

**PENGARUH SPESIALISASI KEAHLIAN KAP TERHADAP
TAX AVOIDANCE (STUDI PADA PERUSAHAAN
MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BEI)**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat

Untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)

Pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis

Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

Eka Setiyawati

NIM. 12030110120114

FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS

UNIVERSITAS DIPONEGORO

SEMARANG

2015

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama : Eka Setiyawati
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120114
Fakultas / Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi
Judul Skripsi : **PENGARUH SPESIALISASI
KEAHLIAN KAP TERHADAP TAX
AVOIDANCE (STUDI PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR
YANG TERDAFTAR DI BEI)**
Dosen Pembimbing : Prof. Dr. H. Abdul Rohman, S.E., M.Si.,
Akt.

Semarang, 24 Maret 2015

Dosen Pembimbing,

Prof. Dr. H. Abdul Rohman, S.E., M.Si., Akt.
NIP. 19660809 199202 1001

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN SKRIPSI

Nama : Eka Setiyawati
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120114
Fakultas / Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi
Judul Skripsi : **PENGARUH SPESIALISASI
KEAHLIAN KAP TERHADAP TAX
AVOIDANCE (STUDI PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR
YANG TERDAFTAR DI BEI)**
Dosen Pembimbing : Prof. Dr. H. Abdul Rohman,S.E., M.Si.,
Akt.

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal, 6 April 2015.

Tim Penguji :

1. Prof. H. Abdul Rohman ., S.E.,M.Si.,Akt. (.....)
2. Dul Muid, S.E., M.Si., Akt. (.....)
3. Adityawarman, S.E., M.Acc., Ak (.....)

PERNYATAAN ORISINILITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Eka Setiyawati, menyatakan bahwa skripsi dengan judul: Pengaruh Spesialisasi Keahlian KAP Terhadap Tax Avoidance (Studi Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI), adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau symbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan yang saya salin, tiru atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 18 Maret 2015

Yang membuat pernyataan,

Eka Setiyawati
NIM. 12030110120114

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

Put Allah first in your life.

Change your thoughts and you change your world – Norman Vincent Peale

As you think, so shall you become – Bruce Lee

Four things for Success: work, pray, think, and believe – Norman Vincent Peale

Skripsi ini saya persembahkan untuk:

Kelurga tercinta, bapak, ibu, adik, kakek dan nenek

Abdullah dan sahabat-sahabatku

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the influence of Specialization KAP Expertise on Extent Tax Avoidance. The analysis used two independent variable such as Tax Expert and Over all Expert. Over all Expert i.e. the combined tax and audit expert. The dependent variable is Tax Avoidance.

The sample used in this study was the secondary data from Bursa Efek Indonesia (Indonesian Stock Exchange), i.e. the annual report of financial company listed in BEI for the year 2011-2013. The sample was taken using the purposive sampling method. The total number samples in this study consists of 226 firms.

The statistics method used in this study was multiplied linear refression annalysis, the hypotheses testing used statistic F and t tests, and determinant coefficient. The analysis showed that Tax Expert and Over all Expert had significant influences on Tax Avoidance.

Keywords : Tax Avpidance ; Specialization KAP Expertise

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh spesialisasi keahlian KAP terhadap *Tax Avoidance*. Penelitian ini menggunakan dua variable independen yaitu keahlian pajak dan keseluruhan keahlian. Keseluruhan keahlian dalam penelitian ini adalah kombinasi antara keahlian pajak dan keahlian audit. Variable dependen yaitu *Tax Avoidance* (penghindaran Pajak).

Sampel yang digunakan adalah data sekunder dari Bursa Efek Indonesia (BEI) yaitu Annual Report perusahaan manufaktur yang listing di BEI tahun 2011 sampai tahun 2013. Sampel diambil dengan metode purposive sampling. Jumlah sampel yang digunakan sebanyak 226 perusahaan.

Metode statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linear berganda dan statistik deskriptif. Pengujian hipotesis menggunakan uji statistik F, Koefisien Determinasi, dan Uji statistik t. Hasil analisis menunjukkan bahwa keahlian pajak dan keseluruhan keahlian berpengaruh signifikan terhadap *Tax Avoidance*.

Kata kunci : penghindaran pajak ; spesialisasi keahlian KAP

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Alhamdulillah, puji syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT atas segala rahmat serta karuniaNya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “ **PENGARUH SPESIALISASI KEAHLIA KAP TERHADADA TAX AVOIDANCE (STUDI PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BEI)** “

Skripsi ini disusun sebagai syarat untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1) pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro. Penulis menyadari sepenuhnya bahwa skripsi ini masih jauh dari kesempurnaan, oleh sebab itu penulis mengharapkan saran, kritik dan segala bentuk pengarahannya dari semua pihak untuk perbaikan skripsi ini.

Selama penyusunan skripsi ini penulis mendapatkan bimbingan, bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu pada kesempatan kali ini penulis ingin berterimakasih kepada :

1. Dr. Suharnomo., Msi selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro
2. Prof. Dr. Muchamad Syafruddin, M.Si., Akt., selaku ketua jurusan Akuntansi Reguler 1 Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro.

3. Prof. Dr. H., Abdul Rohman. S.E., M.si., Akt. Selaku dosen pembimbing yang senangtiasa memberikan penjelasan, arahan serta koreks sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.
4. Ibu Aditya Septiani S.E., M.Si., Akt. Selaku dosen wali yang telah membimbing penulis selama menempuh studi di Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.
5. Seluruh Dosen Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro terutama jurusan Akuntansi, atas ilmu yang telah diberikan selama proses perkuliahan.
6. Seluruh staf administrasi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro yang telah membantu kelancaran dan kelengkapan administrasi selama masa kuliah.
7. Orang Tua tercinta, Bapak Sugeng Santoso dan Ibu Bayinah yang menjadi motivasi terbesar penulis dalam menyelesaikan skripsi ini. Terimakasih atas cinta, kasih sayang, pengorbanan, bimbingan, arahan, dukungan, dan doa yang tiada henti dipanjatkan untuk penulis sehingga skripsi ini dapat diselesaikan.
8. Adik saya tercunta, Indri Yani yang menjadi semangat penulis untuk meneyelesaikan skripsi ini tepat waktu.
9. Sarjono dan Alimi, kakek dan nenek penulis yang sanagt penulis sayangi.
10. Partner in Life, Abdullah yang selalu memotivasi, selalu mendoakan dan menguatkan penulis dalam segala hal. Terimakasih selalu mengingatkan dan membimbing penulis untuk menjadi pribadi yang lebih baik.

11. Sahabat-sahabtku tersayang, Lupita Ade Arisanti, Fanniya Dyah Prameswari, Klara Rose Wijaya, Cut Nur Aisyah, Veronika Mayang Sari, Euis Afifah , Nadia Adlina, Sawyer, Devi Wulandari, Raisyia Hayyu Mugni, Muhammad Aminudin dan Seger Hamuki Wibowo, terimakasih untuk semua kebersamaan, senyuman, dan keceriaan selama ini. Terimakasih banget selalu support penulis.
12. Teman-teman KKN Desa Damarsari Kecamatan Cepiring, Aulia, Rianti, Desy, Bahana, Bapak Kordes Natan, Agung kriting, bunda Handayani dan Candra, terimakasih untuk kerjasama dan kebersamaannya selama KKN terlaksana. Menambah teman sekaligus sodara buat penulis.
13. Semua pihak yang telah terlibat dalam penyusunan skripsi ini yang tidak bisa disebut satu persatu.

Akhirnya, penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi pihak-pihak yang memerlukan. Kritik dan saran yang membangun sangat penulis harapkan, mengingat masih banyak kekurangan dan keterbatasan penulis dalam menyusun skripsi ini.

Semarang, 11 Maret 2015

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI.....	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN SKRIPSI.....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....	iv
MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	v
ABSTRACT.....	vi
ABSTRAK.....	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI.....	xi
DAFTAR TABEL.....	xvi
DAFTAR GAMBAR.....	xvii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xviii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	12
1.3 Tujuan Penelitian.....	12
1.4 Manfaat Penelitian.....	13
1.5 Sistematika Penulisan.....	13
BAB II TELAAH PUSTAKA.....	15
2.1 Landasan Teori.....	15

2.1.1 Teori Agensi (Agency Theory).....	15
2.1.2 Teori Akuntansi Positif (Positive Accounting Theory).....	16
2.1.3 Akuntansi Pajak Penghasilan.....	18
2.1.4 Tax Avoidance	20
2.1.5 Spesialisasi Keahlian Pajak.....	23
2.1.6 Spesialisasi Keahlian Audit.....	24
2.2 Penelitian Terdahulu.....	27
2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis.....	31
2.4 Pengembangan Hipotesis.....	33
2.4.1 Keahlian Industry Pajak Khusus.....	33
2.4.1 Keseluruhan Keahlian.....	35
BAB III METODE PENELITIAN.....	39
3.1 Variabel Penelitian dan Devinisi Operasional Variabel.....	39
3.1.1 Variabel Dependen.....	39
3.1.2 Variabel Independen.....	40
3.1.2.1 Tax expert.....	40
3.1.2.2 Overall expert.....	41
3.1.3 Variabel Kontrol.....	42

3.1.3.1 ABSDAC.....	43
3.1.3.2 SIZE.....	44
3.1.3.3 ROA.....	44
3.1.3.4 Leverage.....	45
3.2 Populasi dan Sampel.....	45
3.3 Jenis dan Sumber data.....	46
3.4 Metode Pengumpulan data.....	46
3.5 Metode Analisis Data.....	46
3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif.....	46
3.5.2 Uji Asumsi Klasik.....	47
3.5.2.1 Uji Normalitas.....	47
3.5.2.2 Uji Multikolonieritas.....	47
3.5.2.3 Uji Heteroskedastisitas.....	48
3.5.2.4 Uji Autokorelasi.....	49
3.6.3 Metode Regresi Linear Berganda.....	50
BAB IV HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN.....	52
4.1 Deskripsi Variabel.....	52
4.2 Hasil Analisis.....	55

4.2.1 Identifikasi Data.....	55
4.2.2 Uji Asumsi Klasik.....	56
4.2.2.1 Normalitas.....	56
4.2.2.2 Multikolinieritas.....	57
4.2.2.3 Autokorelasi.....	58
4.2.3.4 Heteroskedastisitas.....	58
4.2.3 Analisis Regresi	59
4.2.3.1 Uji Model (Uji F).....	60
4.2.3.2 Koefisien Determinasi.....	60
4.2.3.3 Pengujian Hipotesis.....	61
4.3 Pembahasan.....	63
4.3.1 Pengaruh Tax Expert terhadap ETR.....	63
4.3.2 Pengaruh Overall Expert terhadap ETR.....	64
BAB V PENUTUP.....	66
5.1 Kesimpulan.....	66
5.2 Keterbatasan.....	66
5.3 Saran.....	67
DAFTAR PUSTAKA.....	68

LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	71
------------------------	----

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel2.1 :Ringkasan Penelitian Terdahulu.....	29
Tabel4.1 :Perincian Sampel Penelitian.....	52
Tabel4.2 :Stastistik Diskriptif.....	53
Tabel4.3 : ETR Berdasarka Tax expert.....	53
Tabel4.4 : ETR Berdasarkan Overall Expert.....	54
Tabel4.5 :Hasil Uji Multikolineritas.....	57
Tabel4.6 :Pengujian Autokorelasi Durbin Watson.....	58
Tabel4.7 :Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	58
Tabel4.8 :Rekapitulasi Hasil Regresi.....	59
Tabel4.9 :Ringkasan Penerimaan/Penolakan Hipotesis.....	63

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar2.1 :Kerangka Pemikiran Teoritas.....	32
Gambar4.1 :Uji Normalitas Awal (Uji KZ).....	56

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A : Data Penelitian

Lampiran B : Hasil Olah Data Statistik

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak merupakan iuran wajib yang harus dibayar subjek pajak dan ditujukan kepada negara (Hendy dan Made, 2014). Pajak juga menempati posisi paling penting sebagai alat untuk menyetabilkan kekuatan ekonomi dan kinerja sistem pemerintahan negara di beberapa negara berkembang. Hal ini tak lepas dari kenyataan bahwa pajak menempati posisi terpenting di sebagian besar negara berkembang karena pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Tanpa pajak, sebagian besar kegiatan negara sulit untuk dapat dilaksanakan. Perusahaan merupakan salah satu subjek pajak terbesar dan ditujukan kepada negara (Hendy dan Made 2014).

Di sisi lain, pajak merupakan beban bagi perusahaan yang dapat mengurangi laba bersih suatu perusahaan, sehingga hampir sebagian besar perusahaan tidak ada yang suka rela dalam membayar pajak. Pajak memiliki sifat memaksa, dimana apabila tidak membayar akan terkena sanksi yang dapat merugikan perusahaan. Karena pajak merupakan beban, maka perusahaan akan berupaya untuk meminimalkan dalam membayar pajak dengan cara yang tidak melanggar hukum agar tidak merugikan perusahaan yaitu dengan cara penghindaran pajak (*tax Avoidance*), (Hardika, 2007; Kurniasih & Sari, 2013 dalam Bambang 2014)

Penghindaran pajak seringkali menjadi salah satu kendala pemerintah dalam upaya pengoptimalan sektor pajak ini. Kendala tersebut muncul karena ada pandangan bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah suatu tindakan yang legal, dimana penghindaran pajak dinilai dilakukan secara “legal” dengan memanfaatkan celah yang terdapat dalam peraturan perpajakan yang ada untuk menghindari pembayaran pajak, atau melakukan transaksi yang tidak memiliki tujuan selain untuk menghindari pajak (Wijaya, www.pajak.go.id, akses, Nopember 2014). Disatu sisi penghindaran pajak (*tax avoidance*) diperbolehkan, tapi disisi lain penghindaran pajak (*tax avoidance*) tidak diinginkan (Budiman & Setiyono, 2012)

Meskipun penghindaran pajak (*tax Avoidance*) dianggap legal, namun apabila tujuannya digunakan untuk mengurangi beban pajak secara berlebihan dan tanpa disadari melanggar hukum yang berlaku maka praktek penghindaran pajak (*tax Avoidance*) ini dapat digolongkan sebagai penggelapan pajak (*tax Evasion*), (Xynas, 2011). Yang merupakan praktek yang ilegal dan praktek ini sangat merugikan negara karena secara langsung praktek penggelapan pajak ini dapat merugikan dan mengurangi pemasukan negara. Dalam konteks pemerintah Indonesia, telah dibuat berbagai aturan untuk mencegah adanya penghindaran pajak (*tax avoidance*). Salah satu contohnya adalah peraturan mengenai transfer pricing, yaitu menjelaskan prinsip-prinsip kewajaran dan kalaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (Perdirjen No. PER-43/PJ/2010, 2010).

Pada praktik bisnis, umumnya perusahaan mengidentikkan pembayaran pajak sebagai beban sehingga perusahaan akan berusaha untuk meminimalkan beban tersebut guna mengoptimalkan laba setelah pajak. Dalam rangka meningkatkan efisiensi dan daya saing maka manajer wajib menekan biaya seoptimal mungkin. Demikian pula halnya dengan kewajiban membayar pajak, karena biaya pajak akan menurunkan laba setelah pajak (*after tax profit*), menurunkan tingkat pengembalian (*rate of return*), dan menurunkan arus kas (*cash flows*).

Perusahaan audit eksternal mengembangkan keahlian industry dalam upaya untuk membedakan diri dari pesaing dan bersaing pada dimensi lain selain harga (*Maydew dan Wilkins 2003; Dunn dan Maydew 2004*). Menurut *Dunn dan Mayhew (2004)* strategi diferensiasi berdasarkan spesialisasi industry adalah biaya yang efisien karena memungkinkan perusahaan audit untuk memberikan layanan kepada sekelompok besar klien dengan karakteristik serupa. Untuk mengembangkan keahlian industry, audit perusahaan berinvestasi dalam pelatihan industry khusus untuk profesional mereka dan mendapatkan pengalaman dan berbagai sumber daya dengan memberikan layanan kepada klien dalam berbagai industry (*salomon et al., 1999; Ferguson et al., 2003*).

Bonner et al., (1992) menemukan bahwa keahlian pengetahuan pajak merupakan faktor penting dalam mengidentifikasi masalah, input kunci kedalam proses perencanaan pajak. *McGuire et al (2012)* berharap bahwa perusahaan akuntansi publik mengembangkan keahlian industry pajak khusus dalam cara yang sama dengan keahlian audit khusus industry. Konsisten dengan pengembangan

keahlian audit, audit eksternal perusahaan cenderung mengembangkan keahlian pajak khusus industry melalui investasi dalam pelatihan dan pengalaman yang di peroleh melalui klien dengan melayani industry yang sama. Dengan demikian, dibanding dengan non-ahli pajak, ahli pajak memiliki pengetahuan unggul dalam perencanaan spesifik pajak-industry yang tersedia untuk setiap klien.

Meskipun ahli pajak memiliki pengetahuan yang unggul dan pengalaman relatif terhadap non-pajak, penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa tidak semua klien akan menyediakan keahlian pajak khusus industry untuk setidaknya dua alasan. Pertama, beberapa perusahaan mungkin tidak memilih untuk membeli layanan pajak dari perusahaan audit eksternal untuk meningkatkan penampilan kemerdekaan dalam hubungan perusahaan audit/klien (*Lassila et al., 2010*). Kedua, pakar industry memberikan pelayanan kepada sejumlah besar klien dalam industry yang sama. Dengan demikian, beberapa klien mungkin ingin menghindari membeli untuk meminimalkan kemungkinan informasi hak milik yang ditransfer ke pesaing mereka (*Dunn dan Mayhew 2004*).

Ketika perusahaan audit eksternal menyediakan layanan pajak untuk klien audit, profesional pajak menjadi pendukung klien yang mengembangkan posisi pajak yang menguntungkan yang jatuh dalam batas-batas hukum pajak (*AICPA 2000*). Sampai-sampai ahli pajak memiliki pengetahuan yang unggul dalam peluang perencanaan pajak, ahli pajak cenderung mampu mengembangkan strategi perencanaan pajak yang unik untuk klien mereka. Akibatnya, klien dari ahli pajak berpotensi menunjukkan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) daripada klien dari non ahli pajak. Namun, sifat kompetitif

industri konsultan pajak menciptakan kemungkinan bahwa klien dari ahli pajak memiliki tingkat yang sama dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) relatif terhadap klien non ahli pajak.

Perusahaan audit eksternal juga mempunyai keahlian lain selain pajak terkait dengan akuntansi keuangan. Akuntansi publik juga dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan undangan kliennya. Penelitian mengenai hubungan antara penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dibagi dalam dua dimensi yang berbeda yaitu : keahlian industry pada KAP baik keahlian keseluruhan maupun keahlian pajak.

Menurut *Wijayanti(2014)*, Mendasarkan pengalaman di Inggris menunjukkan bahwa penghindaran pajak dilakukan dengan terstruktur. Penghindaran pajak lazim dilakukan perusahaan global dengan cabang di berbagai negara. Modusnya usang tapi selalu berhasil. Dari berbagai kasus di atas, dapat dilihat ada beberapa modus yang biasanya dilakukan PMA-PMA “nakal” untuk mengelabui pajak. Pertama, pembayaran biaya manajemen royalti atas HAKI (Hak Atas Kekayaan Intelektual) atas logo dan merek kepada perusahaan induk. Peningkatan royalti akan meningkatkan biaya yang pada akhirnya mengurangi laba bersih sehingga PPh Badan juga turun. Jika tarif tax treaty untuk pajak royalti hanya 10 persen dan tarif PPh badan adalah 25 persen, maka Indonesia kehilangan 15 persen PPh.

Modus kedua, pembelian bahan baku dari perusahaan satu grup. Pembelian bahan baku dilakukan dengan harga mahal dari perusahaan satu grup

yang berdiri di negara bertarif pajak rendah. Modus ketiga, berhutang atau menjual obligasi kepada afiliasi perusahaan induk dan membayar kembali cicilan dengan bunga sangat tinggi. Tingkat suku bunga tinggi ini adalah dividen terselubung ke perusahaan induk. Modus keempat, menggeser biaya usaha (termasuk gaji pegawai headquarters) ke negara bertarif pajak tinggi (cost center) seperti Inggris dan mengalihkan profit ke negara bertarif pajak rendah (profit center) seperti Bermuda. Dengan demikian keuntungan perusahaan terlihat kecil dan tidak perlu membayar pajak korporasi.

Modus kelima, menarik dividen lebih besar dengan menyamakan biaya royalti dan jasa manajemen untuk menghindari pajak korporasi. Modus terakhir dengan mengecilkan omset penjualan. Perusahaan menjual rugi barang ke cabang perusahaan di negara bertarif pajak rendah, sehingga penjualan ekspor terlihat merugi. Kemudian dari cabang tersebut, barang dijual dengan harga normal ke konsumen akhir.

Terkait dengan masalah di Indonesia, pada tahun 2005 terdapat 750 lebih Penanaman Modal Asing yang tengarai melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan melaporkan rugi dalam waktu 5 tahun berturut-turut dan tidak membayar pajak, *Bappenas* (dikutip dari Budiman dan Sutiyono). Sedangkan di Amerika paling tidak terdapat seperempat dari 20% padahal rata-rata pajak yang dibayarkan perusahaan mendekati 30%. (*Dyrenge et.al, 2008*)

Menurut peraturan perpajakan wajib pajak diharuskan membayar pajak berdasarkan nilai akuntansi dan harus disesuaikan dengan laporan keuangan perusahaan. Perhitungan perpajakan yang kompleks dan menyabgkut beberapa

aspek seperti akuntansi dan hukum maka perusahaan terkadang juga membutuhkan bimbingan pengacara terampil, akuntan dan penasihat lainnya. Penggelapan pajak tidak dapat diterima dan / atau ilegal sementara penghindaran pajak bisa diterima namun tidak ada garis yang jelas antara keduanya. Ini adalah dilema yang dihadapi oleh penasehat dan seorang menjadi tugas yang cukup berat bagi akuntan public.

Penelitian sebelumnya mengenai penghindaran pajak (*tax avoidance*) telah mendokumentasikan banyak hal dan umumnya terkait dengan perilaku manajemen dan pengawasan internal. Penelitian sebelumnya tersebut masih menemukan bahwa ada variasi besar dalam kemampuan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak (*Dyrenge et al. 2008*). Jadi, dengan manfaat yang terkait dengan penghindaran pajak yang besar, faktor-faktor penentu penghindaran pajak perusahaan masih belum terdeteksi dengan jelas (*Hanlon dan Heitzman 2010*). Tulisan ini meneliti salah satu kemungkinan penentu penghindaran pajak (*tax avoidance*), keahlian industri auditor eksternal perusahaan yaitu yang berkaitan dengan KAP. Karena audit eksternal (KAP) sangat berpotensi mempengaruhi kegiatan penghindaran pajak klien(perusahaan) melalui proresi pada konsultan pajak dan laporan keuangan. (*McGuire, et.al 2012*)

Penelitian mengenai pengaruh keahlian industri auditor eksternal perusahaan dan penasihat mempengaruhi tingkat penghindaran pajak sebagaimana juga telah diteliti oleh *McGuire, et.al (2012)* yang menarik untuk setidaknya lima alasan. Pertama, fenomena jasa lain yang dijual oleh KAP seperti sebagai konsultan pajak memberikan tanda tanya besar yaitu apakah peran KAP tersebut

sebagai solusi atas masalah penghindaran pajak atau justru sebaliknya. *Ludigdo (2005)* Kasus *Enron* dalam perpajakan yang melibatkan kantor akuntan public Arthur Andersen menjadi bukti nyata mengenai alasan ini.

Alasan kedua adalah bahwa kegiatan perencanaan pajak perusahaan dapat menghasilkan penghematan pajak yang cukup besar bagi perusahaan. Penelitian sebelumnya meneliti apakah karakteristik top eksekutif, insentif direksi pajak, dan struktur kepemilikan penghindaran pajak berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*Armstrong et al 2009*; *Chen et al 2010*; *Dyrenge et al 2009*; *Robinson et al 2010*). Selain itu, penelitian lain juga meneliti pengaruh karakteristik perusahaan juga terlibat dalam tindakan tax sheltering (*Lisowsky 2009*; *Wilson 2009*). Namun demikian dari penelitian-penelitian tersebut masih sedikit memberikan gambaran mengenai mekanisme perusahaan yang dilakukan dalam upaya menghindari pajak. Dengan demikian, penggunaan faktor keahlian industri KAP memberikan wawasan penelitian sebagai faktor yang berpotensi sebagai variabel yang mempengaruhi penghindaran pajak.

Alasan ketiga adalah ketidakjelasan apakah keahlian industri auditor eksternal terkait dengan penghindaran pajak. Dari perspektif perencanaan pajak, “bukti” yang menyatakan bahwa beberapa perusahaan akuntan publik mengembangkan strategi pajak yang dijual kepada klien maupun calon klien (Novak dan Saunders 1998, 203). Selanjutnya, Novak dan Saunders (1998) melaporkan bahwa sulit bagi KAP untuk menjaga strategi pajak miliknya karena mereka harus berbagi informasi dengan sesama profesi. Oleh karena itu, masuk akal bahwa banyak perusahaan akuntan publik memanfaatkan strategi

penghindaran pajak yang sama dan bahwa keahlian industri bukan merupakan faktor dalam kemampuan perusahaan untuk menghindari pajak penghasilan.

Alasan keempat, dari perspektif laporan keuangan, auditor eksternal memainkan peran kunci dalam menentukan efek laporan keuangan kegiatan penghindaran pajak tertentu (*Maydew dan Shackelford 2007*). Namun, penelitian sebelumnya tidak menyelidiki apakah auditor eksternal mempengaruhi kegiatan penghindaran pajak perusahaan. Oleh karena itu, keahlian industri auditor dalam memeriksa perusahaan memberikan bukti pada keahlian pelaporan keuangan memainkan peran dalam penghindaran pajak (*McGuire et.al. 2012*)

Alasan kelima, penelitian mengenai hubungan antara spesialisasi industri KAP dan penghindaran pajak memberikan bukti pada jenis kegiatan penghindaran pajak yang menunjukkan bahwa manajemen dapat melakukan penekanan pada KAP. Beberapa tindakan penghindaran pajak oleh manajer diasumsikan bahwa manajer fokus pada beban pajak penghasilan total dalam laporan laba rugi (tarif pajak efektif dan *book-tax difference*) sedangkan *cash-effective tax ratio* (*Dyreng et al. 2008*) mengasumsikan bahwa dalam jangka panjang, manajer fokus pada jumlah pajak kas yang dibayarkan kepada otoritas pajak. Sampai saat ini, prosedur-prosedur masih menghasilkan ketidakkonsistenan dalam beberapa konteks (*Armstrong et al 2009*; *Robinson et al 2010*).

Ketidakkonsistenan tersebut mungkin dikernakan beberapa faktor seperti ketidakmampuan proxy variabel yang digunakan untuk menangkap perilaku penghindaran pajak perusahaan atau fakta bahwa setiap proxy, meskipun berkorelasi dengan proxy lain, namun proxy tersebut masih menangkap

komponen yang berbeda dari ukuran penghindaran pajak. Selain itu, *Frank et al. (2009)* menunjukkan bahwa perusahaan yang mengejar agresivitas pelaporan keuangan juga tampak terlibat dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang agresif. Hasil penilaian *Frank et al (2009)* menunjukkan bahwa hasil yang tidak konsisten dalam literatur adalah karena kurangnya pemahaman tentang sejauh mana perusahaan-perusahaan mengejar beberapa tujuan. Sebagai contoh, jika penekanan terbesar perusahaan adalah pada menurunkan pajak kas yang dibayarkan kepada otoritas pajak maka cash tarif pajak efektif adalah ukuran yang masuk akal, tetapi jika penekanan terbesar perusahaan adalah pada penurunan beban pajak laporan keuangan, maka manfaat dari nilai buku rate pajak efektif akan lebih berat dalam menumpuk sumber daya tambahan disbanding mengurangi pajak yang dibayar tunai. Menguji hubungan antara keahlian industri KAP dan penghindaran pajak memberikan wawasan ke dalam jenis kegiatan penghindaran pajak bahwa manajemen perusahaan mungkin akan mempekerjakan penasehat eksternal khusus untuk mencapai tujuan tertentu.

Studi-studi di Amerika juga menemukan bahwa banyak perusahaan memanfaatkan fleksibilitas yang diijinkan dalam standar akuntansi dengan cara memanipulasi accrual untuk tujuan pelaporan laba (*meek and Thomas 2004*). Studi di negara-negara ASEAN menunjukkan perbedaan dalam kualitas audit oleh karena perbedaan dalam legal invironment negara yang bersangkutan(*marchesi 2000*). Penelitian (*Marchesi 2000*) menunjukkan audit quality yang sangat kompremi di beberapa negara oleh karena kurangnya aturan mengenai independensi auditor, termasuk di Negara Indonesia. Satu-satunya aturan yang

mengatur jasa akuntan publik di Indonesia saat ini hanya mencakup pada aturan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK/ 06/ 2002 dan Keputusan Menteri Keuangan No.359/KMK /06/2003 tentang pembatasan penugasan auditor dan jasa kantor akuntan publik.

Penelitian sebelumnya dalam konsep yang sama oleh *McGuire et.al., 2012*, menunjukkan bahwa KAP yang memiliki keahlian pajak (*tax-expert*) memiliki pengaruh negatif terhadap *effective tax rate* (ETR) dan *cash effective tax rate* (CETR) dan berpengaruh positif terhadap book tax difference (BTD) dan discretionary permanent tax difference (DTAX). Sedikit berbeda keahlian total KAP yang juga melibatkan spesialisasi KAP secara umum hanya berpengaruh negatif terhadap ETR dan CETR namun tidak berpengaruh signifikan terhadap BTD dan DTAX.

Adanya hasil yang diperoleh *McGuire et.al., (2012)* mengenai hubungan keahlian KAP dengan tax avoidance sedikit banyak membuka sedikit kesimpulan akan peran KAP dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*) oleh perusahaan. Namun demikian sedikitnya bukti empiris tersebut masih memerlukan penelitian yang lebih banyak dan di Negara yang berbeda.

Berdasarkan uraian di atas, perlu untuk mengadakan penelitian tentang pengaruh Keahlian KAP terhadap penghindaran pajak (*Tax Avoidance*). Penelitian ini masih belum banyak diteliti di Indonesia sehingga cukup menarik untuk diteliti. Atas diskripsi tersebut maka perlu di lakukan penelitian tentang **“Pengaruh Spesialisasi Keahlian KAP terhadap *Tax Avoidance* (Studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI)”**.

1.2 Rumusan Masalah

Adanya kontroversi mengenai pemberian jasa KAP selain audit bagi klien khususnya mengenai konsultan pajak memberikan satu dasar penelitian mengenai peran KAP tersebut dalam menentukan tindakan manajemen dalam melakukan penghindaran pajak (*Tax Avoidance*). Namun demikian di sisi lain KAP juga harus dituntut profesional dan accountable dalam pekerjaannya agar perusahaan tidak melanggar peraturan tentang pajak.

Adanya dualisme mengenai peran KAP dan manfaat tax avoidance bagi perusahaan menjadi pertanyaan yang memerlukan jawaban melalui pembuktian empiris. Berdasarkan penjelasan tersebut timbul pertanyaan-pertanyaan dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah keahlian pajak khusus dari KAP berpengaruh terhadap penghindaran pajak Di Indonesia?
2. Apakah keahlian keseluruhan (gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit) yang disediakan oleh audit eksternal (KAP) berpengaruh terhadap penghindaran pajak di Indonesia?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah

1. Menguji pengaruh keahlian pajak khusus dari KAP berpengaruh terhadap penghindaran pajak Di Indonesia

2. Menguji pengaruh keahlian keseluruhan keseluruhan (gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit) yang disediakan oleh audit eksternal (KAP) berpengaruh terhadap penghindaran pajak di Indonesia

1.4 Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan dari penelitian tersebut maka diharapkan akan membarikan manfaat bagi berbagai pihak antara lain:

1. Bagi pemerintah khususnya Direktorat Jendral Pajak sebagai bahan masukan agar lebih memperketat peraturan tentang pajak, sehingga dapat meminimalkan penghindaran pajak.
2. Bagi para praktisi untuk menambah pengetahuan dan wawasan mengenai dampak faktor yang mempengaruhi *Tax Avoidance*
3. Bagi pihak akademisi dapat digunakan diharapkan dalam penelitian ini dapat memberikan bukti yang empiris. Bagi peneliti lain, penelitian ini dapat dijadikan literatur bagi penelitian selanjutnya mengenai faktor yang mempengaruhi *Tax Avoidance*.

1.5 Sistematika Penulisan

Penulisan disusun dalam sistematika yang dibagi menjadi lima bab sebagai berikut :

BAB I : PENDAHULUAN, berisi penjelasan tentang latar belakang masalah, rumusan masalah tujuan dan kegunaan penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB II : TELAAH PUSTAKA, berisi landasan teori dan pembahasan hasil-hasil penelitian sebelumnya yang sejenis, dalam bab ini juga dijelaskan kerangka pemikiran dan hipotesis.

BAB III : METODOLOGI PENELITIAN, berisi deskripsi tentang variabel-variabel dalam penelitian secara operasional, penentuan populasi dan sampel penelitian, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data serta metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini.

BAB IV : HASIL DAN ANALISIS, berisi analisis data dan pembahasan terhadap hasil pengumpulan data dan pengolahan data penelitian.

BAB V : PENUTUP, berisi kesimpulan dan saran dari hasil analisis dan pembahasan bab sebelumnya, serta berbagai keterbatasan dari penelitian dan saran untuk penelitian yang akan datang.

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori agensi dan teori positif akuntansi, dengan penjelasan sebagai berikut :

2.1.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Bedasarkan teori agensi bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara agen sebagai manajemen dan prinsipal sebagai pemegang saham (*shareholders*), Ika dan Ghazali (2012). Agen selalu bertindak menarik prinsipal untuk tertarik terhadap kinerja perusahaan dan melibatkan prinsipal ke dalam permasalahan agen seperti keputusan investasi, asimetri informasi dan sebagainya. Jansen dan Meckling (1976) telah mengidentifikasi keberadaan dua hubungan agensi, yaitu : Pertama, hubungan *shareholder* dengan *debtholder* (*debt contracts*) dimana manajee bertindak untuk kepentingan *shareholder* yaitu manajer manajer sebagai agen dan *debtholder* sebagai prinsipal. Kedua, hubungan manajer dengan *shareholder* (*bonus plans*) dimana manajer bertindak sebagai agen untuk *shareholder* yang berperan sebagai pemilik atau pemegang saham.

Prinsipal akan memperoleh hasil berupa pembagian deviden, sedangkan agen memperoleh gaji, bonus dan berbagai macam kompensasi lainnya. Tujuan perusahaan adalah untuk memaksimalkan nilai perusahaan yang dapat diukur dari harga saham perusahaan yang bersangkutan. Tetapi selain tujuan ini, seorang manajer mungkin memiliki tujuan lain yang bertentangan dengan maksimalisasi

kekayaan pemegang saham. Hal ini akan menciptakan konflik kepentingan potensial yang terjadi, dan konsep ini yang kemudian di sebut dengan *agency teory* (Brigham & Gependski, 1996).

2.1.2 Teori Positif Akuntansi (*Positive Accounting Theory*)

Watts dan Zimmerman (1986) dalam *positive accounting theory*, manajer dalam bereaksi terhadap pelaporan keuangan digolongkan menjadi tiga buah hipotesis, yaitu :

1. Bonus plan hypothesis

Healy (1985) dalam Scott (1997) menyatakan bahwa manajer seringkali berperilaku seiring dengan bonus yang akan diberikan. Jika bonus yang diberikan tergantung pada laba yang akan dihasilkan, maka manajer akan melakukan 'creative accounting' dengan menaikkan laba atau mengurangi laba yang akan dilaporkan. Pemilik biasanya menetapkan batas bawah laba yang paling minim agar mendapatkan bonus. Dari pola bonus ini manajer akan menaikkan labanya hingga ke atas batas minimal tadi. Tetapi jika pemilik perusahaan membuat batas atas untuk mendapatkan bonus, maka manajer akan berusaha mengurangi laba sampai batas atas tadi dan mentransfer laba saat ini ke periode yang akan datang. Hal ini dia lakukan karena jika laba melewati batas atas tersebut manajer sudah tidak mendapatkan insentif tambahan atas upayanya memperoleh laba di atas batas yang ditetapkan oleh pemilik perusahaan. Formula bonus yang digunakan Healy didasarkan pada asumsi bahwa perusahaan terdiri atas manajer yang

menghindari resiko (risk averse) sehingga manajer akan memilih discretionary accrual untuk menurunkan earning ketika earning sebelum keputusan accrual lebih kecil dari bogey (batas bawah) atau melebihi cap (batas atas) menaikkan earning ketika earning sebelum keputusan accrual melebihi bogey tetapi tidak melebihi cap. Implikasi yang dikemukakan oleh Healy adalah bahwa manajer akan berperilaku oportunistik menghadapi intertemporal choice.

2. *Debt-covenant hypothesis*

Penelitian dalam bidang teori akuntansi positif juga menjelaskan praktek akuntansi mengenai bagaimana manajer menyikapi perjanjian hutang. Manajer dalam menyikapi adanya pelanggaran atas perjanjian hutang yang telah jatuh tempo, akan berupaya menghindarinya dengan memilih kebijakan-kebijakan akuntansi yang menguntungkan dirinya. Kontrak hutang jangka panjang (debt covenant) merupakan perjanjian untuk melindungi pemberi pinjaman dari tindakan-tindakan manajer terhadap kepentingan kreditur, seperti pembagian deviden yang berlebihan, atau membiarkan ekuitas berada di bawah tingkat yang telah ditentukan. Semakin cenderung suatu perusahaan untuk melanggar perjanjian hutang maka manajer akan cenderung memilih prosedur akuntansi yang dapat mentransfer laba periode mendatang ke periode berjalan karena hal tersebut dapat mengurangi resiko 'default'. Sweeney (1994) dalam Scott (1997) menyatakan perilaku 'memindahkan' laba tersebut dilakukan oleh perusahaan bermasalah yang terancam kebangkrutan dan ini merupakan strategi untuk bertahan hidup.

3. *Political-cost hypothesis.*

Dalam pandangan teori agensi (*agency theory*), perusahaan besar akan mengungkapkan informasi lebih banyak daripada perusahaan kecil. Perusahaan besar melakukannya sebagai upaya untuk mengurangi biaya keagenan tersebut. Perusahaan besar menghadapi biaya politis yang lebih besar karena merupakan entitas yang banyak disorot oleh publik secara umum. Para karyawan berkepentingan melihat kenaikan laba sebagai acuan untuk meningkatkan kesejahteraannya melalui kenaikan gaji. Pemerintah melihat kenaikan laba perusahaan sebagai obyek pajak yang akan ditagihkan. Sehingga pilihan yang dihadapi oleh organisasi adalah dengan cara bagaimana lewat proses akuntansi agar laba dapat ditampilkan lebih rendah. Hal ini yang seringkali disebut dengan *political cost hypothesis* [Watts dan Zimmerman: (1986).

2.1.3 Akuntansi Pajak Penghasilan

Di Indonesia dengan dikeluarkannya Standar Akuntansi No.46 mengenai Akuntansi Pajak Penghasilan yang mulai berlaku 1 Januari 1999 telah membawa perubahan yang berarti tentang tata cara penyajian pajak pada laporan keuangan. Pada tahun-tahun sebelumnya pajak yang dilaporkan adalah pajak yang dibayar dimuka sampai dikeluarkan SKP oleh Kantor Pelayanan Pajak, oleh karena itu laba sebelum pajak selalu menjadi *bottom line* laporan laba rugi. Perubahan sistem pemungutan pajak menjadi *self assessment* pada tahun 1984, mendorong praktek pelaporan keuangan untuk mulai menyajikan beban PPh dalam laporan laba rugi

tetapi dengan jumlah yang ditaksir ,diikuti dengan pelaporan taksiran utang PPh di neraca. Praktik pelaporan PPh seperti ini berlangsung hingga diterbitkannya PSAK no.16(khususnyapragraf 77).PSAK no.16 paragraf 77 memberikan kebebasan perusahaan untuk melaporkan beban pajak penghasilan dalam laporan laba rugi :(a) sebesar jumlah yang dihitung berdasarkan laba fiskal (tanpa alokasi pajak antar periode),atau (b) sebesar jumlah yang dihitung berdasarkan laba akuntansi (dengan alokasi pajak antar periode)

PSAK no. 46 mengakhiri praktek pelaporan PPh berdasarkan PSAK no.16 paragraf 77.Perbedaan pokok antara PSAK no. 46 dengan PSAK no. 16 paragraf 77 adalah bahwa PSAK no 46 mengatur akuntansi PPh menggunakan dasar akrual,yang secara komprehensif menerapkan pendekatan aktiva-kewajiban(asset-liabilities approach) ,sedangkan alokasi antar periode berdasarkan PSAK no .16 paragraf 77 dilakukan dengan pendekatan laba-rugi (*income statement approach*).

Berdasarkan PSAK no. 46 alokasi pajak antar periode diawali dengan adanya keharusan bagi perusahaan untuk mengakui aktiva dan kewajiban pajak tangguhan yang harus di laporkan di neraca .Pengakuan aktiva dan kewajiban pajak tangguhan tersebut merupakan pengakuan tentang konsekuensi pajak dimasa mendatang atas efek kumulatif perbedaan temporer pengakuan penghasilan dan beban untuk tujuan akuntansi dan tujuan fiskal.Dalam pendekatan aktiva-kewajiban ,yang dimaksud dengan perbedaan temporer adalah perbedaan antara dasar pengenaan pajak (DPP) dari suatu aktiva atau kewajiban dengan nilai tercatat aktiva atau kewajiban tersebut .Efek perubahan perubahan

temporer yang terefleksi pada kenaikan atau penurunan aktiva dan kewajiban pajak tangguhan harus diperlakukan sebagai beban pajak tangguhan (*deferred tax expenses*) atau penghasilan pajak tangguhan (*deferred tax income*) dan dilaporkan dalam laporan laba-rugi tahun berjalan bersama-sama beban pajak kini (*current tax expenses*), dengan penyajian secara terpisah. Dengan demikian, berdasarkan PSAK no.46 PPH yang dilaporkan dalam laporan laba-rugi akan menunjukkan (1) beban pajak kini ditambah beban pajak tangguhan, atau (2) beban pajak kini dikurangi penghasilan pajak tangguhan. Jumlah agregat beban pajak kini dan pajak tangguhan dapat berupa (a) beban pajak (*tax expenses*) atau (b) penghasilan pajak (*tax income*).

2.1.4 Tax Avoidance

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah transaksi atau perjanjian lain yang dilakukan wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pajak yang terutang dengan cara yang sah dan bukan merupakan tindakan pidana (*Arnold dan McIntyre 2002*). Sementara Wonzel (2002) berpendapat bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan pemanfaatan rezim hukum pajak untuk suatu keuntungan tersendiri, untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang dengan cara yang sah secara hukum. Pengertian penghindaran pajak (*tax avoidance*) menurut Suandy dalam Gunadi (2006) adalah rekayasa *tax affaris* yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*). *Tax avoidance* dapat terjadi di dalam bunyi ketentuan/tertulis di undang-undang dan berada dalam jiwa (*spirit*)

dari undang-undang atau dapat juga terjadi terdapat dalam bunyi ketentuan undang-undang tetapi berlawanan dengan jiwa (*spirit*) undang-undang.

Berdasarkan pendapat para peneliti diatas, jelas penghindaran pajak merupakan perbuatan yang masih dihalalkan selama tidak keluar dari koridor aturan perpajakan yang berlaku (Sibarani 2012). Pajak bagi perusahaan adalah beban yang dapat mengurangi laba perusahaan, sedangkan pajak bagi negara merupakan pendapatan yang akan digunakan untuk mendanai penyelenggaraan pemerintahan. Perbedaan kepentingan inilah yang menyebabkan suatu perusahaan merubah atau memanipulasi pengelolaan beban pajak baik secara legal maupun in legal (Made, 2014).

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) secara luas didefinisikan sebagai pengurangan pajak eksplisit(Hanlon dan Heitzman, 2010). *Positive book-tax differences* dan *low effective tax rates* mencerminkan perilaku penhindaran pajak (Desai dan Dharmapala 2009).

Menurut Suandy, 2008, tujuan manajemen pajak dapat dicapai melalui fungsi-fungsi manajemen pajak yang terdiri dari perencanaan *pajak (tax planning)*, pelaksanaan kewajiban pajak (*tax implementation*), dan pengendalian pajak (*tax control*).

Tujuan utama dari perencanaan pajak ini adalah merekayasa agar utang pajak dalam jumlah yang minimal namun tidak keluar dalam bingkai peraturan perpajakan. Namun tidak jarang Wajib Pajak melakukan upaya peminimalan pajak namun keluar dari bingkai peraturan perpajakan sehingga merupakan perbuatan ilegal. Hal ini mungkin dikarenakan perbedaan kepentingan antara

Wajib Pajak yang cenderung untuk mengurangi jumlah pembayaran pajak dan dipihak lain pemerintah memerlukan sumber dana untuk membiayai pengeluaran pemerintah, yang hampir sebagian besar penerimaan pemerintah berasal dari sektor pajak. Kemungkinan lain mungkin dikarenakan ada kelamahan peraturan pajak maupun sumber daya manusia (fiskus).

Menurut *Zain dalam Silitonga, 2013*, *tax planning* adalah proses pengendalian tindakan agar terhindar dari konsekuensi pengenaan pajak yang tidak dikehendaki. Apabila tujuan perencanaan pajak bertujuan untuk menekan beban serendah mungkin dengan memanfaatkan kelonggaran peraturan, maka *tax planning* di sini sama dengan *tax avoidance* karena keduanya mempunyai tujuan yang sama yaitu memaksimalkan penghasilan setelah pajak, karena pajak merupakan pengurang laba.

Menurut Suandy (yang dikutip oleh Gunadi, 2006) ada beberapa faktor yang memotivasi Wajib Pajak untuk melakukan penghematan pajak dengan ilegal, adalah :

1. *Tax required to pay*, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Semakin besar pajak yang harus dibayar semakin besar pula kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran.
2. *Cost of bribe*, biaya untuk menyuap fiskus. Semakin kecil biaya untuk menyuap fiskus semakin besar pula kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran.

3. *Probability of detection*, semakin kecil kemungkinan suatu pelanggaran terdeteksi, semakin besar kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran.
4. *Size of penalty*, semakin ringan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran, semakin besar kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan pelanggaran.

Garis pemisah antara penghindaran pajak dan penyelundupan pajak dalam menentukan perbedaannya mengalami kesulitan baik secara teori maupun aplikasinya. Sebaiknya perusahaan diharapkan mematuhi peraturan perpajakan dan tidak memanfaatkan kelonggaran peraturan perpajakan untuk keberlangsungan perusahaan di masa mendatang, karena dengan membayar pajak sesuai dengan peraturan dan tanpa merekayasanya, negara dapat menggunakan anggaran dari sektor penerimaan pajak dengan maksimal sehingga dapat memfasilitasi masyarakat untuk lebih meningkatkan taraf hidup masyarakat Indonesia.

2.1.5 Spesialisasi keahlian Pajak

Keahlian pajak merupakan keahlian yang dimiliki oleh badan maupun kelompok dengan tujuan untuk memberikan pelayanan kepada klien yang membutuhkan jasa tersebut, baik klien dari perusahaan maupun individu. Salah satu akibat dari keahlian pajak adalah adanya strategi untuk manipulasi pajak. Audit Eksternal telah menyediakan keahlian khusus pajak melalui provisi dari konsultan pajak guna memberikan pelayanan kepada kliennya (perusahaan) dengan tujuan untuk penghindaran pajak (*McGuire et al., 2012*). Keahlian pajak terdiri dari para konsultan pajak yang memiliki keahlian dan pengalaman luas di

bidang perpajakan. Dengan bantuan dari keahlian perpajakan, klien dapat memanfaatkan hal-hal yang menguntungkan, dan menghindari kesalahan perencanaan perpajakan. Konsisten dengan spillover pengetahuan, Gleason dan Pablik (2011) meneliti cadangan pajak perusahaan 'memperkirakan sebelum Sarbanes-Oxley Act dan halus yang klien yang membeli layanan pajak dari perusahaan audit eksternal mereka memiliki cadangan pajak yang lebih memadai dan akurat.

2.1.6 Spesialisasi Industri Auditor (keahlian audit)

Menurut Jensen dan Meckling (1976) pengauditan merupakan suatu proses pengawasan dan meningkatkan keselarasan informasi yang wujud antara manajemen dan pemegang saham. Pengauditan dilakukan dengan harapan dapat mengurangi kekeliruan terhadap sistem akuntansi. Oleh karena itu kualitas audit merupakan faktor utama yang mendapatkan perhatian khususnya dalam proses audit. Audit yang berkualitas akan menghasilkan informasi laporan keuangan yang sedikit kekeliruan, hal ini disebabkan karena auditor yang melakukan audit terhadap laporan keuangan berkualitas tinggi. Beberapa bukti menunjukkan bahwa spesialis industri auditor menghasilkan audit yang lebih efektif (Owhoso et al. 2012).

Kecurangan laporan keuangan yang dimiliki akuntan publik peringkat teratas yang mendorong Kongres Amerika Serikat untuk mengesahkan Sarbanes-Oxley Act pada tahun 2002 yang merupakan awal reformasi atas profesi akuntan publik, tidak saja di Amerika Serikat melainkan juga di negara-negara lain. Peraturan terkait rotasi audit yang ada di Sarbanes-Oxley Act selanjutnya digunakan

dan diadopsi oleh beberapa negara lain, salah satunya di negara Indonesia. Peraturan terkait rotasi ini pertama kali diterbitkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomer 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik.

Definisi mengenai spesialisasi industri auditor belum ditemukan secara pasti di Indonesia. Kantor akuntan publik akan memberikan jasa audit yang spesifik atas perusahaan dalam lingkungan industri tertentu. Sebuah KAP untuk menjadi spesialis industri diikuti dengan adanya suatu inovasi serta dorongan. **Craswell et al.** (1995) menunjukkan bahwa spesialisasi auditor pada bidang tertentu merupakan dimensi lain dari kualitas audit. Spesialisasi industri membuat auditor mampu menawarkan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak spesialis (*Hogan and Jeter, 1999*).

Auditor dikatakan spesialisasi industri jika auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama. Beberapa bukti menunjukkan bahwa spesialis industry auditor menunjukkan audit yang lebih efektif, *Owhoso* (dikuti oleh Auditor). Spesialis indutri diukur dengan cara yang digunakan oleh *Craswell et al.* (1995). Pertama, sampel industri yang digunakan adalah indutri yang minimal memiliki 30 perusahaan. Kedua, auditor dikatakan spesialis jika auditor tersebut mengaudit 15% dari total perusahaan yang ada dalam industri tersebut. Sedangkan penelitian dari *Zhou dan Elder (2001)* mendefinisikan KAP sebagai spesialisasi industri jika mengaudit lebih dari 10% perusahaan dari total perusahaan yang ada dalam suatu industri.

Penelitian mengenai tuntutan atas kualitas audit dapat dijelaskan dengan *agency theory* (teori keagenan). Teori keagenan merupakan proses kontrak antara

dua orang atau lebih dan masing-masing pihak yang terlibat dalam kontrak mencoba mendapatkan yang terbaik bagi dirinya (*Scott 2000*). Pemilik dan agen diasumsikan sebagai pihak yang memiliki pengetahuan di bidang ekonomi secara rasional dan saling memiliki kepentingan pribadi. Karena agen dan principal memiliki kepentingan pribadi, maka akan timbul masalah jika terdapat informasi yang asimetri (*information asymetry*).

Scott (2000) menyatakan apabila beberapa pihak yang terkait dalam transaksi bisnis lebih memiliki informasi daripada pihak lainnya, maka kondisi tersebut dikatakan sebagai asimetri informasi. Asimetri informasi dapat diartikan sebagai informasi yang terdistribusi dengan tidak merata diantara agen dan pemilik, serta tidak mungkin untuk mengamati secara langsung usaha yang dilakukan oleh agen. Hal ini menyebabkan agen cenderung melakukan perilaku yang tidak semestinya (*disfunctional behaviour*). Salah satu *dysfunctional behaviour* yang dilakukan agen adalah pemanipulasian data dalam laporan keuangan. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani

Beberapa penelitian yang telah ada sebelumnya mengenai spesialis auditor ditingkat KAP menggunakan berbagai proksi. Dasar Pengukuran spesialis auditor industri dapat dibagi menjadi tiga aspek : Pertama menurut *Dunn dan Mayhew (2004)* berdasarkan pangsa pasar dengan identifikasi penjualan perusahaan pada industri tertentu. Cara lain sesuai adalah berdasarkan pada total aset dari perusahaan klien (*Hogan dan Jeter, 1999; Gul et al. 2009*). Hal tersebut dengan melakukan identifikasi perhitungan jumlah total aset seluruh perusahaan klien yang paling besar dalam industri tertentu. Ketiga, berdasarkan penilaian dominasi

auditor dalam sebuah industri tertentu, dengan melakukan identifikasi terhadap jumlah klien yang paling banyak dalam suatu industri (Balsam *et al.* 2003).

Berbagai referensi telah diperoleh peneliti untuk memperoleh pengukuran yang relevan terhadap variabel auditor spesialis industri. Oleh karena itu penelitian ini disimpulkan menggunakan pengukuran yang relevan dengan perhitungan market share pada masing – masing akuntan publik. Perhitungan *market share* dilakukan dengan membandingkan jumlah klien yang diaudit oleh kantor akuntan publik dengan jumlah total klien pada industri yang bersangkutan.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan *internal perusahaan* telah banyak dilakukan di Indonesia, baik dalam metode penghitungannya maupun sampel yang digunakan dalam penelitian tersebut. Namun penelitian mengenai Spesialisasi Keahlian pada KAP (keahlian pajak dan keahlian audit) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*) belum banyak dilakukan di Indonesia, walaupun di negara lain sudah banyak yang meneliti hal tersebut.

Terdapat beberapa penelitian terdahulu mengenai spesialisasi keahlian KAP dengan penghindaran pajak (*tax avoidance*). *McGuire et al (2012)* melakukan penelitian dengan judul “ *Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference ?*” menunjukkan bahwa keahlian keseluruhan audit eksternal perusahaan umumnya dikaitkan dengan penghindaran pajak yang lebih besar, yang menunjukkan bahwa keseluruhan keahlian mampu menggabungkan klien dari pajak dan laporan keuangan prespektif. Dalam kombinasinya, *McGuire et*

al., (2012) membuktikan bahwa keahlian pajak khusus dari audit eksternal memainkan peran signifikan dalam penghindaran pajak klien.

Penelitian yang sama dilakukan oleh *Bauer et al.*, (2012) berjudul “*Is the auditor’s industry specialization a reliable indicator of tax avoidance?*”. Dalam penelitian tersebut, *Bauer et al.*, (2012) menguji perbedaan cross-sectional di penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara auditor yang mempunyai spesialis dan non-spesialis, menunjukkan bahwa klien (perusahaan) yang membeli layanan pajak dari auditor (KAP) dengan pangsa pasar yang lebih tinggi menunjukkan tingkat penghindaran pajak yang lebih besar. Maka bisa disimpulkan bahwa spesialis keahlian dari auditor eksternal berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang diukur dengan *Book Effective Tax Rate (ETR)*, *Cash Effective Tax Rate (CETR)*, *Book-tax Differences (BTD)* dan *Book-tax Differences (DTAX)*. *Bauer et al.*, (2012) juga menerapkan manfaat pajak yang belum diakui oleh total aset atau *Unrecognized Tax Benefits Scaled (UTBSC)* untuk menghitung tingkat tax-aggressiveness.

Selanjutnya terdapat penelitian lain yang dilakukan oleh *Bianchi et al.*, (2014) yang berjudul “*Auditor Networks and Tax Avoidance: Evidence from Private Firms*”. Penelitian tersebut menguji antara keahlian auditor individu dan penghindaran pajak perusahaan swasta. menggunakan variabel dependen *Tax Avoidance* dan variabel independen *Spesialisasi industry dan sentralisasi pengalaman gander*. Menurut *Bianchi et al.*, (2014) Auditor memberikan ikatan dan mengintegritas jaringan profesional yang menjadi saluran pengetahuan spillover dan para ahli untuk penghindaran pajak. *Bianchi et al.*, (2014) juga

menggunakan langkah-langkah jaringan sentralisasi menggabungkan beberapa beberapa ikatan auditor. *Bianchi et al., (2014)* juga menggunakan dua faktor penentu dalam alternatif penghindaran pajak perusahaan, yaitu spesialisasi industri auditor dan penalaran strategi pajak. Hasil menunjukkan bahwa spesialisasi industri dan pengalaman tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) sedangkan sentralisasi dan pengalaman gender berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Tabel 2.1

Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Judul Penelitian	Peneliti	Variabel	Hasil penelitian
1	Avoidance: Do Tax Industry Expertise Make a Difference?	MGuire, Omel dan Wang (2012)	Variabel independen: Tax expertise Overall Expertise Variabel dependen: Tax Avoidance	Tax expertise dan Overall expertise berpengaruh signifikan terhadap tax avoidance

2	Auditor Networks and Tax Avoidance: Evidence from private firms	Bianchi, Falsetta, Minutti-Meza dan Weisbrod (2014)	Variabel independen: Spesialisasi industry Sentralitas Pengalaman Gender Variabel dependen: Tax Avoidance	Spesialisasi industry dan pengalaman tidak berpengaruh signifikan terhadap Tax avoidance. Sedangkan sentralitas dan gender berpengaruh signifikan terhadap tax avoidance
3	Is the auditor's industry specialization a reliable indicator of tax avoidance?	Bauer, Meza dan Silva (2012)	Variabel independen: Tax expertise Variabel dependen: Tax Avoidance	Tax expertise berpengaruh signifikan terhadap tax avoidance.

Penelitian ini merupakan penelitian yang dilakukan oleh McGuire, Omer, dan Wang tahun 2012 yang berjudul “ *Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?* “ namun, disesuaikan dengan kondisi di Indonesia penelitian mengenai topik ini jarang dilakukan di Indonesia. Penulis berfokus pada pengaruh spesialisasi keahlian KAP terhadap penghindaran pajak (tax avoidance). Atas dasar tersebut, penulis ingin mengaitkan antara keahlian pajak dan keahlian audit yang dimiliki oleh audit eksternal (KAP) dengan tingkat penghindaran pajak perusahaan di Indonesia, serta untuk membuktikan seberapa banyak perusahaan di Indonesia yang terlibat dalam penghindaran pajak (tax avoidance) dengan melibatkan audit eksternal (KAP).

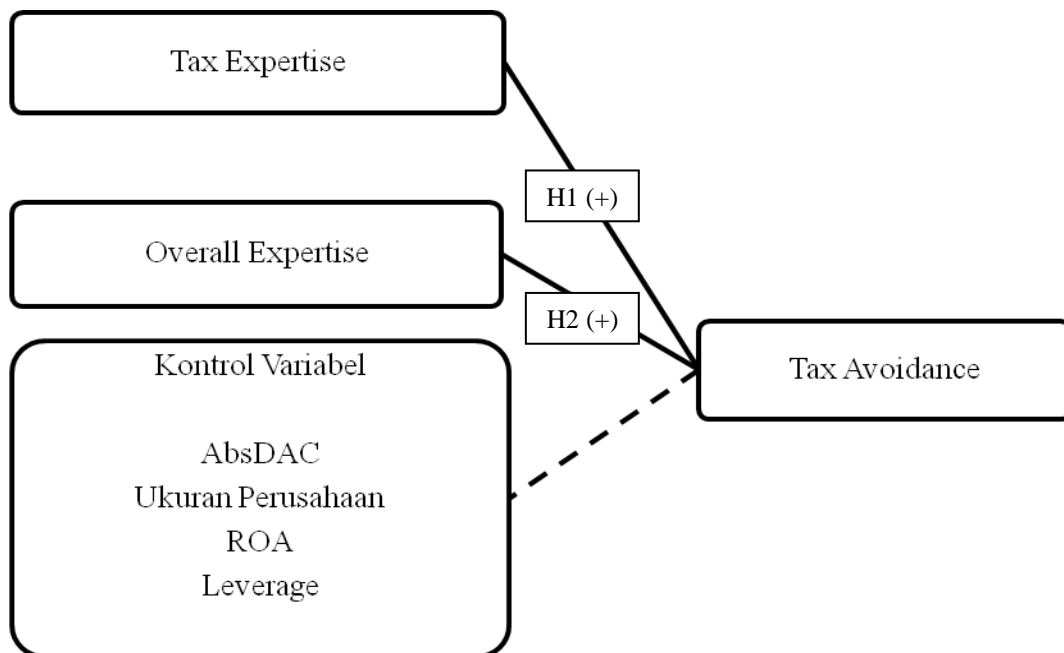
2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis

Penghindaran pajak merupakan salah satu upaya meminimalkan beban pajak yang sering dilakukan oleh perusahaan. Pajak bagi perusahaan merupakan beban yang dapat mengurangi laba bersih perusahaan. Salah satu cara perusahaan melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan menggunakan jasa pajak dari audit eksternal. Karena audit eksternal (KAP) berpengaruh secara potensial pada penghindaran pajak klien melalui profesi pada konsultan pajak dan laporan keuangan (McGuire et al., 2012). Selain keahlian pajak, audit eksternal juga menyediakan keahlian dalam bidang audit. McGuire et al., (2012) juga memeriksa apakah keahlian gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit dari audit eksternal (KAP) umumnya dikaitkan dengan semakin besarnya penghindaran pajak (tax avoidance) pada kliennya.

Kerangka pemikiran teoritis akan menjelaskan hubungan logis antar variabel-variabel independen yaitu Tax Expertise dan Overall Expertise (gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit) terhadap variabel dependen *Tax Avoidance* dan variabel kontrolnya adalah *Absolut Discretionary Accrual* (AbsDAC), *ukuran perusahaan (SIZE)*, *return on asset (ROA)* dan *Leverage*. Kerangka pemikiran teoritis yang kemudian dikembangkan pada gambar sebagai berikut:

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Teoritis



2.4 Pengembangan Hipotesis

2.4.1 Hubungan keahlian industry pajak khusus dari Audit Eksternal (KAP) dengan penghindaran pajak

Menurut *Solomon et al., 1999; Ferguson et al., 2003*, menggambar pada literatur audit, bahwa perusahaan audit eksternal mengembangkan keahlian industri pajak tertentu melalui investasi dalam pelatihan dan pengalaman khusus industri bagi para profesional melalui pelayanan pajak kepada klien (perusahaan) dengan melayani industri yang sama. Maka dapat disimpulkan bahwa Keahlian pajak merupakan keahlian yg dimiliki seseorang yang diberi pelatihan-pelatihan khusus sehingga memiliki keahlian dan memberikan layanan pajak kepada klien mereka.

Bonner et al (1992) menunjukkan bahwa pengetahuan keahlian pajak merupakan faktor penting dalam mengidentifikasi masalah, dan memberikan peluang dalam proses perencanaan pajak. Perusahaan audit eksternal kemungkinan mengembangkan keahlian industri dalam upaya untuk membedakan diri dari pesaing mereka dan bersaing pada dimensi lain selain harga (*maydew dan Wilkins 2003; dunn dan Mayhew 2004*).

Keahlian pajak khusus terdiri dari pengetahuan dari klien tertentu dan pengetahuan tentang hukum pajak yang berhubungan dengan entitas tertentu.. Serupa dengan fungsi audit, KAP yang berinvestasi di spesifik-industri spesialisasi pajak misalnya dengan pelatihan, personil, dan teknologi yang paling mungkin dapat membedakan diri dari KAP *non-spesialis*. Dengan mengembangkan keahlian industri juga memungkinkan KAP dapat mengurangi

biaya karena mereka fokus melayani kelompok besar klien yang memiliki karakteristik serupa (*Dunn dan Mayhew 2004*).

Mengingat dampak penghindaran pajak dalam laporan keuangan, perikatan audit mungkin tergantung pada pengetahuan KAP tentang pajak dalam memastikan bahwa beban pajak yang terkait adalah akurat. Oleh karena itu, keahlian industri pajak auditor eksternal berpotensi mempengaruhi apakah perusahaan terlibat dalam kegiatan penghindaran pajak tertentu.

Dhaliwal et al. (2004) menunjukkan bahwa beban pajak adalah merupakan rekening yang sulit untuk diperkirakan bagi perusahaan dan rekening yang sulit bagi auditor dalam menilai karena kompleksitas hukum pajak dan penilaian yang substansial yang harus dilakukan dalam memperkirakan berbagai komponen beban pajak. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa keahlian industri auditor eksternal terkait dengan kualitas audit yang lebih tinggi dan dengan demikian, kualitas laba yang lebih baik dan pelaporan keuangan (*Balsam et al 2003*; *Dunn dan Mayhew 2004*; *Krishnan 2003*; *Reichelt dan Wang 2009*). Menurut Solomon et al 1999 dan Forgyson et al 2003, mengharapkan perusahaan audit eksternal mengembangkan keahlian industri pajak tertentu dengan berinvestasi dalam industri. Oleh karena itu, diharapkan keahlian non pajak dan para ahli pajak tidak memiliki pengetahuan yang unggul terhadap peluang perencanaan spesifik pajak industri yang tersedia untuk klien mereka.

Sebuah pengetahuan rinci tentang undang-undang pajak pada industri tertentu dikombinasikan dengan pemahaman yang lebih baik dari klien dapat menyebabkan spesialis pajak dapat mengembangkan strategi perencanaan pajak

yang unik yang memungkinkan perusahaan untuk secara efektif menghindari sejumlah besar pajak dari perusahaan-perusahaan yang tidak mempekerjakan ahli pajak. Di sisi lain, strategi penghindaran pajak yang dikembangkan oleh para ahli pajak mungkin tidak seagresif yang dikembangkan oleh non-ahli karena ahli pajak memiliki rasa yang lebih baik dari batas-batas hukum pajak. Ketika perusahaan audit eksternal menyediakan layanan pajak untuk klien audit, profesional pajak menjadi pendukung klien yang mengembangkan posisi pajak yang menguntungkan untuk klien yang jatuh dalam batas-batas hukum pajak (AICPA 2000). Sampai- sampai para ahli pajak memiliki pengetahuan unggul tersedia peluang perencanaan pajak, ahli pajak cenderung mampu mengembangkan strategi perencanaan pajak yang unik untuk klien mereka. Akibatnya klien dari ahli pajak berpotensi menunjukkan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak relatif terhadap klien non-ahli pajak. namun sifat kompetitif industri konsultan pajak menciptakan kemungkinan bahwa klien dari ahli pajak memiliki tingkat yang sama dari penghindaran pajak relatif terhadap klien non ahli pajak. Dengan demikian, Hipotesis penelitian pertama adalah sebagai berikut.

H1 : Auditor spesialis pajak berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak

2.4.2 Hubungan keseluruhan keahlian dari Audit Eksternal (KAP) dengan penghindaran pajak

Maydew dan Shackelford (2007) menjelaskan bahwa aktivitas penghindaran pajak perusahaan tertentu berdampak pada laporan keuangan perusahaan melalui pengurangan beban pajak perusahaan (perbedaan strategi penghindaran pajak).

Menurut *McGuire et., al 2012*, menjelaskan bahwa audit eksternal perusahaan berpengaruh secara potensial pada penghindaran pajak klien melalui potensi pada konsultan pajak dan laporan keuangan, dan juga memberikan bukti bahwa keahlian keseluruhan (gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit) dari perusahaan audit eksternal terkait dengan penghindaran pajak. memberikan bukti secara empiris bahwa keahlian keseluruhan audit eksternal perusahaan umumnya dikaitkan dengan penghindaran pajak, yang menunjukkan bahwa keseluruhan keahlian mampu menggabungkan audit mereka dan keahlian pajak untuk mengembangkan strategi pajak yang menguntungkan untuk klien dari pajak dan laporan keuangan prespektif. Hasil penelitian *McGuire et., al 2012* menunjukkan bahwa keahlian pajak khusus industry perusahaan audit eksternal memainkan peran signifikan dalam penghindaran pajak klien. Namun demikian penelitian *McGuire et., al (2012)* mendapatkan bahwa keahlian keseluruhan auditor berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* yang diukur dengan ETR dan CETR dan berpengaruh positif terhadap *Book tax difference (BTD)*. Hasil penelitian *Bauer, et.al (2012)* juga mendapatkan bahwa keahlian pajak auditor berpengaruh negatif terhadap ETR. Peneliti lain yaitu *Bianchi, et.al (2014)* tidak mendapatkan pengaruh yang signifikan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa perusahaan yang membayar KAP spesialis pajak justru memiliki *tax avoidance* yang lebih tinggi. KAP spesialis-industri umumnya melayani beberapa klien dalam industri yang sama, sehingga mereka memiliki pengetahuan yang terperinci dari peraturan perpajakan yang terkait dengan industri. Oleh karena itu, keahlian pajak diharapkan terkait dengan kegiatan penghindaran pajak perusahaan.

Dalam khusus keseluruhan keahlian, perusahaan audit secara independen mengembangkan keahlian dalam bidang audit dan praktek perpajakan selama kurun waktu tertentu melalui investasi dalam pelatihan dan melayani klien dalam industri yang sama. Jadi bisa disimpulkan perusahaan mempekerjakan ahli pajak atau konsultan pajak yang disediakan oleh audit eksternal (KAP). Konsep pengetahuan spillover memprediksi bahwa pengetahuan dihasilkan dari manfaat ketentuan layanan non-audit laporan keuangan (misalnya *Simunic 1984; Kinney et al. 2004*). Di samping itu, *Simunic (1984)* menunjukkan bahwa pengetahuan dibagi antara bidang praktek yaitu klien-spesifik (misalnya, pengetahuan tentang strategi penghindaran pajak tertentu yang melibatkan klien) atau pengetahuan umum (misalnya, pengetahuan tentang berbagai strategi perencanaan pajak yang digunakan dalam industri) yang berkaitan dengan isu-isu di daerah praktek tertentu. dengan demikian, *McGuire et al (2012)* berharap bahwa para ahli secara keseluruhan mampu memberikan layanan yang unggul dan membedakan diri dari pesaing mereka karena keahlian yang dikembangkan di satu daerah praktek (misalnya, pajak) melengkapi keahlian yang dikembangkan di daerah praktek lain (misalnya, audit laporan keuangan) dan sebaliknya. dari perspektif audit, perusahaan audit eksternal diperlukan untuk memvalidasi keakuratan laporan keuangan untuk melindungi kepentingan publik. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa keahlian industri dari audit eksternal terkait dengan kualitas audit yang lebih tinggi dan meningkatkan pelaporan keuangan (misalnya, *Dunn dan Mayhew 2004; Reichelt dan wang 2010*).

Dengan demikian, para ahli keseluruhan mungkin memerlukan klien mereka untuk merekam cadangan pajak tambahan yang mengimbangi beberapa atau semua manfaat laporan keuangan yang terkait dengan strategi penghindaran pajak tertentu untuk memastikan beban pajak klien diperkirakan secara akurat. Akibatnya, klien dari seorang ahli keseluruhan mungkin kurang terlibat dalam penghindaran pajak karena mereka tahu bahwa mereka tidak akan diizinkan untuk mengenali semua atau bagian dari manfaat pajak yang terkait dengan strategi pajak tertentu. Sebaliknya, peran perusahaan audit 'sebagai penyedia pajak menunjukkan bahwa kehadiran seorang ahli keseluruhan akan dikaitkan dengan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak. Oleh karena itu, wawasan konsultasi pajak perusahaan audit menunjukkan bahwa kehadiran seorang ahli keseluruhan dikaitkan dengan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak karena para ahli keseluruhan dapat menggabungkan keahlian keuangan dan pajak mereka untuk mengembangkan strategi pajak yang menguntungkan klien dari pajak dan perspektif laporan keuangan. karena audit dan konsultasi pajak perspektif memberikan penjelasan bersaing. Dengan demikian, Hipotesis penelitian kedua adalah sebagai berikut.

H2 : Auditor spesialis keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini ada 3 variabel, yaitu variabel dependen, variabel indepen dan variabel kontrol.

3.1.1. Variabel Dependen

Variabel dependen adalah variabel yang dipengaruhi oleh variabel lain. Pada penelitian ini variabel dependen yang digunakan adalah *Tax Avoidance* (penghindaran pajak). *Tax Avoidance* (pengindaran pajak) merupakan adalah transaksi atau perjanjian lain yang dilakukan wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pajak yang terutang dengan cara yang sah dan bukan merupakan tindakan pidana (*Arnold dan McIntyre 2002*). Adapun yang menjadi proksi utama dalam penelitian ini adalah *Effective Tax Rate (ETR)*.

ETR adalah proksi yang menggambarkan presentase total beban pajak penghasilan yang dibayarkan perusahaan dari seluruh total pendapatan sebelum pajak. *ETR* merupakan proksi yang paling banyak digunakan dalam penelitian terdahulu dan untuk mengetahui adanya *Tax Avoidance* (penghindaran pajak) dapat dilihat dari nilai *ETR* yang rendah. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa nilai yang lebih rendah dari *ETR* menunjukkan tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi (Gupita dan Newberry 1997; Rego 2003).

Proksi ETR dapat dihitung:

$$ETR = \frac{\text{total beban pajak}}{\text{total pendapatan sebelum pajak}}$$

Sumber : McGuire et all 2012

3.1.2 Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen. Pada penelitian ini terdapat dua variabel independen yang dipakai adalah KAP Specialisasi Keahlian Pajak (*TAX EXPERT*) dan KAP Spesialisasi Keseluruhan Keahlian (*OVERALL EXPERT*).

3.1.2.1 KAP Spesialis Keahlian Pajak (*TAXEXPERT*)

Spesialisasi keahlian pajak dari KAP merupakan kemampuan atau profesi pajak yang di sediakan oleh audit eksternal untuk klien mereka. Guna menyediakan layanan untuk mengembangkan strategi dalam penghindaran pajak pada klien (perusahaan). Pengukuran ini mengacu pada McGuire et al., (2012) yang menyebutkan bahwa spesialisasi keahlian pajak auditor dapat diidentifikasi melalui pangsa pasar (*market share*) dari pajak perusahaan yang diaudit oleh suatu KAP tertentu.

$$MSHARETAX = \frac{\Sigma TAX_i}{\Sigma TAX_{tot}}$$

Sumber : McGuire et all 2011

Keterangan :

MSHARETAX = market share pajak (pangsa pasar)

TAX_i = Nilai Pajak perusahaan yang diaudit KAP _i

TAX_{tot} = Nilai Pajak total perusahaan

TAXEXPERT merupakan *variabel dummy* dimana nilai “1” diberikan KAP memiliki market share pajak sama dengan atau lebih dari 30% dan nilai 0 jika sebaliknya.

3.1.2.2 Spesialisasi Keseluruhan Keahlian Auditor (OVERALLEXPERT)

Keseluruhan keahlian merupakan gabungan dari keahlian pajak dan keahlian audit dari audit eksternal. Auditor yang memiliki spesialisasi dibidang tertentu dalam melakukan audit laporan keuangan kliennya memiliki pemahaman dan pengetahuan yang lebih tinggi dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi (Panjaitan,2014) . pengkategorian auditor spesialis dan non-spesialis berdasarkan data presentase klien perusahaan *go public* yang diaudit oleh KAP pada industri tertentu. Dalam penelitian ini, pangsa pasar yang digunakan sebagai indeks spesialisasi auditor, karena menunjukkan prioritas industry daripada auditor lain. Semakin banyak pangsa pasar auditor, semakin banyak spesialisasi industri. Memiliki mayoritas pangsa pasar mengacu pada subjek dimana auditor membedakan dirinya dari rival lainnya untuk kualitas audit (*Mayhew & Wilkins, 2002*).

Pangsa pasar auditor dihitung dengan persamaan :

$$R = \frac{M}{N}$$

Sumber : Nabella, 2014.

Keterangan :

R = Rasio Spesialisasi Audit

M = Jumlah perusahaan dalam sektor industry yang sama yang diaudit oleh auditor yang sama

N = jumlah dari semua sektor perusahaan industri yang sama

Selanjutnya **OVERALLEXPERT** merupakan *variabel dummy* spesialisasi KAP dinilai 1 jika klien menerima pelayanan pajak dari perusahaan audit eksternal yang pangsa pasar audit dan pangsa pasar pajak keduanya memiliki market share (pangsa pasar) sama dengan atau lebih dari 30% dan nilai 0 jika sebaliknya.

OVERALEXPER diperoleh dari penjumlahan keduanya.

$$\mathbf{OVERALEXPERT = TAXEXPERT + AUDIT EXPERT}$$

3.1.3. Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan empat variabel kontrol. Berikut definisi dari masing-masing variabel :

3.1.3.1 Absolut Discretionary Accrual (ABSDAC)

ABSDA merupakan accrual yang terjadi karena pemilihan kebijakan akuntansi oleh manajer perusahaan. Penggunaan *discretionary accruals* pada laporan keuangan menyebabkan manajemen merekayasa laba yang disajikan (Wenty, 2011). Penggunaan *discretionary accrual* sebagai mekanisme kualitas laba dapat dihitung dengan 2 langkah :

a. *Hitung nilai koefisien dengan Model Jones*

$$TA = NI - CFO$$

$$TA_t = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2 \Delta Rev_t/A_{t-1} + \beta_3 (PPE_t / A_{t-1})$$

b. *Model Modified Jones*

Nilai-nilai β_1 , β_2 dan β_3 digunakan untuk menghitung nilai NDA

$$NDA_t = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2 (\Delta Rev_t/A_{t-1} - \Delta Rect_t/A_{t-1}) + \beta_3 (PPE_t / A_{t-1})$$

Discretionary accrual (DA), dapat dihitung sebagai berikut :

$$DA_t = TA_{it} / A_{it-1} - NDA_{it}$$

Keterangan :

DA_{it} = *Discretionary accruals* perusahaan i pada periode ke t

NDA_{it} = *Non discretionary accruals* perusahaan i pada periode ke t

TA_{it} = Total akrual perusahaan i pada periode ke t

NI_t = Laba bersih perusahaan i pada periode ke t

CFO_{it} = Aliran kas dari aktivitas operasi perusahaan i pada periode ke t

A_{it-1} = Total aktiva perusahaan i pada periode ke t-1

ΔRev_t = Perubahan pendapatan perusahaan i pada periode ke t

PPE_t = Aktiva tetap perusahaan i pada periode ke t

$\Delta Rect_t$ = Perubahan piutang perusahaan i pada periode ke t

Semakin besar nilai Abs DA maka semakin rendah tingkat kualitas laba yang dilaporkan oleh perusahaan yang berarti pula semakin rendah transparansi laporan keuangan perusahaan.

3.1.3.2 Variabel ukuran perusahaan (*SIZE*)

Ukuran perusahaan (*SIZE*) adalah rata-rata penjualan bersih untuk tahun yang bersangkutan sampai beberapa tahun kemudian (Bringham dan Houston, 2001, dalam Wulandari 2010). Ukuran perusahaan (*SIZE*) menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang dilihat dari total aset yang dimiliki. Ukuran perusahaan (*SIZE*) diukur dengan menggunakan transformasi logaritma natural dari total aset. Rumus:

$$\mathbf{SIZE = Ln(Total\ aaset)}$$

Sumber : McGuire et all 2012

3.1.3.3 Return On Asset (*ROA*)

Profitabilitas diukur dengan menggunakan rasio *return on asset (ROA)*, yaitu perbandingan profitabilitas sebelum pajak terhadap total aset. Sehingga profitabilitas merupakan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba yang dihasilkan dari total aset yang dimiliki. *ROA* diukur dengan menggunakan proksi pada model *Lanis dan Richardson (2013)* yaitu dengan rumus:

$$\mathbf{ROA = \frac{Pendapatan\ sebelum\ pajak}{Total\ asset}}$$

Sumber : McGuire et all 2012

3.1.3.4 Variabel hutang (*Leverage*)

Menurut Bambang Rianto, dalam Octaviana (2014) *Leverage* merupakan penggunaan aset atau dana dimana untuk penggunaan tersebut perusahaan harus menutup biaya tetap atau membayar beban tetap. Variabel *Leverage* digunakan oleh manajer dalam rangka pengambilan keputusan pendanaan. Variabel leverage perusahaan diukur dengan menggunakan rasio hutang jangka panjang terhadap total asset perusahaan.

Rumusnya adalah :

$$LEV = \frac{\text{Total Hutang Jangka Panjang}}{\text{Total asset}}$$

Sumber : McGuire et all 2012

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek dari tahun 2011-2013. Seluruh data yang digunakan merupakan data sekunder dan diambil dari laporan keuangan perusahaan manufaktur yang tercatat pada Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2011-2013.

Sampel penelitian diperoleh dengan menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut :

1. Perusahaan memiliki laporan keuangan yang lengkap dari tahun 2011-2013.
2. Perusahaan tidak memiliki laba negatif dalam keuangannya.
3. Perusahaan memiliki nilai ETR positif dan tidak lebih dari 1.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data sekunder yang diambil dari laporan keuangan tahunan perusahaan dari tahun 2011-2013 di Bursa Efek Indonesia (BEI). Data sekunder adalah data yang diperoleh atau dikumpulkan oleh orang yang melakukan penelitian dari sumber-sumber yang telah ada. Tersedianya data sekunder penelitian akan dapat mempermudah dan mempercepat jalannya penelitian. Data sekunder yang dikumpulkan dan diperoleh dari website resmi Bursa Efek Indonesia *www.idx.co.id*.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Data dalam penelitian ini diperoleh dengan mengumpulkan data yang berupa laporan keuangan yang bersumber dari website *Indonesia Stock Exchange (IDX)* dan website perusahaan yang diteliti.

3.5. Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah regresi linear berganda dan statistik deskriptif. Regresi berganda ini dapat dilakukan apabila model dari penelitian memenuhi syarat dari asumsi klasik.

3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif

Pengujian statistik deskriptif dilakukan untuk mengetahui nilai *mean*, *maksimum*, *minimum* dan *standar deviasi*. Dengan statistik deskriptif data dapat

tersaji dengan ringkas sehingga dapat terlihat ukuran persebaran datanya normal atau tidak.

3.5.2 Uji Asumsi Klasik

3.5.2.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji kenormalan distribusi variabel pengganggu atau residual. Menurut Ghozali (2011) ada dua cara untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak dapat dilakukan dengan cara berikut:

1. Analisis Grafik

Salah satu cara termudah untuk melihat normalitas residual adalah dengan melihat grafik histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal.

2. Analisis Statistik

Uji normalitas dengan grafik dapat menyesatkan kalau tidak hati-hati secara visual kelihatan normal. Oleh sebab itu sebaiknya uji grafik dilengkapi dengan uji statistik. Uji statistik sederhana dapat dilakukan dengan melihat nilai kurtosis dan skewness dari residual.

3.5.2.2 Uji Multikolonieritas

Ghozali (2011) menyatakan bahwa uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas.

Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Untuk mengetahui ada atau tidaknya multikolonieritas di dalam model regresi adalah sebagai berikut:

1. Matrik korelasi variabel independen.

Jika antar variabel independen terdapat korelasi yang cukup tinggi (umumnya di atas 0,90), maka hal ini merupakan adanya multikolonieritas (Ghozali, 2011)

2. Nilai *tolerance* dan *variance inflation factor* (VIF)

Kedua ukuran tersebut menunjukkan setiap variabel independen yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Setiap variabel independen menjadi variabel dependen dan diregres terhadap variabel independen lainnya.

Tolerance mengukur variabilitas variabel independen terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan VIF tinggi (karena $VIF = 1/Tolerance$). Nilai *cutoff* yang umum digunakan untuk menunjukkan adanya multikolonieritas adalah nilai *tolerance* $<0,10$ atau sama dengan nilai VIF >10 (Ghozali, 2011).

3.5.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedestisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* tetap maka disebut homoskedastisitas dan

jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah Homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2011).

Ada beberapa cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas. Salah satunya adalah dengan melihat Grafik Plot antara nilai prediksi variabel terikat. Dengan melihat pola tertentu pada grafik scatterplot antara residualnya dengan variabel terikat.

3.5.2.4 Uji Autokorelasi

Menurut Ghozali (2011), uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Apabila terjadi korelasi dinamakan problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lainnya. Masalah ini timbul karena residual (kesalahan pengganggu) tidak bebas dari satu observasi ke observasi lainnya. Hal ini sering ditemukan pada data runtut waktu (*time series*). Salah satu cara yang digunakan untuk mendeteksi autokorelasi adalah dengan uji *Durbin-Watson (DW test)*. Uji *Durbin-Watson* hanya digunakan untuk autokorelasi tingkat satu dan mensyaratkan adanya konstanta dalam model regresi dan tidak ada variabel lag diantara variabel bebas.

Pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi adalah sebagai berikut (Gujarati, 2003):

1. bila nilai DW terletak antara (dU) dan $(4-dU)$, maka koefisien autokorelasi sama dengan nol, berarti tidak ada autokorelasi.

2. Apabila nilai DW lebih rendah daripada batas bawah (dL), maka koefisien autokorelasi lebih besar daripada nol, berarti ada autokorelasi positif.
3. Apabila nilai DW lebih besar dari (4-dL), maka koefisien autokorelasi lebih kecil daripada nol, berarti ada autokorelasi negatif.
4. Apabila nilai DW terletak antara (dU) dan (dL), maka hasilnya tidak dapat disimpulkan

3.6.3 Metode Regresi Linear Berganda

Metode regresi linear berganda diterapkan dalam penelitian ini karena selain untuk mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih, juga menunjukkan arah hubungan antar variabel, apakah memiliki hubungan positif atau negatif. Sehingga model regresi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\text{ETR} = a + b_1 \text{ OVERALLEXP} + b_2 \text{ ABSDAC} + b_3 \text{ SIZE} + b_4 \text{ ROA} + b_5 \text{ LEV} + e$$

$$\text{ETR} = a + b_1 \text{ TAXE} + b_2 \text{ ABSDAC} + b_3 \text{ SIZE} + b_4 \text{ ROA} + b_5 \text{ LEV} + e$$

Pengujian meliputi :

1. Pengujian Model Regresi (Uji F)

Pengujian ini untuk mengetahui apakah variabel independen secara serentak berpengaruh terhadap variabel dependen. Jika nilai F-hitung > F-tabel maka variabel independen secara serentak berpengaruh terhadap variabel dependen.

2. Koefisien Determinasi

Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah tingkat ketetapan yang paling baik dalam regresi yang dinyatakan dengan koefisien determinasi majemuk (R^2). $R^2 = 1$, berarti variabel independen berpengaruh sempurna terhadap variabel dependen. Sebaliknya, jika $R^2 = 0$, berarti variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

3. Pengujian Koefisien Regresi Parsial (Uji t)

Pengujian ini untuk mengetahui apakah variabel independen secara individu berpengaruh terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikansi t lebih kecil dari 0,05 maka variabel independen secara individu berpengaruh terhadap variabel dependen.