

PERAN KOMISARIS INDEPENDEN DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK

Ridha Amaliyah
Nurul Aisyah Rachmawati*
Universitas Trilogi
Jl. TMP Kalibata No. 1 Jakarta Selatan
*nurulaisyah@universitas-trilogi.ac.id

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of the proportion of independent commissioners and audit quality on tax avoidance. This study also aims to investigate the impact of audit quality on the relationship between the proportion of independent commissioners and tax avoidance. Using a sample of listed manufacturing firms in the Indonesia Stock Exchange from 2016 to 2018, we hypothesized that the proportion of independent commissioners and audit quality are significantly negative on tax avoidance. This study also hypothesized that the audit quality strengthen the negative relationship between the proportion of independent commissioners and tax avoidance. Overall, the results provide evidence which is consistent with the hypotheses. Nevertheless, this study can't prove that audit quality has negative effect on tax avoidance.

KEYWORDS: *Audit quality, proportion of independent commissioners, tax avoidance*

PENDAHULUAN

Perpajakan di Indonesia umumnya menganut *self-assessment system*. Artinya, perpajakan memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang bahwa wajib pajak memiliki tanggung jawab untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajaknya yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Mardiasmo, 2018). Dalam penyusunan laporan pajak, perusahaan diberi fleksibilitas dalam pemilihan metode akuntansi. Perusahaan diperkenankan untuk memilih metode akuntansi dan melakukan estimasi akrual (Subramanyam, 1996), meskipun dalam konteks pelaporan pajak relatif lebih ketat dibandingkan dengan konteks pelaporan keuangan. Berdasarkan teori keagenan, perusahaan dapat memanfaatkan fleksibilitas pemilihan metode akuntansi tersebut untuk bertindak oportunistik demi memaksimalkan utilitasnya (Jensen dan Meckling, 1976), misalnya melalui tindakan penghindaran pajak (Rachmawati *et al.*, 2019). Oleh sebab itu diperlukan pengawasan ekstra untuk meminimalkan tindakan penghindaran pajak tersebut.

Salah satu mekanisme pengawasan yang efektif dan dapat diterapkan pada suatu perusahaan adalah melalui proporsi independensi dewan komisaris (Asri dan

Suardana, 2016). Semakin besar proporsi komisaris independen di suatu perusahaan, maka tingkat pengawasan yang dilakukan terhadap manajemen dalam pengambilan keputusan semakin efektif. Penelitian ini menduga bahwa melalui pengawasan yang efektif tersebut, kecenderungan perusahaan dalam melakukan praktik penghindaran pajak akan semakin berkurang. Sesuai dengan Pasal 21 ayat (3) Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 10/POJK.04/2018 tentang Penerapan Tata Kelola Manajer Investasi, perusahaan setidaknya harus memiliki 2 (dua) orang anggota dewan komisaris dengan jumlah komisaris independen paling sedikit 30% (tiga puluh persen) dari jumlah seluruh anggota dewan komisaris. Hal ini merupakan standar minimum yang harus dipenuhi perusahaan agar pengawasan terhadap perusahaan (salah satunya dalam penyusunan laporan keuangan) dapat dilakukan secara efektif.

Selain proporsi komisaris independen, tindakan penghindaran pajak juga dapat dipengaruhi oleh kualitas audit (Feranika, 2016). Auditor yang berkualitas memiliki kemampuan dan kinerja yang baik demi mempertahankan reputasinya. Beberapa studi terdahulu mengukur kualitas audit menggunakan proksi ukuran KAP, yaitu KAP *big-4* dan KAP *non-big 4*. Berbeda dari studi terdahulu, penelitian ini mengukur kualitas audit menggunakan KAP spesialisasi industri. KAP yang memiliki spesialisasi industri cenderung mampu mendeteksi kesalahan pelaporan keuangan dengan lebih baik dibandingkan dengan non-KAP spesialisasi industri. Dengan demikian, potensi praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan relatif lebih mudah terdeteksi.

Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk menguji peran kualitas audit dalam memperkuat hubungan negatif antara proporsi komisaris independen dan penghindaran pajak. Perusahaan yang memiliki proporsi komisaris independen yang besar dan kualitas audit yang baik, diduga semakin dapat mengurangi kecenderungan perusahaan untuk melakukan tindakan penghindaran pajak. Hal ini terjadi karena perusahaan mendapatkan pengawasan yang lebih ketat dibandingkan ketika perusahaan diaudit oleh KAP yang kurang berkualitas. Berdasarkan studi literatur yang telah dilakukan, studi yang meneliti pengaruh kualitas audit terhadap hubungan antara proporsi komisaris independen dan penghindaran pajak masih terbatas. Penelitian ini mengisi gap penelitian sebelumnya.

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Peran Proporsi Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak

Keberadaan komisaris independen dalam perusahaan dapat meningkatkan kinerja manajemen karena semakin besarnya proporsi komisaris independen maka pengawasannya juga akan menjadi lebih ketat untuk pihak manajemen. Berdasarkan teori keagenan terdapat konflik kepentingan antara agen dengan principal. Adanya komisaris independen dapat membantu pemegang saham untuk mengawasi perilaku manajemen untuk menentukan suatu keputusan dan

transparansi dalam menjalankan operasional perusahaan sehingga penghindaran pajak dapat diminimalkan (Ardyansah dan Zulaikha, 2014). Pernyataan tersebut juga didukung oleh Prakosa (2014) yang membuktikan bahwa proporsi komisaris independen mempunyai pengaruh negatif pada praktik penghindaran pajak di mana jika komisaris independen mengalami peningkatan maka praktik penghindaran pajak akan mengalami penurunan sehingga proporsi komisaris yang besar dalam perusahaan dapat mencegah praktik penghindaran pajak. Menurut Anisa dan Kurniasih (2012), komisaris independen suatu perusahaan mempengaruhi manajemen pajak. Karena semakin besar jumlah dewan komisaris maka penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan akan semakin besar pula. Berdasarkan penjelasan di atas, penelitian ini mengembangkan hipotesis sebagai berikut:

H1: Peran proporsi komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak

Dalam teori keagenan, salah satu elemen penting dalam *Good Corporate Governance* (GCG) adalah transparansi. Jika terdapat transparansi, maka pemegang saham akan lebih mudah mengetahui informasi terkait perpajakan. Transparansi mensyaratkan adanya pengungkapan yang akurat tentang laporan keuangan yang telah diaudit oleh KAP (Maraya dan Yendrawati, 2016). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Sandy dan Lukviarman (2015) kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Auditor yang memiliki keahlian atau kinerja yang baik dalam melakukan pekerjaannya maka akan mempertahankan reputasinya dengan memberikan kualitas audit yang tinggi. Perusahaan yang menggunakan jasa auditor yang berkualitas akan menjamin adanya informasi keuangan yang dilaporkan kepada investor dan juga dapat lebih dipercaya. Pada umumnya perusahaan yang telah diaudit oleh KAP Big Four cenderung menghasilkan kualitas audit yang baik sehingga semakin sulit dalam melakukan penghindaran pajak. Menurut Cai dan Liu (2009) menyatakan apabila semakin berkualitas audit, maka perusahaan cenderung tidak akan melakukan manipulasi laba untuk kepentingan perpajakan. Dari penjelasan di atas, penelitian ini mengembangkan hipotesis sebagai berikut:

H2: Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Hubungan antara Komisaris Independen dan Penghindaran Pajak

Berdasarkan teori keagenan yang menyatakan bahwa semakin besar jumlah proporsi komisaris independen, maka akan semakin baik dalam mengawasi dan mengontrol tindakan yang dilakukan manajer dalam menjalankan tugas untuk menentukan suatu keputusan dan transparansi. Dengan begitu peran komisaris

independen dapat mengatasi masalah keagenan, salah satunya yaitu permasalahan yang dilihat dari segi keputusan manajer untuk melakukan aktivitas penghindaran pajak. Penelitian ini menduga bahwa terdapat perbedaan hubungan antara proporsi komisaris independen dan penghindaran pajak pada perusahaan yang memiliki kualitas audit yang baik dan yang buruk. Auditor yang memiliki keahlian atau kinerja yang baik dalam melakukan pekerjaannya maka akan mempertahankan reputasinya dengan memberikan kualitas audit yang tinggi. Dalam penelitian ini terdapat hubungan negatif antara kualitas audit dengan penghindaran pajak, di mana kualitas audit yang baik membuat perusahaan cenderung tidak melakukan tindakan penghindaran pajak. Dengan demikian perusahaan yang memiliki proporsi komisaris independen yang baik dalam menjalankan pengawasan terhadap manajemen, ditambah dengan kualitas audit yang baik maka akan memperkuat perusahaan untuk tidak melakukan tindakan penghindaran pajak karena perusahaan mendapatkan pengawasan yang lebih. Jadi, semakin baik kualitas audit maka akan memperkuat pengaruh proporsi komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan penjelasan di atas, penelitian ini mengembangkan hipotesis sebagai berikut:

H3: Kualitas audit memperkuat hubungan negatif antara proporsi komisaris independen terhadap penghindaran pajak.

METODE PENELITIAN

Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam melakukan pengujian hipotesis yaitu dengan menggunakan persamaan regresi data panel. Model regresi 1 digunakan untuk menguji H1 dan H2. Sementara, model regresi 2 digunakan untuk menguji H3.

Model Regresi 1:

$$ETR_{it} = \alpha + \beta_1 PKI_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 GROWTH_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \varepsilon$$

Model Regresi 2:

$$ETR_{it} = \alpha + \gamma_1 PKI_{it} + \gamma_2 KA_{it} + \gamma_3 PKI_{it} * KA_{it} + \gamma_4 SIZE_{it} + \gamma_5 GROWTH_{it} + \gamma_6 LEV_{it} + \varepsilon$$

Di mana:

ETR_{it} = *Effective tax rate* perusahaan i tahun t.

PKI_{it} = Proporsi komisaris independen perusahaan i tahun t.

KA_{it} = Kualitas audit perusahaan i tahun t.

$GROWTH_{it}$ = Pertumbuhan perusahaan i tahun t.

$SIZE_{it}$ = Ukuran perusahaan i tahun t.

$LEVERAGE_{it}$ = Tingkat utang perusahaan i tahun t.

Dalam penelitian ini dapat diketahui bahwa variabel dependennya yaitu penghindaran pajak. Pengukuran penghindaran pajak akan dilakukan dengan membagi beban pajak kini dengan laba sebelum pajak. Tarif Pajak Efektif (ETR) adalah pengukuran berbasis laporan laba rugi yang dapat mengukur efektivitas dari pengurangan pajak yang dilakukan perusahaan yang mengarah pada laba setelah pajak yang tinggi. Semakin tinggi nilai ETR mengindikasikan bahwa perusahaan semakin tidak melakukan penghindaran pajak, begitu pun sebaliknya.

Variabel independen yang pertama dalam penelitian ini yaitu proporsi komisaris independen yang diukur dengan prosentase jumlah komisaris independen terhadap jumlah seluruh dewan komisaris. Variabel independen yang kedua adalah kualitas audit. Pada penelitian ini, kualitas audit diukur dengan menggunakan auditor spesialisasi industri. Auditor dikatakan berkualitas jika auditor tersebut memiliki spesialisasi industri. Studi ini mengukur auditor spesialisasi industri sesuai dengan Craswell *et al.*, (1995). Sampel industri yang digunakan adalah industri yang minimal memiliki 30 perusahaan. Zhou dan Elder (2001) mendefinisikan KAP sebagai spesialisasi industri jika mengaudit lebih dari 10% perusahaan dari total perusahaan yang ada dalam suatu industri. Variabel KA_{it} adalah variabel dummy, di mana bernilai 1 jika auditor memiliki spesialisasi industri, dan 0 jika lainnya.

Dalam penelitian ini variabel kontrol yang digunakan yaitu: SIZE, GROWTH, dan LEVERAGE. Dalam penelitian ini ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural dari total aset. Semakin besar ukuran perusahaan, maka perusahaan akan lebih mempertimbangkan risiko dalam mengelola beban pajaknya (Rinaldi dan Cheisviyanny, 2015). *Leverage* diukur dengan cara membagi total debt dengan total aset. Penambahan jumlah utang akan mengakibatkan munculnya beban bunga yang harus dibayar oleh perusahaan. Komponen beban bunga akan mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan, sehingga beban pajak yang harus dibayar perusahaan akan menjadi berkurang. Pertumbuhan

perusahaan diukur dengan menggunakan selisih dari penjualan tahun t dan $t-1$, kemudian dibagi dengan penjualan $t-1$. Perusahaan yang mengalami pertumbuhan penjualan cenderung kecil kemungkinannya untuk mengalami *default* pada kreditnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Sampel

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek Indonesia pada periode 2016-2018. Dasar penentuan industri manufaktur sebagai sampel penelitian adalah karena sebagian besar kegiatan usahanya terkait dengan perpajakan. Selain itu juga perusahaan manufaktur merupakan penyumbang pendapatan pajak negara terbesar selain industri barang konsumsi, pertambangan, keuangan, dan perkebunan. Sampel pada penelitian ini diambil secara *purposive sampling*. Proses pemilihan sampel disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1 Hasil Eliminasi Sampel

No	Kriteria	Jumlah
1.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI	151
2.	Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan tahunan secara berturut-turut	(7)
3.	Perusahaan yang mengalami kerugian selama periode penelitian	(58)
4.	Perusahaan yang menggunakan mata uang asing sebagai mata uang pelaporan di laporan keuangan tahunan	(17)
5.	Perusahaan <i>outlier</i>	(24)
Jumlah Perusahaan Sampel		45
Tahun Pengamatan (2016-2018)		3
Jumlah Observasi		135

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 2 menyajikan hasil statistik deskriptif penelitian ini. Berdasarkan tabel tersebut diketahui bahwa nilai rata-rata variabel ETR pada penelitian ini 0,235, hal ini menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan memiliki beban pajak penghasilan sebesar 23,5% dari laba sebelum pajak. Dari rata-rata tersebut dapat diketahui bahwa ETR perusahaan masih di bawah tarif PPh badan yaitu 25%. Nilai rata-rata pada variabel PKI sebesar 0,392. Pada variabel KA diketahui bahwa dari total perusahaan sampel terdapat 34,81% perusahaan yang memiliki auditor spesialisasi industri, sementara sisanya tidak memiliki spesialisasi industri. Pada variabel kontrol, diketahui bahwa nilai rata-rata variabel SIZE sebesar 28,845. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan sampel termasuk kedalam perusahaan dengan ukuran perusahaan yang besar. Nilai rata-rata variabel GROWTH sebesar 1,023. Artinya, rata-rata

perusahaan sampel mengalami pertumbuhan penjualan. Nilai rata-rata variabel LEVERAGE sebesar 0,292.

Tabel 2 Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Median	Mean	Std. Deviation
<i>ETR</i>	135	0,000	0,924	0,242	0,235	0,111
<i>PKI</i>	135	0,200	0,800	0,333	0,392	0,111
<i>SIZE</i>	135	25,798	33,473	28,551	28,845	1,658
<i>GROWTH</i>	135	-0,998	48,418	0,085	1,023	5,845
<i>LEVERAGE</i>	135	0,000	0,860	0,273	0,292	0,202
Variabel	<i>Dummy</i> = 1		<i>Dummy</i> = 0			
	Obs.	%	Obs.	%		
<i>KA</i>	47	34,81	88	65,18		
<p>Keterangan Tabel: Tabel ini menunjukkan statistik deskriptif variabel yang digunakan untuk menguji persamaan, berupa nilai rata-rata (<i>mean</i>), <i>median</i>, dan standar deviasi. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah <i>ETR</i> yang diukur menggunakan beban pajak kini dibagi laba sebelum pajak. Variabel independen dalam persamaan ini adalah: 1) <i>PKI</i> yaitu proporsi komisaris independen yang dilihat dari jumlah komisaris independen dibagi dengan total dewan komisaris 2) <i>KA</i> yaitu kualitas audit yang menggunakan pengukuran <i>dummy</i> 1 jika auditor memiliki spesialisasi, <i>dummy</i> 0 jika auditor tidak memiliki spesialisasi. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, di antaranya: 1) <i>SIZE</i> adalah ukuran perusahaan <i>i</i> pada tahun <i>t</i>, diukur dengan logaritma natural total aset akhir tahun; 2) <i>LEVERAGE</i> adalah tingkat utang (<i>leverage</i>) perusahaan <i>i</i> pada tahun <i>t</i>, diukur dengan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 3) <i>GROWTH</i> adalah tingkat pertumbuhan perusahaan <i>i</i> pada tahun <i>t</i>, diukur dengan rasio (selisih penjualan tahun <i>t</i> dan <i>t-1</i>) terhadap total aset akhir tahun.</p>						

Uji Korelasi

Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian korelasi. Dari tabel tersebut diketahui bahwa variabel *PKI* berkorelasi positif dengan variabel *ETR*. Hal ini merupakan indikasi awal dari hipotesis yang dikembangkan. Semakin tinggi proporsi komisaris independen, semakin tinggi *ETR* perusahaan (penghindaran pajak rendah). Namun, Tabel 3 justru menunjukkan bahwa variabel *KA* berkorelasi negatif dengan variabel *ETR*. Pada hubungan antar variabel independen, tabel tersebut menunjukkan bahwa tidak terdapat masalah multikolinearitas pada hasil pengujian di atas karena nilai koefisien lebih kecil dari 0,8.

Tabel 3 Uji Korelasi

Variabel	<i>ETR</i>	<i>PKI</i>	<i>KA</i>	<i>GROWTH</i>	<i>SIZE</i>	<i>LEVERAGE</i>
<i>ETR</i>	1,0000					
<i>PKI</i>	0,119	1,0000				
<i>KA</i>	-0,031	-0,000	1,0000			
<i>GROWTH</i>	0,037	0,223	0,030	1,0000		

SIZE	-0,196	0,229	0,154	0,171	1,0000	
LEVERAGE	0,159	0,170	-0,196	0,031	0,025	1,0000

Keterangan Tabel:

Tabel ini digunakan untuk menyajikan matriks korelasi antar variabel yang digunakan dalam persamaan. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *ETR* yang diukur menggunakan beban pajak kini dibagi laba sebelum pajak. Variabel independen dalam persamaan ini adalah: 1) *PKI* yaitu proporsi komisaris independen yang dilihat dari jumlah komisaris independen dibagi dengan total dewan komisaris 2) *KA* yaitu kualitas audit yang menggunakan pengukuran dummy 1 jika auditor memiliki spesialisasi, dummy 0 jika auditor tidak memiliki spesialisasi. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, di antaranya: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan logaritma natural total aset akhir tahun; 2) *LEVERAGE* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 3) *GROWTH* adalah tingkat pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio (selisih penjualan tahun *t* dan *t-1*) terhadap total aset akhir tahun.

Hasil dan Pembahasan Uji Hipotesis Tanpa Moderasi

Hasil estimasi pengaruh proporsi komisaris independen dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak disajikan pada Tabel 4. Hasil menunjukkan nilai Prob > F sebesar 0,000. Nilai tersebut mengindikasikan bahwa secara simultan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai *R-square* dari hasil estimasi ini adalah sebesar 0,162. Artinya, variabel independen dan variabel kontrol dapat menjelaskan variabel dependen sebesar 16,2%. Sedangkan 83,8% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi.

Tabel 4 Hasil Estimasi Tanpa Moderasi

Variabel Independen	Ekspektasi Tanda	Koefisien	P- Value
<i>PKI</i>	+	0,163	0,002***
<i>KA</i>	+	-0,003	0,404
Variabel Kontrol			
<i>SIZE</i>	+	- 0,017	0,001***
<i>GROWTH</i>	+/-	0,000	0,060*
<i>LEVERAGE</i>	+	0,060	0,058*
<i>c</i>		0,641	0,000
<i>Prob > F</i>		0,000	
<i>R²</i>		0,1621	
<i>Hetttest</i>		<i>Robust</i>	
<i>N</i>		130	

Keterangan Tabel: *, **, *** mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, and 1%. Tabel ini digunakan untuk menyajikan hasil model regresi. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *ETR* yang diukur menggunakan beban pajak kini dibagi laba sebelum pajak. Variabel independen dalam persamaan ini adalah: 1) *PKI* yaitu proporsi komisaris

independen yang dilihat dari jumlah komisaris independen dibagi dengan total dewan komisaris 2) *KA*, yaitu kualitas audit yang menggunakan pengukuran *dummy* dengan skor 1 jika auditor memiliki spesialisasi, skor *dummy* 0 jika auditor tidak memiliki spesialisasi. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, di antaranya: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan logaritma natural total aset akhir tahun; 2) *LEVERAGE* adalah tingkat utang (leverage) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 3) *GROWTH* adalah tingkat pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio (selisih penjualan tahun *t* dan *t-1*) terhadap total aset akhir tahun.

Tabel 4 menunjukkan bahwa variabel PKI berpengaruh positif dan signifikan pada level kepercayaan 99% terhadap variabel ETR. Dari hasil tersebut maka dapat dikatakan bahwa proporsi komisaris independen berpengaruh signifikan positif terhadap ETR. Nilai ETR berbanding terbalik dengan penghindaran pajak, di mana ETR yang tinggi menandakan penghindaran pajak yang rendah. Oleh sebab itu dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi proporsi komisaris independen maka akan mengurangi penghindaran pajak perusahaan. Dengan demikian, H1 terbukti.

Berdasarkan teori keagenan, apabila agen memiliki informasi yang lebih banyak mengenai perusahaan dibandingkan prinsipal, maka pihak prinsipal dapat melakukan pengawasan dengan adanya kehadiran komisaris independen dalam perusahaan untuk memonitor perilaku agen saat menjalankan tugasnya. Dengan adanya komisaris independen maka dapat membantu pemegang saham untuk melakukan pengawasan terhadap perilaku manajemen untuk menentukan suatu keputusan dan transparansi dalam menjalankan operasional perusahaan sehingga penghindaran pajak akan dapat diminimalkan. Penelitian ini juga sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Sandy dan Lukviarman (2015) yang mengatakan bahwa variabel proporsi komisaris independen berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak.

Selanjutnya, Tabel 4 juga menunjukkan bahwa variabel KA berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap variabel ETR. Penelitian ini tidak dapat membuktikan adanya pengaruh kualitas audit terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian, H2 tidak terbukti. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan secara signifikan antara KAP yang memiliki spesialisasi industri dengan yang tidak memiliki spesialisasi industri dalam melakukan audit laporan keuangan dalam upaya meminimalkan tindakan penghindaran pajak perusahaan. Dari hasil yang telah disebutkan di atas maka dapat dikatakan bahwa audit yang dilakukan KAP lebih tertuju pada audit laporan keuangan, tidak sampai mengukur ada atau tidaknya kecurangan yang dilakukan oleh

perusahaan khususnya kecurangan dalam melakukan penghindaran pajak. Penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Vidiyanti (2017) yang mengatakan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Hasil dan Pembahasan Uji Hipotesis Dengan Moderasi

Tabel 5 menunjukkan hasil estimasi pengaruh kualitas audit terhadap hubungan antara proporsi komisaris independen dan penghindaran pajak. Hasil uji F menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,000. Artinya, secara simultan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Sementara itu, nilai *R-square* sebesar 0,388 menunjukkan bahwa variabel independen, variabel moderasi dan variabel kontrol dapat menjelaskan secara jelas hubungan dengan variabel dependen sebesar 38,8%. Sedangkan 61,2% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi.

Tabel 5 Hasil Model Regresi dengan Moderasi

Variabel Independen	Ekspektasi Tanda	Koefisien	P- Value
<i>PKI</i>	+	0,194	0,000***
<i>KA</i>	+	- 0,002	0,422
Variabel Moderasi			
<i>PKI*KA</i>	+	0,336	0,003***
Variabel Kontrol			
<i>SIZE</i>	+	-0,023	0,000***
<i>GROWTH</i>	+/-	0,000	0,043
<i>LEVERAGE</i>	-	0,028	0,106
<i>c</i>		0,827	0,000
Prob > F		0,000	
<i>R</i> ²		0,388	
<i>Hetttest</i>		<i>Robust</i>	
<i>N</i>		116	

Keterangan Tabel: *, **, *** mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, and 1%. Tabel ini digunakan untuk menyajikan hasil model regresi. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *ETR* yang diukur menggunakan beban pajak kini dibagi laba sebelum pajak. Variabel independen dalam persamaan ini adalah: 1) *PKI* yaitu proporsi komisaris independen yang dilihat dari jumlah komisaris independen dibagi dengan total dewan komisaris 2) *KA*, yaitu kualitas audit yang menggunakan pengukuran dummy 1 jika auditor memiliki spesialisasi, dummy 0 jika auditor tidak memiliki spesialisasi. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, di antaranya: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan logaritma natural total aset akhir tahun; 2) *LEVERAGE* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 3) *GROWTH* adalah tingkat pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan rasio (selisih penjualan tahun *t* dan *t-1*) terhadap total aset akhir tahun.

Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel PKI*KA berpengaruh positif dan signifikan pada level kepercayaan 99% terhadap variabel ETR. Dengan demikian, H3 terbukti. Hasil ini menunjukkan bahwa kualitas audit dapat memperkuat hubungan negatif antara proporsi komisaris independen dengan penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan pernyataan yang mengatakan bahwa auditor yang memiliki keahlian atau kinerja yang baik dalam melakukan pekerjaannya maka akan mempertahankan reputasinya dengan memberikan kualitas audit yang tinggi. Hal tersebut dapat memperkuat hubungan proporsi komisaris independen dalam membantu pemegang saham untuk mengawasi manajemen dalam menjalankan tugas perusahaan sehingga penghindaran pajak akan diminimalkan dengan penghindaran pajak.

KESIMPULAN

Dari pengujian yang telah dilakukan dapat diambil kesimpulan bahwa proporsi komisaris independen berpengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak. Pengaruh tersebut akan semakin diperkuat dengan adanya kualitas audit yang baik. Hasil ini memberikan implikasi bagi perusahaan akan pentingnya peran *monitoring* yang dilakukan oleh komisaris independen dan auditor yang berkualitas untuk meminimalkan tindakan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan: 1) Penelitian ini hanya menggunakan sampel perusahaan manufaktur sehingga hasil penelitian tidak dapat digunakan secara umum untuk industri lain; dan 2) Dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur hanya menggunakan ETR. Diharapkan penelitian selanjutnya dapat menggunakan proksi penghindaran pajak yang lain dan menggunakan industri yang lebih luas.

DAFTAR PUSTAKA

- Annisa, N., & Kurniasih, L. (2012). Pengaruh *Corporate Governance* terhadap *Tax Avoidance*. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 8 (2), pp. 123-136.
- Asri, I.T., & Suardana, K. A. (2016). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Komite Audit, Preferensi Risiko Eksekutif dan Ukuran Perusahaan pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 16 (1), 72-100.
- Ardyansah, D., & Zulaikha (2014). *Pengaruh Size, Leverage, Profitability, Capital Intensity Ratio* dan Komisaris Independen terhadap *Effective Tax Rate* (ETR) (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI selama Periode 2010-2012). *Tesis*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Cai, H., & Liu, Q. (2009). Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Chinese Industrial Firms. *The Economic Journal*, Vol. 119 (537), pp. 764-795.

- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 20 (3), pp. 297-322.
- Feranika, A. (2016). Pengaruh Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris Independen, Kualitas Audit, Komite Audit, Karakter Eksekutif, dan *Leverage* terhadap *Tax Avoidance* (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia dengan Tahun Pengamatan 2010-2014). *Jurnal Akuntansi & Keuangan Magister Ilmu Akuntansi Universitas Jambi*, 1 (4), 31-39.
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360.
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. (2016). Pengaruh *Corporate Governance* dan *Corporate Social Responsibility Disclosure* terhadap *Tax Avoidance*: Studi Empiris pada Perusahaan Tambang dan CPO. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, Vol. 20 (2).
- Mardiasmo. (2018). *Perpajakan Edisi Terbaru 2018*. Andi Offset.
- Prakosa, K. B. (2014). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan *Corporate Governance* terhadap Penghindaran Pajak di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*.
- Rachmawati, N.A., Utama, S., Martani, D., & Wardhani, R. (2019). Determinants of the complementary level of financial and tax aggressiveness: a cross-country study. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11 (2), 145-166.
- Rinaldi & Cheisviyanny, C. (2015). Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal terhadap *Tax Avoidance*. *SNEMA Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*.
- Sandy, S., & Lukviarman, N. (2015). Pengaruh *Corporate Governance* terhadap *Tax Avoidance*: Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, Vol. 19 (2).
- Subramanyam, K.R. (1996). The Pricing of Discretionary Accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 22, 249-281.
- Vidiyanti, E. (2017). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, Kepemilikan Institusional, *Return on Assets*, dan *Leverage* terhadap *Tax Avoidance*. *Undergraduate Thesis*, STIE Perbanas Surabaya.
- Zhou, J., & Elder, R. J. (2001). Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms. *Working Paper*, Syracuse University.