

## Apakah Kualitas Audit Dapat Mempengaruhi Agresivitas Pajak ?

Muhammad Rofik Wibowo

Universitas Telkom

Dudi Pratomo

Universitas Telkom

Alamat: Jl. Telekomunikasi No. 1, Terusan Buahbatu, Kabupaten Bandung, Jawa Barat

Korespondensi penulis: [rofik.wibowo15@gmail.com](mailto:rofik.wibowo15@gmail.com)

*Abstract* Management of the company can use tax planning strategies in ways that are legal (tax avoidance) or illegal (tax evasion). However, it is crucial to remember that the nation would suffer due to the reduction in one of its primary financial sources. This study examined KAP size, audit duration, audit fees, and tax aggressiveness for companies in the food and beverage subsector listed on the Indonesia Stock Exchange (BEI) between 2017 and 2021. The data was obtained from annual reports that were posted on the official websites of the Indonesian Stock Exchange and other businesses. The sampling strategy employed was purposeful sampling, and 12 businesses were gathered over five years for 60 businesses. The method of analysis used is panel data regression analysis. The results of this study demonstrate the relationship between audit fees, audit duration, KAP size and tax aggressiveness. The size of the KAP, however, impacts tax aggressiveness in the food and beverage subsector companies listed on the Indonesia Stock Exchange between 2017 and 2021. In contrast, audit tenure and audit fees have no impact.

**Keywords:** KAP Size, Audit tenure, Audit Fee, Tax Aggressiveness

**Abstrak.** Manajemen perusahaan dapat menggunakan strategi perencanaan pajak dengan cara yang legal (*tax avoidance*) atau ilegal (*tax evasion*). Namun, penting untuk diingat bahwa negara ini akan menderita akibat berkurangnya salah satu sumber keuangan utamanya. Penelitian ini menguji ukuran KAP, durasi audit, biaya audit, dan agresivitas pajak pada perusahaan subsektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) antara tahun 2017 hingga 2021. Data diperoleh dari laporan tahunan yang diposting di kantor resmi. situs web Bursa Efek Indonesia dan badan usaha lainnya. Strategi pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*, dan 12 usaha dikumpulkan selama lima tahun untuk 60 usaha. Metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi data panel. Hasil penelitian ini menunjukkan hubungan antara biaya audit, durasi audit, ukuran KAP dan agresivitas pajak. Namun besar kecilnya KAP berpengaruh terhadap agresivitas pajak pada perusahaan subsektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2017 hingga 2021. Sebaliknya, *audit tenure* dan *audit fee* tidak berpengaruh.

**Kata kunci:** *Audit tenure, Biaya Audit, Ukuran KAP, Agresivitas Pajak*

### LATAR BELAKANG

Pajak biasanya merupakan sumber pendapatan utama suatu negara. Untuk program kesejahteraan sosial dan pembangunan sosial di banyak negara, dana pajak sangatlah penting. Salah satu cara pemerintah menghasilkan uang dari rakyat adalah melalui pajak. Pendapatan negara sebagian besar bersumber dari pajak, sebesar Rp 1.547,8 triliun atau 76,96% dari total pendapatan Indonesia sebesar Rp 2.011,3 triliun menurut APBN 2021 (Kementerian Keuangan 2022). Pajak merupakan beban yang menurunkan pendapatan korporasi selain menjadi sumber penerimaan negara. Perusahaan bertujuan untuk mengurangi pembayaran pajak mereka dan melakukan perencanaan pajak yang agresif atau perencanaan pajak (Menchauoui dan Hssouna

2022). Agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan dengan memanfaatkan celah hukum atau melanggar undang-undang perpajakan (Ortas and Gallego-Álvarez 2020).

Praktik ini terjadi ketika wajib pajak secara agresif menyelesaikan kewajiban pembayaran pajaknya (Lestari, Pratomo, and Asalam 2021). Hal ini ditunjukkan dengan seringnya penggunaan celah hukum secara berlebihan hingga terindikasi penggelapan pajak (Boussaidi and Hamed-Sidhom 2021).

Agresivitas pajak di Indonesia bukanlah hal baru. Kasus yang melibatkan PT Coca-Cola Indonesia teridentifikasi pada 2014. Jumlah Penghasilan Kena Pajak (PKP) menurut Direktorat Jenderal Pajak (DJP) seluruhnya sebesar Rp 603,48 miliar. Namun, PT CCI hanya melaporkan PKP sebesar Rp429,59 miliar. Dalam kasus ini, negara dirugikan sebesar Rp173,89 miliar. Kasus ini terjadi antara tahun 2002 hingga 2006 dan mengakibatkan pembengkakan biaya sebesar Rp566,84 miliar. Biaya tersebut dimanfaatkan oleh perusahaan untuk mempromosikan produk mereka sehingga menurunkan penghasilan kena pajak. Namun, biaya promosi tersebut tidak ada kaitannya dengan produk yang dihasilkan (Kompas.com 2014). Kasus ini didasari adanya kepentingan perusahaan untuk menghindari pajak. Namun, pemerintah juga memiliki kepentingan untuk memaksimalkan pendapatan negara melalui pemungutan pajak.

## KAJIAN TEORITIS

### Teori Agensi

Berdasarkan kasus tersebut, ditemukan adanya peran teori agensi, yang mana teori agensi adalah hubungan antara pihak agen dan prinsipal (Jensen and Meckling 1976). Dalam penelitian ini, manajemen perusahaan sebagai pihak *agent* dan pemerintah sebagai pihak prinsipal. Perusahaan diberikan keleluasaan oleh pemerintah untuk membayar pajak sebagaimana ditentukan oleh undang-undang perpajakan (Yohendra and Susanty 2019). Namun, perusahaan berupaya untuk memaksimalkan laba untuk kepentingan perusahaan. Beban pajak mengakibatkan berkurangnya pendapatan perusahaan sehingga menciptakan konflik antara kepentingan pemerintah dalam memaksimalkan penerimaan pajak dan kepentingan perusahaan dalam mengurangi kewajiban pajak terutang (Bendickson et al. 2016). Dengan melihat kasus diatas yang dilakukan PT Coca-Cola Indonesia, timbul konflik kepentingan yang dilakukan oleh perusahaan dan pemerintah. Untuk memungut pajak, dunia usaha di Indonesia menggunakan sistem *self assessment*, yang memberikan kemampuan bagi dunia usaha untuk menentukan, mencatat, dan membayar pajak yang harus dibayarkan kepada pemerintah. (Pohan and Anwar 2017). Oleh karena itu, muncul kesempatan perusahaan untuk

memanfaatkan biaya yang harusnya dibayarkan untuk pajak dialihkan untuk biaya promosi. Pemerintah berupaya memaksimalkan pungutan pajak dari perusahaan dengan melakukan pengungkapan PKP yang belum dibayarkan oleh perusahaan.

### **Ukuran KAP**

Kantor Akuntan Publik (KAP) yaitu badan yang mempunyai hak hukum untuk memberikan jasa ahli di bidang akuntan publik, melakukan audit (Agoes 2017), dapat menghalangi pelaku usaha untuk melakukan penghindaran pajak. Oleh karena itu, variabel audit termasuk ukuran KAP, durasi audit, dan biaya audit menjadi perhatian akademisi. Ukuran perusahaan akuntan publik dapat memberikan wawasan mengenai kaliber audit atas suatu laporan keuangan (Addison dan Mueller 2015) KAP yang berasosiasi dengan empat KAP teratas menghasilkan hasil audit yang lebih unggul dibandingkan KAP yang tidak berasosiasi dengan mereka. Empat KAP utama tidak bergantung secara finansial pada pelanggan mereka, yang menjelaskan hal ini (Richardson, Taylor, dan Lanis 2013). KAP yang lebih besar memiliki aset atau sumber daya yang lebih besar serta reputasi positif yang bertahan lama (Marzuki dan Syukur, 2021). Agar lebih berhati-hati saat menilai laporan keuangan pelanggannya dan mencegah manajemen melakukan penghindaran pajak, empat besar KAP berupaya menjaga tingkat independensinya (Ambarsari, Pratomo, dan Kurnia 2018). Telah dijelaskan pada penelitian sebelumnya bahwa ukuran KAP berdampak buruk terhadap agresi pajak (Suprimarini dan Surprasto 2017; Boussaidi dan Hamed-Sidhom 2021). Ketika beban pajak mereka terlalu tinggi, dunia usaha akan mengambil semua tindakan yang diperlukan untuk menurunkannya. Perusahaan dengan audit yang ketat cenderung tidak melakukan kecurangan dalam perpajakannya dengan mengubah laporan keuangannya.

H1: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

### ***Audit tenure***

Selain ukuran KAP, *audit tenure* merupakan elemen lain yang mungkin berdampak pada agresivitas pajak. Lamanya masa kerja auditor eksternal di suatu perusahaan disebut masa auditnya. Semakin dekat auditor dengan klien, semakin besar kemungkinan independensi mereka dikompromikan (Jadiyappa et al. 2021). Berdasarkan temuan penelitian sebelumnya (Salehi, Tarighi, dan Shahri 2020), *audit tenure* mempunyai dampak positif terhadap agresivitas pajak. Berdasarkan temuan penelitian sebelumnya (Salehi, Tarighi, dan Shahri 2020), audit tenure mempunyai dampak positif terhadap agresivitas pajak. Auditor menyadari tujuan perusahaan untuk mengurangi pembayarannya karena adanya kontak erat yang

terjalin melalui kontrak jangka panjang. Tentu saja hal ini menurunkan derajat independensi auditor. Berdasarkan POJK Nomor 13 Tahun 2017 yang mengatur jumlah maksimum tahun buku berturut-turut yang dapat diberikan jasa audit, kemampuan auditor untuk memberikan jasa audit kepada korporasi dibatasi. Auditor harus mengambil cuti dua tahun setelah itu untuk menenangkan diri. Pengawasan pemerintah terhadap auditor dan kantor akuntan publik diperlukan untuk mencegah ditemukannya keterlibatan mereka dalam peraturan yang berlebihan

H2: *Audit tenure* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak

### **Biaya Audit**

Selain ukuran KAP dan *audit tenure*, agresivitas pajak juga dapat dipengaruhi oleh biaya audit. Biaya audit menjadi salah satu faktor karena besar kecilnya biaya dapat mempengaruhi hasil audit. Hasil audit yang lebih baik diantisipasi dengan harga yang tinggi dan sebaliknya (Hogan and Noga 2015). Biaya audit adalah insentif yang diterima auditor atas jasa profesionalnya selama melakukan proses audit perusahaan (Lestari and Nedyta 2019). Dalam memberikan pendapat, seorang auditor harus tetap independen dan tidak boleh terpengaruh dengan reward yang ditawarkan oleh kliennya (Halioui, Neifar, and Abdelaziz 2016). Menurut (Andrian and Nursiam 2018) menjelaskan bahwa penetapan biaya audit dilakukan antara auditor dan klien yang didasarkan dari kontrak, waktu yang dibutuhkan, dan jasa yang dibutuhkan selama proses audit. Berdasarkan temuan penelitian (Suyadnya dan Supadmi, 2017), biaya audit berdampak buruk terhadap agresivitas pajak. Audit berkwaliber tinggi akan dilakukan oleh auditor independen dan berkwalifikasi tinggi, yang juga akan mengenakan biaya lebih besar untuk jasa mereka. Audit yang berkwalitas akan mempersulit perusahaan untuk terlibat dalam agresivitas pajak.

H3: Biaya audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

### **METODE PENELITIAN**

Sampel penelitian terdiri dari perusahaan sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Topik ini dipilih karena besarnya kontribusi industri makanan dan minuman terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) Indonesia. Perusahaan-perusahaan di subsektor makanan dan minuman menyumbang Rp 1,12 kuadriliun, atau 6,61% dari keseluruhan PDB Indonesia, pada tahun 2021. Untuk menentukan apakah dunia usaha dapat terus menggunakan praktik perpajakan agresif setelah tahun 2021, Mulai tahun 2017, penelitian

dilakukan. Teknik purposive sampling digunakan untuk memilih sampel. Setelah menghapus bisnis yang tidak mempublikasikan laporan keuangannya secara rutin dan tidak memasukkan biaya audit dalam laporan tahunannya menggunakan kriteria pemilihan sampel, 17 bisnis diakuisisi. Total sampel yang digunakan untuk penelitian ini adalah 60 orang, dan dengan membandingkan uang tunai yang membayar pajak dengan laba sebelum pajak yang kadang disebut dengan Cash Effective Tax Rate (CETR), maka dalam penelitian ini akan dihitung variabel dependen agresi pajak (Asalam and Pratomo 2020). Pengukuran agresivitas pajak menggunakan CETR sebagai berikut:

$$\text{CETR} = \frac{\text{Kas yang dibayarkan untuk pajak}}{\text{Laba sebelum pajak}} \quad (1)$$

Menurut (Sri Utaminingsih dkk., 2022), salah satu manfaat penggunaan CETR untuk menilai agresivitas pajak adalah kemampuannya dalam menghitung jumlah uang yang dikeluarkan perusahaan untuk pembayaran pajak karena CETR tidak terpengaruh oleh perubahan akrual pajak. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang menjelaskan bagaimana tarif pajak penghasilan badan tahun 2015 sampai dengan tahun 2019 ditetapkan sebesar 25%, maka tarif pajak penghasilan badan yang dijadikan indikator perhitungan penelitian ini adalah sebesar 25%. Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 merevisi tarif ini dan menaikkannya menjadi 22% untuk tahun 2020 hingga 2021.

**Tabel 1. Operasionalisasi Variabel Independen**

Variabel	Pengukuran
<b>Ukuran KAP</b>	Perusahaan yang diaudit oleh KAP Big Four diberi nilai 1, sedangkan KAP non Big Four diberi nilai 0 (Marzuki and Syukur 2021)
<b>Audit tenure</b>	Tentukan tahun sejak KAP dan perusahaan kliennya pertama kali bertemu. Tahun pertama dimulai dengan 1, sedangkan tahun berikutnya ditambah satu (Salehi et al. 2020)
<b>Biaya Audit</b>	Biaya audit = <i>Logaritma Natural</i> dari biaya audit. (Lestari and Nedyia 2019)

Sumber: Data telah diolah (2023)

Dalam penelitian ini analisis regresi data panel digunakan untuk menilai data dan memberikan jawaban terhadap hipotesis. Uji yang dilakukan antara lain uji multikolinearitas, uji heteroskedastisitas, uji F, dan uji T. Hasil analisis regresi data panel penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$CETR = \alpha + \beta_1 UK + \beta_2 AT + \beta_3 BA + \varepsilon \quad (2)$$

Keterangan:

CETR : Agresivitas Pajak

$\alpha$  : Konstanta

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$  : Koefisien Regresi

UK : Ukuran KAP

AT : *Audit tenure*

BA : Biaya Audit

$\varepsilon$  : Komponen error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### A. Statistik Deskriptif

Penelitian ini menguji bagaimana agresivitas pajak dipengaruhi oleh audit tenure, biaya audit, dan ukuran KAP. Informasi yang digunakan diambil dari laporan tahunan tahun 2017–2021 pada perusahaan-perusahaan sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Prosedur purposive sampling digunakan dalam penelitian ini untuk mengumpulkan sampel penelitian, yang kemudian dibandingkan dengan kriteria yang ditentukan. Sejak tahun 2017 hingga 2021, seluruh perusahaan sampel subsektor industri makanan dan minuman rutin menyampaikan laporan keuangan dan mencantumkan biaya audit dalam laporan tahunannya. Ada 60 sampel yang digunakan dalam penelitian ini.

**Tabel 2. Hasil Uji Statistik Deskriptif Skala Rasio**

Keterangan	Agresivitas Pajak	<i>Audit tenure</i>	Biaya Audit
<i>Mean</i>	0,247233	1,683333	21,09751
Minimum	0,069569	1,000000	19,33697
Maksimum	0,622176	3,000000	22,58338
Standar Deviasi	0,108987	0,770025	0,859084
Observasi	60	60	60

Sumber: Data telah diolah (2023)

Seperti terlihat pada Tabel 2, agresivitas pajak memiliki rentang nilai minimum sebesar 0,069569, rentang nilai maksimum sebesar 0,622176, nilai *mean* sebesar 0,247233, dan standar deviasi sebesar 0,108987. Jika nilai *mean* melebihi standar deviasi maka variabel agresivitas pajak berkomunikasi atau tidak bervariasi.

Variabel audit tenure independen juga menampilkan rentang nilai dengan *mean* sebesar 1,683333 dan standar deviasi sebesar 0,770025, dengan nilai berkisar antara 1,00000 hingga 3,00000. Jika nilai *mean* melebihi standar deviasi maka variabel audit tenure bersifat agregat atau tidak berubah.

Variabel independen biaya audit menampilkan rentang nilai, dengan nilai minimum sebesar 19,33697 dan nilai maksimum sebesar 22,58338, nilai *mean* sebesar 21,09751, dan standar deviasi sebesar 0,859084. Jika nilai *mean* melebihi standar deviasi maka variabel biaya audit diagregasi atau tidak berubah.

**Tabel 3. Hasil Uji Statistik Deskriptif Skala Nominal**

Keterangan	KAP <i>Big four</i>	KAP <i>Non-big four</i>	Total
Jumlah Data Observasi	28	32	60
Persentase	47%	53%	100%

Sumber: Data telah diolah (2023)

Tabel 3 variabel independen ukuran KAP menunjukkan bahwa 32 sampel, atau 53% perusahaan, memiliki KAP non-big four yang mengaudit laporan keuangannya dibandingkan dengan 28 sampel, atau 47% perusahaan, yang memiliki KAP besar empat yang mengaudit laporan keuangannya.

## B. Uji Asumsi Klasik

**Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas**

	UK	AT	BA
UK	1.000000	-0.169172	0.515190
AT	-0.169172	1.000000	-0.061969
BA	0.515190	-0.061969	1.000000

Sumber: Output Eviews 12 (2023)

Tabel 4 menampilkan temuan penelitian multikolinearitas antar variabel. Kurang dari 0,9 adalah nilai koefisien korelasi antar variabel independen. Hasilnya, tidak terdapat permasalahan multikolinearitas pada data penelitian.

**Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Heteroskedasticity Test: Breusch-Pagan-Godfrey			
Null hypothesis: Homoskedasticity			
F-statistic	0.207994	Prob.F(3,56)	0.8904
Obs*R-squared	0.661186	Prob. Chi-Square(3)	0.8823
Scaled explained	0.864440	Prob. Chi-Square(3)	0.8340

Sumber: Output Eviews 12 (2023)

Menunjukkan hasil uji heteroskedastisitas berdasarkan Tabel 5. Karena nilai probabilitas Chi-Square Obs\*R-squared sebesar 0.8823 lebih tinggi dari nilai probabilitas di atas 0.05, maka tidak terdapat permasalahan heteroskedastisitas pada data penelitian.

### C. Analisis Regresi Data Panel

**Tabel 6. Hasil Uji Common Effect Model**

Dependent Variable: Y  
 Method: Panel EGLS (Cross-section weights)  
 Date: 04/12/23 Time: 15:09  
 Sample: 2017 2021  
 Periods included: 5  
 Cross-sections included: 12  
 Total panel (balanced) observations: 60  
 Linear estimation after one-step weighting matrix

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.113729	0.334674	-0.339819	0.7353
X1	0.092844	0.021895	4.240429	0.0001
X2	0.025221	0.010139	2.487459	0.0159
X3	0.012314	0.016252	0.757687	0.4518

  

Weighted Statistics			
Root MSE	0.092852	R-squared	0.416532
Mean dependent var	0.321894	Adjusted R-squared	0.385275
S.D. dependent var	0.260245	S.E. of regression	0.096111
Sum squared resid	0.517285	F-statistic	13.32596
Durbin-Watson stat	1.669383	Prob(F-statistic)	0.000001

Sumber: Output Eviews 12 (2023)

Berdasarkan tabel 6, dapat dirumuskan hasil pengujian persamaan regresi data panel sebagai berikut:

$$\text{CETR} = -0,113729 + 0,092844 \text{ UK} + 0,025221 \text{ AT} + 0,012314 \text{ BA} + \varepsilon$$

Apabila variabel independen Ukuran KAP, *Audit Tenure*, dan Fee Audit bernilai 0 yang ditunjukkan dengan nilai konstanta sebesar -0.113729 maka nilai agresivitas pajak sebesar -0.113729. Ketika seluruh variabel lain bernilai 0 maka agresivitas pajak akan menurun untuk setiap penambahan satuan ukuran KAP, sesuai dengan nilai koefisien ukuran KAP sebesar 0,092844. Jika seluruh faktor lainnya sama, maka agresivitas pajak akan turun sebesar 0,025221 untuk setiap peningkatan unit tenure audit. Hal ini dikarenakan nilai koefisien audit tenure sebesar 0,025221. Berdasarkan nilai koefisien biaya audit sebesar 0,012314 maka agresivitas pajak akan berkurang sebesar 0,012314 setiap penambahan satuan waktu pemeriksaan jika semua variabel lain sama dengan 0.



Uji simultan (F) dilakukan untuk mengetahui apakah variabel independen Ukuran KAP, durasi audit, dan biaya audit berpengaruh terhadap variabel dependen agresivitas pajak secara simultan atau kolektif. Nilai probabilitas (F-statistik) sebesar 0,000001 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05 seperti terlihat pada Tabel 4. Total pengaruh variabel independen ukuran KAP, audit tenure, dan fee audit terhadap agresivitas pajak adalah sebesar 38,52%, sebagaimana ditentukan dengan nilai R-squared yang dimodifikasi, dihitung sebesar 0,385275.

Uji parsial (T) menguji apakah variabel dependen agresivitas pajak dapat dijelaskan oleh variabel independen audit tenure, fee audit, dan ukuran KAP dengan ambang signifikansi sebesar 0,05. Berdasarkan temuan Tabel 4, nilai pertama untuk koefisien ukuran KAP dan nilai probabilitas sebesar 0.092844, dan nilai kedua sebesar  $0.0001 > 0.05$ . Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak pada perusahaan subsektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia antara tahun 2017 hingga 2021 setidaknya sebagian. Nilai probabilitas masing-masing nilai sebesar  $0,0159 > 0,05$ , dan koefisien audit tenure sebesar 0,025221.

#### **D. Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Agresivitas Pajak**

Pada 8 sampel atau 13%, pembayaran perusahaan yang diaudit KAP Big Four melebihi tarif pajak, dibandingkan dengan 23 sampel atau 38% perusahaan yang diaudit KAP Big Four. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa empat KAP teratas memberikan insentif kepada bisnis untuk membayar pajak di atas tarif untuk mencegah penghindaran pajak.

Hasil positif dari uji statistik regresi data panel menunjukkan bahwa ukuran KAP mempengaruhi perusahaan untuk membayar pajak di atas tarif, hal ini menunjukkan bahwa temuan penelitian ini konsisten dengan pernyataan penulis bahwa ukuran KAP berdampak negatif terhadap agresivitas pajak. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya (Khairunisa, Hapsari, dan Aminah 2017) yang menunjukkan bahwa auditor yang berkompeten tidak ingin manajemen bisnis tempat mereka bekerja menggunakan metode penghindaran pajak yang dapat menurunkan penerimaan pajak negara. Meskipun dilakukan secara sah, namun tetap saja akan menimbulkan perhatian yang tidak diinginkan dari fiskus karena dianggap berkonotasi negatif, sehingga auditor akan mengambil risiko apabila di kemudian hari ketahuan oleh fiskus, terutama risiko reputasi. Oleh karena itu, besarnya KAP dapat menghalangi pelaku usaha untuk melaporkan biaya yang tidak rasional sehingga menurunkan laba yang pada gilirannya akan menurunkan pembayaran pajak. sehingga pemerintah sebagai prinsipal mampu menghimpun penerimaan pajak yang sebesar-besarnya dari dunia usaha.

### **E. Pengaruh *Audit tenure* Terhadap Agresivitas Pajak**

Perusahaan dengan skor masa audit di atas rata-rata mengungkapkan bahwa, dari 31 sampel, 17 sampel, atau 54%, membayar pajak dengan tarif di bawah tarif dan 14, atau 45%, membayar pajak dengan tarif di atas tarif. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa korporasi menjadi semakin agresif pajak jika semakin lama hubungan antara KAP dengan perusahaan berlangsung.

Hal ini menunjukkan bahwa temuan penelitian mendukung premis penulis, yang menyatakan bahwa masa audit mempunyai dampak positif terhadap agresivitas pajak. Temuan penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hasibi dan Fitriyanto (2021) yang menjelaskan bahwa kontrak jangka panjang menciptakan hubungan yang erat antara auditor dan bisnis dan auditor menyadari tujuan bisnis untuk membayar pajak lebih sedikit. Oleh karena itu, pemeriksaan tenor yang diatur dalam POJK Nomor 13 Tahun 2017 tidak dapat menghalangi korporasi untuk membayar pajak melebihi tarif dalam kapasitasnya sebagai agen. Oleh karena itu, pemerintah sebagai pelaku harus mengubah aturan tersebut agar dunia usaha tidak melakukan penghindaran pajak.

### **F. Pengaruh Biaya Audit Terhadap Agresivitas Pajak**

Perusahaan yang membayar auditornya lebih tinggi dari rata-rata industri membayar tarif pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan tarif sampel 19 atau 32%. Namun demikian, 15 bisnis sampel, atau 25%, membayar auditornya kurang dari tarif pajak standar. Meski pembayarannya masih di bawah rata-rata, kini terdapat sembilan sampel, atau 15% populasi, yang membayar lebih dari tarif pajak. Akibatnya, biaya audit tidak banyak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Karena bisnis yang membayar lebih dari biasanya membayarnya dengan tarif yang lebih tinggi. Namun demikian, ditemukan bahwa perusahaan dengan pembayaran pajak yang lebih tinggi melakukan pembayaran pajak yang lebih rendah. Oleh karena itu, meskipun biaya auditnya besar, pembayaran pajak di bawah tarif tersebut masih dimungkinkan.

Hal ini menunjukkan bahwa penelitian tersebut tidak mendukung teori penulis bahwa biaya audit mendukung agresivitas pajak. Namun hasil tersebut konsisten dengan penelitian sebelumnya (Kuncoro dan Surjandari 2023) yang menunjukkan tindakan perusahaan dalam menciptakan strategi pengurangan pajak tidak berhubungan dengan jasa audit yang ditawarkan. Dalam hal ini, auditor tidak membantu bisnis menghindari pembayaran pajak. Upaya auditor dibatasi pada memberikan keyakinan atas bagaimana laporan keuangan disajikan. Oleh karena itu, besaran biaya audit tidak ada hubungannya dengan apakah korporasi yang bertindak

sebagai agen tidak melakukan penghindaran pajak secara agresif, dan apakah pemerintah yang bertindak sebagai prinsipal menerima pembayaran pajak yang kurang ideal.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi pengaruh ukuran KAP, waktu audit, dan biaya audit terhadap agresivitas pajak pada perusahaan subsektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia antara tahun 2017 hingga 2021. Enam puluh sampel dipilih sebagai contoh. Perusahaan subsektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dapat dikenakan pajak lebih atau kurang antara tahun 2017 dan 2021, tergantung pada jumlah KAP, lama audit, dan biaya audit. Menurut penelitian, agresivitas pajak dipengaruhi secara negatif oleh ukuran KAP. Selain itu, antara tahun 2017 hingga 2021, agresivitas pajak yang dikenakan pada perusahaan makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tidak banyak berpengaruh pada periode audit dan biaya.

Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan variabel independen selain ukuran KAP, waktu audit, dan biaya audit. Karena variabel biaya audit yang diperoleh dari hasil tidak ada hubungannya dengan perilaku agresif pajak, maka disarankan menggunakan proksi yang berbeda dengan logaritma natural. Untuk variabel ukuran KAP dan periode audit disarankan menggunakan objek penelitian dan tahun penelitian yang berbeda-beda. Untuk mendapatkan sampel yang mewakili seluruh perusahaan di Indonesia atau negara lain, industri dan sub-industri lain dapat dimasukkan dalam proyek penelitian mendatang. Untuk menghindari kehilangan lebih banyak data outlier, penelitian tambahan dapat dilakukan dengan menggunakan objek penelitian yang lebih banyak dalam jangka waktu yang lebih lama.

## DAFTAR REFERENSI

- Addison, Susan, and Frank Mueller. 2015. "The Dark Side of Professions: The *Big four* and Tax Avoidance." *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 28(8):1263–90. doi: 10.1108/AAAJ-01-2015-1943.
- Agoes, Sukrisno. 2017. *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*. 5th ed. Jakarta: Salemba Empat.
- Ambarsari, Desi, Dudi Pratomo, and Kurnia. 2018. "Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris, Gender Diversity Pada Dewan, Dan Kualitas Auditor Eksternal Terhadap Agresivitas Pajak." *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)* 10(2):163–76.
- Andrian, and Nursiam. 2018. "Pengaruh Fee Audit, *Audit tenure*, Rotasi Audit Dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit." *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia* 3(1).
- Asalam, Ardan Gani, and Dudi Pratomo. 2020. "Fiscal Loss Compensation, Profitability, Leverage, and Tax Avoidance: Evidence From Indonesia." *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt / Egyptology* 17(7):3056–66.

- Bendickson, Josh, Jeff Muldoon, Eric Liguori, and Phillip E. Davis. 2016. "Agency Theory: The Times, They Are a-Changin'." *Management Decision* 54(1):174–93. doi: 10.1108/MD-02-2015-0058.
- Boussaidi, Ahmed, and Mounira Hamed-Sidhom. 2021. "Board's Characteristics, Ownership's Nature and Corporate Tax Aggressiveness: New Evidence from the Tunisian Context." *EuroMed Journal of Business* 16(4):487–511. doi: 10.1108/EMJB-04-2020-0030.
- Halioui, Khamoussi, Souhir Neifar, and Fouad Ben Abdelaziz. 2016. "Corporate Governance, CEO Compensation and Tax Aggressiveness: Evidence from American Firms Listed on the NASDAQ 100." *Review of Accounting and Finance* 15(4):445–62. doi: 10.1108/RAF-01-2015-0018.
- Hasibi, Zidny Nafi, and Nur Fitriyanto. 2021. "Pengaruh Kualitas Audit Dan Komite Audit Terhadap Agresivitas Pajak." *Maksimum: Media Akuntansi Universitas Muhammadiyah Semarang* 11(1):58–66. doi: 10.26714/mki.11.1.2021.58-66.
- Hogan, Brian, and Tracy Noga. 2015. "Auditor-Provided Tax Services and Long-Term Tax Avoidance." *Review of Accounting and Finance* 14(3):285–305. doi: 10.1108/RAF-10-2013-0116.
- Jadiyappa, Nemiraja, L. Emily Hickman, Ram Kumar Kakani, and Qambar Abidi. 2021. "Auditor Tenure and Audit Quality: An Investigation of Moderating Factors Prior to the Commencement of Mandatory Rotations in India." *Managerial Auditing Journal* 36(5):724–43. doi: 10.1108/MAJ-12-2020-2957.
- Jensen, Michael C., and Willian H. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3(4):305–60. doi: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).
- Kemenkeu. 2022. "Bertemu Badan Anggaran DPR RI, Menkeu Sampaikan Laporan Realisasi Anggaran 2021." *Kementrian Keuangan*. Retrieved November 13, 2022 (<https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Bertemu-Badan-Anggaran-DPR-RI-Menkeu>).
- Khairunisa, Kartika, Dini Wahjoe Hapsari, and Wiwin Aminah. 2017. "Kualitas Audit, Corporate Social Responsibility, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance." *Jurnal Riset Akuntansi & Komputerisasi Akuntansi (JRAK)* 9(1):39–46.
- Kompas.com. 2014. "Coca-Cola Diduga Akali Setoran Pajak." Retrieved November 13, 2022 (<https://money.kompas.com/read/2014/06/13/1135319/Coca-Cola.Diduga.Akali.Setoran.Pajak>).
- Kuncoro, Basuki Wahyu, and Dwi Asih Surjandari. 2023. "The Effect of Audit Fees, Auditor Specialization, Auditor Tenure on Tax Avoidance with Audit Opinion as a Moderating Variable." *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies* 5(1):201–8. doi: 10.32996/jefas.
- Lestari, Nanik, and Sucitra Nedy. 2019. "The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance." *Atlantic Press* 354:329–33. doi: 10.1080/23311975.2020.1798068.
- Lestari, Poppy Ariyani Sumitha, Dudi Pratomo, and Ardan Gani Asalam. 2021. "Pengaruh Koneksi Politik Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak Poppy." *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)* 11(1):41–54. doi: 10.1016/j.gfj.2021.100667.

- Marzuki, Marziana Madah, and Muhammad Syukur. 2021. "The Effect of Audit Fees, Audit Quality and Board Ownership on Tax Aggressiveness: Evidence from Thailand." *Asian Review of Accounting* 29(5):617–36. doi: 10.1108/ARA-11-2020-0179.
- Menchaoui, Ines, and Chaima Hssouna. 2022. "Impact of Internal Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness: Evidence from French Firms Listed on the CAC 40." *EuroMed Journal of Business*. doi: 10.1108/EMJB-03-2022-0047.
- Ortas, Eduardo, and Isabel Gallego-Álvarez. 2020. "Bridging the Gap between Corporate Social Responsibility Performance and Tax Aggressiveness: The Moderating Role of National Culture." *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 33(4):825–55. doi: 10.1108/AAAJ-03-2017-2896.
- Pohan, and Chairil Anwar. 2017. *Manajemen Perpajakan: Strategi Perencanaan Pajak Dan Bisnis (Edisi Revisi)*. Jakarta: Kompas Gramedia.
- Richardson, Grant, Grantley Taylor, and Roman Lanis. 2013. "The Impact of Board of Director Oversight Characteristics on Corporate Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis." *Journal of Accounting and Public Policy* 32(3):68–88. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2013.02.004.
- Salehi, Mahdi, Hossein Tarighi, and Tahereh Alidoust Shahri. 2020. "The Effect of Auditor Characteristics on Tax Avoidance of Iranian Companies." *Journal of Asian Business and Economic Studies* 27(2):119–34. doi: 10.1108/jabes-11-2018-0100.
- Sri Utaminingsih, Nanik, Dini Kurniasih, Maylia Pramono Sari, and Monica Rahardian Ary Helmina. 2022. "The Role of Internal Control in the Relationship of Board Gender Diversity, Audit Committee, and Independent Commissioner on Tax Aggressiveness." *Cogent Business and Management* 9(1). doi: 10.1080/23311975.2022.2122333.
- Sugiyono. 2022. *Metode Penelitian Kuantitatif*. 3rd ed. edited by Setiyawami. Bandung: ALFABETA.
- Suprimarini, Ni Putu Deiya, and Bambang Surprasto. 2017. "Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit, Dan Kepemilikan Institusional Pada Agresivitas Pajak." *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 19(2):1349–77.
- Suyadnya, I. Gede, and Ni Luh Supadmi. 2017. "Pengaruh Ukuran KAP, Audit Fee, Dan *Audit tenure* Pada Agresivitas Pajak." *E-Jurnal Akuntansi* 21(1).
- Yohendra, Cynthia, and Meinie Susanty. 2019. "Analisis Tata Kelola Perusahaan, Dan Nilai Perusahaan." *Jurnal Manajemen* 21(2):113–28. doi: 10.54964/manajemen.v6i2.205.