

PENGARUH UKURAN KAP, *AUDIT FEE*, DAN *AUDIT TENURE* PADA AGRESIVITAS PAJAK

I Gede Suyadnya¹
Ni Luh Supadmi²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: gedesuyadnya95@gmail.com/ +6285737038499

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Agresivitas pajak adalah tindakan agresif terhadap pajak untuk meminimalkan pembayaran pajak baik melalui penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak (*tax evasion*). Data penerimaan perpajakan di Indonesia menunjukkan badan usaha di Indonesia agresif terhadap pajak, dibuktikan dengan menurunnya persentase penerimaan pajak tahun 2011-2015. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada agresivitas pajak dengan menggunakan *firm size* dan jenis perusahaan sebagai variabel kontrol. Kegunaan penelitian secara teoritis, dapat memberikan bukti secara empiris mengenai *Theory of Planned Behavior* dalam menjelaskan pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada kemungkinan manajemen perusahaan melakukan agresivitas pajak. Secara praktis dapat memberikan kontribusi pemikiran sebagai pertimbangan kepada dewan komisaris perusahaan dalam mengawasi tindakan manajemen perusahaan khususnya dalam hal perpajakan. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang berbentuk asosiatif. Penelitian ini memakai (-GAAP ETR) untuk mengukur agresivitas pajak dan dilakukan di perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia periode tahun 2013-2015. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode observasi non partisipan. Jumlah sampel yang digunakan adalah 26 perusahaan. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah metode *non probability* dengan teknik *purposive sampling*. Data penelitian dianalisis dengan menggunakan regresi linier berganda. Berdasarkan hasil analisis, penelitian ini menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak, *audit fee* berpengaruh negatif dan signifikan pada agresivitas pajak, dan *audit tenure* tidak berpengaruh pada agresivitas pajak.

Kata Kunci: agresivitas, ukuran KAP, *audit fee*, *audit tenure*

ABSTRACT

Tax aggressiveness is an aggressive act against taxes to minimize tax payments either through tax avoidance or tax evasion. Tax revenue data in Indonesia shows an aggressive business entity in Indonesia against taxes, as evidenced by the decline in tax revenue percentage of 2011-2015. The purpose of this study is to determine the effect of auditor size, audit fee, and audit tenure on tax aggressiveness by using firm size and type of company as control variable. The usefulness of theoretical research, can provide empirical evidence of Theory of Planned Behavior in explaining the effect of auditor size, audit fee, and audit tenure on the possibility of corporate management tax aggressiveness. It can practically contribute thought as a consideration to the board of commissioners of the company in overseeing the company's management actions, especially in terms of taxation. This research is quantitative research which form associative. This research uses (-GAAP ETR) to measure companies tax aggressiveness that listed in Compass Index 100 Indonesia Stock Exchange period 2013-2015. Methods of data collection in this study using non-participant observation method. The number of samples used is 26 companies. Sampling method used is non-probability method with purposive sampling technique. Research data were analyzed by using multiple linear regression. Based on the results of the analysis, this study shows that the size of auditor has a positive and significant effect

on tax aggressiveness, audit fee has a negative and significant effect on tax aggressiveness, and audit tenure has no effect on tax aggressiveness.

Keywords: aggressiveness, auditor size, audit fee, audit tenure

PENDAHULUAN

Pembangunan di Indonesia dalam berbagai sektor terus dilakukan untuk mewujudkan Indonesia menjadi negara maju. Tahun 2016 Indonesia mendapat apresiasi dari Bank Dunia karena pembangunan khususnya sektor infrastruktur meningkat sekitar 40 persen pada masa pemerintahan presiden Joko Widodo. Sektor infrastruktur menjadi salah satu sektor penting yang harus dimaksimalkan guna mempercepat pembangunan pada suatu negara dan pembangunan pada sektor infrastruktur menjadi salah satu prioritas dalam pemerintahan presiden Joko Widodo (Kompas, 2016).

Prioritas pemerintah dalam membangun infrastruktur dapat dilihat dari kenaikan anggaran untuk pembangunan infrastruktur pada tahun 2015 saat pemerintahan Joko Widodo. Berdasarkan data dari Departemen Keuangan Republik Indonesia yang diakses melalui www.anggaran.depkeu.go.id tahun 2014 anggaran infrastruktur dalam APBN berjumlah 177,9 triliun, meningkat menjadi 189,7 triliun pada tahun 2015. Peningkatan anggaran pembangunan harus diimbangi dengan peningkatan pendapatan negara. Pendapatan tertinggi negara Indonesia berasal dari pajak, namun dalam praktiknya realisasi penerimaan pajak di Indonesia mengalami penurunan dari yang ditargetkan selama lima tahun terakhir seperti disajikan dalam Tabel 1:

Tabel 1.
Target dan Realisasi Penerimaan Pajak Tahun 2011 – 2015
(Dalam Triliun Rupiah)

| Penerimaan Perpajakan | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Target | 879 | 1.016 | 1.148 | 1.246 | 1.489 |
| Realisasi | 874 | 981 | 1.077 | 1.143 | 1.235 |
| Persentase | 99,4 | 96,4 | 93,8 | 91,7 | 83 |

Sumber: Berita Kementerian Keuangan diolah 2016

Tabel 1 menunjukkan persentase penerimaan pajak di Indonesia mengalami penurunan selama lima tahun terakhir. Penerimaan pajak yang tidak mencapai target dapat menghambat pembangunan negara karena pajak memberi kontribusi besar dalam anggaran pembangunan di Indonesia. Perusahaan atau badan usaha berkontribusi besar bagi penerimaan negara dari sektor pajak, namun dalam praktiknya tujuan negara memaksimalkan pendapatan dari sektor pajak bertentangan dengan tujuan perusahaan sebagai wajib pajak. Pajak bagi perusahaan dianggap sebagai beban yang dapat mengurangi laba bersih. Berdasarkan asumsi tersebut, perusahaan memiliki keinginan untuk mengurangi pajak seperti mengurangi beban yang lainnya (Mangoting, 1999).

Perusahaan selaku wajib pajak tidak mendapatkan kontraprestasi secara langsung dari pembayaran pajak. Hal ini membuat perusahaan berusaha meminimalkan pembayaran pajak yang berujung pada agresivitas pajak. Menurut Frank *et al* (2006) agresivitas pajak adalah tindakan agresif terhadap pajak untuk meminimalkan pembayaran pajak baik melalui penghindaran pajak maupun penggelapan pajak. Menurut Maharani (2015) penghindaran pajak adalah usaha perusahaan untuk mengurangi pembayaran pajak dengan memanfaatkan celah aturan pada suatu negara sehingga usaha tersebut dapat dikatakan legal karena tidak melanggar ketentuan perpajakan. Penggelapan pajak adalah usaha untuk

mengurangi pajak dengan merekayasa atau merubah sifat dasar dari suatu objek transaksi yang sifatnya melanggar ketentuan perpajakan (Slemrod, 2002).

Manajer sebagai pengelola perusahaan memiliki motivasi untuk memaksimalkan laba. Semakin tinggi laba yang dicapai maka akan berpengaruh pada insentif yang diterima. Banyak cara yang dapat digunakan manajemen perusahaan untuk memaksimalkan laba, salah satunya adalah dengan menekan pembayaran pajak. Tindakan agresif terhadap pajak banyak terjadi di Indonesia, salah satu yang menjadi pemberitaan di media masa adalah agresivitas pajak yang mengarah pada tindakan penggelapan pajak oleh manajemen PT. Indosat Multimedia. Pemberitaan dalam www.tempo.co menyebutkan manajemen PT. Indosat Multimedia menggelapkan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebesar Rp 174 miliar dengan memanipulasi Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN) untuk tahun buku Desember 2001 dan Desember 2002. Dalam kasus ini terungkap pihak manajemen melakukan tindakan kolusi dengan pejabat tinggi negara dan auditor dari akuntan publik (Tempo, 2003). Kasus PT. Indosat Multimedia menjelaskan tindakan penggelapan pajak oleh manajemen perusahaan dengan melibatkan auditor dari Kantor Akuntan Publik sehingga perusahaan dikenakan sanksi berupa denda yang dapat merugikan pemilik perusahaan.

Dalam menjalankan kegiatan perusahaan, pemilik perusahaan akan memberikan tugas kepada auditor eksternal untuk mengawasi kinerja manajerial khususnya dalam pelaporan keuangan. Laporan keuangan adalah produk manajemen yang dapat memberikan informasi mengenai kualitas kinerja

manajemen dalam satu periode. Agresivitas pajak sangat berkaitan dengan laporan keuangan yang dikeluarkan oleh perusahaan karena didalamnya terdapat informasi perpajakan perusahaan. Auditor berperan sebagai perantara dalam hubungan manajemen dengan pemilik perusahaan. Auditor eksternal melakukan fungsi *monitoring* pekerjaan melalui verifikasi dan pemberian opini atas kewajaran laporan keuangan, termasuk melakukan pengawasan pada laporan perpajakan perusahaan. Penelitian ini menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan dari sisi auditor eksternal dengan menggunakan ukuran kantor akuntan publik, *audit fee*, dan *audit tenure* sebagai variabel bebas.

Penelitian DeAngelo (1981) menyebutkan ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Pemikiran tersebut didasari oleh KAP berukuran besar memiliki sumber daya yang lebih besar dalam hal teknologi sehingga lebih meningkatkan kemungkinan dalam menemukan pelanggaran pada sistem akuntansi. Namun, terdapat fenomena unik dengan menggunakan ukuran KAP sebagai proksi untuk mengukur kualitas audit. Li *et al* (2005) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big 5* melaporkan manajemen laba yang lebih banyak. Alves (2013) juga menemukan bahwa klien KAP *Big 6* mempunyai manajemen laba yang lebih besar dari klien yang diaudit KAP lainnya. KAP yang lebih besar memungkinkan perusahaan untuk menaikkan atau menurunkan laba, dimana dalam konteks penelitian ini dikaitkan dengan agresivitas pajak. Penelitian Maharani (2015) menyebutkan ukuran KAP berpengaruh positif pada *tax avoidance*, dimana *tax avoidance* adalah indikator dari agresivitas pajak.

Penelitian Maharani (2015) bertentangan dengan penelitian Ain (2016) yang menyebutkan ukuran KAP berpengaruh positif terhadap tarif pajak efektif, artinya KAP dengan ukuran besar membuat manajemen lebih sulit menerapkan agresivitas pajak.

Selain ukuran KAP, *audit fee* juga memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak. Antonio *et al* (2014) menemukan bahwa *audit fee* memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak perusahaan. Auditor yang memperoleh *audit fee* lebih tinggi memiliki kompleksitas yang lebih tinggi dalam melaksanakan tugasnya. Auditor tidak hanya memeriksa laporan keuangan perusahaan, namun juga menyediakan jasa lain seperti mencari celah untuk menghindari pajak. Auditor eksternal dapat menyediakan jasa khusus pelayanan pajak melalui konsultan pajak untuk memberikan pelayanan pada kliennya (Mc Guire *et al*, 2012). Penelitian Maharani (2015) menyebutkan *audit fee* berpengaruh positif pada *tax avoidance*, dimana *tax avoidance* adalah indikator agresivitas pajak.

Auditor dan perusahaan selaku klien dalam melaksanakan kewajibannya terikat dengan sebuah kontrak kerja. Jangka waktu kontrak kerja antara pihak auditor (KAP) dengan klien (perusahaan) disebut dengan *audit tenure*. Auditor dengan kontrak kerja yang lama memungkinkan untuk memiliki hubungan yang kuat dengan klien, sehingga dapat menurunkan kualitas audit. Hal tersebut menyebabkan adanya kewajiban rotasi audit di beberapa negara (Fernando, 2010). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik menyatakan bahwa KAP dapat memberikan jasa audit paling lama 6 tahun buku berturut-turut dan untuk akuntan publik paling lama 3 tahun

buku berturut-turut. *Audit tenure* yang lama dapat menurunkan kualitas audit sehingga kemungkinan kecurangan dalam pengungkapan laporan termasuk agresivitas pajak dapat terjadi. Al-Thuneibat *et al* (2011) menyebutkan ketidakbenaran dalam proses audit merupakan akibat dari *audit tenure* yang lama. Penelitian Seok (2013) dan Shiba (2015) menyebutkan *audit tenure* berpengaruh positif pada agresivitas pajak.

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100. Hal ini bertujuan agar penelitian ini dapat membuktikan pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* secara universal di berbagai sektor perusahaan. Penelitian ini menggunakan dua variabel kontrol. Dasar penggunaan variabel kontrol adalah untuk menghindari adanya unsur bias hasil penelitian. Penelitian Hanum (2013) dalam Ariyani (2014) menyebutkan semakin besar perusahaan maka perusahaan menjadi semakin agresif terhadap pajak. Wallace *et al.* (1994) dalam Retno dan Priantinah (2012) mengungkapkan bahwa tingkat pengungkapan memiliki kecenderungan berbeda antara industri yang berbeda pula, hal ini menggambarkan keunikan karakteristik yang dimiliki masing-masing sektor perusahaan.

Berdasarkan fenomena tersebut dilakukan penelitian kembali untuk menguji pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada agresivitas pajak. Pokok permasalahan penelitian ini adalah; 1) Apakah ukuran KAP berpengaruh pada agresivitas pajak?; 2) Apakah *audit fee* berpengaruh pada agresivitas pajak?; 3) Apakah *audit tenure* berpengaruh pada agresivitas pajak?. Tujuan penelitian

untuk memperoleh bukti empiris pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada agresivitas pajak.

Kegunaan penelitian secara teoritis, dapat memberikan bukti secara empiris mengenai *Theory of Planned Behavior* dalam menjelaskan pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada kemungkinan manajemen perusahaan melakukan agresivitas pajak. Secara praktis dapat memberikan kontribusi pemikiran sebagai pertimbangan kepada dewan komisaris perusahaan dalam mengawasi tindakan manajemen perusahaan khususnya dalam hal perpajakan dan diharapkan mampu memberikan masukan dalam perikatan kontrak kerja antara perusahaan dengan auditor.

Ajzen (1991) mengembangkan *Theory of Reasoned Action* menjadi sebuah teori lain, yaitu *Theory of Planned Behavior* dan memperlihatkan hubungan dari perilaku-perilaku yang dimunculkan oleh individu untuk menanggapi sesuatu. *Theory of Planned Behavior* (TPB) menyatakan bahwa selain sikap terhadap tingkah laku dan norma-norma subjektif, individu juga mempertimbangkan kontrol tingkah laku yang dipersepsikan yaitu kemampuan mereka untuk melakukan tindakan tersebut. Teori ini menjelaskan bahwa adanya niat untuk berperilaku dapat menimbulkan perilaku yang ditampilkan oleh individu.

Agresivitas pajak adalah tindakan agresif terhadap pajak untuk meminimalkan pembayaran pajak baik melalui penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak (*tax evasion*). (Frank *et al*, 2006). *GAAP ETR* digunakan sebagai proksi pengukuran agresivitas pajak karena angka *GAAP*

ETR mewakilkan secara akuntansi dan menurut peraturan PSAK 46 bahwa pajak tangguhan harus dilaporkan dalam laporan keuangan.

Auditor *Big 4* merupakan indikator bagi publik bahwa laporan keuangan yang dilaporkan memiliki kredibilitas yang tinggi. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa auditor dalam kelompok *Big 4* memiliki kualitas yang lebih tinggi dibanding non *Big 4*. Seperti pada penelitian oleh Becker *et al.* (1998) dalam Alves (2013) menemukan bahwa auditor *Big 4* menyediakan kualitas audit yang lebih tinggi daripada auditor *non Big 4*, karena auditor *Big 4* memiliki insentif yang lebih besar untuk menyediakan kualitas audit yang lebih tinggi daripada *non Big 4*. Namun, tidak menutup kemungkinan bahwa KAP *Big 4* dapat memfasilitasi manajer dalam upaya melakukan *tax avoidance* mengingat sebuah KAP juga menawarkan jasa *non assurance* yaitu berupa jasa konsultan pajak dimana peluang tersebut dapat digunakan manajemen untuk melakukan tindakan agresivitas pajak guna mencapai kepentingannya. Hal ini diperkuat oleh penelitian Maharani (2015) dan Fadhilah (2014) yang menyebutkan ukuran KAP berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Hipotesis yang dibangun adalah:

H₁ : Ukuran KAP berpengaruh positif pada agresivitas pajak.

Penelitian Martinez *et al* (2014) dan Maharani (2015) menemukan bahwa terdapat hubungan positif antara penghindaran pajak dan *audit fee*. Hal ini mengindikasikan bahwa perusahaan yang memiliki penghindaran pajak tinggi membayar *fee* auditor eksternal yang cukup tinggi pula. Auditor eksternal yang dapat mengerjakan tugas dengan tingkat kompleksitas yang lebih tinggi diyakini dapat membantu manajemen melakukan agresivitas pajak. Auditor eksternal yang

menghadapi tingkat kompleksitas yang lebih tinggi diduga cenderung memiliki *fee* yang tinggi sesuai dengan tugas yang dihadapinya. Hipotesis yang dibangun adalah:

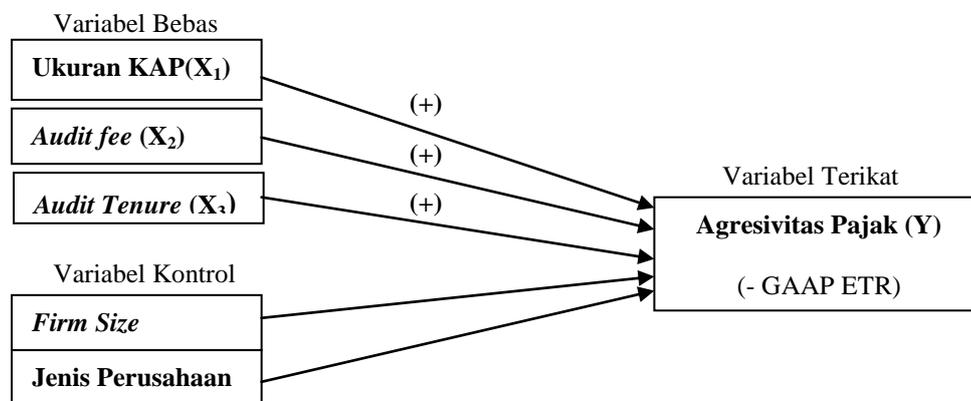
H₂: *Audit fee* berpengaruh positif pada agresivitas pajak

Chi (2004) dalam Ariyani (2014) menyatakan bahwa audit tenure yang lama baik pada KAP maupun auditornya dapat menimbulkan ketidakberesan dalam pemeriksaan akuntansi klien. Hubungan yang lama antara auditor dan klien berpengaruh negatif pada kualitas audit, sehingga kemungkinan terjadinya praktik kecurangan termasuk tindakan agresivitas pajak dapat terjadi. Penelitian Seok (2013) dan Shiba (2015) menyebutkan *audit tenure* berpengaruh positif pada agresivitas pajak. Hipotesis yang dibangun adalah:

H₃: *Audit tenure* berpengaruh positif pada agresivitas pajak.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang berbentuk asosiatif. Penelitian ini menguji pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada agresivitas pajak. Model desain penelitian disajikan pada gambar 1 berikut.



Gambar 1. Model Desain Penelitian

Penelitian ini dilakukan di perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia periode tahun 2013-2015 (3 tahun) dengan mengakses data melalui situs www.idx.co.id dan www.sahamOK.com. Objek dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia periode tahun 2013-2015. Agresivitas pajak pada perusahaan dipengaruhi oleh ukuran KAP, *audit fee*, *audit tenure*, *firm size*, dan jenis perusahaan.

Penelitian ini memakai (-GAAP ETR) untuk mengukur agresivitas pajak. Alasan yang mendasari adalah perhitungan GAAP ETR melibatkan pajak kini ditambah beban pajak tangguhan sehingga hal ini menunjukkan total keseluruhan beban pajak yang dibayar perusahaan. Sesuai PSAK 46, beban pajak tangguhan harus dicantumkan dalam laporan keuangan. Nilai GAAP ETR yang rendah menggambarkan tingkat agresivitas pajak yang tinggi dan demikian juga sebaliknya. Untuk mendapatkan ukuran tingkat agresivitas pajak yang semakin meningkat, variabel tingkat agresivitas pajak dalam penelitian ini diukur dengan mengalikan GAAP ETR dengan -1. GAAP ETR dihitung dengan rumus yang digunakan Dyreng *et al.* (2008) :

$$GAAP\ ETR = \frac{tax\ expense}{pretax\ income} \times -1 \dots\dots\dots (1)$$

Ukuran KAP dilihat dari besar kecilnya perusahaan audit dilihat dari tergabungnya di *The Big 4* atau *Non Big 4*. *Big 4* untuk KAP besar dan *Non Big 4* untuk KAP kecil. Dalam penelitian ini, ukuran KAP menggunakan variabel *dummy*. Apabila perusahaan menggunakan jasa KAP *Big 4*, maka diberi kode 1.

Sedangkan apabila perusahaan menggunakan jasa KAP *non Big 4* maka diberi kode 0.

Audit fee dalam penelitian ini ditentukan dari besarnya *audit fee* yang diproporsikan dengan laba bersih perusahaan. Informasi ini dapat dilihat didalam laporan tahunan perusahaan di bagian auditor eksternal/akuntan independen yang dicantumkan secara *voluntary* oleh perusahaan. Penelitian Maharani (2015) mengukur *audit fee* dengan rumus:

$$\text{Audit Fee} = \frac{\text{audit fee}}{\text{laba bersih}} \dots\dots\dots(2)$$

Audit tenure diukur dengan menghitung jumlah tahun sebuah KAP mengaudit laporan keuangan sebuah perusahaan secara berturut-turut. Hal ini dapat diketahui dengan menelusuri kebelakang dimulai dari tahun berakhirnya periode penelitian, yaitu 2015 hingga tahun dimana klien berpindah auditor. Di Indonesia masa perikatan audit untuk auditor dibatasi selama tiga tahun berturut-turut, sehingga penelusuran dilakukan selama tiga tahun kebelakang.

Penelitian Hanum (2013) dalam Ariyani (2014) menyebutkan semakin besar perusahaan maka perusahaan menjadi semakin agresif terhadap pajak. Penentuan ukuran perusahaan dalam penelitian ini dengan

$$\text{Size} = \text{LN} (\text{Total Aset}) \dots\dots\dots(3)$$

Jenis perusahaan dalam penelitian ini diukur dengan variabel *dummy*. Jika perusahaan merupakan perusahaan non keuangan maka diberi kode 1. Sedangkan jika perusahaan merupakan perusahaan keuangan, maka diberi kode 0. Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa data historis yang diperoleh dari berbagai sumber dan literatur melalui media perantara. Data sekunder tersebut terdiri dari

literatur, buku referensi, data laporan keuangan, dan informasi kinerja keuangan perusahaan sampel yang diperoleh dari website www.idx.co.id dan www.sahamOK.com

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang tercatat di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2015 dengan jumlah 69 perusahaan. Sampel pada penelitian ini adalah 26 perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 yang telah dipilih dengan teknik *purposive sampling*. Metode penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *non-probability sampling* dengan teknik *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah: 1) Perusahaan yang tercatat di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia 2013-2015; 2) Perusahaan menerbitkan laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen selama periode penelitian; 3) Perusahaan tidak mengalami kerugian; 4) Perusahaan mencantumkan besarnya audit fee baik dalam mata uang Rupiah maupun Dollar. Jika disajikan dalam Dollar, maka akan dikalikan kurs berlaku yang terdapat dalam laporan keuangan; 5) Perusahaan mencantumkan auditor dan KAP yang mengaudit laporan keuangan selama 3 tahun terakhir dalam *annual report*.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode observasi non partisipan dimana peneliti dapat melakukan observasi sebagai pengumpul data tanpa harus ikut terlibat. Peneliti hanya sebagai pengamat independen. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi linier berganda menggunakan rumus berikut:

$$Y = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \varepsilon_1 \dots \dots \dots (4)$$

Keterangan:

- Y = Variabel agresivitas pajak
- α = Konstanta
- X_1 = Ukuran KAP
- X_2 = *Audit fee*
- X_3 = *Audit tenure*
- X_4 = *Firm Size*
- X_5 = Jenis Perusahaan
- $\beta_1 \beta_2 \beta_3 \beta_4 \beta_5$ = Koefisien regresi parsial
- ε = Standar *error*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Daerah atau wilayah penelitian dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia periode 2013-2015 dengan memperoleh data melalui alamat website BEI (www.idx.co.id). Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 26 perusahaan dengan total observasian sebanyak 78 data observasian. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *non probability* dengan teknik *purposive sampling*.

Uji asumsi klasik dilakukan sebelum analisis regresi linear berganda agar model regresi dapat dianalisis dengan baik dan bersifat BLUE (*Best, Linear, Unbiased, Estimator*). Penelitian ini mencakup perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia. Penelitian ini menggunakan data *purposive sampling* selama tahun pengamatan dari tahun 2013 sampai dengan tahun 2015. Jumlah data dalam penelitian ini sebanyak 26 perusahaan dengan 3 tahun amatan sehingga jumlah observasi menjadi 78.

Uji normalitas digunakan untuk menguji apakah data variabel bebas (X) dengan variabel terikat (Y) pada persamaan regresi yang dihasilkan berdistribusi normal atau tidak. Uji Normalitas dapat dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov*, yaitu jika koefisien *Asymp. Sig (2-tailed)* lebih besar dari $\alpha = 0,05$ (5%) maka dapat dikatakan bahwa data populasi memiliki distribusi normal. Hasil uji normalitas dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 2 berikut.

Tabel 2.
Hasil Uji Normalitas

| Variabel | Uji Normalitas | |
|------------------|---------------------------|-------------------------------|
| | <i>Kolmogorov-Smirnov</i> | <i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i> |
| Ukuran KAP | | |
| Audit Fee | | |
| Audit Tenure | 0,471 | 0,980 |
| Firm Size | | |
| Jenis Perusahaan | | |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 2 dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini memiliki data yang berdistribusi normal. Hal ini dapat dilihat dari nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* yaitu 0,980 yang lebih besar dari 0,05.

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah pengaruh data dari pengamatan sebelumnya dalam suatu model memiliki korelasi antara *error* pada periode t dengan *error* pada periode t-1 (sebelumnya). Uji autokorelasi dilakukan dengan menggunakan uji *Durbin-Watson (DW-test)*. Hasil uji autokorelasi dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 3 berikut.

Tabel 3.
Hasil Uji Autokorelasi

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|--------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1 | 0,591 ^a | 0,350 | 0,304 | 0,06881 | 0,899 |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 3 diperoleh nilai *Durbin-Watson* sebesar 0,899. Nilai *Durbin Watson* sebesar 0,899 berada diantara -2 sampai dengan 2 maka diasumsikan tidak terjadi autokorelasi.

Uji multikolinieritas digunakan untuk mengukur tingkat keeratan hubungan atau pengaruh antar variabel bebas melalui besaran koefisien korelasi (r) yang bebas dari gejala multikolinier. Untuk mendeteksi ada tidaknya korelasi antar sesama variabel bebas dapat dilihat dari nilai *tolerance* (a), dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Jika nilai *alpha/tolerance* lebih dari 10% atau 0,10 atau VIF kurang dari 10%, maka dapat dikatakan antara variabel bebas tidak terjadi multikolinieritas. Hasil uji multikolinieritas dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 4 berikut.

Tabel 4.
Hasil Uji Multikolinieritas

| Model | Collinearity Statistics | |
|--------|-------------------------|-------|
| | Tolerance | VIF |
| KAP | 0,774 | 1,292 |
| Fee | 0,891 | 1,123 |
| Tenure | 0,986 | 1,015 |
| Size | 0,232 | 4,303 |
| Jenis | 0,259 | 3,865 |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 4 diperoleh nilai *tolerance* pada X_1 (KAP), X_2 (Fee), X_3 (Tenure), X_4 (Size) dan X_5 (Jenis) dengan nilai masing-masing sebesar 0,774, 0,891, 0,986, 0,232, dan 0,259. Sedangkan nilai VIF pada X_1 (KAP), X_2 (Fee), X_3 (Tenure), X_4 (Size) dan X_5 (Jenis) dengan nilai masing-masing 1,292, 1,123, 1,015, 4,303 dan 3,865. Hal ini membuktikan bahwa pada penelitian ini

menghasilkan nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1 atau nilai VIF yang kurang dari 10, sehingga tidak terjadi multikoleniaritas.

Penelitian ini menggunakan metode *Glejser* untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas dalam model regresi, yaitu dengan meregresikan nilai dari seluruh variabel independen dengan nilai *absolute* dari nilai *residual* sehingga dihasilkan *probability value*. Kriteria pengujiannya adalah jika *probability value* <0,05 maka terjadi heterokedastisitas dan jika *probability value* >0,05 maka tidak terjadi heterokedastisitas. Hasil uji heterokedastisitas disajikan pada Tabel 5

Tabel 5.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

| Model | Unstandardized | | Standardized | T | Sig. |
|-------------------|----------------|------------|--------------|--------|------|
| | Coefficients | | Coefficients | | |
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | 5,529 | 4,331 | | 1,277 | ,206 |
| KAP | ,356 | ,268 | ,168 | 1,326 | ,189 |
| Fee | -41,552 | 30,880 | -,159 | -1,346 | ,183 |
| Tenure | -,158 | ,122 | -,146 | -1,299 | ,198 |
| Ukuran Perusahaan | -,841 | ,455 | -,405 | -1,849 | ,069 |
| Jenis Perusahaan | -,184 | ,131 | -,326 | -1,409 | ,163 |

Dependent Variable : RES2

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 5, dapat dilihat bahwa tidak terdapat pengaruh antara variabel bebas terhadap *absolute residual* karena nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Dengan demikian, model yang dibuat dalam penelitian ini tidak mengandung heteroskedastisitas.

Statistik deskriptif bertujuan memberi penjelasan secara individu variabel yang diteliti mengenai jumlah amatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata dan standar deviasi per variabel. Hasil statistik deskriptif penelitian ini, disajikan pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6.
Hasil Uji Statistik Deskriptif

| Variabel | N | Min. | Max. | Mean | Std.Deviation |
|-----------------------|----|-------|-------|---------|---------------|
| Agresivitas Pajak (Y) | 78 | -,46 | -,01 | -,2569 | ,08250 |
| Ukura KAP | 78 | ,00 | 1,00 | ,7821 | ,41552 |
| Audit Fee | 78 | ,0003 | ,0194 | ,002197 | ,0033674 |
| Audit Tenure | 78 | 1,00 | 3,00 | 1,7436 | ,81282 |
| Ukuran Perusahaan | 78 | 28,54 | 34,44 | 31,2039 | 1,55896 |
| Jenis Perusahaan | 78 | ,00 | 1,00 | ,7692 | ,42405 |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Y merupakan variabel agresivitas pajak yang menunjukkan seberapa besar perusahaan mengeluarkan kas untuk pembayaran pajak penghasilan dari laporan laba rugi terhadap laba sebelum pajak. Semakin besar nilai Y mengindikasikan semakin tinggi tingkat agresivitas pajak perusahaan. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum Y sebesar -0,46 dengan nilai maksimum sebesar -0,1. Sedangkan nilai rata-rata Y sebesar -0,2569 menunjukkan bahwa rata-rata pengeluaran kas untuk pembayaran pajak penghasilan perusahaan yang menjadi sampel penelitian adalah 25,68 persen dari laba sebelum pajak yang didapat perusahaan.

Ukuran KAP (X_1) diukur dengan menggunakan variabel *dummy* yang menunjukkan perusahaan menggunakan KAP yang tergabung dalam *The Big 4* atau *Non Big 4*. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum X_1 sebesar 0,00 dengan nilai maksimum 1,00. Sedangkan nilai rata-rata sebesar 0,7821 menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan yang menggunakan KAP *Big 4* sebesar 78,21 persen dari total keseluruhan sampel.

Audit Fee (X_2) menunjukkan proporsi antara audit fee yang dikeluarkan perusahaan terhadap laba bersih perusahaan. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum X_2 sebesar 0,0003 dengan nilai maksimum

sebesar 0,0194. Sedangkan rata-rata sebesar 0,002197 menunjukkan rata-rata perusahaan membayar audit fee sebesar 0,2197 persen dari laba bersih perusahaan.

Audit Tenure (X_3) merupakan jumlah tahun auditor mengaudit laporan keuangan sebuah perusahaan secara berturut-turut. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum X_3 sebesar 1,00 dengan nilai maksimum sebesar 3,00. Sedangkan nilai rata-rata sebesar 1,7436 menunjukkan bahwa rata-rata jumlah tahun auditor mengaudit laporan keuangan perusahaan sampel secara berturut-turut sebesar 1,7436 tahun.

LN Total Aset (X_4) merupakan proksi dari ukuran perusahaan. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum rata-rata X_5 sebesar 28,54 dengan nilai maksimum sebesar 34,44. Nilai rata-rata X_5 sebesar 31,20 menunjukkan rata-rata fungsi *Logaritma Natural* (LN) total aset perusahaan yang termasuk dalam sampel sebesar 31,20.

Jenis Perusahaan (X_5) diukur menggunakan proksi pengukuran *dummy*, yang menunjukkan perusahaan digolongkan dalam perusahaan non keuangan atau perusahaan keuangan. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif, diperoleh nilai minimum X_4 sebesar 0,00 dengan nilai maksimum sebesar 1,00. Sedangkan nilai rata-rata X_4 sebesar 0,7692 menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan yang tergolong perusahaan non keuangan sebesar 76,92 persen dari total keseluruhan sampel.

Uji kelayakan model (uji F) bertujuan untuk mengetahui kelayakan model regresi linear berganda sebagai alat prediksi yang menguji apakah variabel

independen mampu menjelaskan fenomena dari variabel dependen. Bila nilai signifikansi F atau *Probabilities value* $< \alpha = 0,05$ maka model ini dikatakan layak atau variabel independen mampu menjelaskan variabel dependen. Hasil uji kelayakan model (uji F) dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 7 berikut.

Tabel 7.
Hasil Uji Kelayakan Model (Uji F)

| Model | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
|------------|----------------|----|-------------|-------|-------------------|
| Regression | ,183 | 5 | ,037 | 7,740 | ,000 ^b |
| Residual | ,341 | 72 | ,005 | | |
| Total | ,524 | 77 | | | |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 7 dapat dilihat bahwa nilai signifikansi yang diperoleh adalah sebesar 0,000. Nilai 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05 (5%) yang memiliki arti bahwa model regresi yang digunakan layak untuk memprediksi pengaruh variabel independen dan variabel kontrol pada variabel dependen.

Uji koefisien determinasi (R^2) merupakan suatu pengujian yang dilakukan untuk mengetahui presentase pengaruh variabel independen pada perubahan variabel dependen. *R-Square* (koefisien determinasi) adalah antara nol sampai dengan satu. Nilai *adjusted R²* yang mendekati satu berarti kemampuan variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel-variabel dependen (Ghozali, 2011:97). Hasil uji koefisien determinasi (R^2) dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 8 berikut.

Tabel 8.
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|---|-------------------|-------------------|----------------------------|
| 1 | | ,591 ^a | ,350 | ,304 |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 8, diperoleh nilai *adjusted R square* sebesar 0,304 artinya 30,4 persen variansi agresivitas pajak dapat dijelaskan oleh variabel bebas (ukuran KAP, audit fee, dan audit tenure) dan variabel kontrol (jenis perusahaan dan *firm size*). Sedangkan sisanya 69,6 persen agresivitas pajak dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian.

Uji hipotesis (uji t) dilakukan untuk menguji hipotesis penelitian, yaitu untuk menguji seberapa besar pengaruh variabel independen pada variabel dependen. Hasil uji t penelitian ini, disajikan pada Tabel 9 berikut.

Tabel 9.
Hasil Uji Hipotesis (Uji t)

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
|--------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | ,742 | ,346 | | 2,144 | ,035 |
| KAP | ,117 | ,021 | ,591 | 5,472 | ,000 |
| Fee | -6,720 | 2,467 | -,274 | -2,723 | ,008 |
| Tenure | ,006 | ,010 | ,056 | ,585 | ,560 |
| Size | -,032 | ,010 | -,613 | -3,107 | ,003 |
| Jenis | -,097 | ,036 | -,496 | -2,657 | ,010 |
| Dependent Variable | : Y | | | | |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 9, dapat dijelaskan bahwa hipotesis pertama menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak. Hasil yang diperoleh dari nilai signifikansi uji-t untuk variabel ukuran KAP (X1) sebesar 0,00 lebih kecil dari signifikansi 0,05. Nilai koefisien regresi sebesar 0,117 menunjukkan ukuran KAP berpengaruh positif pada agresivitas pajak (H₁ diterima). Hipotesis kedua menyatakan bahwa *audit fee* berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak. Hasil yang diperoleh dari nilai signifikansi uji-t untuk variabel *audit fee* sebesar 0,008 lebih kecil dari signifikansi 0,05 dan nilai koefisien regresi sebesar - 6,720. Hasil pengujian

tersebut menyatakan bahwa *audit fee* berpengaruh negatif dan signifikan pada agresivitas pajak (H_2 ditolak).

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak. Hasil yang diperoleh dari nilai signifikansi uji-t untuk variabel *audit tenure* sebesar 0,560 lebih besar dari signifikansi 0,05 dan nilai koefisien regresi sebesar 0,06. Hasil pengujian tersebut menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif dan tidak signifikan pada agresivitas pajak (H_3 ditolak).

Penelitian ini menggunakan analisis linear berganda yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara ukuran KAP, audit fee, audit tenure, jenis perusahaan, dan ukuran perusahaan pada perusahaan yang terdaftar di Indeks Kompas 100 BEI. Hasil pengujian disajikan pada Tabel 11 berikut ini.

Tabel 10.
Hasil Uji Analisis Regresi Linear Berganda

| Model | Unstandardized | | Standardized | T | Sig. |
|--------------------|----------------|------------|--------------|--------|------|
| | Coefficients | | Coefficients | | |
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | ,742 | ,346 | | 2,144 | ,035 |
| KAP | ,117 | ,021 | ,591 | 5,472 | ,000 |
| Fee | -6,720 | 2,467 | -,274 | -2,723 | ,008 |
| Tenure | ,006 | ,010 | ,056 | ,585 | ,560 |
| Size | -,032 | ,010 | -,613 | -3,107 | ,003 |
| Jenis | -,097 | ,036 | -,496 | -2,657 | ,010 |
| Dependent Variable | : Y | | | | |

Sumber: Hasil SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 10 maka persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini dapat ditulis sebagai berikut:

$$Y = 0,742 + 0,117X_1 - 6,720X_2 + 0,006X_3 - 0,032X_4 - 0,097 X_5 + \epsilon_1$$

Variabel ukuran KAP yang diproksikan dengan variabel *dummy* memiliki koefisien regresi sebesar 0,117 dengan t hitung sebesar 5,472 dan nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak, sehingga H_0 ditolak. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Maharani (2015) dan Fadhilah (2014) yang menyebutkan ukuran KAP berpengaruh positif pada *tax avoidance*. Berdasarkan hasil analisis dan pengujian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa ukuran KAP yang besar memungkinkan perusahaan melakukan agresivitas pajak. KAP besar dapat memfasilitasi perusahaan dalam melakukan agresivitas pajak mengingat KAP juga menawarkan jasa *non assurance* berupa jasa pajak dimana peluang tersebut dapat digunakan perusahaan untuk meminimalkan beban pajaknya.

Audit fee memiliki koefisien regresi sebesar (-6,720) dengan t hitung sebesar (-2,723) dan nilai signifikansi sebesar 0,008 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa *audit fee* berpengaruh negatif dan signifikan pada agresivitas pajak, sehingga H_0 diterima. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Richardson (2013) yang menyebutkan *audit fee* berpengaruh negatif pada agresivitas pajak. Berdasarkan hasil analisis dan pengujian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa *audit fee* dapat meningkatkan kualitas audit sehingga menyulitkan perusahaan melakukan agresivitas pajak. Surat Keputusan Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) No.KEP.024/IAPI/VII/2008 menyatakan tingkat keahlian,

independensi dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan merupakan komponen dalam menetapkan *audit fee* oleh seorang akuntan publik. Auditor yang memiliki kompetensi tinggi dan independen menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dan menetapkan *fee* yang lebih tinggi pada perusahaan *clien*. Kualitas audit yang baik menyulitkan perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak.

Audit tenure memiliki koefisien regresi sebesar 0,006 dengan t hitung sebesar 0,585 dan nilai signifikansi sebesar 0,560 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa *audit tenure* tidak berpengaruh pada agresivitas pajak, sehingga H_0 diterima. Penelitian Nuratama (2011) menyebutkan semakin bertambahnya masa perikatan audit membuat auditor memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang efektif, selama jangka waktu perikatan audit tidak melebihi batas waktu regulasi yang telah ditetapkan. Semua perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini memiliki masa perikatan audit maksimal selama 3 tahun sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Hal tersebut menyebabkan independensi auditor tetap terjaga sehingga *audit tenure* dalam penelitian ini tidak berpengaruh pada agresivitas pajak perusahaan. Penelitian ini tidak mendukung penelitian Seok (2013) dan Shiba (2015) yang menyebutkan *audit tenure* berpengaruh positif pada *tax avoidance* di negara Korea dan Iran. Hal tersebut dimungkinkan terjadi karena perbedaan batas maksimum perikatan audit di setiap negara tidak sama. Regulasi yang ditetapkan pemerintah mengenai batas maksimum masa perikatan audit dapat menjaga independensi auditor dalam melaksanakan proses audit, termasuk dalam

mengawasi laporan perpajakan perusahaan. Pembatasan masa perikatan audit juga mencegah auditor memiliki hubungan khusus dengan perusahaan *clien*. Hal tersebut menyebabkan *audit tenure* dalam penelitian ini tidak berpengaruh pada agresivitas pajak.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dipaparkan pada bab sebelumnya mengenai pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, dan *audit tenure* pada agresivitas pajak, maka dapat disimpulkan sebagai berikut: Ukuran KAP yang diproksikan dengan variabel *dummy* terbukti berpengaruh positif dan signifikan pada agresivitas pajak, *Audit fee* yang diproksikan dengan proporsi *audit fee* dengan laba bersih perusahaan terbukti berpengaruh negatif dan signifikan pada agresivitas pajak, *Audit tenure* yang diproksikan dengan jumlah tahun auditor mengaudit laporan keuangan terbukti tidak berpengaruh pada agresivitas pajak.

Saran yang dapat disampaikan terkait penelitian ini adalah sebagai berikut: Bagi pemungut pajak (fiskus) agar memberikan perhatian khusus untuk perusahaan-perusahaan yang diaudit KAP *Big 4*, karena hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perusahaan yang diaudit KAP *Big 4* terbukti melakukan praktik agresivitas pajak. Bagi peneliti selanjutnya yang akan melakukan penelitian menggunakan variabel *audit tenure* diharapkan mengacu pada Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik dimana pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

REFERENSI

- Abdul Rahman, R. a. 2006. Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), pp: 783-804.
- Ain, Qurrotul. 2016. Pengaruh Tata Kelola Perusahaan Terhadap Tarif Pajak Efektif. *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi*, 4(12).
- Al-Shammari, B. B. 2008. An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. *The International Journal of Accounting*, 43(4), pp: 425-447.
- Al-Thuneibat, A. A. 2011. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4) , pp: 317-334.
- Alves, S. 2013. The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 11(2), pp: 143-165.
- Balakrishnan, K. J. 2011. Does tax aggressiveness reduce financial reporting transparency. *E-journal of University of Pennsylvania, Philadelphia, PA* .
- Becker, C. L. 1998. The effect of audit quality on earnings management. . *Contemporary accounting research*, 15(1) pp: 1-24.
- Chi, W. H. 2004. The effect of auditor tenure and client importance on discretionary accruals—evidence from audit-partner based data in Taiwan. . *Working paper. National Chengchi University*.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, pp: 183-199.
- Dhaliwal, D. S. 2008. Auditor fees and cost of debt. *Journal of accounting, auditing & finance*, 23(1), pp: 1-22.
- Dinuka, V. K. 2014. Analisis Pengaruh Audit Tenure, Ukuran KAP, dan Diversifikasi Geografis terhadap Manajemen Laba. *Skripsi Fakultas Ekonomika dan Bisnis*.

- Dyrengh, S. D. 2008. Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review* 83(1) , pp: 61-82.
- Fadhilah, Rahmi. 2014. "Pengaruh Good Corporate Governance terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI 2009-2011)." *Jurnal Akuntansi* 2.1
- Faizah, A. N. 2014. Pengaruh Mekanisme Pengawasan Stakeholder Terhadap Tindakan Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Fernando, G. D.-M. 2010. Audit quality attributes, client size and cost of equity capital . *Review of Accounting and Finance* 9(4) , pp: 363-381.
- Frank, M. L. 2006. Does aggressive financial reporting accompany aggressive tax reporting. *Journal of University of Virginia. Mimeo*.
- Hadi, Junilla, and Yenni Mangoting. 2015. Pengaruh Struktur Kepemilikan Dan Karakteristik Dewan Terhadap Agresivitas Pajak. *Tax & Accounting Review* 4.(2)
- Hartadi, B. 2009. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan. Akreditasi No 110* .
- Hoitash, R. A. 2007. Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal* 22(8), 761-786.
- J Jiang, L. B. 2010. The influences of top managers on voluntary corporate financial disclosure. *The Accounting Review*.
- Jackson, A. B. 2008. Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal* 23(5), pp: 420-437.
- Kiridaran Kanagaretnam, J. L. 2016. Relation between Auditor Quality and Corporate Tax Aggressiveness. *A Journal of Practice and Theory*.
- Lanis, R. 2012. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 31(1), pp: 86-108.

- Lin, J. L. 2005. The Relation Between Earning Managements and Audit Quality. *Journal of Accounting and Finance Research*, pp: 1-11.
- Maharani, D. P. 2015. Pengaruh Kualitas Auditor Eksternal Dan Komite Audit Pada Tax Avoidance. *Skripsi Universitas Diponegoro*.
- Mangoting. 1999. Tax Planning : Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol 1*, 43.
- Martinez, A. L. 2014. The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees Evidences from Brazil. *Journal of Management Research* 6(1), pp: 95.
- Mc Guire, S. T. 2012. Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference?. *The Accounting Review* 87(3), pp: 975-1003.
- Meckling, J. M. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics* 3(4) ,pp: 305-360.
- Mills, L. M. 1998. Investments in tax planning. *The Journal of the American Taxation Association* 20.(1), pp: 1.
- Nuratama. 2011. Pengaruh Tenur dan Reputasi Kantor Akuntan Publik pada Kualitas Audit dengan Komite Audit Sebagai Variabel Moderasi. *Tesis Universitas Udayana*.
- Retno, R. D. M., dan Denies Priantinah. 2012. Pengaruh Good Governance Dan Pengungkapan Corporate Social Responsibility Terhadap Nilai Perusahaan (Studi Empiris Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2007-2010)." *Jurnal Economia*
- 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) pp: 68-88.
- Ross, S. A. 1973. The economic theory of agency, The principal's problem. *The American Economic Review*, pp: 134-139.

- Scott A. Shane, E. 2003. Opportunities and entrepreneurship. *Journal of management* 29(3), pp: 333-349.
- Seok Woo Jeong. 2013. The Association between Corporate Tax Avoidance and Auditor Tenure Evidence from Korea. *Journal of Korea University Business School*.
- Shiba Sarafat. 2015. Investigating the relation between tax avoidance and auditor tenure in the listed companies in Tehran stock exchange. *Journal of Scientific Research and Development* 2 (4), pp: 1-5.
- Slemrod, J. 2002. Tax avoidance, evasion, and administration. *Handbook of public economics* (3), pp: 1423-1470.
- Suyanto, Krisnata. 2012. *Pengaruh Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen dan Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan*. Diss. Magister Manajemen Program Pascasarjana UKSW
- Wallace, 1994. Elizabeth, and Anne Alonso. "Privacy versus disclosure in psychotherapy supervision." .
- Widhiarso, Wahyu. 2011. "Analisis Data Penelitian Dengan Variabel Kontrol." *Jurnal Fakultas Psikologi. Universitas Gadjah Mada*
- Wijayanti, M. P. 2010. Analisis Hubungan Auditor-Klien: Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor Switching di Indonesia. *Diss. Universitas Diponegoro*.