasi, Universitas Muhammadiyah Surakarta

- Pratiwi, N. P. D., Mahaputra, I. N. K. A., & Sudiartana, I. M. (2020). Pengaruh *Financial Distress, Leverage* dan *Sales Growth* terhadap *Tax Avoidance* Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 2016. *Jurnal Kharisma*, 2(1), 202–211.
- Salehi M, Hossein T, & Tahereh AS. 2019. *The Effect of Auditor Characteristics on Tax Avoidance of Iranian Companies*. *Journal of Asian Business and Economic Studies* Vol. 27 No. 2, 2020 pp. 119-134.
- Serafat 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*, Vol. 2 No. 4, pp. 1-5.
- Shokrollahi F, Izadinia N. and Soleymanian G. 2017. *Effect Of Tax Avoidance And Audit Fees Corporate Governance Of Listed Companies In Tehran Stock Exchange*. *Journal of Iranian Accounting Review*. Vol. 4 No. 15, pp. 1-22.
- Siregar, Sylvia Veronica dkk. 2011. Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Volume 8. Nomor 1. Hlm. 1-20.
- Sitardja, M. 2017. Dampak Penghindaran Pajak, Kepemilikan Bockhoder, Komisaris Independen dan Komite Audit Terhadap Niai Perusahaan. *Indonesian Journal of Accounting and Governance (IJAG)*. Vol. 1 No.2, pp.14-33.
- Solomon, Ira., Michael D. Shields, dan O. Ray Whittington. 1999. *What Do Industry-Specialist Auditors Know?* *Journal of Accounting Research*. Volume 37. Nromo 1. Hlm. 191-208.
- Suandy E. 2008. *Perencanaan Pajak Edisi 4*, Jakarta: Salemba Empat.
- Sukrisno, Agoes. 2012. *Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Utama, F., Kirana, D. J., & Sitanggang, K. 2019. Pengaruh Penghindaran Pajak Terhadap Biaya Hutang dan Kepemilikan Institusional Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, Vol. 21 No.1, pp. 47-60.
- Wahab, NSA & Holland K,. 2012. *Tax Planning, Corporate Governance and Equity Value*. *The British Accounting Review*, Vol. 44 No. 2, pp. 111-124.
- Waluyo. 2017. Pengaruh *Good Corporate Governance* terhadap *Tax Avoidance*, Studi Empiris Pada Perusahaan Bank di Indonesia. *The Accounting Journal of Bina Niaga*, Vol. 02, No. 02, Hal : 1-9.
- Zain M. 2008. *Manajemen Perpajakan Ed.3*. Jakarta: Salemba Empat.