

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL
MODERASI GENDER DEWAN DIREKSI**

SKRIPSI

**Diajukan Kepada
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Universitas Islam Negeri Raden Mas Said Surakarta
Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan Guna
Memperoleh Gelar Sarjana Akuntansi**



Oleh:

SITI FATIMAH
NIM. 19.52.21.054

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI SYARIAH
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS ISLAM
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI RADEN MAS SAID
SURAKARTA
2023**

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL
MODERASI GENDER DEWAN DIREKSI**

SKRIPSI

Diajukan Kepada
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Universitas Islam Negeri Raden Mas Said Surakarta
Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan Guna
Memperoleh Gelar Sarjana Akuntansi

Oleh:

SITI FATIMAH
NIM. 19.52.21.054

Surakarta, 8 Mei 2023

Disetujui dan disahkan oleh:

Dosen Pembimbing Skripsi



Adhelia Desi Prawestri, S.Pd., M.Akun.

NIP. 19921224 202012 2 014

SURAT PERNYATAAN BUKAN PLAGIASI

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Yang bertanda tangan di bawah ini:

NAMA : SITI FATIMAH
NIM : 19.52.21.054
JURUSAN : AKUNTANSI SYARIAH
FAKULTAS : EKONOMI DAN BISNIS ISLAM

Menyatakan bahwa penelitian skripsi berjudul “ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL MODERASI GENDER DEWAN DIREKSI”.

Benar-benar bukan merupakan plagiasi dan belum pernah diteliti sebelumnya. Apabila kemudian hari diketahui bahwa skripsi ini merupakan plagiasi, saya bersedia menerima sanksi sesuai peraturan yang berlaku.

Demikian surat ini dibuat dengan sesungguhnya untuk dipergunakan sebagaimana mestinya.

Wassalamualaikum Wr. Wb.

Surakarta, 8 Mei 2023



Siti Fatimah

SURAT PERNYATAAN TELAH MELAKUKAN PENELITIAN

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Yang bertanda tangan di bawah ini:

NAMA : SITI FATIMAH
NIM : 19.52.21.054
JURUSAN : AKUNTANSI SYARIAH
FAKULTAS : EKONOMI DAN BISNIS ISLAM

Terkait penelitian skripsi saya yang berjudul “ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL MODERASI GENDER DEWAN DIREKSI”.

Dengan ini saya menyatakan bahwa saya benar-benar telah melakukan penelitian dan pengambilan data sekunder dari www.idx.co.id dan masing-masing *website* perusahaan yang menjadi sampel. Apabila di kemudian hari diketahui skripsi ini menggunakan data yang tidak sesuai dengan data sebenarnya, saya bersedia menerima sanksi sesuai peraturan yang berlaku.

Demikian surat ini dibuat dengan sesungguhnya untuk dipergunakan sebagaimana mestinya.

Wassalamualaikum Wr. Wb.

Surakarta, 8 Mei 2023


Siti Fatimah

Adhelia Desi Prawestri, S.Pd., M.Akun
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Universitas Islam Negeri Raden Mas Said Surakarta

NOTA DINAS

Hal : Skripsi
Sdr : Siti Fatimah

Kepada Yang Terhormat
Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Universitas Islam Negeri Raden Mas Said Surakarta
Di Surakarta

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Dengan hormat, bersama ini kami sampaikan bahwa setelah menelaah dan mengadakan perbaikan seperlunya, kami memutuskan bahwa skripsi Saudari Siti Fatimah, NIM : 19.52.21.054 yang berjudul:

“ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL MODERASI GENDER DEWAN DIREKSI”

Sudah dapat dimunaqasahkan sebagai salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (S.Akun) dalam bidang ilmu Akuntansi Syariah. Oleh karena itu kami mohon agar skripsi tersebut segera dimunaqasahkan dalam waktu dekat.

Demikian, atas dikabulkannya permohonan ini disampaikan terima kasih.

Wassalamualaikum Wr. Wb.

Surakarta, 8 Mei 2023
Dosen Pembimbing Skripsi



Adhelia Desi Prawestri, S.Pd., M.Akun.
NIP. 19921224 202012 2 014

PENGESAHAN

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK DENGAN VARIABEL MODERASI
GENDER DEWAN DIREKSI**

Oleh:

SITI FATIMAH
NIM. 19.52.21.054

Telah dinyatakan lulus ujian munaqosah
pada hari Jumat tanggal 19 Mei 2023 M / 28 Syawal 1444 H dan dinyatakan
telah memenuhi persyaratan guna memperoleh gelar Sarjana Akuntansi

Dewan Penguji:

Penguji I (Merangkap Ketua Sidang)
Indriyana Puspitosari, S.E., M.Si. Ak.
NIP. 19840126 201403 2 001



Penguji II
Wahyu Pramesti, S.E., M.Si. Ak.
NIP. 19871007 201403 2 004

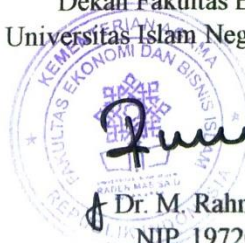



Penguji III
Fitri Laela Wijayati, S.E., M.Si. Ak.
NIP. 19860625 201403 2 001



Mengetahui,

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Universitas Islam Negeri Raden Mas Said Surakarta




Dr. M. Rahmawan Arifin, M.Si.
NIP. 1972034 200112 1 004

MOTTO

“Pencapaian diri seorang manusia adalah merasa cukup”

(Someone)

“Tidaklah mungkin bagi matahari mengejar bulan dan malam pun tidak dapat mendahului siang. Masing-masing beredar pada garis edarnya.”

(36:40)

“Meski mudah meniru orang lain, jauh lebih menarik menjadi diri sendiri”

(Someone)

PERSEMBAHAN

Dalam penulisan skripsi ini, peneliti menjumpai banyak kesulitan disebabkan karena keterbatasan pengetahuan, pengalaman, literasi, koneksi, dan sumber informasi. Sehingga selama proses penelitian, penulis mendapatkan banyak bimbingan, bantuan, nasehat, dan doa dari berbagai pihak sehingga dapat terselesainya penulisan skripsi ini. Maka, dalam kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada:

1. Diri sendiri yang senantiasa berjuang melampaui kesulitan demi terselesainya skripsi ini.
2. Ibu dan Bapak, serta keluarga dan teman-teman yang terus memberikan dukungan secara moril maupun materil.

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Segala puji dan syukur bagi Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat, karunia, dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Analisis Pengaruh Karakteristik Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Variabel Moderasi Gender Dewan Direksi”. Skripsi ini disusun untuk menyelesaikan Studi Jenjang Strata 1 (S1) Jurusan Akuntansi Syariah, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam Universitas Raden Mas Said Surakarta.

Penulis menyadari sepenuhnya, telah banyak mendapatkan dukungan, bimbingan dan dorongan dari berbagai pihak yang telah menyumbangkan pikiran, waktu, tenaga, dan sebagainya. Oleh karena itu, pada kesempatan ini dengan setulus hati penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Mudofir, S.Ag., M.Pd, selaku Rektor Universitas Raden Mas Said Surakarta.
2. Dr. M. Rahmawan Arifin, SE, M.Si, selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam.
3. Khairul Imam, M.Si selaku Ketua Jurusan Manajemen dan Akuntansi Syariah.
4. Anim Rahmayati, S.E.I, M.Si selaku Sekretaris Jurusan Manajemen dan Akuntansi Syariah
5. Fitri Laela Wijayati, SE., M.Si., selaku Koordinator Program Studi Akuntansi Syariah

6. Adhelia Desi Prawestri, M.Akun. selaku dosen Pembimbing Skripsi yang telah memberikan bimbingan, arahan, saran yang bermanfaat selama proses penyelesaian skripsi ini.
7. Dita Andraeny, M.Si. selaku dosen Pembimbing Akademik yang telah memberikan arahan, masukan, dan nasehat selama masa perkuliahan.
8. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam Universitas Raden Mas Said Surakarta yang telah memberikan ilmu pengetahuan yang bermanfaat.
9. Ibu, Bapak, dan keluarga penulis yang telah tulus memberikan pengayoman, pengorbanan, doa, dan berbagai dukungan yang tiada habisnya.
10. Teman-teman yang selama penulis hidup telah memberikan warna, kasih sayang, serta *support* yang sangat berarti.

Terhadap semuanya tiada kiranya penulis dapat membalasnya, hanya doa serta puji syukur kepada Allah SWT yang semoga memberikan balasan kebaikan kepada semuanya.

Surakarta, 8 Mei 2023

Siti Fatimah

ABSTRACT

This study aims to examine and analyze the effect of audit characteristics namely audit tenure, audit opinion, and KAP size on tax avoidance with board of directors gender as a moderating variable. The research was conducted on financial sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) for the 2019-2021 period. The data in this study used secondary data by using data collection techniques in the form of documentation methods.

The population in this study are financial sector companies listed on the IDX for the 2019-2021 period. The sample in this research is 55 companies with 150 research data. The sampling technique used is purposive sampling technique. The data analysis method used in this study is a quantitative analysis technique with panel data regression analysis and moderation regression analysis with Eviews 12 software.

Based on the analysis of the data used, it shows that the KAP size variable (X3) has a negative effect on tax avoidance (Y). The variables of audit tenure (X1) and audit opinion (X2) have no effect on tax avoidance. The gender of the board of directors (Z) is not able to moderate the effect of audit tenure, audit opinion, and KAP size on tax avoidance.

Keywords: *audit tenure, audit opinion, KAP size, tax avoidance, gender of the board of directors*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik audit yakni masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak dengan gender dewan direksi sebagai variabel moderasi. Penelitian dilakukan pada perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2019-2021. Data dalam penelitian ini menggunakan data sekunder dengan menggunakan teknik pengumpulan data berupa metode dokumentasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI periode 2019-2021. Sampel dalam penelitian adalah 55 perusahaan dengan 150 data penelitian. Teknik pengambilan sampel yang digunakan yakni teknik purposive sampling. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis kuantitatif dengan analisis regresi data panel serta analisis regresi moderasi dengan bantuan software Eviews 12.

Berdasarkan analisis data yang digunakan menunjukkan bahwa variabel ukuran KAP (X3) berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak (Y). Variabel masa perikatan audit (X1) dan opini audit (X2) tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Gender dewan direksi (Z) tidak mampu memoderasi pengaruh masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak.

Kata Kunci: masa perikatan audit, opini audit, ukuran KAP, penghindaran pajak, gender dewan direksi.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN PEMBIMBING	ii
HALAMAN PERNYATAAN BUKAN PLAGIASI.....	iii
HALAMAN PERNYATAAN TELAH MELAKUKAN PENELITIAN	iv
NOTA DINAS	v
PENGESAHAN DOSEN PENGUJI	vi
MOTTO	vii
PERSEMBAHAN.....	viii
KATA PENGANTAR	ix
ABSTRAK	xii
DAFTAR ISI.....	xiii
DAFTAR TABEL.....	xvi
DAFTAR GAMBAR	xvii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xviii
BAB I	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Identifikasi Masalah.....	14
1.3 Batasan Masalah	15
1.4 Rumusan Masalah.....	16
1.5 Tujuan Penelitian	16
1.6 Manfaat Penelitian	17
1.7 Jadwal Penelitian	18
1.8 Sistematika Penulisan Skripsi.....	18
BAB II.....	20
2.1 Landasan Teori	20
2.1.1 Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>).....	20
2.1.2 Teori Feminisme	21

2.1.3	Penghindaran Pajak (<i>Tax Avoidance</i>)	22
2.1.4	Masa Perikatan Audit.....	25
2.1.5	Opini Audit	26
2.1.6	Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)	27
2.1.7	Gender Dewan Direksi.....	29
2.2	Penelitian Yang Relevan.....	31
2.3	Kerangka Penelitian.....	45
2.4	Hipotesis	46
2.4.1	Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak	46
2.4.2	Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak	48
2.4.3	Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak	50
2.4.4	Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi.....	52
2.4.5	Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi.....	53
2.4.6	Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi.....	55
BAB III		57
3.1	Jenis Penelitian	57
3.2	Populasi dan Sampel.....	57
3.3	Teknik Pengambilan Sampel	58
3.4	Definisi Operasional Variabel	59
3.5	Teknik Analisis Data	63
3.5.1	Uji Statistik Deskriptif.....	63
3.5.2	Uji Pemilihan Model Regresi Data Panel	64
3.5.3	Uji Asumsi Klasik.....	67
3.5.4	Uji Ketetapan Model.....	71
3.5.5	Uji Regresi Data Panel.....	72
3.5.6	Uji Hipotesis (Uji t)	74

BAB IV	76
4.1 Gambaran Umum Penelitian.....	76
4.2 Pengujian dan Hasil Analisis Data.....	79
4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif.....	79
4.2.2 Uji Pemilihan Model Regresi Data Panel	82
4.2.3 Uji Asumsi Klasik.....	95
4.2.4 Uji Ketetapan Model.....	102
4.2.5 Uji Regresi Data Panel.....	105
4.2.6 Uji Hipotesis (Uji t)	109
4.3 Pembahasan Hasil Analisis Data	113
4.3.1 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak	113
4.3.2 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak	115
4.3.3 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak	117
4.3.4 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi.....	119
4.3.5 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi	121
4.3.6 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi	123
BAB V.....	125
5.1 Kesimpulan	125
5.2 Keterbatasan Penelitian.....	127
5.3 Saran	127
DAFTAR PUSTAKA	129
LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	136

DAFTAR TABEL

Tabel 1. 1.....	4
Tabel 4. 1.....	77
Tabel 4. 2.....	79
Tabel 4. 3.....	80
Tabel 4. 4.....	83
Tabel 4. 5.....	84
Tabel 4. 6.....	85
Tabel 4. 7.....	86
Tabel 4. 8.....	86
Tabel 4. 9.....	88
Tabel 4. 10.....	89
Tabel 4. 11.....	90
Tabel 4. 12.....	91
Tabel 4. 13.....	92
Tabel 4. 14.....	93
Tabel 4. 15.....	94
Tabel 4. 16.....	96
Tabel 4. 17.....	97
Tabel 4. 18.....	98
Tabel 4. 19.....	99
Tabel 4. 20.....	101
Tabel 4. 21.....	101
Tabel 4. 22.....	102
Tabel 4. 23.....	103
Tabel 4. 24.....	104
Tabel 4. 25.....	104
Tabel 4. 26.....	105
Tabel 4. 27.....	107
Tabel 4. 28.....	110
Tabel 4. 29.....	111

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	11
Gambar 2.1	45
Gambar 4. 1	95
Gambar 4. 2	99

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1: Jadwal Penelitian	137
Lampiran 2: Daftar Sampel Perusahaan.....	138
Lampiran 3: Daftar Sampel Perusahaan Sebelum Outlier	140
Lampiran 4: Tabulasi Data Variabel Penghindaran Pajak (Y).....	142
Lampiran 5: Tabulasi Data Variabel Masa Kerja Audit (X1), Opini Audit (X2), Ukuran KAP (X3), dan Gender Dewan Direksi (Z)	147
Lampiran 6: Uji Statistik Deskriptif.....	152
Lampiran 7: Common Effect Model	152
Lampiran 8: Fixed Effect Model.....	154
Lampiran 9: Random Effect Model	156
Lampiran 10: Uji Chow	158
Lampiran 11: Uji Hausman.....	158
Lampiran 12: Uji Lagrange Multiplier (Uji LM).....	159
Lampiran 13: Uji Normalitas	160
Lampiran 14: Uji Multikolinieritas	161
Lampiran 15: Uji Heteroskedastisitas	162
Lampiran 16: Uji Autokorelasi	162
Lampiran 17: Hasil Cek Plagiarisme	164
Lampiran 18: Daftar Riwayat Hidup	165

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Setiap tahunnya negara mengeluarkan pembiayaan untuk pengeluaran rutin negara maupun pengeluaran pembangunan dalam mengelola roda perekonomian, maka untuk hal tersebut negara membutuhkan dana (Nahumuri, 2019). Sumber pendapatan negara yang paling potensial salah satunya berasal dari pajak (Lestari dan Nedya, 2019). Di Indonesia, pajak menjadi sumber pendapatan terbesar diantara dua sumber pendapatan lainnya, yaitu hibah dan penerimaan negara bukan pajak PNBPN (Andharini dan Kanti, 2021). Dilihat dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun 2021, dari total penghasilan negara yakni Rp2.011,3 triliun, 76,96% bersumber dari pajak dengan realisasi penerimaan pajak mencapai Rp1.547,8 triliun (kemenkeu.go.id).

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 terkait Ketentuan Umum dan Cara Perpajakan, pajak didefinisikan sebagai “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Dapat ditarik kesimpulan dari deskripsi tersebut bahwa terdapat sisi dimana wajib pajak diwajibkan membayar pajaknya, di sisi lain pemerintah sebagai penerima pajak tidak berkewajiban memberikan timbal balik secara langsung. Hal ini memunculkan pandangan wajib

pajak untuk sebisa mungkin menurunkan beban pajak terutang (Lestari dan Nedya, 2019). Terlebih bagi wajib pajak badan seperti perusahaan yang tujuannya memperoleh laba, pajak akan dipandang sebagai suatu keharusan atau beban yang memberatkan (Dewi, 2019).

Terdapat perbedaan pandangan antara pemerintah dengan wajib pajak perusahaan mengenai pembayaran pajak. Dimana bagi perusahaan, pajak dipandang sebagai kewajiban yang dapat mengurangi keuntungan dan kenikmatan yang diperoleh dari hasil kerja kerasnya (Widuri *et al.*, 2019). Sedangkan bagi negara, pajak dianggap sebagai sumber pendanaan untuk mengelola kegiatan operasional negara (Puspita dan Febrianti, 2017). Perbedaan tujuan tersebut mengakibatkan perusahaan berupaya guna mengurangi kewajiban pajak terutang yang nantinya dibayarkan kepada negara (Supriyanto dan Christina, 2021),

Terdapat tiga cara yang biasa digunakan perusahaan untuk mengurangi dan meminimalisasi jumlah beban pajak terutang, yakni penghematan pajak (*tax saving*), penggelapan pajak (*tax evasion*), dan penghindaran pajak (*tax avoidance*) (Setyawan, 2020). Menurut Pohan (2018) penghematan pajak merupakan upaya yang dilakukan wajib pajak guna meminimalisasi kewajiban pajak serta memilih alternatif zona tarif pajak yang lebih rendah, yang dapat dilakukan dengan mengurangi atau bahkan tidak membeli produk-produk yang dikenakan PPN (pajak pertambahan nilai). Sedangkan penggelapan pajak merupakan cara ilegal yang dilakukan wajib pajak agar beban pajaknya dapat berkurang atau bahkan hilang, contohnya dengan mengurangi

pendapatan, mengakui beban pribadi sebagai beban perusahaan, menyimpan dua set buku (*double bookeeping*) (Setyawan, 2020).

Sementara penghindaran pajak menurut Pohan (2018) merupakan upaya yang dilaksanakan wajib pajak guna meminimalisasi kewajiban pajak dengan berupaya menghindari pengenaan pajak dengan mencari kelemahan (*grey area*) yang terdapat di perundang-undangan atau peraturan pajak. Penghindaran pajak memiliki dua sisi yang berlainan, di satu sisi penghindaran pajak dianggap sebagai pengurangan pdsajak secara eksplisit melalui perencanaan pajak secara legal, sehingga dapat dilakukan (Lee dan Kao, 2018). Sedangkan di sisi lain, penghindaran pajak dianggap ketidakpatuhan terhadap pajak dan justru mendapat pandangan yang buruk karena dapat menimbulkan konotasi buruk bagi reputasi perusahaan di mata publik.

Praktik penghindaran pajak memanfaatkan kelemahan yang terdapat dalam peraturan perpajakan, yakni memanfaatkan celah (*loopholes*) yang tidak diatur pada peraturan tersebut. Celah tersebut digunakan perusahaan guna mengefisiensikan kewajiban pajak yang wajib dibayar (Hasbi dan Fitriyanto, 2021). Perusahaan cenderung menyukai penghindaran pajak daripada penggelapan pajak, karena dirasa risikonya lebih rendah serta tidak dapat diklasifikasikan sebagai kegiatan ilegal yang melanggar hukum (Supriyanto dan Christina, 2021).

Penghindaran pajak dapat dikategorikan sebagai masalah yang unik dan kompleks, dikarenakan boleh dilakukan namun di sisi lain tidak diinginkan (Fauzan et al., 2019). Otoritas pajak menganggap bahwa penghindaran pajak merupakan tindakan tidak etis dan bertentangan dengan tujuan dibuatnya peraturan perpajakan (Turwanto

dan Alfian, 2022). Selain itu, meskipun penghindaran pajak tidak bertentangan dengan peraturan perpajakan namun apabila dilakukan secara besar-besaran akan berdampak signifikan terhadap penerimaan pajak negara, karena akan mengurangi tingkat kemaksimalan pemungutan pajak sehingga memunculkan ketimpangan antara target penerimaan pajak dengan realisasi penerimaan pajak (Ayuningsih, 2022).

Di Indonesia, praktik penghindaran pajak menjadi penyebab tidak tercapainya realisasi penerimaan pajak selama 11 tahun, yakni dari sejak 2008 hingga 2019 (Julita, 2020). Oleh sebab itu, aspek yang mempengaruhi wajib pajak guna melaksanakan upaya penghindaran pajak perlu diwaspadai (Supriyanto dan Christina, 2021). Berikut merupakan tabel APBN dan realisasi penerimaan pajak negara tahun 2013-2021.

Tabel 1. 1
Realisasi Penerimaan Pajak 2013-2021
dalam triliun rupiah

Tahun	APBN	Realisasi	Persentase
2021	1.444,5	1.547,8	107,2%
2020	1.404,5	1.285,1	91,5%
2019	1.786,4	1.546,1	86,5%
2018	1.618,1	1.518,8	93,9%
2017	1.472,7	1.343,5	91,2%
2016	1.539,2	1.285,0	83,5%
2015	1.489,3	1.240,4	83,3%
2014	1.246,1	1.146,8	92,0%
2013	1.148,4	1.072,1	93,4%

Sumber: kemenkeu.go.id

Dari tabel tersebut terlihat bahwa dari tahun 2013 hingga 2021, hanya pada tahun 2021 target anggaran penerimaan pajak dapat tercapai. Tidak tercapainya target

penerimaan pajak secara optimal dapat disebabkan karena tingginya kegiatan *shadow economy*, termasuk juga praktik penghindaran pajak (Kartiko, 2020).

Laporan Tax Justice Network dengan judul *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the name of Covid-19* menyatakan bahwa diperkirakan Indonesia mengalami kerugian sebesar US\$4,864 miliar setiap tahun disebabkan praktik penghindaran pajak. Dengan kerugian US\$4,785 miliar bersumber dari penghindaran pajak wajib pajak badan, dan sisanya US\$78,831 juta bersumber dari penghindaran pajak wajib pajak pribadi (Tax Justice Network, 2020).

Kemudian di tahun 2021, Tax Justice Network memperbarui laporannya mengenai daftar negara yang mengalami penghindaran pajak. Dalam laporannya, Indonesia diduga mengalami kerugian US\$2,216 miliar yang berasal dari penghindaran pajak wajib pajak badan (Tax Justice Network, 2021). Berdasarkan beredarnya temuan tersebut, Direktur Jenderal Pajak Suryo Utomo dalam konferensi APBN tahun 2020 menyatakan akan melakukan minimalisasi praktik penghindaran pajak dengan mengawasi dan memantau terhadap transaksi istimewa atau *transfer pricing* yang umum digunakan sebagai cara melakukan penghindaran pajak.

Adanya indikasi penghindaran pajak tersebut diperkuat dengan menurunnya *tax ratio* di Indonesia. Badan Pusat Statistik (BPS) melansir *tax ratio* pada tahun 2018 sebesar 10,24%, kemudian menurun di tahun 2019 menjadi 9,76%, menurun kembali pada tahun 2020 menjadi 8,33%, sampai pada tahun 2021 meningkat menjadi 9,11% (kemenkeu.go.id). Berbeda dengan negara lain termasuk di Asia Tenggara, *tax ratio* Indonesia tergolong rendah yang mengindikasikan rendahnya penerimaan pajak.

Salah satu indikator penyebab terjadinya penghindaran pajak adalah faktor kualitas pemeriksaan (Rizqia dan Lastiati, 2021). Kualitas audit merupakan performa auditor dalam melaksanakan audit yang mengacu terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Semakin berkualitas auditor dalam memberikan pelayanan kepada perusahaan, maka tindakan manipulasi laba untuk kepentingan pajak cenderung tidak dilakukan oleh perusahaan (Lestari dan Nedy, 2019).

DeAngelo (1981) menyatakan jika kualitas audit sebagai probabilitas nilai-pasar apabila laporan keuangan perusahaan terdapat kesalahan material maka auditor dapat menemukan serta melaporkannya. Sehingga penting untuk selektif dalam pemilihan auditor eksternal agar mendapatkan kualitas audit yang baik (Setyawan, 2020).

Sebagai pribadi maupun badan yang menjalankan profesinya untuk pihak lain, seluruh akuntan publik diwajibkan untuk memenuhi standar kode etik yang sudah ditetapkan. Kode etik akuntan Indonesia diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), dan Institut Akuntan Manajemen Indonesia (IAMI). Prinsip dasar etika akuntan terdiri dari lima prinsip, yaitu perilaku profesional, kerahasiaan, kompetensi dan kehati-hatian profesional, objektivitas, dan integritas (IAI, 2021). Kode etik tersebut diharapkan dapat diterapkan oleh seluruh akuntan di Indonesia sehingga akuntan dapat memberikan jaminan atas kegiatan profesionalnya. Namun realitanya, masih terdapat akuntan melakukan tugasnya tidak didasarkan pada kode etik yang berlaku (Susilawati et al., 2022).

Fenomena mengenai insiden kelalaian yang terjadi di Kantor Akuntan Publik (KAP) pernah terjadi di tahun 2018 pada Akuntan Publik (AP) Kanser Sirumpea dan KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan. Tersangka dibekukan izinnya selama 12 bulan dijatuhkan oleh Kementerian Keuangan terhadap AP Kanser Sirumpea. Selain itu KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan mendapatkan pemberian peringatan tertulis dengan kewajiban memperbaiki sistem pengendalian mutu KAP (pppk.kemenkeu.go.id).

Sanksi tersebut diberikan setelah adanya temuan terkait kesalahan audit terhadap laporan keuangan PT Garuda Indonesia tahun buku 2018. Dimana ditemukan fakta bahwa PT Garuda mengakui pendapatan terkait kerjasama dengan PT Mahata Aero Teknologi untuk pendanaan yang diperoleh PT Garuda setelah penandatanganan kontrak. Sehingga pengakuan itu berpengaruh pada laporan laba rugi PT Garuda tahun 2018 yang tidak sesuai kenyataannya (pppk.kemenkeu.go.id).

Karakteristik audit menggambarkan ciri dari seorang auditor dilihat dari penugasan dari KAP dan telah berpengalaman dalam menerima tugas melakukan audit pada sebuah laporan keuangan dan keahliannya pada suatu perusahaan (Cahyadi *et al.*, 2020). Karakteristik audit diantaranya yakni masa perikatan audit, opini audit, serta ukuran KAP.

Seorang auditor yang memiliki lebih banyak masa jabatan di perusahaan klien dapat memberikan saran yang lebih baik kepada klien mengenai masalah perpajakan (Salehi *et al.*, 2019). Masa perikatan auditor dengan perusahaan yang berlangsung bertahun-tahun menciptakan kedekatan dan pemahaman yang lebih baik satu sama lain.

Hal tersebut dapat menjadi permasalahan ketika kedekatan tersebut memengaruhi sikap independensi auditor (Lestari dan Nedy, 2019). Goyahnya independensi auditor dapat berdampak pada menurunnya kualitas audit dan pendapatnya yakni opini audit mengenai adanya temuan pada laporan keuangan kliennya, tidak terkecuali tentang upaya penghindaran pajak.

Penelitian yang menguji masa perikatan audit pada penghindaran pajak telah diteliti oleh Salehi et al. (2019), penelitian tersebut mengungkapkan bahwa masa perikatan audit mempunyai dampak positif terhadap penghindaran pajak. Hasil riset tersebut sesuai dengan riset Lestari dan Nedy (2019); Lee dan Kao (2018); serta Hasbi dan Fitriyanto (2021).

Kesimpulan akhir prosedur audit yang dilaksanakan oleh auditor independen atas kewajaran laporan keuangan klien (perusahaan) yang telah disusun oleh manajemen dalam segala hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum disebut dengan opini audit (Ramadhani, 2021). Opini tersebut dapat digunakan oleh pengguna internal maupun eksternal untuk memahami kinerja perusahaan pada periode tertentu, sehingga mampu menjadi tolak ukur dalam pengambilan keputusan. Apabila perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak, maka akan menyebabkan menurunkan transparansi pelaporan keuangan yang mengarah pada pemberian opini oleh auditor (Salehi et al., 2019).

Salehi et al. (2019) telah melaksanakan penelitian mengenai dampak opini audit pada penghindaran pajak, penelitian tersebut memperoleh hasil bahwa opini audit berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Hasil temuan tersebut sesuai

dengan riset yang dilaksanakan Riguen et al. (2021) dengan variabel opini audit yang dimodifikasi, hasilnya membuktikan bahwa apabila perusahaan melakukan penghindaran pajak dengan tingkat tinggi maka perusahaan tersebut lebih mungkin menerima opini audit yang dimodifikasi. Hasil yang sama ditemukan oleh Ji (2019). Penelitian lain dilakukan Khan dan Chen (2017) yang mengungkapkan bahwa opini audit yang dimodifikasi dapat memediasi hubungan rotasi audit terhadap penghindaran pajak.

Penelitian DeAngelo (1981) menemukan bahwa ukuran KAP memiliki dampak terhadap kualitas audit. KAP yang termasuk dalam jajaran *Big Four* mendapatkan reputasi yang baik oleh masyarakat, laporan keuangan yang diaudit KAP *Big Four* dianggap memiliki kredibilitas tinggi (Lestari dan Nedy, 2019). Selain itu, KAP dengan ukuran besar mempunyai power serta sumber daya yang besar yang dapat meningkatkan kemungkinan terungkapnya kesalahan yang dilakukan oleh kliennya, termasuk penghindaran pajak perusahaan (Suyadnya dan Supadmi, 2017).

Penelitian mengenai hubungan ukuran KAP dengan penghindaran pajak telah diteliti oleh Poon et al. (2021) yang memperoleh hasil bahwa ukuran KAP berdampak negatif pada penghindaran pajak. Hasil yang sama diperoleh oleh Rizqia dan Lastiati (2021). Penelitian lain dilakukan oleh Lestari dan Nedy (2019), dan Widuri et al. (2019) yang menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak. Hasil yang relevan diperoleh Aurellia dan Sambuaga (2022) yang membuktikan bahwa ukuran KAP memiliki pengaruh pada penghindaran pajak.

Penghindaran pajak yang dilaksanakan oleh perusahaan secara tidak langsung dibawah kendali pimpinan perusahaan. Skema penghindaran pajak dapat direncanakan oleh dewan direksi (Anjani, 2018). Terdapat beberapa faktor yang dapat memengaruhi dewan direksi dalam melaksanakan tugasnya, salah satunya adalah keberagaman gender. Dalam hubungannya dengan penghindaran pajak perusahaan, gender dewan direksi diharapkan dapat memoderasi pengaruh karakteristik audit yakni masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP pada penghindaran pajak.

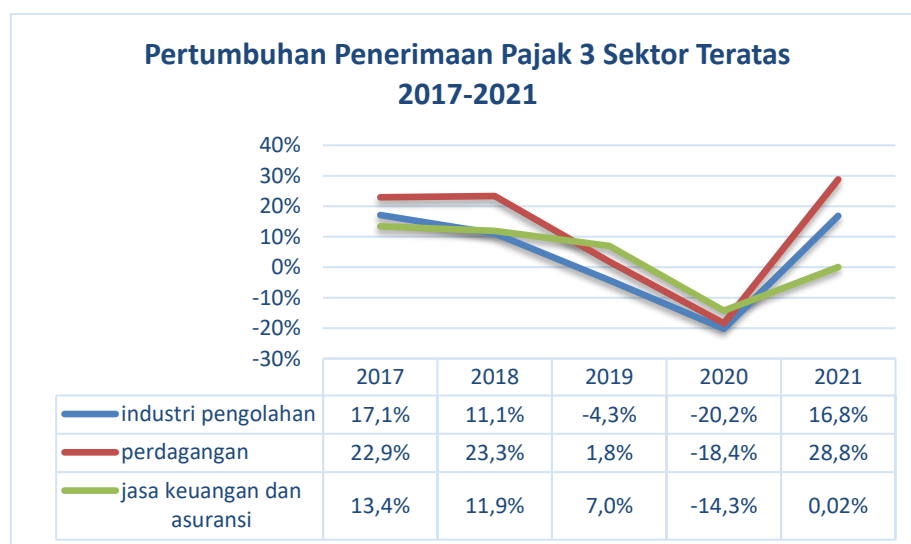
Riguen et al. (2021) menelaah mengenai dampak karakteristik audit pada penghindaran pajak badan dengan moderasi gender dewan. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa karakteristik audit memengaruhi penghindaran pajak perusahaan. Dua diantaranya adalah opini audit dan rotasi audit berdampak positif pada penghindaran pajak. Kemudian spesialisasi audit dan biaya audit berdampak negatif. Keberagaman gender dewan atau *board gender diversity* (BGD) memoderasi hubungan variabel rotasi audit, spesialisasi audit, dan biaya audit dengan penghindaran pajak perusahaan, kecuali untuk variabel opini audit. Dalam analisis tambahan, ditemukan bahwa karakteristik audit memiliki hubungan yang lebih jelas dengan penghindaran pajak perusahaan ketika tingkat BGD lebih tinggi.

Setelah melihat perbedaan perolehan penelitian yang telah dijabarkan sebelumnya, penelitian ini nantinya akan mengkaji lebih lanjut tentang pengaruh karakteristik audit pada penghindaran pajak. Selanjutnya yang menjadi pembeda penelitian ini dengan penelitian yang telah ada adalah adanya gender dewan direksi sebagai variabel moderasi yang akan menghubungkan karakteristik audit dengan

penghindaran pajak. Gender dipandang tidak hanya dari perbedaan laki-laki dan perempuan dalam konstruksi sosial budaya, tetapi juga rotasi tugas dan perbedaan perilaku yang dapat memengaruhi terjadinya penghindaran pajak.

Penelitian ini dilaksanakan terhadap perusahaan yang bergerak di bidang keuangan. Sektor keuangan termasuk dalam sektor industri jasa yang perusahaannya telah tercatat di BEI. Subsektor dalam sektor keuangan meliputi subsektor *banks*, *consumer financing*, *bussines financing*, *investment services*, *insurance*, dan *holding and investment companies* (idx.co.id). Perusahaan di sektor keuangan berperan penting dalam pertumbuhan ekonomi regional. Sektor keuangan juga menjadi salah satu dari 12 sektor penyokong penerimaan pajak di Indonesia. Bahkan dalam 5 tahun terakhir, sektor keuangan selalu menjadi peringkat ketiga dalam penerimaan pajak, setelah sektor industri pengolahan dan perdagangan.

Gambar 1.1
Pertumbuhan pajak sektoral 3 teratas tahun 2017-2021



Sumber: kemenkeu.go.id/apbnkita dan data diolah, 2023

Pada Gambar 1.1 di atas dapat dilihat bahwa dari ketiga sektor teratas penerimaan negara, sektor keuangan merupakan sektor yang paling stabil dalam memberikan kontribusi penerimaan pajak negara. Hal ini menunjukkan bahwa sektor jasa keuangan memiliki peran yang signifikan pada aktivitas perekonomian Indonesia, pada umumnya dan APBN, pada khususnya. Oleh karena pentingnya sektor keuangan di negara ini, sektor keuangan memiliki peraturan dan regulasi yang cukup ketat, terutama dari sisi kesehatan perusahaan. Saat ini sektor keuangan memiliki lembaga mandiri yang secara khusus mengawasi sektor keuangan, yakni Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Karena sektor keuangan sangat berperan penting dalam perekonomian negara, terlebih pada penerimaan pajak, hal tersebut yang menarik untuk diteliti lebih dalam, sehingga penelitian ini memilih sektor keuangan sebagai objek penelitian.

Pemilihan periode 2019-2021 disebabkan oleh beberapa hal yakni dimulai sejak tahun 2019 adanya wabah pandemi Covid-19 telah berdampak pada stabilitas ekonomi dan penerimaan negara. Kemudian pada tahun 2020 pemerintah mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 23 Tahun 2020 Terkait Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Virus Covid-19. Pemberian insentif pajak tersebut sebagai respons dari pemerintah atas menurunnya produktivitas para pelaku usaha, yang kemudian diperpanjang hingga tahun 2021 dengan PMK No. 82/PMK.03/2021. Selain itu pemilihan tahun 2019-2021 karena menggambarkan kondisi yang relatif baru di bidang perpajakan. Dilihat dari ketersediaan dan kelengkapan data penelitian, periode ini dapat dikatakan periode terkini yang datanya dapat diakses lebih mudah serta lengkap.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Salehi et al. (2019) yang telah melakukan penelitian terhadap karakteristik auditor pada penghindaran pajak di perusahaan Iran. Karakteristik audit yang digunakan yakni audit tenur, *auditor industry specialization*, dan opini audit. Penelitian ini juga berpedoman terhadap penelitian Riguen et al. (2021) yang melakukan penelitian terhadap pengaruh karakteristik audit pada penghindaran pajak dengan moderasi gender dewan. Penelitian tersebut menggunakan biaya audit, spesialisasi audit, opini audit, serta rotasi audit untuk menggambarkan karakteristik audit. Selain itu, penelitian Suyadnya dan Supadmi (2017) yang meneliti dampak besaran KAP, biaya audit, dan audit tenure pada penghindaran pajak juga menjadi acuan untuk penelitian ini.

Merujuk pada ketiga penelitian tersebut, penelitian ini meneliti pengaruh karakteristik audit yakni masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak menggunakan variabel moderasi gender dewan direksi. Tidak digunakannya variabel biaya audit dikarenakan pada sektor keuangan, perusahaan yang menyajikan biaya audit terpisah hanya terdapat pada beberapa perusahaan. Umumnya perusahaan menyajikan biaya audit pada akun biaya profesional.

Selain itu, penelitian ini tidak menggunakan variabel spesialisasi industri auditor karena dari 26 KAP berbeda yang mengaudit 57 perusahaan sampel, hanya 1 KAP atau auditor yang mengaudit 15% dari total perusahaan. KAP tersebut adalah Ernest & Young yang mengaudit 18,7%. Dimana menurut Crosswell (1995) auditor dikatakan spesialis apabila mengaudit 15% dari total perusahaan yang terdapat dalam industri.

Berlandaskan uraian permasalahan yang telah dijabarkan, penelitian ini mengangkat judul **“Analisis Pengaruh Karakteristik Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Variabel Moderasi Gender Dewan Direksi”**. Tujuan penelitian ini adalah guna mengkaji serta menganalisis kembali terkait praktik penghindaran pajak, apakah dipengaruhi oleh karakteristik audit yakni masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP, dengan dimoderasi dengan gender dewan direksi. Sektor keuangan yang terdata pada BEI dipilih menjadi objek penelitian ini, dengan periode 2019-2021. Data yang digunakan untuk dianalisis yakni laporan keuangan perusahaan dan laporan tahunan perusahaan (*annual report*).

1.2 Identifikasi Masalah

Berdasar pada uraian permasalahan yang sudah dijabarkan, maka permasalahan dalam penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Realisasi penerimaan pajak negara selama 2013-2020 tidak mencapai target. Selain itu menurut laporan Tax Justice Network, Indonesia diperkirakan mengalami kerugian US\$4,864 miliar per tahun disebabkan penghindaran pajak. Salah satu penyebab terjadinya hal tersebut adalah kurangnya kesadaran pentingnya pajak dimana wajib pajak menganggap pajak sebagai keharusan yang akan mengurangi keuntungan dengan timbal balik secara tidak langsung, sehingga menimbulkan terjadinya perilaku penghindaran pajak.
2. Temuan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya memiliki perbedaan dan saling bertentangan, sehingga memerlukan penyelidikan lebih lanjut tentang

moderasi gender dewan direksi pada pengaruh karakteristik pajak terhadap penghindaran pajak.

1.3 Batasan Masalah

Memandang luasnya masalah yang terdapat pada penelitian ini, maka dilakukan batasan masalah dengan maksud agar penelitian tetap terpusat. Berikut batasan masalah penelitian ini:

1. Sampel yang dikaji merupakan perusahaan sektor keuangan yang tercatat pada BEI periode 2019-2021, dengan berbagai kriteria yakni: 1) Perusahaan sektor keuangan yang tercatat pada BEI periode 2019-2021; 2) Perusahaan tidak delisting; 3) Perusahaan mempublikasikan laporan keuangan dan laporan tahunan (*annual report*) periode 2019-2021 secara berurutan; 4) Perusahaan tidak mengalami kerugian atau laba sebelum pajak negatif atau nol selama periode penelitian; 5) Perusahaan yang menampilkan pembayaran pajaknya dalam laporan arus kas serta; 6) Perusahaan yang membayar pajak penghasilan dalam periode 2019, 2020 dan/atau 2021.
2. Penelitian mengambil variabel penghindaran pajak untuk menjadi variabel dependen. Kemudian variabel independen yang digunakan yakni masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP. Selain itu penelitian menggunakan variabel moderasi yang menjadi penghubung diantara variabel dependen dan independen, yakni gender dewan direksi

1.4 Rumusan Masalah

Berdasar pada permasalahan penelitian tersebut, maka penelitian ini memiliki rumusan permasalahan yakni:

1. Apakah masa perikatan audit berpengaruh terhadap perilaku penghindaran pajak?
2. Apakah opini audit berpengaruh terhadap perilaku penghindaran pajak?
3. Apakah ukuran KAP berpengaruh terhadap perilaku penghindaran pajak?
4. Apakah gender dewan direksi mampu memoderasi masa perikatan audit terhadap perilaku penghindaran pajak?
5. Apakah gender dewan direksi mampu memoderasi opini audit terhadap perilaku penghindaran pajak?
6. Apakah gender dewan direksi mampu memoderasi ukuran KAP terhadap perilaku penghindaran pajak?

1.5 Tujuan Penelitian

Berdasar uraian rumusan permasalahan sebelumnya, penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Guna menguji serta menganalisis dampak masa perikatan audit pada perilaku penghindaran pajak.
2. Guna menguji serta menganalisis dampak opini audit pada perilaku penghindaran pajak.

3. Guna menguji serta menganalisis dampak ukuran KAP pada perilaku penghindaran pajak.
4. Guna menguji serta menganalisis kemampuan gender dewan direksi memoderasi masa perikatan audit pada perilaku penghindaran pajak.
5. Guna mengkaji serta menganalisis kemampuan gender dewan direksi memoderasi opini audit pada perilaku penghindaran pajak.
6. Guna mengkaji serta menganalisis kemampuan gender dewan direksi memoderasi ukuran KAP terhadap perilaku penghindaran pajak.

1.6 Manfaat Penelitian

Dengan adanya penelitian ini, diharapkan mampu memberi manfaat kepada berbagai pihak yakni sebagai berikut:

1. Manfaat Teoritis

Hasil penelitian diharapkan mampu menambah wawasan dan pengetahuan serta dapat memberikan pemaparan serta keahaman lebih dalam terkait karakteristik audit yang berdampak pada perilaku penghindaran pajak di perusahaan sektor keuangan yang terdata di BEI. Diharapkan juga penelitian ini dapat memperluas wawasan terkait literasi serta dasar yang telah berlaku sebelumnya, sehingga dapat dipakai untuk acuan dan refensi selanjutnya yang memiliki keterkaitan hubungan dengan penghindaran pajak.

2. Manfaat Praktis

- a. Bagi Investor

Dengan adanya penelitian ini, investor dapat memahami dengan baik perusahaan mana yang memiliki informasi keuangan yang lebih andal dan perusahaan mana yang memiliki tingkat penghindaran pajak yang tinggi.

b. Auditor Independen

Penelitian ini diharapkan dapat memberi inspirasi bagi peran auditor dalam pengungkapan dan pemberian solusi mengenai praktik penghindaran pajak oleh klien.

c. Manajemen Perusahaan

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan untuk referensi dalam memilih auditor independen. Selain itu juga diharapkan dapat menjadi acuan bagi manajemen untuk mengelola pajak perusahaan secara tepat.

1.7 Jadwal Penelitian

Terlampir

1.8 Sistematika Penulisan Skripsi

Sistematika penulisan dalam penelitian ini akan dibagi dalam lima bab untuk mempermudah dan memperjelas pembahasan, yaitu sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Terdiri dari pendahuluan yang memiliki penjelasan yaitu latar belakang, identifikasi permasalahan, batasan permasalahan, rumusan permasalahan, maksud penelitian, pemanfaatan penelitian, penjadwalan penelitian serta tatanan penulisan.

BAB II KAJIAN PUSTAKA

Terdiri dari penjelasan teori, penelitian yang relevan, kerangka penelitian, serta pengembangan hipotesis.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini menjelaskan mengenai jenis penelitian, populasi dan sampel, metode mengambil sampel, variabel penelitian, definisi operasional variabel, serta teknik analisis data.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Terdiri dari hasil penelitian serta penjelasan dan pemahaman mengenai hasil penelitian yang diperoleh.

BAB V PENUTUP

Terdiri dari penjelasan mengenai tanggapan, saran, serta implikasi adanya penelitian.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Agensi (*Agency Theory*)

Teori agensi memaparkan hubungan pihak prinsipal dengan pihak agen, dimana pihak prinsipal, yaitu pemilik saham, memiliki kontrak dengan pihak agen, yaitu manajemen. Jensen dan Meckling di tahun 1976 memperkenalkan konsep teori agensi ini. Teori agensi memiliki definisi yaitu dimana prinsipal mengikutsertakan atau melibatkan agen untuk melakukan beberapa jasa guna kepentingannya dan menjalankan perusahaan untuk mencapai tujuan meningkatkan secara maksimal keuntungan prinsipal (Poon et al., 2021).

Jensen dan Meckling yang memperkenalkan teori agensi ini menganggap bahwa ‘akan muncul adanya asimetri informasi, yaitu agen (manajemen) yang menjalankan usaha perusahaan akan memperoleh lebih banyak informasi tentang perusahaan daripada prinsipal (pemilik saham)’. Permasalahannya adalah manajemen terkadang tidak seluruhnya memberikan laporan yang sesuai dengan kondisi yang sebenarnya di dalam perusahaan. Para pemilik saham sudah pasti memiliki harapan besar agar manajemen dapat bekerja secara baik dan benar, sehingga dapat meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan para pemilik saham. Namun, manajemen justru dapat pula melakukan hal yang hanya berfokus pada dirinya sendiri, yaitu meluruskan jalan demi kemakmuran manajemen itu sendiri (Setyawan, 2020).

Teori agensi dalam lingkup penghindaran pajak muncul ketika adanya asimetri kepentingan antara pemilik saham dan manajemen (Dewi, 2019). Armstrong et al. (2015) dalam Poon et al. (2021) mengungkapkan bahwa alasan yang memicu manajer melakukan penghindaran pajak adalah karena mereka mencoba menunjukkan manfaat atau keuntungan setelah pajak jangka pendek yang cukup besar dengan mengurangi utang pajak.

2.1.2 Teori Feminisme

Menurut Chinn dan Wheeler (1985) feminisme dapat didefinisikan sebagai pandangan dunia yang menghargai perempuan dan menentang ketidakadilan berdasarkan gender. Ideologi feminisme bertentangan dengan sistem dan ideologi yang ditentukan laki-laki yang secara sistematis dapat menurunkan derajat atau bahkan menindas perempuan. Teori feminisme tidak menolak pentingnya hubungan antar manusia yang intim dan *support network* yang saling mendukung, tapi mempertanyakan dan memperjuangkan keharusan sosial dalam dunia yang patriarki yakni yang menciptakan dan mempertahankan tirani atas perempuan (Chinn dan Wheeler, 1985).

Teori feminisme kerap dikaitkan dengan hak-hak perempuan, dimana perempuan mempunyai hak yang setara dengan laki-laki dalam setiap aspek kehidupan. Perempuan dikatakan mempunyai derajat dan kedudukan yang sama dengan laki-laki, sehingga seharusnya terdapat kesetaraan hak-hak maupun kewajiban antara perempuan dan laki-laki dalam segala bidang, tak terkecuali pada jabatan atau posisi dalam lingkup

perusahaan (Winasis dan Yuyyetta, 2017). Kamayanti (2013) dalam Rahayu (2020) menyatakan bahwa teori feminisme dikategorikan dalam teori akuntansi kritis yang menyoroti peran perempuan dalam perusahaan dan bagaimana pengaruhnya terhadap kinerja perusahaan serta laporan keuangan perusahaan.

Kemudian mengenai hubungannya dengan penghindaran pajak, teori feminisme menyatakan bahwa adanya wanita dalam manajemen perusahaan akan berpengaruh baik terhadap pengelolaan perusahaan sehingga dapat menaikkan kinerja perusahaan, hal tersebut karena wanita diduga mampu meningkatkan kemampuan manajerial yang akan digunakan untuk mengelola perusahaan (Rahayu, 2020). Salah satu indikator kinerja perusahaan yang baik adalah tidak adanya upaya penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan (Prasetya, 2019).

2.1.3 Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Sumber penerimaan negara paling besar bersumber dari pembayaran pajak (Lestari dan Nedy, 2019). Namun, terkadang wajib pajak enggan membayarkan kewajiban pajaknya karena berbagai alasan. Sidanti dan Hatmawan (2017) mengatakan bahwa ketidakpatuhan pajak merupakan tindakan tidak patuh hukum dan perundang-undangan negara dengan upaya agar tidak membayar pajak serta berusaha tidak melaporkan pendapatan sebenarnya sehingga memengaruhi beban pajak. Ketidakpatuhan pajak yang tergolong tindakan legal adalah penghindaran pajak (Tebiono dan Sukadana, 2019), sedangkan tindakan ilegal adalah penggelapan pajak.

Penghindaran pajak merupakan suatu usaha untuk mengurangi, meringankan, atau meniadakan kewajiban pajak dengan memanfaatkan keuntungan dari celah (*loopholes*), ambiguitas, anomali, atau kekurangan lain dalam peraturan perpajakan yang berlaku sehingga legal untuk dilakukan (Richmadenda dan Pratomo, 2018). Hasbi dan Fitriyanto (2021) mengatakan bahwa penghindaran pajak dapat didefinisikan sebagai praktik yang diupayakan wajib pajak dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan untuk meminimalkan jumlah pajak yang terutang. Praktik penghindaran pajak dapat dipandang sebagai suatu tindakan yang kompleks sekaligus unik, karena legal atau boleh dilakukan tetapi pada dasarnya tidak diharapkan (Fauzan et al., 2019).

Dalam upaya perusahaan melakukan penghindaran pajak, maka perusahaan-perusahaan akan membuat perencanaan pajak, agar pembayaran pajak dapat seminimal mungkin (Setyawan, 2020). Tindakan penghindaran pajak ini dapat memberikan indikasi keuntungan bagi perusahaan mengurangi pembayaran beban pajak sehingga laba yang dihasilkan akan meningkat. Hal ini dipengaruhi oleh dorongan dan keinginan manajer untuk mencapai angka laba yang lebih tinggi guna mensejahterakan pemegang saham (Lestari dan Nedy, 2019).

Komite urusan fiskal dari Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) mengatakan terdapat tiga karakter penghindaran pajak (*Council of Executive Secretaries of Tax Organization*, 1991 dalam Purwanti dan Sugiyarti, 2017):

1. Terdapat unsur artifisial dimana seakan-akan berbagai peraturan terdapat di dalamnya padahal tidak, hal tersebut dapat terjadi karena ketiadaan penjelasan mengenai faktor pajak.
2. Memanfaatkan celah-celah yang dapat dimanfaatkan (*loopholes*) dalam perundang-undangan atau dengan menggunakan cara legal dengan menggunakan hal-hal yang tidak diatur dalam peraturan dengan berbagai tujuan, yang sebenarnya hal tersebut bukan maksud dari pembuatan peraturan.
3. Para konsultan membantu perusahaan dengan memberi tahu celah bahkan cara yang dapat digunakan untuk mempraktikkan penghindaran pajak, dengan syarat perusahaan merahasiakannya serapat mungkin.

Terdapat berbagai penyebab terjadinya penghindaran pajak, yakni tarif pajak yang terlalu tinggi, hukum perundang-undangan yang tidak tepat, hukuman yang diberikan tidak menimbulkan efek jera, dan adanya ketidakadilan bagi wajib pajak (Harry, 2022). Jika hal tersebut terjadi, maka kemungkinan penghindaran pajak akan lebih banyak dilakukan. Menurut Harry (2022), Indonesia kerap mengalami kasus penghindaran pajak yang dilakukan dengan berbagai cara, salah satunya dengan tidak melaporkan pendapatan wajib pajak sesungguhnya sehingga dapat memengaruhi beban pajak, yang berdampak pada menurunnya potensi penerimaan pajak dan tidak maksimalnya realisasi penerimaan pajak negara.

2.1.4 Masa Perikatan Audit

Dalam penelitian yang dilakukan Aggreh (2019), masa perikatan audit tergolong sebagai salah satu karakteristik audit. Masa perikatan audit merupakan jangka waktu kontrak kerja antara auditor dengan *auditee* (perusahaan) yang dapat diukur dengan jumlah tahun berturut-turut (Lestari dan Nedy, 2019). Dalam istilah lain menyebutkan masa perikatan audit sebagai *audit tenure*.

Ketentuan mengenai masa perikatan audit telah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 Pasal 3. Dimana dalam peraturan ini disebutkan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas oleh KAP paling lama adalah 6 (enam) tahun buku berturut-turut dengan masa tunggu 1 (satu) tahun, kemudian oleh seorang akuntan publik paling lama adalah 3 (tiga) tahun buku berturut-turut dengan masa tunggu 1 (satu) tahun.

Selanjutnya terdapat ketentuan lain yang mengatur mengenai masa perikatan audit yakni dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 11. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa pemberian jasa audit atas laporan keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang akuntan publik dibatasi paling lama adalah 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

Lamanya kerjasama akan menciptakan kedekatan dengan manajemen yang dapat menyebabkan auditor cenderung memerhatikan kepentingan manajemen daripada kepentingan publik (Lestari dan Nedy, 2019). Poon et al. (2021) menyatakan bahwa kecurigaan auditor dapat menurun seiring berjalannya waktu, dalam hal ini karena ikatan dengan jangka waktu yang panjang antara auditor dan klien. Hal tersebut

dapat menurunkan sikap independen seorang auditor. Sikap independensi auditor yang dapat dikurangi karena lamanya kerjasama yang dilakukan dengan perusahaan kemungkinan akan memengaruhi kualitas dan kompetensi kerja dalam mengaudit dan mengungkapkan kesalahan-kesalahan yang terdapat dalam laporan keuangan perusahaan turut (Lestari dan Nedy, 2019).

2.1.5 Opini Audit

Opini audit dapat didefinisikan sebagai simpulan akhir dari proses audit yang dikeluarkan oleh auditor independen setelah mengaudit laporan perusahaan klien, laporan keuangan yang disusun oleh manajemen klien tersebut harus sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum sehingga dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan tersebut wajar dalam semua hal yang material (Ramadhani, 2021). Menurut Salehi et al. (2019), opini audit adalah produk akhir dari proses audit, yang dapat menambah kredibilitas laporan keuangan karena mencerminkan sikap independen auditor terhadap laporan keuangan. Terdapat dua jenis opini audit menurut Standar Audit (SA) 700 (IAPI, 700) dan SA 705 (IAPI, 705) yang berlaku untuk audit atas laporan keuangan, yaitu:

1. Opini tanpa modifikasi (*unmodified opinion*)

Opini tanpa modifikasian diberikan jika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan klien telah disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku yakni SAK ETAP atau SAK berbasis IFRS.

2. Opini dengan modifikasian (*modified opinion*)

Terdapat tiga jenis opini modifikasian yakni opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar, dan opini tidak menyatakan pendapat.

Opini audit yang diperoleh perusahaan dapat digunakan oleh *shareholder* untuk mempertimbangkan keputusan investasinya pada suatu perusahaan (Astari dan Latrini, 2017). Salehi et al. (2019) menemukan bahwa ketika perusahaan ingin terlibat atau bahkan sudah terlibat dalam praktik penghindaran pajak, kualitas transparansi pelaporan keuangan akan menurun. Transparansi laporan keuangan memiliki dampak terhadap opini yang akan dikeluarkan oleh auditor.

Menurut Chan et al. (2016) dalam Poon et al. (2021), opini audit yang tidak berkualitas akan membuat pihak lain meragukan kebenaran status keuangan dan laporan kinerja perusahaan. Lebih jauh lagi hal tersebut dapat menyebabkan otoritas pajak memerhatikan potensi pelanggaran pajak yang dilakukan perusahaan.

2.1.6 Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

DeAngelo dalam penelitiannya tahun 1981 mengatakan bahwa ukuran kantor akuntan publik (KAP) dapat menjadi indikator kualitas audit dari sebuah akuntan publik. Ukuran KAP dapat disebut berukuran besar apabila KAP tersebut berafiliasi dengan *Big Four Accounting firm*, memiliki berbagai cabang, memiliki tenaga kerja profesional lebih dari 25 orang, serta kliennya adalah perusahaan-perusahaan besar (Rahman, 2019). Sementara KAP dikatakan kecil apabila tidak memiliki kriteria seperti kantor akuntan publik besar.

Perusahaan berusaha meningkatkan kredibilitas laporan keuangannya agar dipandang baik oleh pengguna laporan keuangan, meningkatkan kredibilitas laporan keuangan dapat dilakukan dengan menunjuk kantor akuntan yang mempunyai kredibilitas yang tinggi (Joher et al., 2000). KAP *Big Four* merupakan KAP yang berukuran besar, dimana KAP besar memiliki kualitas kompetensi auditor yang baik seperti pengalaman, pelatihan, dan pengakuan internasional (Rizqia dan Lastiati, 2021).

Umumnya KAP *Big four* dipandang mempunyai reputasi yang baik dalam lingkungan bisnis karena dianggap memiliki keunggulan dan kualitas tinggi dalam mengaudit laporan keuangan. Maka KAP *Big four* akan berupaya untuk menjaga nama baik atau *image* dengan menjaga independensinya (Lestari dan Nedy, 2019). Biasanya sebagian besar perusahaan akan lebih memilih KAP yang tergolong jajaran KAP *Big Four*, karena diyakini akan lebih berhati-hati dalam memberikan opini mengenai kelangsungan hidup perusahaan yang diaudit (Astari dan Latrini, 2017).

Big Four merupakan julukan yang diberikan kepada empat KAP terbesar di Amerika, diantaranya yakni Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young (EY), Price Waterhouse Coopers (PwC), dan Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG). KAP *Big Four* yang berafiliasi dengan auditor di Indonesia antara lain (Zaneta, 2022; Fitriana dan Bahri, 2022):

1. Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio dan Rekan (KAP Imelda dan Rekan).

2. Ernst & Young (EY) berafiliasi dengan KAP Purwantono, Sungkoro, dan Surja.
3. Price Waterhouse Coopers (PwC) bekerjasama dengan KAP Tanudiredja, Wibisena, Rintis, dan Rekan.
4. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) bekerjasama dengan KAP Siddharta Widjaja dan Rekan.

2.1.7 Gender Dewan Direksi

Dewan direksi memiliki peran penting dalam mekanisme tata kelola perusahaan. Fungsi utama dari dewan direksi adalah menentukan arah kebijakan terhadap operasional perusahaan dan strategi sumber daya yang dimiliki perusahaan, baik untuk jangka panjang ataupun jangka pendek (Mafruhah, 2020). Dewan direksi juga bertanggung jawab untuk menunjuk auditor eksternal, berpartisipasi dengan auditor eksternal, menunjuk komite audit untuk berkolaborasi dengan auditor eksternal, dan menyetujui biaya audit (Lai et al., 2017).

Dewan direksi yang beragam secara fungsional mampu meningkatkan tata kelola perusahaan (Riguen et al., 2021). Goyal et al. (2019) dalam penelitiannya menemukan bahwa anggota dewan menganggap keragaman pengalaman fungsional sebagai persyaratan penting untuk efektivitas peran dewan. Isu kesetaraan gender masih menjadi salah satu isu yang hangat diperbincangkan di tempat kerja mengingat kesetaraan gender di Indonesia masih cukup rendah (Aurellia dan Sambuaga, 2022).

Keberagaman gender pada posisi dewan perusahaan menjadi penting karena kehadiran wanita dalam struktur dewan telah membuktikan bahwa baik wanita maupun pria memiliki kesempatan yang sama untuk menempati posisi dewan dan memiliki hak serta kewajiban yang sama untuk menduduki manajemen puncak (Pertiwi dan Prihandini, 2021). Keberagaman gender dewan direksi dalam perusahaan akan berdampak pada perspektif yang beragam pula mengenai penciptaan ide maupun pemecahan masalah yang ada. Dengan adanya diversitas gender dewan direksi, diharapkan mampu memberikan pertimbangan yang lebih baik dalam pengambilan keputusan (Aurellia dan Sambuaga, 2022).

Umumnya posisi dewan direksi diduduki oleh pria, keberadaan dewan direksi wanita dapat menambah variasi sumber daya perusahaan dan memunculkan perspektif yang beragam dalam mengelola sumber daya, sehingga dapat dimanfaatkan secara lebih efektif dan efisien (Agyemang-Mintah dan Schadewitz, 2018). Eksistensi wanita dalam dewan direksi perusahaan dianggap mampu memberikan warna baru dalam pengambilan keputusan, menjadikan dewan direksi wanita dapat mengurangi peluang konflik yang kerap terjadi antara manajemen dengan pemegang saham (Aurellia dan Sambuaga, 2022).

Selain itu, menggunakan teori feminisme dapat dikatakan bahwa eksistensi wanita dalam jajaran tinggi dalam perusahaan dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Dewan direksi wanita telah mencapai pendidikan tingkat tinggi, seperti gelar sarjana, gelar master, pascasarjana, dan lainnya, oleh karena itu dianggap profesional dan berpengalaman dalam membuat keputusan penting di dewan (Solimene et al., 2017),

serta kedudukannya setara dengan dewan direksi pria. Para wanita di dewan direksi cenderung mengurangi risiko laporan keuangan yang dimanipulasi, karena wanita lebih ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme (Nehme dan Jizi, 2018).

Lai et al. (2017) menemukan bahwa perusahaan dengan dewan direksi yang beragam gender membayar biaya audit yang lebih tinggi serta akan menunjuk auditor spesialis dibandingkan dengan rekan auditornya sendiri. Temuan tersebut menunjukkan bahwa keberagaman gender dewan direksi cenderung menuntut kualitas audit yang lebih tinggi.

2.2 Penelitian Yang Relevan

Penelitian sebelumnya yang telah dilakukan pada penghindaran pajak, masa perikatan audit, opini audit, ukuran KAP, dan gender dewan direksi, dalam penelitian ini dijadikan sebagai sumber pendukung serta referensi, diantara yakni:

1. Penelitian yang dilakukan oleh Aurellia dan Sambuaga (2022)

Menggunakan sampel 269 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2017-2019. Penggunaan variabel independen yakni diversitas gender pada dewan (X_1) serta kualitas audit (X_2). Sementara menggunakan variabel dependen yakni penghindaran pajak (Y). Di sisi lain juga menggunakan variabel kontrol yakni ukuran perusahaan, profitabilitas, serta *leverage*.

Persamaan penelitian Aurellia dan Sambuaga (2022) dengan penelitian ini adalah objek yang akan diteliti yakni penghindaran pajak dengan penggunaan variabel kualitas audit (proksi KAP *Big Four*). Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut

adalah data penelitian merupakan perusahaan manufaktur yang tercatat di BEI, perhitungan penghindaran pajak menggunakan *ETR*, dan variabel diversitas gender dewan.

Hasil penelitian mengungkapkan bahwa diversitas gender pada dewan memiliki pengaruh signifikan terhadap praktik penghindaran pajak. Praktik penghindaran pajak dapat diminimalisir melalui diversitas gender pada dewan dan kualitas audit perusahaan. Sementara untuk kualitas audit ditemukan bahwa kualitas standar auditing KAP *Big Four* berpengaruh terhadap *tax avoidance*. KAP *Big Four* merupakan KAP yang terpercaya dan relevan untuk kebutuhan perusahaan. Selain itu penelitian menyatakan bahwa KAP *Big Four* meningkatkan kepatuhan perusahaan.

2. Penelitian yang dilakukan oleh Riguen, Salhi, dan Jarboui (2021).

Penelitian menggunakan sampel 270 perusahaan Inggris selama periode 2005-2017. Menggunakan variabel independen karakteristik auditor yaitu *audit fees* (X_1), *specialization audit* (X_2), *audit opinion* (X_3), dan *audit rotation* (X_4). Sedangkan variabel dependennya yaitu *tax avoidance* (Y).

Persamaan penelitian Riguen et al. (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel karakteristik audit yakni opini audit, pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash ETR*, dan penggunaan variabel moderasi keragaman gender dewan direksi. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah analisis data menggunakan *Generalized Least Square (GLS)*, menggunakan variabel kontrol, dan dilakukan pada 270 perusahaan di Inggris.

Hasil dari penelitian tersebut yakni karakteristik audit memengaruhi penghindaran pajak perusahaan. Dua di antaranya yaitu *specialization audit* dan *audit fees* berdampak negatif sedangkan *audit opinion* dan *audit rotation* berdampak positif terhadap penghindaran pajak. Lebih dari itu juga ditemukan mengenai gender dewan yang mampu memoderasi pengaruh karakteristik audit pada penghindaran pajak perusahaan, kecuali untuk *audit opinion*.

3. Penelitian yang dilakukan oleh Poon, Lee, Har, dan Teoh (2021)

Penelitian tersebut menggunakan variabel independen *audit tenure* (X_1), *audit opinion* (X_2), *audit fees* (X_3), *audit quality* (X_4), dan *audit committee* (X_5). Sedangkan *corporate tax avoidance* (CTA) (Y) digunakan sebagai variabel dependen. Sampel penelitian yakni 400 perusahaan yang terdaftar di Malaysia dari tahun 2015 sampai 2018. Kemudian data yang dianalisis adalah data yang dikumpulkan dan diambil dalam bentuk laporan tahunan perusahaan.

Persamaan penelitian Poon et al. (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel *audit tenure*, *audit quality* yang diproksikan dengan ukuran KAP, dan penghindaran pajak, jenis penelitian kuantitatif, serta pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash ETR*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah metode analisis menggunakan *Generalized least squares (GLS)*, variabel opini audit yang dimodifikasi, dan penggunaan variabel kontrol.

Hasil penelitian mengungkapkan bahwa *audit fees*, *audit quality*, dan *audit committee* secara signifikan terkait dengan *corporate tax avoidance* (CTA). Variabel

independen lainnya, seperti *audit tenure* dan *revised audit opinions* secara statistik tidak signifikan dalam CTA.

4. Penelitian yang dilakukan oleh Rizqia dan Lastiati (2021).

Penelitian tersebut menggunakan variabel independen *audit quality* yang diproksikan dengan KAP *Big Four* (X_1) dan *audit tenure* (X_2). Sedangkan *tax avoidance* (Y) digunakan sebagai variabel dependen penelitian. Variabel moderasi digunakan dalam penelitian tersebut, yakni *independent commissioners* dan *committee's financial expertise*. Variabel kontrol juga digunakan dalam penelitian tersebut yakni *company size* (Z_1), *return on assets* (ROA) (Z_2), dan *leverage* (Z_3). Sampel yang digunakan yakni 295 perusahaan bisnis manufaktur pada tahun 2018 yang tercatat di Bursa Efek Malaysia dan Bursa Efek Indonesia (BEI).

Persamaan penelitian Rizqia dan Lastiati (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel KAP *Big Four* dan *audit tenure*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah objek yang diteliti yakni perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dan Bursa Efek Malaysia, penggunaan variabel moderasi serta variabel kontrol, dan penghindaran pajak dinilai menggunakan *book tax difference* (BTD).

Hasil penelitian menunjukkan korelasi negatif dan substansial antara kualitas audit yang diproksikan dengan KAP *Big Four* terhadap penghindaran pajak. Sedangkan ukuran kualitas audit yang disebut *audit tenure* tidak memiliki dampak signifikan yang terlihat pada penghindaran pajak. Penelitian juga menyimpulkan bahwa *independent commissioners* tidak secara signifikan memengaruhi hubungan

antara kualitas audit dan penghindaran pajak, dan *committee's financial expertise* memperlemah hubungan antara kualitas audit dan penghindaran pajak.

5. Penelitian yang dilakukan oleh Hasbi dan Fitriyanto (2021)

Sebanyak 11 bisnis yang terdaftar dalam indeks JII antara tahun 2015 dan 2019 dipilih sebagai sampel dalam penelitian tersebut. Variabel independen penelitian tersebut yaitu ukuran auditor (X_1), audit tenure (X_2), jumlah komite audit (X_3), serta keahlian kompetensi komite audit (X_4). Sedangkan variabel dependennya yaitu penghindaran pajak (Y). Penelitian tersebut juga menggunakan variabel kontrol yakni ukuran perusahaan (Z_1) dan *return on assets* (ROA) (Z_2).

Persamaan penelitian Hasbi dan Fitriyanto (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel ukuran auditor, audit tenure, dan penghindaran pajak, pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash ETR*, serta alat analisis menggunakan uji regresi data panel. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah objek penelitian perusahaan yang terdaftar pada indeks JII, dan menggunakan pendekatan kuantitatif eksplanatif.

Hasil dari penelitian mengungkapkan bahwa audit tenure serta jumlah komite audit memiliki berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku penghindaran pajak. Sementara variabel ukuran auditor dan keahlian kompetensi komite audit tidak ada dampak yang signifikan pada penghindaran pajak. Selain itu, kedua variabel kontrol yakni ukuran perusahaan serta ROA memberikan bukti dampak negatif signifikan pada penghindaran pajak.

6. Penelitian yang dilakukan oleh Supriyanto dan Christina (2021)

Penelitian menggunakan sampel 93 perusahaan terdaftar di BEI periode 2016-2020. Penggunaan variabel independen yaitu masa perikatan auditor (X_1), spesialisasi industri auditor (X_2), opini audit (X_3), biaya audit (X_4), ukuran perusahaan (X_5), profitabilitas (X_6), usia perusahaan (X_7), *leverage* (X_8), kompensasi kerugian fiskal (X_9). Variabel dependennya yaitu penghindaran pajak (Y). Variabel kontrol juga digunakan dalam penelitian tersebut, yakni jangka waktu untuk penandatanganan laporan audit (Z_1), akrual (Z_2), dan dividen (Z_3).

Persamaan penelitian Supriyanto dan Christina (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel karakteristik auditor yakni masa perikatan auditor dan opini audit dengan proksi yang sama, menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode pemilihan data yakni *purposive sampling*, serta teknik analisis menggunakan regresi data panel. Sedangkan perbedaannya adalah pengukuran penghindaran pajak menggunakan *ETR/STR*.

Hasil penelitian mengungkapkan bahwa spesialisasi industri auditor, masa perikatan auditor, biaya audit, opini audit, usia perusahaan, profitabilitas, *leverage*, dan strategi penghindaran pajak tidak dipengaruhi secara signifikan oleh kompensasi kerugian fiskal. Ukuran perusahaan berpengaruh besar terhadap strategi penghindaran pajak. Variabel dividen mempunyai pengaruh negatif yang cukup besar tentang penghindaran pajak, sedangkan variabel kontrol jangka waktu penandatanganan laporan audit dan akrual tidak berpengaruh.

7. Penelitian yang dilakukan oleh Anissa Dakhli (2021)

Penelitian menggunakan variabel independen keragaman gender dewan (BGD) (X_1), sedangkan penghindaran pajak (Y) digunakan sebagai variabel dependen. Selain itu, penelitian menggunakan variabel mediasi, yakni *Corporate Sosial Responsibility* (CSR) (Z). Sampel yang digunakan yakni 200 perusahaan yang beroperasi di berbagai sektor aktifitas di Prancis selama periode 2007 hingga 2018.

Persamaan penelitian Anissa Dakhli (2021) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel keberagaman gender dewan direksi dan penghindaran pajak perusahaan. Sedangkan perbedaannya adalah keberagaman gender dewan direksi sebagai variabel independen, penghindaran pajak diukur menggunakan *ETR*, data yang diteliti adalah perusahaan yang terdaftar di Prancis.

Hasil dari penelitian mengungkapkan mengenai adanya hubungan negatif dan signifikan secara statistik antara persentase wanita di dewan perusahaan terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut menunjukkan bahwa menambahkan lebih banyak porsi wanita ke dewan akan mengurangi tingkat penghindaran pajak perusahaan. Penelitian juga menyimpulkan bahwa CSR memediasi sebagian pengaruh BGD pada penghindaran pajak perusahaan.

8. Penelitian yang dilakukan oleh Setyawan (2020)

Penelitian menggunakan sampel 10 perusahaan manufaktur jangka waktu 2013–2017 yang dicakup oleh sektor otomotif dan komponen yang tercatat di BEI. Variabel independen yang digunakan yaitu kualitas audit (X_1), ukuran perusahaan (X_2), dan profitabilitas (X_3). Sedangkan variabel dependen yang digunakan yaitu *tax*

avoidance (Y). Penelitian tersebut juga menggunakan variabel kontrol yakni jangka waktu untuk penandatanganan laporan audit (Z_1), akrual (Z_2), dan dividen (Z_3).

Persamaan penelitian Setyawan (2020) dengan penelitian ini adalah variabel dan proksi kualitas audit menggunakan KAP *Big Four*, pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash ETR*. Sedangkan perbedaannya adalah analisis data menggunakan regresi linier berganda dan meneliti perusahaan manufaktur di BEI sektor otomotif dan komponen.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran auditor merupakan proksi kualitas audit dan bahwa kualitas audit tidak memberikan kontribusi yang signifikan terhadap penghindaran pajak. Selain itu, ukuran perusahaan dan profitabilitas tidak signifikan dan memiliki dampak yang kecil pada penghindaran pajak.

9. Penelitian yang dilakukan oleh Salehi, Tarighi, dan Shahri (2019)

Penelitian tersebut menggunakan variabel independen *auditor industry specialization* (X_1), *auditor tenure* (X_2), *type of audit opinion* (X_3), dan *audit fees* (X_4). Sedangkan variabel dependennya yaitu *tax avoidance* (Y). Mengambil sampel 91 perusahaan yang tercatat di Tehran Stock Exchange (Bursa Efek Teheran) sepanjang tahun 2012-2017.

Persamaan penelitian Salehi, Tarighi, dan Shahri (2019) dengan penelitian ini adalah masa kerja audit dan opini audit sebagai variabel independen, jenis penelitian kualitatif. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah penghindaran pajak diprosikan dengan *Effective Tax Rate (ETR)*, objek penelitian seluruh perusahaan

yang tercatat di Tehran *Stock Exchange* (Bursa Efek Teheran), serta adanya variabel kontrol.

Temuan penelitian menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang berarti antara *auditor industry specialization* dengan tingkat tindakan penghindaran pajak. Serta mempunyai hubungan positif signifikan dengan *auditor tenure* dan *type of audit opinion* pada penghindaran pajak. Hal yang sama berlaku untuk biaya audit, yang memiliki hubungan positif yang kuat dengan penghindaran pajak.

10. Penelitian yang dilakukan oleh Lestari dan Nedy (2019).

Penelitian menggunakan sampel yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) adalah 312 perusahaan manufaktur periode 2012-2017. Variabel independen yang digunakan kualitas audit yaitu *auditor size* (X_1), *audit fee* (X_2), dan *audit tenure* (X_3). Sementara variabel dependen yang digunakan yaitu *tax avoidance* (Y).

Persamaan penelitian Lestari dan Nedy (2019) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel *auditor size* dan *audit tenure*, objek yang diteliti adalah perusahaan yang tercatat di BEI, serta regresi data panel digunakan untuk analisis data. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah pengukuran perilaku penghindaran pajak menggunakan *Current ETR*.

Hasil penelitian menemukan bahwa kualitas pemeriksaan auditor berdasarkan penghindaran pajak dipengaruhi secara negatif oleh ukuran auditor. Biaya pemeriksaan juga berdampak negatif terhadap penghindaran pajak. Serta masa pemeriksaan memiliki dampak positif pada penghindaran pajak.

11. Penelitian yang dilakukan oleh Ji (2019)

Ji (2019) melakukan penelitian menggunakan sampel 20.263 perusahaan yang mengalami tekanan finansial pada rentang tahun 2007 hingga 2013. Variabel independen yang digunakan yakni *modified audit opinion* (X) dan variabel dependen (Y) yang digunakan yakni *tax aggressiveness*. Penelitian tersebut juga menggunakan variabel kontrol yakni *bankruptcy risk* (Z₁), *firm size* (Z₂), *incidence of losses* (Z₃), *leverage* (Z₄), *invest* (Z₅), *cash flow from operations* (Z₆), *auditor choice* (Z₇), *profitability* (Z₈), *issuance of equity* (Z₉), serta *control risk* (Z₁₀).

Persamaan penelitian Ji (2019) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel dan proksi opini audit. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah meneliti mengenai agresivitas pajak dan analisis data menggunakan *logit regression*.

Berdasarkan temuan penelitian, perusahaan yang memiliki tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi lebih banyak mungkin menerima *modified audit opinion*. Kemudian variabel kontrol *firm size* dan *likuiditas* yang lebih tinggi berhubungan negatif dengan kemungkinan menerima *modified audit opinion*. Perusahaan dengan *bankruptcy risk*, *leverage* yang lebih tinggi, *profitability* yang lebih rendah, atau *operating cash flow* yang lebih rendah lebih mungkin menerima *modified audit opinion* karena variabel-variabel ini mengukur kesulitan keuangan perusahaan. Adanya kelemahan *control risk* berhubungan positif dengan penerbitan opini audit yang dimodifikasi.

12. Penelitian yang dilakukan oleh Lee dan Kao (2018)

Lee dan Kao (2018) meneliti penghindaran pajak menggunakan sampel 4.195 perusahaan yang tercatat di Taiwan Stock Exchange Corporation dan perusahaan

Taiwan Securities Over-The-Counter Trading Center (OCT) selama periode 2011 hingga 2014. Variabel independen yang digunakan yaitu *enterprises adopt IFRSs* (X_1), *auditor industry specialization* (X_2), dan *audit client's importance* (X_3). Sedangkan variabel dependen menggunakan *tax avoidance* (Y). Variabel kontrol juga digunakan dalam penelitian yaitu *audit committee* (Z_1), *independent director* (Z_2), *company size* (Z_3), *debt ratio* (Z_4), *capital asset concentration* (Z_5), *return on assets* (Z_6), *growth of asset* (Z_7), *research and development expenditure* (Z_8), *income related to the equity method* (Z_9), *auditor tenure* (Z_{10}), dan *audit firm size* (Z_{11}).

Persamaan penelitian Lee dan Kao (2018) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel dan proksi *audit tenure* dan *audit firm size*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah meneliti mengenai pengaruh sebelum dan sesudah pengadopsian IFRS terhadap penghindaran pajak, pengukuran penghindaran pajak menggunakan *book effective tax rate* (*BETR*), *cash effective tax rate* (*CETR*), serta *book-tax difference* (*BTD*).

Hasil penelitian mengungkapkan bahwa perusahaan yang telah mengadopsi IFRS akan mempunyai tingkat penghindaran pajak yang cukup tinggi. Selanjutnya, spesialisasi industri auditor tidak memiliki hubungan signifikan dengan penghindaran pajak. Kemudian untuk variabel kepentingan klien audit, ditemukan bahwa ketika auditor merasa bahwa klien audit merupakan klien penting, auditor akan bekerja dengan mengedepankan independensi untuk mengawasi penghindaran pajak.

Namun setelah dilakukan perbandingan situasi sebelum dan sesudah pengadopsian IFRS, ditemukan bahwa setelah pengadopsian IFRS auditor yang

dihadapkan dengan klien audit yang lebih penting, pengawasan penghindaran pajak cenderung melemah. Selanjutnya untuk variabel kontrol ditemukan mengenai *audit tenure* memiliki pengaruh positif pada penghindaran pajak, sementara untuk variabel *audit firm size* ditemukan bahwa auditor *Big Four* dalam penghindaran pajak dipengaruhi secara negatif.

13. Penelitian yang dilakukan oleh Widuri, Effendi, dan Cikita (2019)

Penelitian menggunakan sampel 238 perusahaan yang termasuk dalam BEI untuk tahun 2015 sampai dengan 2017. Variabel independen yang digunakan *executive compensation* (X_1), *executive characters* (X_2), *company size* (X_3), *institutional ownership* (X_4), *proportion of independent commisioners* (X_5), *audit committee* (X_6), dan *audit quality* (X_7). Penghindaran pajak (Y) merupakan variabel yang dapat digunakan.

Persamaan penelitian Widuri et al., (2019) dengan penelitian ini adalah penggunaan variabel *audit quality* dan proksi ukuran auditor *Big Four*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah pengukuran penghindaran pajak menggunakan *current ETR*, sampel merupakan seluruh perusahaan yang tercatat di BEI tahun 2015-2017.

Penelitian memperoleh hasil bahwa *executive compensation* dan *executive characters* memiliki pengaruh positif pada penghindaran pajak. Selain itu, *audit quality* dengan KAP *Big Four* dan komite audit mempunyai pengaruh negatif pada penghindaran pajak. Di sisi lain *company size* serta *proportion of independent commisioners* tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak.

14. Penelitian yang dilakukan oleh Khan dan Chen (2017)

Penelitian menggunakan variabel independen *audit firm rotation* (X_1). Sedangkan penghindaran pajak digunakan sebagai variabel dependen yaitu *temporary book tax differences* (TBTD) (Y_1) dan *permanent book tax differences* (PBTD) (Y_2). Variabel mediasi digunakan dalam penelitian yaitu *modified audit opinion*. Selain itu variabel kontrol juga digunakan yaitu *firm size, return on assets, leverage, receivables, loss, ownership type use, operating income, auditor type Big Four, statutory tax rate change, inventory*, serta *modified auditor opinion*. Data yang digunakan yaitu 1.495 perusahaan *non-financial* selama periode 2006-2014 yang terdaftar di bursa saham Shanghai dan Shenzhen

Persamaan penelitian Khan dan Chen (2017) dengan penelitian ini adalah objek yang akan diteliti yakni penghindaran pajak, penggunaan variabel opini audit dan auditor *Big Four*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah penghindaran pajak dihitung dengan TBTD dan PBTD, proksi opini audit yang digunakan adalah opini audit modifikasian.

Hasil penelitian menemukan bahwa *audit firm rotation* tidak memiliki efek langsung terhadap TBTD dan PBTD dengan mediasi opini audit modifikasian. Selain itu peneliti mengungkapkan bahwa rotasi audit sukarela meningkatkan penghindaran pajak melalui opini auditor yang dimodifikasi. Rotasi audit sukarela memiliki hubungan tidak langsung dengan TBTD melalui opini audit modifikasian. Hasil lain mengungkapkan bahwa perusahaan audit *non-Big Four* menunjukkan rotasi audit

sukarela memiliki hubungan tidak langsung dengan TBTD melalui opini auditor modifikasian.

Selain itu, terdapat bukti bahwa rotasi audit sukarela meningkatkan penghindaran pajak melalui opini auditor yang dimodifikasi di non-BUMN. Variabel opini audit modifikasian berpengaruh terhadap penghindaraan pajak dan berhasil memediasi rotasi audit pada penghindaran pajak.

15. Penelitian yang dilakukan oleh Suyadnya dan Supadmi (2017)

Penelitian menggunakan variabel independen KAP (X_1), *audit fee* (X_2), dan *audit tenure* (X_3). Sedangkan variabel dependennya yaitu agresivitas pajak (Y). Selain itu, faktor kontrol digunakan dalam penelitian ini yakni *firm size* (Z_1) serta jenis perusahaan (Z_2). Sampel yang digunakan yakni perusahaan yang masuk dalam Indeks Kompas 100 Bursa Efek Indonesia dari tahun 2013 hingga 2015.

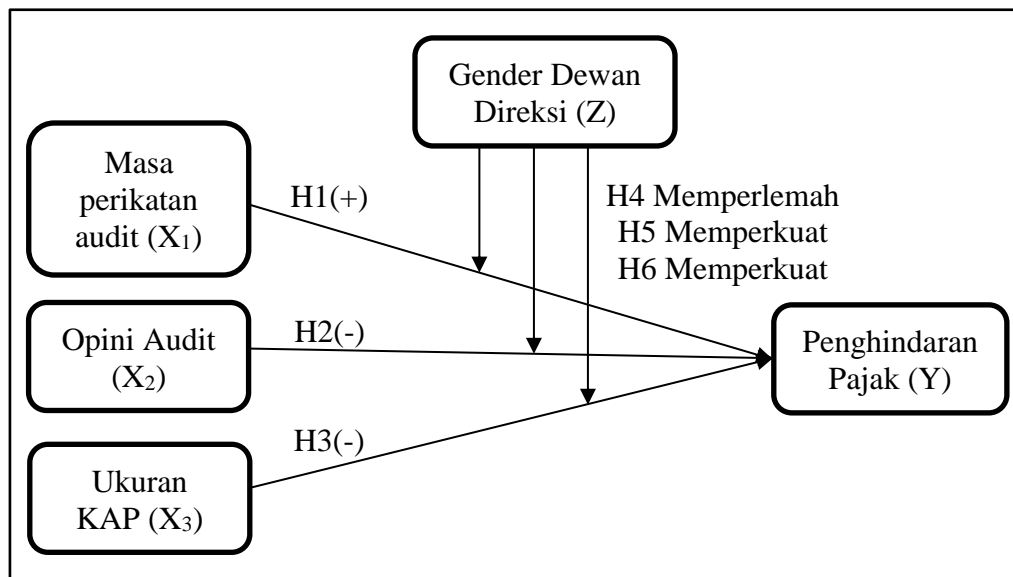
Persamaan penelitian Suyadnya dan Supadmi (2017) dengan penelitian ini adalah variabel dan proksi ukuran KAP dan *audit tenure*. Sedangkan perbedaan dari penelitian tersebut adalah meneliti mengenai agresivitas pajak, analisis data menggunakan regresi linier berganda, dan data yang digunakan adalah perusahaan pada Indeks Kompas 100 BEI.

Hasil dari penelitian memaparkan bahwa ukuran KAP terbukti memiliki pengaruh positif serta signifikan terhadap agresivitas pajak. Selain itu, *audit fee* berpengaruh negatif serta signifikan terhadap agresivitas pajak. Serta, *audit tenure* terbukti tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.

2.3 Kerangka Penelitian

Berdasarkan landasan teori serta penelitian yang relevan yang telah dipaparkan, dapat dibentuk kerangka penelitian. Kerangka penelitian mampu menjelaskan dan menggambarkan bagaimana pengaruh diantara variabel independen (X) dalam variabel dependen (Y). Dalam penelitian ini variabel independen yang digunakan yaitu masa perikatan audit (X_1), opini audit (X_2), dan ukuran KAP (X_3). Sedangkan penghindaran pajak (Y) dipakai sebagai variabel dependen. Kemudian digunakan pula variabel moderasi yang diharapkan dapat memoderasi variabel independen terhadap variabel dependen yakni gender dewan direksi (Z). Penggambaran berikut ini menjelaskan kerangka berpikir penelitian:

Gambar 2.1
Kerangka Berpikir Penelitian



2.4 Hipotesis

Hipotesis dalam penelitian ini didasarkan pada kerangka berpikir dan paradigma yang telah dijabarkan sebelumnya, yakni sebagai berikut:

2.4.1 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Teori agensi menjelaskan bahwa terdapat benturan kepentingan antara prinsipal dan agen akan memicu adanya ketidaktransparanan informasi. Masalah keagenan tersebut menjadi alasan para agen atau manajer melakukan praktik penghindaran pajak karena manajer berusaha menunjukkan laba setelah pajak jangka pendek yang cukup besar. Selain itu dibawah teori keagenan, penghindaran pajak dilakukan karena prinsipal ingin meminimalkan kontribusi perusahaan kepada negara dalam bentuk perpajakan, sehingga memberikan tekanan kepada manajer (Tahilia et al., 2022). Hal tersebut menyebabkan manajer berusaha memilih auditor yang dapat membantu melakukan praktik penghindaran pajak. Auditor yang mempunyai hubungan kerja yang cukup lama memungkinkan untuk membantu perusahaan dalam praktik tersebut Lestari dan Nedy (2019).

Hubungan kerja antara auditor dan klien yang cukup lama menumbuhkan pemahaman yang baik antara satu sama lain dari waktu ke waktu (Hasbi dan Fitriyanto, 2021). Meskipun demikian, pemerintah melalui PMK Nomor 17/PMK.01/2008 dan PP No. 20 Tahun 2015 Pasal 11 mengatur mengenai pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari perusahaan publik oleh KAP dan oleh seorang akuntan publik. Menurut Lestari dan Nedy (2019), pembatasan lamanya masa penugasan audit

dianggap penting oleh pemangku kepentingan internal dan eksternal perusahaan untuk tetap menjaga independensi auditor dalam melaksanakan tugasnya.

Pada praktik penghindaran pajak di perusahaan, lamanya masa perikatan audit dapat menjadi faktor pendorong ataupun faktor penghambat (Supriyanto dan Christina, 2021). Hal ini disebabkan karena semakin lamanya masa perikatan audit maka pemahaman mengenai pekerjaan dan lingkungan perusahaan akan semakin luas, dan dapat menjadi penyebab kecenderungan auditor membantu perusahaan dalam melaksanakan upaya penghindaran pajak karena adanya hubungan khusus antara auditor dan perusahaan (Lestari dan Nedy, 2019). Namun, hal tersebut juga dapat menjadi keutamaan auditor, dengan pemahaman yang ada mengenai perusahaan, maka auditor dapat mengungkap upaya penghindaran pajak oleh perusahaan.

Poon et al. (2021) dalam penelitiannya mengatakan bahwa ketika kontrak dengan auditor memiliki jangka waktu yang panjang, pimpinan perusahaan yang ingin melakukan penghindaran pajak dapat mendeteksi dan memprediksi prosedur auditor, sehingga lebih mudah memanfaatkan kelemahan audit. Penelitian yang dilakukan Lestari dan Nedy (2019) menemukan bahwa terdapat pengaruh signifikan positif masa perikatan audit terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian saat auditor memiliki masa kerja lebih lama maka dapat memengaruhi independensinya dan cenderung dapat membantu praktik penghindaran pajak perusahaan. Hasil serupa diperoleh dalam studi yang dilakukan oleh Salehi et al. (2019); Hasbi dan Fitriyanto (2021); serta Lee dan Kao (2018).

Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai masa perikatan audit pada penghindaran pajak yaitu:

H₁ : Masa perikatan audit berpengaruh signifikan positif terhadap perilaku penghindaran pajak.

2.4.2 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Menurut teori agensi, dibutuhkan mediator dalam menengahi prinsipal dan agen untuk meminimalisir timbulnya masalah keagenan, yakni seorang pihak ketiga yang independen. Pihak ketiga tersebut yakni auditor eksternal yang berperan memeriksa kewajaran laporan keuangan serta kinerja perusahaan. Selain itu, auditor juga berperan sebagai mediator dalam hal memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan yang tidak mengandung salah saji material secara independen.

Laporan auditor merupakan hasil akhir dari proses audit yang dapat menambah kredibilitas laporan keuangan perusahaan karena mencerminkan sikap independen auditor terhadap laporan keuangan (Salehi et al., 2019). Menurut Standar Audit (SA) 700 dan SA 705, apabila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan perusahaan disusun sesuai dengan SAK ETAP/SAK berdasarkan IFRS, maka auditor akan menerbitkan opini tanpa modifikasian atau juga disebut dengan opini wajar tanpa pengecualian (WTP).

Dengan melihat literatur penelitian terdahulu, ternyata ketika perusahaan berencana melakukan praktik penghindaran pajak, kualitas transparansi pelaporan keuangan akan menurun. Misalnya, Li et al. (2018) meneliti dampak penghindaran

pajak terhadap transparansi laporan keuangan perusahaan pada perusahaan di Amerika Serikat dari tahun 1995-2016. Hasilnya, diungkapkan bahwa apabila perilaku penghindaran pajak rendah maka akan meningkatkan transparansi laporan keuangan, dan berlaku sebaliknya.

Pengaruh penghindaran pajak terhadap transparansi tergantung pada tingkat dan potensi agresivitas perilaku penghindaran pajak. Meningkatnya kualitas transparansi informasi laporan keuangan, mengarah pada pemenuhan syarat untuk memperoleh opini audit yang wajar (Salehi et al., 2019).

Salehi et al. (2019) melakukan penelitian mengenai opini audit terhadap penghindaran pajak, hasilnya ditemukan bahwa opini audit berpengaruh signifikan pada penghindaran pajak. Penelitian lain menggunakan variabel yang berbeda yakni opini audit modifikasian dilakukan Riguen et al. (2021) dan Ji (2019). Hasil penelitian mengungkapkan bahwa perusahaan dengan tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi lebih mungkin menerima opini audit yang dimodifikasi. Hasil tersebut mendukung penelitian yang dilakukan Khan dan Chen (2017) yang menunjukkan bahwa opini audit modifikasi memediasi hubungan rotasi audit terhadap penghindaran pajak.

Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai opini audit pada penghindaran pajak yaitu:

H₂ : Opini audit berpengaruh signifikan negatif terhadap perilaku penghindaran pajak

2.4.3 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan teori keagenan, agen merupakan pihak yang dikontrak oleh prinsipal dan diberikan wewenang untuk membuat keputusan terbaik untuk prinsipal. Maka, agen atau manajemen diharuskan mempertanggungjawabkan hasil kerjanya kepada prinsipal. Keputusan mengenai pemilihan auditor penting karena kualitas auditor sangat memengaruhi hasil kualitas audit dari laporan keuangan perusahaan. Apabila kualitas audit semakin baik maka akan meminimalisir kemungkinan kecurangan yang dapat dimanipulasi dalam laporan keuangan. Dengan menggunakan auditor profesional seperti *Big Four* diharapkan akan membantu meningkatkan transparansi informasi akuntansi bagi para pengguna laporan keuangan salah satunya yaitu pihak prinsipal (Palembangan dan Dewi, 2017).

Auditor berkualitas tinggi tidak tertarik untuk terlibat dalam praktik penghindaran pajak oleh perusahaan, karena apabila otoritas pajak mendeteksi kegiatan tersebut maka auditor akan menanggung konsekuensi yang berbahaya (Gaaya et al., 2017). Auditor mungkin akan kehilangan kepercayaan dan reputasi setelah pengungkapan adanya keterlibatan auditor dalam perilaku penghindaran pajak kepada publik (Hanlon dan Slemrod, 2009 dalam Gaaya et al., 2017). Hal ini semakin diperkuat dengan argumen Pratama (2017) yang menyatakan bahwa perusahaan *Big Four* lebih konservatif dalam proses audit dan mendorong kliennya untuk secara ketat mematuhi peraturan perpajakan daripada melakukan kegiatan penghindaran pajak yang berisiko.

Laporan keuangan yang telah diaudit oleh KAP *Big Four* cenderung dianggap memenuhi syarat atau telah dirancang disesuaikan standar akuntansi keuangan yang berlaku, sehingga mempunyai tingkat kecurangan yang lebih rendah (Lestari dan Nedy, 2019). KAP *Big Four* dinilai lebih profesional dan kompeten, sehingga memiliki lebih banyak pengetahuan mengenai cara mendeteksi tindakan penghindaran pajak (Widuri et al., 2019). Hal tersebut memperlihatkan bahwa akan semakin sulit bagi perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big Four* untuk melakukan penghindaran pajak (Lestari dan Nedy, 2019).

Namun, hal tersebut tidak menutup kemungkinan bahwa perusahaan dapat dibantu dan difasilitasi oleh KAP *Big Four* untuk melaksanakan praktik penghindaran pajak. Sebab, KAP juga membuka jasa *non-assurance* yakni berbentuk jasa konsultan pajak dimana hal tersebut merupakan peluang yang dapat dimanfaatkan perusahaan untuk mengkonsultasikan masalah perpajakan bahkan dapat digunakan perusahaan untuk membantu melancarkan tindakan penghindaran pajak (Suyadnya dan Supadmi, 2017).

Poon et al. (2021) pada penelitiannya mengungkapkan bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif signifikan pada penghindaran pajak. Hasil penelitian tersebut didukung oleh penelitian Rizqia dan Lastiati (2021). Penelitian lain dilakukan oleh Lestari dan Nedy (2019) dan Widuri et al. (2019) yang mengungkapkan bahwa kualitas audit KAP *Big Four* memiliki pengaruh negatif pada penghindaran pajak. Selanjutnya hasil yang relevan diperoleh Aurellia dan Sambuaga (2022) yang menyatakan bahwa KAP *Big Four* berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai ukuran KAP pada penghindaran pajak yaitu:

H₃ : Ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif terhadap perilaku penghindaran pajak

2.4.4 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi

Teori feminisme bahwa menyatakan kehadiran dewan direksi wanita memiliki pengaruh terhadap berbagai keputusan perusahaan termasuk dalam pemilihan auditor. Dengan karakteristik dewan direksi wanita yang lebih berhati-hati dan melindungi reputasi perusahaan, dewan direksi wanita akan menunjuk auditor dengan berkualitas baik, kualitas auditor dapat dilihat dari independensinya. Salah satu ancaman yang dapat menghilangkan independensi auditor adalah masa perikatan audit yang panjang (Rini et al., 2018). Dengan keberagaman gender dewan direksi maka hubungan masa perikatan yang panjang dengan tujuan agar auditor dapat membantu dalam upaya penghindaran pajak dapat menurun.

Selain itu, keberagaman gender dewan direksi dapat meningkatkan kinerja perusahaan (Setiawan et al., 2022), dan salah satu indikator kinerja perusahaan yang baik adalah kecenderungan perusahaan membayar pajak negara dan tidak berusaha menghindari pembayaran pajak (Prasetya, 2019). Rokhmah (2019) dan Pratiwi (2018) dalam penelitiannya mendukung pernyataan tersebut. Maka, keberadaan dewan direksi

wanita yang lebih memilih auditor berkualitas dengan pertimbangan masa perikatan audit akan menurunkan upaya penghindaran pajak.

Carcello et al. (2002) dalam Riguen et al. (2021) menjelaskan bahwa keragaman dewan direksi mendorong permintaan yang lebih besar untuk audit yang memiliki kualitas tinggi. Dibandingkan dengan pria, wanita menunjukkan toleransi yang lebih rendah terhadap oportunistik dalam pengambilan keputusan (Riguen et al., 2021). Wahl et al. (2010) dalam Riguen et al. (2021) mengemukakan bahwa perbedaan antara dewan direksi pria dan dewan direksi wanita dapat dideteksi pada tingkat kepatuhan pajak dan strategi pembayaran beban pajak.

Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai moderasi gender dewan direksi pada masa perikatan audit terhadap penghindaran pajak yaitu:

H4 : Gender dewan direksi memperlemah pengaruh masa perikatan audit terhadap perilaku penghindaran pajak

2.4.5 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi

Teori feminisme mengutarakan bahwa eksistensi wanita dalam dewan di perusahaan memiliki pengaruh baik terhadap laporan keuangan perusahaan, karena wanita mempunyai tingkat ketelitian dan akurasi yang tinggi (Rahayu, 2020). Hal tersebut membuktikan bahwa keberagaman gender dewan direksi dapat meningkatkan

kualitas laporan keuangan, karena dewan direksi wanita cenderung mendorong transparansi dan kredibilitas laporan keuangan.

Lebih lanjut, teori feminisme menerangkan bahwa presentase wanita dalam dewan direksi memberikan dampak pada berbagai keputusan perusahaan termasuk dalam bidang perpajakan, dewan direksi wanita dinilai memiliki karakter *risk-averse* atau berhati-hati sehingga dewan direksi wanita cenderung menghindari upaya penghindaran pajak. Dengan meningkatnya kualitas laporan keuangan serta menurunkan penghindaran pajak, maka keberagaman gender dewan direksi mendorong perusahaan mendapatkan opini audit tanpa modifikasian.

Hudha dan Utomo (2021) serta Panjaitan dan Mulyani (2020) dalam penelitiannya mendukung peran dewan direksi wanita dalam meminimalisir praktik penghindaran pajak. Dengan perannya yang mampu meningkatkan kualitas laporan keuangan dan mengurangi upaya penghindaran pajak maka dapat berdampak pada hasil penilaian auditor terhadap laporan keuangan yakni opini auditor, agar auditor dapat memunculkan opini tanpa modifikasian.

Keberagaman gender dewan direksi suatu perusahaan dapat memperkaya perspektif dalam proses pengambilan keputusan pemilihan auditor (Lisaime dan Sri, 2018). Dewan direksi wanita cenderung memegang standar etika yang menunjukkan bahwa kehadiran wanita dalam perusahaan dapat meningkatkan kepatuhan dalam pengambilan keputusan, hal ini dikarenakan dewan direksi wanita cenderung menghindari risiko serta memerhatikan kepentingan para pemangku kepentingan perusahaan (Dakhli, 2021). Maka, dewan direksi wanita akan berusaha menghindari

perilaku penghindaran pajak untuk mendapatkan opini audit tanpa modifikasi yang akan berdampak pada reputasi perusahaan.

Laporan keuangan perusahaan yang melakukan penghindaran pajak memiliki kualitas transparansi yang cenderung menurun (Salehi et al., 2019). Transparansi informasi laporan keuangan yang rendah akan berdampak pada opini yang dikeluarkan oleh auditor. Upaya penghindaran pajak dalam perusahaan merupakan suatu keputusan yang diambil oleh dewan direksi dengan berbagai pertimbangan.

Penelitian mengenai hubungan moderasi kehadiran wanita dalam dewan direksi terhadap hubungan opini audit dan penghindaran pajak telah diteliti oleh Riguen et al. (2021). Penelitian tersebut menguraikan pengaruh negatif tidak signifikan, yang berarti bahwa kehadiran wanita dalam dewan direksi tidak dapat memoderasi hubungan antara opini audit dan penghindaran pajak. Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai moderasi gender dewan direksi pada opini audit terhadap penghindaran pajak yaitu:

H₅ : Gender dewan direksi memperkuat pengaruh opini audit terhadap perilaku penghindaran pajak

2.4.6 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dimoderasi Gender Dewan Direksi

Berdasarkan teori feminisme, wanita dalam perusahaan memiliki pengaruh yang sama dengan pria dalam pengambilan keputusan. Dengan karakter *risk-averse*-nya maka dewan direksi wanita akan lebih berhati-hati dalam pengambilan keputusan

untuk perusahaan. Termasuk dalam keputusan memilih auditor, untuk menjaga reputasi perusahaan dan menjaga kepercayaan para pemangku kepentingan, dewan direksi wanita memiliki kecenderungan kuat untuk mempekerjakan auditor berkualitas tinggi (Saidu dan Aifuwa, 2020). Kualitas audit sebuah akuntan publik dapat diamati dari ukuran kantor akuntan publik (KAP), yakni termasuk dalam KAP *Big Four* atau tidak.

Keberadaan dewan direksi wanita yang lebih memilih auditor berkualitas dan memiliki kompetensi tinggi akan menurunkan upaya penghindaran pajak. Auditor dengan kualifikasi yang baik dapat menghasilkan audit yang berkualitas, kompetensi yang tinggi, serta menjaga independensinya (Salehi et al., 2019). Hal tersebut menunjukkan bahwa auditor dengan kualitas tinggi, seperti KAP *Big Four*, akan mempersulit perusahaan untuk melakukan tindakan kurang etis, seperti penghindaran pajak (Lestari dan Nedy, 2019).

Kemudian, keberagaman gender dewan direksi dalam perusahaan juga sangat bernilai dalam menentukan skema penghindaran pajak (Anjani, 2018). Penelitian yang dilaksanakan oleh Anjani (2018), Hudha dan Utomo (2021), serta Panjaitan dan Mulyani (2020) mendukung kedudukan dewan direksi wanita dalam menurunkan upaya penghindaran pajak. Berdasarkan pertimbangan deskripsi dan studi sebelumnya, maka perumusan hipotesis mengenai moderasi gender dewan direksi pada ukuran KAP terhadap penghindaran pajak yaitu:

H₆ : Gender dewan direksi memperkuat pengaruh ukuran KAP terhadap perilaku penghindaran pajak

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif dapat didefinisikan sebagai riset yang memanfaatkan data numerik serta analisis menggunakan statistik (Sugiyono, 2018). Penelitian ini menggunakan teknik pendataan yakni studi dokumen. Jenis data yang dipakai yakni data yang didapatkan dengan tidak langsung atau melalui perantara (Sugiyono, 2018). Data yang digunakan yakni laporan keuangan tahunan perusahaan sektor keuangan yang telah serta tetap tercatat di BEI periode 2019-2021. Laporan keuangan tahunan perusahaan didapatkan dari laman perusahaan sektor keuangan terkait dan laman resmi BEI (www.idx.co.id).

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi dapat didefinisikan sebagai area general yang meliputi subjek atau objek yang memiliki mutu serta karakteristik khusus telah ditentukan oleh peneliti guna dianalisis untuk kemudian ditarik kesimpulan (Sugiyono, 2018). Populasi yang digunakan pada penelitian ini adalah seluruh perusahaan sektor keuangan yang tercatat pada BEI tahun 2019 hingga tahun 2021. Total populasi yang tersedia adalah 107 perusahaan.

Sedangkan sampel didefinisikan sebagai bagian dari karakteristik dan jumlahnya berasal dari populasi (Sugiyono, 2018). Penelitian ini menggunakan sampel

berupa perusahaan pada sektor keuangan yang terdaftar pada BEI tahun 2019-2021 yang sesuai kriteria yang sudah ditetapkan.

3.3 Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel merupakan metode guna memutuskan jumlah sampel yang nantinya dipakai pada riset tertentu (Sugiyono, 2018). Pada penelitian ini, pemilihan sampel yang akan dipakai yakni metode *puposive sampling*, yakni teknik pengambilan sampel yang dilakukan berdasarkan suatu penilaian atau kriteria khusus (Suharyadi dan Purwanto, 2018). Karakteristik dalam mengambil sampel pada penelitian ini yaitu:

1. Perusahaan sektor keuangan yang tercatat pada BEI kurun waktu 2019-2021.
2. Perusahaan yang tidak delisting kurun waktu 2019-2021.
3. Perusahaan yang mempublikasikan laporan tahunan (*annual report*) serta laporan keuangan untuk tahun 2019 sampai dengan tahun 2021 secara berturut-turut.
4. Perusahaan tidak mengalami kerugian atau laba sebelum pajak negatif atau nol selama periode penelitian. Hal ini dikarenakan apabila laba sebelum pajak negatif maka akan menimbulkan kesulitan untuk menginterpretasikan tingkat pajak efektif (*ETR*) pada perusahaan yang mengalami kerugian. Selain itu, akan mengakibatkan nilai *Cash ETR* menjadi negatif dan terdistorsi sehingga menyulitkan perhitungan.

5. Perusahaan yang mempunyai kelengkapan data yang dibutuhkan terkait variabel penelitian kurun waktu 2019-2021, yakni perusahaan yang menampilkan pembayaran pajaknya dalam laporan arus kas.
6. Perusahaan yang kurun waktu 2019, 2020 dan/atau 2021 membayar pajak penghasilan.

3.4 Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini menggunakan variabel dependen (terikat), variabel independen (bebas), dan variabel moderasi. Variabel dependen berupa penghindaran pajak perusahaan (Y), sedangkan variabel independen berupa karakteristik audit yakni masa perikatan audit (X_1), opini audit (X_2), dan ukuran KAP (X_3). Pada penelitian ini, variabel moderasi yang menghubungkan variabel dependen dengan variabel independen yaitu gender dewan direksi (Z).

3.4.1 Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak dapat didefinisikan sebagai suatu usaha yang diupayakan wajib pajak untuk meringankan atau meniadakan kewajiban pajak dengan tetap mematuhi perundang-undangan yang berlaku. Terdapat 12 cara atau proksi untuk mengukur besaran penghindaran pajak, diantaranya yakni *GAAP ETR*, *Current ETR*, *Cash ETR*, *Long-Run Cash ETR*, *Temporary BTD*, *total BTD*, *DTAX*, *ETR Differential*, *Abnormal total BTD*, *unrecognized tax benefits*, *Tax Shelter Activity*, dan *Marginal Tax Rate* (Hanlon dan Heitzman, 2010). Pada riset-riset perpajakan hanya beberapa proksi

dari 12 proksi tersebut yang biasa digunakan, seperti *ETR*, *Current ETR*, *Cash ETR*, dan *BTD* (Hanlon dan Heitzman, 2010).

Praktik penghindaran pajak dalam penelitian ini diukur menggunakan nilai *Cash Effective Tax Rate (Cash ETR)*. Pengukuran *Cash ETR* digunakan untuk analisis penghindaran pajak dalam penelitian ini karena dapat melihat perbandingan antara pembayaran pajak dalam bentuk kas dengan laba sebelum pajak, sehingga dapat ditemukan besaran komparasi pajak yang dikeluarkan oleh perusahaan menggunakan tarif badan yang dihitung sendiri dengan tarif pajak badan sesuai dengan peraturan perundangan-undangan perpajakan. Selain itu *Cash ETR* merupakan standar pengukuran penghindaran pajak yang luas (Poon et al., 2021).

Pengukuran *Cash ETR* dengan perbandingan pembayaran pajak dalam bentuk kas dengan laba sebelum pajak yang dapat dilihat pada laporan laba rugi serta laporan arus kas perusahaan. Nilai *Cash ETR* yang lebih rendah mencerminkan bahwa perusahaan memiliki tindakan penghindaran pajak perusahaan yang lebih tinggi, dan sebaliknya (Poon et al., 2021). Pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash ETR* mengacu kepada penelitian Riguen et al. (2021); Poon et al. (2021); dan Hasbi dan Fitriyanto (2021) sehingga dapat dirumuskan sebagai berikut:

3.4.2 Masa Perikatan Audit

Masa perikatan audit merupakan jangka waktu kontrak kerja antara perusahaan audit dengan klien (perusahaan) yang dapat diukur dengan jumlah tahun

berturut-turut (Lestari dan Nedy, 2019). Masa perikatan audit dihitung dari lamanya tahun penugasan auditor independen mengaudit laporan keuangan pada suatu perusahaan secara berturut-urut. Hal tersebut dapat diketahui dengan menelusuri tahun kebelakang dimulai dari tahun 2019 hingga tahun dimana perusahaan berpindah auditor. Proksi untuk mengukur masa perikatan audit mengacu pada penelitian Salehi et al. (2019); Suyadnya dan Supadmi (2017); Lestari dan Nedy (2019); serta Hasbi dan Fitriyanto (2021) yang mengukur masa perikatan audit dengan jumlah frekuensi tahun audit berturut-turut, maka penelitian ini menggunakan penilaian sebagai berikut:

1. Apabila suatu perusahaan diaudit oleh KAP yang sama sepanjang tiga tahun berturut-turut akan dinilai 3.
2. Apabila suatu perusahaan diaudit oleh KAP yang sama sepanjang dua tahun berturut-turut akan dinilai 2.
3. Apabila suatu perusahaan diaudit oleh KAP hanya sepanjang satu tahun akan dinilai 1.

3.4.3 Opini Audit

Pernyataan kewajaran laporan keuangan yang diberikan oleh auditor kepada perusahaan dikenal sebagai opini audit. Proksi variabel opini audit dalam penelitian ini menggunakan variabel *dummy* dimana perusahaan yang memperoleh opini tanpa modifikasi (*unmodified opinion*) dinilai 1, sedangkan perusahaan yang memperoleh pernyataan dari auditor selain opini tanpa modifikasi (*unmodified opinion*) dinilai 0 (Salehi et al., 2019; Supriyanto dan Christina, 2021).

3.4.4 Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

Ukuran KAP merupakan ukuran besar kecilnya KAP dengan mengelompokkan KAP menjadi KAP yang berafiliasi dengan *Big Four* dan tidak berafiliasi dengan *Big Four* (Rahman, 2019). Penelitian ini mengacu pada penelitian Suyadnya dan Supadmi (2017) dan Lestari dan Nedy (2019) yang menggunakan ukuran KAP *Big Four* atau *non-Big Four* untuk proksi penelitian. Variabel *dummy* digunakan dimana diberikan nilai 1 apabila perusahaan menggunakan jasa auditor KAP *Big Four* dan akan diberikan nilai 0 apabila perusahaan menggunakan jasa auditor KAP *non-Big Four*. KAP di Indonesia yang berafiliasi dengan *Big* antara lain (Zaneta, 2022; Fitriana dan Bahri, 2022):

1. Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) berafiliasi bersama KAP Osman Bing Satrio dan Rekan (KAP Imelda dan Rekan).
2. Ernest & Young (EY) berafiliasi bersama KAP Purwantono, Sungkoro, dan Surja.
3. Price Waterhouse Coopers (PwC) bekerjasama bersama KAP Tanudiredja, Wibisena, Rintis, dan Rekan.
4. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) bekerjasama bersama KAP Siddharta Widjaja dan Rekan.

3.4.5 Gender Dewan Direksi

Variabel moderasi dapat dikatakan sebagai variabel yang memengaruhi yakni memperlemah atau memperkuat korelasi antara variabel dependen dengan variabel independen (Sugiyono, 2018). Salah satu ciri variabel ini adalah bahwa variabel

moderasi tidak dipengaruhi oleh variabel independen (Solimun et al., 2017). Pada penelitian ini variabel moderasi yang digunakan yakni gender dewan direksi.

Gender dewan direksi diproksikan dengan keanekaragaman gender antara dewan direksi pria dan dewan direksi wanita. Keberagaman gender dewan direksi diukur oleh persentase wanita yang menduduki posisi dewan dibandingkan dengan seluruh dewan direksi yang ada di perusahaan. Dengan mengacu pada penelitian Riguen et al. (2021) dan Dakhli (2021) maka dirumuskan perhitungan gender dewan direksi sebagai berikut:

3.5 Teknik Analisis Data

Dengan menggunakan analisis data panel, data pada penelitian ini dianalisis dan hipotesis dapat diuji. Definisi dari data panel yaitu kombinasi antara data runtun waktu (*time series*) dengan data silang (*cross section*) (Priyatno, 2022). Pada melakukan uji regresi data panel harus melalui berbagai tingkatan pengujian. Dalam penelitian ini dilakukan lima tahapan yakni analisis statistik deskriptif, pemilihan model regresi data panel, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis, dan uji ketepatan model. Pada penelitian ini, analisis bantuan perangkat lunak digunakan yakni Eviews versi 12.

3.5.1 Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif merupakan alat analisis yang bertujuan untuk memberikan penjelasan atau menguraikan gambaran objek yang diteliti sebagaimana adanya tanpa mengambil kesimpulan atau generalisasi (Priyatno, 2022). Nilai dari *mean* atau rata-rata, median, minimum, maksimum, dan standar deviasi dapat diamati dan dijelaskan

melalui analisis statistik deskriptif. Dengan menggunakan pengujian ini, diharapkan dapat mempermudah dalam memahami informasi dalam penelitian, sehingga dapat diperoleh informasi mengenai pengaruh masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak dengan gender dewan direksi sebagai variabel moderasi.

3.5.2 Uji Pemilihan Model Regresi Data Panel

1. Model Regresi Data Panel

Pengujian regresi data panel memerlukan pengujian ketepatan model yakni melalui tiga pendekatan, yakni *Common Effect Model* (CEM), *Fixed Effect Model* (FEM), dan *Random Effect Model* (REM).

a. Common Effect Model

Common effect model dapat dikatakan sebagai regresi data panel yang paling sederhana karena memadukan data runtun waktu dengan data silang. Pada *Common effect model* tidak diamati dimensi waktu maupun dimensi individu, sehingga diperhitungkan bahwa perilaku data perusahaan adalah konstan sepanjang periode waktu. Model *common effect* dapat diestimasi menggunakan metode ini dengan menggunakan pendekatan *Ordinary Least Square* (OLS), yang sering dikenal dengan teknik kuadrat terkecil (Priyatno, 2022).

b. Fixed Effect Model (FEM)

Fixed effect model menganggap bahwa perbedaan atau variasi antar individu dapat difasilitasi dari perbedaan intersepnya. Model *fixed effects* ini diestimasi

menggunakan teknik variabel dummy, sehingga dapat menangkap perbedaan intersep antar individu, tetapi tidak bervariasi atau konstan antar waktu. Sementara koefisien *slope* di variabel independen bersifat tetap, baik antar individu maupun antar waktu. Model *fixed effects* dapat diestimasi melalui teknik *Least Squares Dummy Variabel* (LSDV) (Priyatno, 2022).

c. *Random Effect Model* (REM)

Random effect model mengestimasi data panel dimana hubungan potensial antara variabel gangguan lintas orang dan lintas waktu. Dalam pendekatan ini, perbedaan intersep diakomodasi oleh *error terms* tiap-tiap perusahaan. Penggunaan *random effect model* memberi keuntungan dengan meminimalisir masalah heteroskedastisitas. Model ini dapat dinyatakan juga dengan *Error Component Model* (ECM) atau teknik *Generalized Least Square* (GLS) (Priyatno, 2022).

2. Uji Pemilihan Model

Dalam memilih model terbaik dari ketiga model regresi yakni *Common Effect Model* (CEM), *Fixed Effect Model* (FEM), dan *Random Effect Model* (REM), dilakukan uji pemilihan model. Terdapat tiga uji pemilihan model yaitu:

a. Uji Chow

Model terbaik diantara *Common Effect Model* dan *Fixed Effect Model* untuk mengestimasi data panel ditentukan dengan menggunakan uji chow. Kriteria pengambilan keputusan yang digunakan yakni *Fixed Effect Model* dipilih sebagai model yang lebih tepat apabila probabilitas pada Cross Section $F < 0,05$, dan a *Common Effect Model* dipilih sebagai model yang lebih tepat apabila probabilitas pada Cross

Section $F > 0,05$. Apabila kriteria pengambilan keputusan berdasarkan nilai F hitung yakni jika F hitung $> F$ tabel maka model yang lebih tepat yaitu *Fixed Effect Model*, dan jika F hitung $< F$ tabel maka model yang lebih tepat yaitu *Common Effect Model* (Priyatno, 2022).

b. Uji Hausman

Uji hausman digunakan untuk menentukan model paling tepat yang dapat digunakan, apakah model *Fixed Effect* atau *Random Effect*. Pengambilan keputusan berdasarkan kriteria yaitu *Fixed Effect Model* terpilih menjadi model yang lebih tepat apabila probabilitas $< 0,05$, dan *Random Effect Model* terpilih menjadi model yang lebih tepat apabila probabilitas $> 0,05$. Apabila kriteria pengambilan keputusan berdasarkan *Chi Square* hitung yakni apabila *Chi Square* hitung $> Chi Square$ tabel maka model yang lebih tepat ialah *Fixed Effect Model*, dan apabila *Chi Square* hitung $< Chi Square$ tabel maka model yang lebih tepat adalah *Random Effect Model* (Priyatno, 2022).

c. Uji Langrange Multiplier (Uji LM)

Uji langrange multiplier dipakai untuk memutuskan model yang paling tepat dipakai diantara *common effect model* dan *random effect model*. Pengambilan keputusannya menggunakan kriteria yakni *random effect model* dipilih menjadi model paling tepat apabila Signifikansi pada Both $< 0,05$, dan *common effect model* dipilih menjadi model paling tepat apabila Signifikansi pada Both $> 0,05$. Apabila kriteria pengambilan keputusan berdasarkan nilai LM yakni *random effect model* dipilih menjadi model paling tepat apabila nilai LM $> Chi Square$ tabel, dan *common effect*

model dipilih menjadi model paling tepat apabila nilai $LM < Chi\ Square$ tabel (Priyatno, 2022).

3.5.3 Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan regresi data panel yang merupakan gabungan antara data silang (*cross section*) dan data runtun waktu (*time series*) (Priyatno, 2022). Terdapat berbagai keunggulan dalam penggunaan data panel (Gujarati, 2009 dalam Sarwono, 2016), yaitu:

1. Pengombinasian data *time series* dan *cross section* membuat data panel menyajikan data yang lebih informatif, lebih banyak variasi, kecil kemungkinan terjadi kolinieritas antar variabel, memiliki derajat kebebasan (*degree of freedom*) yang lebih banyak, serta lebih efisien.
2. Data panel berhubungan dengan perseorangan, contohnya perusahaan di kurun waktu tertentu sehingga memunculkan batasan heterogenitas pada setiap unit tersebut. Menggunakan teknik estimasi data panel, masalah heterogenitas tersebut dapat diatasi
3. Penggunaan data *time series* dan *cross section* dinilai sangat tepat untuk mengkaji dinamika perubahan.
4. Data *time series* dan *cross section* pada data panel dapat dideteksi dengan lebih akurat dan dapat mengukur dampak observasi secara terpisah.
5. Data panel memungkinkan pengkajian model-model perilaku yang kompleks.

6. Data panel mampu meminimalisasi bias yang timbul ketika mengagregasi atau menyatukan data individual atau perusahaan dalam kumpulan yang luas.

Selain berbagai keunggulan tersebut, menurut Gujarati (2012) dalam Afandi dan A'yun, (2022) menyatakan bahwa keunggulan lain data panel adalah memiliki kompleksitas mengenai perilaku dalam model sehingga tidak harus dilakukan pengujian asumsi klasik. Uji asumsi klasik bertujuan untuk memberikan kepastian bahwa persamaan regresi yang diperoleh mempunyai ketepatan dalam estimasi, tidak bias, serta konsisten (Gunawan, 2019).

Namun, Priyatno (2022) menyatakan bahwa pengujian asumsi klasik dipakai jika model regresi menggunakan *Common Effect Model* maupun *Fixed Effect Model*. Uji ini sebagai prasyarat dalam analisis regresi yang menerapkan metode OLS (*Ordinary Least Square*), mencakup uji linieritas, uji normalitas, uji autokorelasi, uji multikolinieritas, serta uji heteroskedastisitas (Basuki dan Yuliadi, 2017 dalam Mulyaningsih dan Purwanti, 2020). Akan tetapi, pada uji asumsi klasik tidak harus menggunakan semua uji pada setiap model regresi dengan metode OLS (Basuki dan Prawoto, 2017), termasuk juga dalam penelitian ini. Penjelasan tentang penggunaan uji asumsi klasik pada penelitian ini dijabarkan sebagai berikut (Basuki and Prawoto, 2017):

1. Telah diasumsikan bahwa model regresi adalah linier, yaitu linear dalam parameternya dimana koefisien regresi β (koefisien regresi) dipangkatkan satu, sehingga uji linieritas hampir tidak pernah dilakukan pada setiap model regresi

2. Pada dasarnya uji normalitas bukan merupakan prasyarat BLUE (*Best Linier Unbias Estimator*), tetapi uji normalitas tetap digunakan dalam penelitian ini karena penelitian ini menggunakan model regresi yang memerlukan distribusi residual normal yaitu uji F dan uji t yang menuntut distribusi normal untuk faktor kesalahan.
3. Uji multikolinieritas digunakan karena sangat penting untuk mengetahui apakah terdapat korelasi antar variabel independen dalam model regresi dalam penelitian ini yang menggunakan beberapa variabel independen
4. Uji heteroskedastisitas digunakan karena heteroskedastisitas umumnya ditemukan pada data *cross section*, sementara data panel lebih dekat dengan data *cross section* dibandingkan *time series*. Selain itu apabila model regresi tidak terdapat gejala heteroskedastisitas maka akan lebih layak digunakan.
5. Uji autokorelasi digunakan karena penelitian ini memakai data *time series* atau runtun waktu dan untuk menguji adanya korelasi antar periode dengan periode sebelumnya.

Dengan uraian di atas, penelitian ini akan menggunakan uji asumsi klasik antara lain uji normalitas, uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, serta uji autokorelasi.

a. Uji Normalitas

Uji normalitas memiliki tujuan menguji apakah data berasal dari populasi yang terdistribusi normal atau terdapat dalam sebaran yang normal. Pada penelitian ini uji normalitas diukur menggunakan uji Jarque-Bera, yakni tes yang memerhatikan

pengukuran skewness dan kurtosis data kemudian dibandingkan dengan data apabila terdistribusi normal. Pengambilan keputusan didasarkan pada nilai probabilitas, apabila probabilitas $> 0,05$ maka data penelitian terdistribusi secara normal. Apabila berdasar pada nilai Jarque-Bera, maka apabila nilai Jarque-Bera lebih kecil dari nilai Chi Square maka data residual normal (Priyatno, 2022).

b. Uji Multikolinieritas

Dalam menentukan apakah model regresi mengidentifikasi hubungan linier atau berkorelasi antar variabel independen, uji multikolinieritas digunakan. Apabila terdapat korelasi atau fungsi linear yang sempurna, maka hasilnya sulit didapatkan pengaruh antara variabel independen dan variabel dependen. Model regresi dikatakan efektif jika tidak ada hubungan antar variabel independen.

Hasil uji multikolinieritas dapat dilihat melalui matriks korelasi. Dinyatakan tidak terjadi gangguan multikolinieritas apabila nilai koefisien korelasi antar variabel independen $< 0,8$. Sebaliknya, dikatakan bahwa terjadi multikolinieritas pada model regresi apabila nilai koefisien korelasi antar variabel independen $> 0,8$ (Gunawan, 2019; Priyatno, 2022).

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas memiliki tujuan menguji model regresi apakah terdapat ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Apabila varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain konsisten maka dikatakan homoskedastisitas, tetapi apabila terdapat perbedaan maka dikatakan terdapat masalah heteroskedastisitas. Homoskedastisitas atau yang tidak terjadi

heteroskedastisitas maka menandakan model regresi tersebut baik. Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini diuji dengan uji Glejser, dengan penilaian probabilitas signifikansinya di atas tingkat 5% atau 0,05 maka dalam model regresi tidak ditemukan masalah heteroskedastisitas (Gunawan, 2019).

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi linear terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu periode $t-1$ atau periode sebelumnya. Apabila model regresi terbebas dari masalah autokorelasi maka dapat dikatakan model regresi tersebut dianggap baik. Pengujian autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan uji Durbin-Watson (DW Test) dengan ketentuan sebagai berikut (Gunawan, 2019):

- 1) Jika $0 < d < dL$ maka terdapat masalah autokorelasi.
- 2) Jika $dU < d < 4-dL$ atau $dU < d < 4-dU$ maka tidak terjadi masalah autokorelasi.
- 3) Jika $dL < d < dU$ atau $4-dU < d < 4-dL$ maka tidak ada keputusan.

3.5.4 Uji Ketetapan Model

Pengujian ketepatan model dilakukan untuk melihat kemampuan model dalam menggambarkan korelasi antar variabel.

1. Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)

Nilai koefisien determinasi (adjusted R^2) menggambarkan besarnya kemampuan model regresi dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Nilai adjusted R^2 berkisar antara nol dan satu ($0 < R^2 < 1$). Nilai adjusted R^2 yang kecil

menggambarkan bahwa kemampuan yang amat terbatas dari variabel-variabel independen dalam menggambarkan variasi variabel dependen. Nilai adjusted R^2 yang mendekati satu menunjukkan bahwa variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Suharyadi dan Purwanto, 2018).

2. Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji statistik F bertujuan untuk menguji kemampuan menyeluruh (simultan) dari variabel independen yang terdapat dalam model penelitian berpengaruh atau tidak berpengaruh pada variabel dependen. Uji ini juga digunakan untuk mengukur apakah seluruh variabel independen memiliki koefisien regresi sama dengan nol. Uji statistik F diketahui melalui perbandingan antara nilai signifikansi F dengan taraf pengujian. Dalam penelitian ini digunakan taraf pengujian 5% atau 0,05. Jika nilai signifikansi < 0,05 maka H_a diterima dan H_0 ditolak, yang berarti dapat dikatakan variabel independen secara simultan memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen (Suharyadi dan Purwanto, 2018).

3.5.5 Uji Regresi Data Panel

Untuk menguji kemampuan dan kekuatan pengaruh hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen maka diperlukan uji analisis regresi. Selain itu juga digunakan untuk menunjukkan arah hubungan apakah positif atau negatif antara variabel dependen dengan independen.

1. Analisis Regresi Data Panel

Penelitian ini menggunakan alat analisis regresi data panel untuk menguji pengaruh antara variabel independen dengan dependen. Analisis regresi data panel merupakan analisis gabungan antara data runtun waktu (*time series*) dan data silang (*cross section*) (Priyatno, 2022). Penggunaan analisis regresi data panel adalah untuk menguji dan mengetahui keberadaan pengaruh yang signifikan secara simultan dan parsial antara satu atau lebih variabel independen terhadap suatu variabel dependen. Dimana dalam regresi data panel memperhitungkan adanya jumlah individu dan waktu. Akan didapatkan tiga model regresi dari data panel yakni regresi *common effect model*, *fixed effect model*, dan *random effect model*. Persamaan regresi data panel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Keterangan:

Y : Penghindaran pajak

α : Konstanta

β_{1-3} : Koefisien regresi dari tiap-tiap variabel independen

X_1 : Masa perikatan audit

X_2 : Opini audit

X_3 : Ukuran KAP

e : Error

2. Analisis Regresi Moderasi

Menurut Solimun et al. (2017), analisis regresi moderasi merupakan analisis regresi yang melibatkan variabel moderasi dalam membangun model hubungannya. Analisis ini memiliki tujuan menguji apakah variabel moderasi dapat memoderasi dengan memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen. Persamaan hubungan dalam analisis regresi moderasi adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 Z + \beta_5 X_2 Z + \beta_6 X_3 Z + e$$

Keterangan:

Y : Penghindaran pajak

α : Konstanta

β_{1-6} : Koefisien regresi dari tiap-tiap variabel independen

X_1 : Masa perikatan audit

X_2 : Opini audit

X_3 : Ukuran KAP

Z : Gender Dewan Direksi

e : Error

3.5.6 Uji Hipotesis (Uji t)

Uji hipotesis atau uji statistik t (uji signifikansi parsial) merupakan uji yang digunakan untuk menguji apakah suatu variabel independen berpengaruh atau tidak

berpengaruh terhadap suatu variabel dependen. Dalam uji ini, nilai t hitung dibandingkan dengan nilai t tabel. Dalam penelitian ini digunakan taraf pengujian 5% atau 0,05. Apabila nilai signifikansi $< 0,05$ maka H_a diterima dan H_0 ditolak, yang artinya dapat dikatakan variabel independen secara parsial terdapat pengaruh signifikan terhadap variabel dependen (Suharyadi dan Purwanto, 2018).

BAB IV

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji dan menganalisis dampak variabel independen terhadap variabel dependen dengan menggunakan variabel moderasi. Menggunakan tiga variabel independen dan satu variabel dependen, penelitian ini juga memakai satu variabel moderasi. Variabel dependen yakni penghindaran pajak, kemudian variabel independen yang dipakai yakni masa perikatan audit, opini audit, dan besaran KAP, sedangkan variabel moderasi yang dipakai yakni gender dewan direksi.

Objek penelitian yang digunakan adalah perusahaan sektor keuangan yang tercatat di BEI kurun waktu 2019-2021. Perusahaan sektor keuangan dipilih menjadi objek penelitian disebabkan perusahaan pada sektor tersebut mempunyai peran cukup signifikan pada aktivitas perekonomian Indonesia terbukti dengan sektor keuangan menjadi sektor paling stabil dalam memberikan kontribusi pajak negara dalam lima tahun terakhir. Selain itu, sektor keuangan memiliki aturan serta perputaran yang ketat, dilihat dari segi kesehatan perusahaan. Saat ini sektor keuangan memiliki badan tersendiri yang dikhususkan mengawasi sektor keuangan, yakni Otoritas Jasa Keuangan (OJK).

Data penelitian ini menggunakan data berupa laporan keuangan tahunan perusahaan sektor keuangan yang tercatat di BEI kurun waktu 2019 hingga 2021.

Laporan keuangan tahunan didapatkan dari laman BEI serta laman perusahaan sektor keuangan yang bersangkutan.

Purposive sampling dipilih sebagai teknik pengambilan sampel data pada penelitian dengan menggunakan kriteria yang telah ditetapkan. Hasil seleksi dengan metode pengambilan sampel berdasarkan kriteria dijelaskan pada tabel 4.1:

Tabel 4. 1
Hasil Seleksi Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah
Perusahaan bidang keuangan yang tercatat di BEI kurun waktu 2019-2021	107
Perusahaan yang delisting kurun waktu 2019-2021	(2)
Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan tahunan (<i>annual report</i>) kurun waktu 2019-2021 secara beruntun	(3)
Perusahaan yang mengalami kerugian kurun waktu 2019-2021	(38)
Perusahaan yang tidak menampilkan pembayaran pajaknya dalam laporan keuangan kurun waktu 2019-2021	(4)
Perusahaan yang didapati tidak membayar pajak kurun waktu 2019-2021	(3)
Perusahaan yang dipilih menjadi sampel	57
Jumlah pengamatan (57 x 3 tahun)	171
Data <i>outlier</i>	(21)
Jumlah observasi setelah <i>outlier</i>	150

Sumber: Data Sekunder diolah, 2023

Menggunakan metode *puposive sampling* diperoleh yang perusahaan yang telah sesuai dengan kriteria sampel yakni sejumlah 57 perusahaan dengan data sebanyak 171 kurun waktu 2019-2021. Kemudian setelah data diolah untuk dianalisis, didapati bahwa data pada sampel tidak terdistribusi normal, maka pada penelitian ini

dilakukan *outlier* data. Alasan lain dilakukannya *outlier* data adalah data *outlier* sering menimbulkan hasil yang bias. Selain itu, data *outlier* juga meningkatkan variasi data yang dapat mengurangi kekuatan uji statistik (Nurchayadi, 2010).

Data *outlier* merupakan data yang tampil dalam bentuk nilai yang ekstrim serta memiliki karakteristik unik yang tampak jauh berbeda dari observasi (Ghozali, 2018). *Outlier* dilakukan dengan tujuan menghilangkan data ekstrim dalam penelitian yang dapat mengganggu model. Setelah didapati data belum terdistribusi dengan normal, dilakukan *outlier* data menggunakan uji *outlier*. Pendeteksian data *outlier* dilakukan dengan mengubah atau mengkonversi nilai ke dalam bentuk *z-score* atau nilai *standardized*. Apabila data menunjukkan nilai diatas 3 atau > 3 maka dikatakan data *outlier* (Ghozali, 2016). Dalam penelitian ini nilai yang dikonversi adalah nilai penghindaran pajak dengan menggunakan alat bantu Microsoft Excel.

Uji *outlier* mendapati data *outlier* sebanyak 21 data dari 12 perusahaan. Setelah 21 data *outlier* dikeluarkan, sampel yang dapat digunakan sebanyak 150 data dengan jumlah perusahaan sebanyak 55 perusahaan. Karena yang dikeluarkan hanya data yang terkena *outlier*, maka penelitian ini termasuk analisis data panel jenis *unbalanced panel*. *Unbalanced panel* yakni data panel yang memiliki jumlah observasi tidak sama dalam *time series* (Ghozali, 2018). Daftar perusahaan sebelum *outlier* serta data perusahaan yang menjadi objek dalam penelitian terlampir pada lampiran 2 dan lampiran 3.

4.2 Pengujian dan Hasil Analisis Data

4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif adalah uji analisis yang memiliki tujuan mendefinisikan atau menjelaskan objek yang akan diteliti seadanya dengan tidak mengambil generalisasi atau kesimpulan. Statistik deskriptif terdiri nilai *mean*, median, minimum, maksimum, dan standar deviasi. Uji statistik deskriptif dilaksanakan pada variabel dependen yaitu penghindaran pajak, variabel independen yaitu masa perikatan audit, opini audit, ukuran KAP, serta variabel moderasi yakni gender dewan direksi.

Tabel 4. 2

Hasil Statistik Deskriptif Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP	Z_GDD
Mean	0.228686	1.820000	0.893333	0.473333	0.180742
Median	0.222035	2.000000	1.000000	0.000000	0.142857
Maximum	0.574138	3.000000	1.000000	1.000000	0.750000
Minimum	0.001666	1.000000	0.000000	0.000000	0.000000
Std. Dev.	0.116668	0.811577	0.309723	0.500961	0.207698
Skewness	0.360040	0.338494	-2.548412	0.106819	1.053483
Kurtosis	3.500873	1.605844	7.494403	1.011410	3.359331
Jarque-Bera Probability	4.808684 0.090325	15.01240 0.000550	288.6079 0.000000	25.00081 0.000004	28.55267 0.000001
Sum	34.30289	273.0000	134.0000	71.00000	27.11129
Sum Sq. Dev.	2.028107	98.14000	14.29333	37.39333	6.427638
Observations	150	150	150	150	150

Sumber: Output Eviews, 2023

Tabel 4. 3
Statistik Deskriptif Variabel Dummy

Variabel	Dummy Variabel	Frekuensi	Persentase
Opini Audit (X2)	1	134	0,89
	0	16	0,11
Ukuran KAP (X3)	1	71	0,47
	0	79	0,53

Sumber: Data diolah, 2023

Interpretasi hasil pengujian statistik deskriptif pada tabel 4.2 dan 4.3 di atas dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Penghindaran Pajak

Variabel Y yakni penghindaran pajak mempunyai nilai rata-rata (*mean*) sebanyak 0,228686, dapat dijelaskan bahwa nilai rata-rata perusahaan objek melakukan penghindaran pajak sebesar 22,87%. Nilai maksimum (terbesar) penghindaran pajak didapatkan oleh Clipan Finance Indonesia Tbk. sebesar 0,574138 pada tahun 2021 dan nilai minimum didapatkan oleh Buana Artha Anugerah Tbk. sebesar 0,001666 pada tahun 2020. Penghindaran pajak yang dilaksanakan perusahaan dapat dikatakan tinggi apabila nilai *Cash ETR* yang didapatkan perusahaan semakin kecil (Poon et al., 2021).

Variabel penghindaran pajak mempunyai nilai standar deviasi senilai 0,116668 sedangkan nilai rata-ratanya sebanyak 0,228686, maka nilai rata-rata lebih besar dari nilai standar deviasi. Maka dapat disimpulkan bahwa penyebaran data penghindaran pajak merata, yakni tidak terdapat perbedaan yang signifikan antar data.

2. Masa Perikatan Audit (X₁)

Pada tabel uji statistik deskriptif menampilkan besaran nilai minimum variabel masa perikatan audit yakni sebesar 1 yang artinya perusahaan hanya memiliki masa perikatan audit selama 1 tahun. Nilai maksimal sebanyak 3 diartikan masa perikatan audit maksimal adalah 3 tahun beruntun. Variabel masa perikatan audit mempunyai nilai standar deviasi senilai 0,811577 sedangkan nilai rata-ratanya adalah 1,820000, maka nilai rata-rata > standar deviasi. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa penyebaran data masa perikatan audit merata, yakni tidak terdapat perbedaan yang signifikan antar data.

3. Opini Audit (X_2)

Pada tabel uji statistik deskriptif menampilkan besaran nilai minimum variabel opini audit senilai 0 yang artinya terdapat perusahaan yang mendapatkan opini audit selain opini tanpa modifikasi. Sedangkan nilai maksimum senilai 1 yang artinya perusahaan cenderung mendapatkan opini audit tanpa modifikasi. Kemudian dilihat dari tabel statistik deskriptif variabel dummy, frekuensi nilai 1 sejumlah 134 atau 89% dan frekuensi nilai 0 sebesar 16 atau 11%. Variabel opini audit mempunyai nilai standar deviasi sebanyak 0,309723 sedangkan nilai rata-ratanya sebanyak 0,893333, maka nilai rata-rata > standar deviasi. sehingga diambil kesimpulan bahwa penyebaran data opini audit merata, yakni tidak terdapat perbedaan yang signifikan antar data.

4. Ukuran KAP (X_3)

Pada tabel uji statistik deskriptif menampilkan besaran nilai minimum variabel ukuran KAP yakni senilai 0 yang artinya terdapat 79 data perusahaan atau 53% memilih ukuran KAP non-*Big Four*. Kemudian, nilai maksimal senilai satu diartikan

terdapat 71 data perusahaan atau 47% yang memilih ukuran KAP *Big Four*. Nilai standar deviasi variabel ukuran KAP yakni 0,500961 sedangkan nilai rata-ratanya sebesar 0,473333, maka nilai rata-rata < standar deviasi. Maka dapat diambil kesimpulan bahwa penyebaran data ukuran KAP tidak merata, yakni terdapat perbedaan yang signifikan antar data.

5. Gender Dewan Direksi (Z)

Pada tabel uji statistik deskriptif menampilkan besaran nilai minimum variabel gender dewan direksi yaitu senilai 0, dimana terdapat 29 perusahaan yang dalam periode 2019-2021 tidak memiliki keberagaman gender dewan direksi. Nilai maksimum sebesar 0,75 yang berarti perusahaan memiliki dewan direksi wanita sebesar 75%. Nilai maksimum diperoleh Bank Pembangunan Daerah Jawa Barat Tbk. tahun 2019 dan Bank Maspion Indonesia Tbk. tahun 2019, 2020, dan 2021. Variabel gender dewan direksi mempunyai standar deviasi senilai 0,207698, sedangkan nilai rata-ratanya sebesar 0,180742, maka nilai rata-rata < standar deviasi. Dapat diambil kesimpulan bahwa penyebaran data gender dewan direksi terjadi tidak merata, yakni terdapat perbedaan yang signifikan antar data.

4.2.2 Uji Pemilihan Model Regresi Data Panel

1. Uji Model Regresi Data Panel

Sebelum melaksanakan pengujian pemilihan bentuk data panel, terlebih dahulu dilakukan pengujian *common effect model*, *fixed effect model*, dan *random effect model*.

- a. Uji Model Regresi Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)
- Berikut merupakan hasil pengujian *common effect model* pada regresi data panel:

Tabel 4. 4
Uji *Common Effect Model*
Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR
Method: Panel Least Squares
Sample: 2019 2021
Periods included: 3
Cross-sections included: 55
Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.206067	0.034243	6.017855	0.0000
X1_MPA	0.002304	0.011628	0.198138	0.8432
X2_OP	-0.008900	0.030837	-0.288606	0.7733
X3_UKAP	0.055724	0.018951	2.940423	0.0038
R-squared	0.056335	Mean dependent var		0.228686
Adjusted R-squared	0.036945	S.D. dependent var		0.116668
S.E. of regression	0.114493	Akaike info criterion		-1.470307
Sum squared resid	1.913853	Schwarz criterion		-1.390023
Log likelihood	114.2730	Hannan-Quinn criter.		-1.437690
F-statistic	2.905325	Durbin-Watson stat		1.108874
Prob(F-statistic)	0.036825			

Sumber: Output Eviews, 2023

Sesudah melakukan pengujian pada regresi *common effect model*, selanjutnya dilakukan uji *fixed effect model*.

Tabel 4. 5
Uji Fixed Effect Model
 Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222853	0.043221	5.156090	0.0000
X1_MPA	0.006887	0.009153	0.752390	0.4537
X2_OP	-0.055190	0.033648	-1.640237	0.1044
X3_UKAP	0.090006	0.057083	1.576764	0.1183
Effects Specification				
Cross-section fixed (dummy variables)				
R-squared	0.706276	Mean dependent var	0.228686	
Adjusted R-squared	0.524295	S.D. dependent var	0.116668	
S.E. of regression	0.080468	Akaike info criterion	-1.917437	
Sum squared resid	0.595704	Schwarz criterion	-0.753325	
Log likelihood	201.8078	Hannan-Quinn criter.	-1.444495	
F-statistic	3.881040	Durbin-Watson stat	3.501939	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Sumber: Output Eviews, 2023

Kemudian selanjutnya melakukan uji *random effect model*.

Tabel 4. 6
Uji Random Effect Model
 Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR
 Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150
 Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222811	0.033005	6.750897	0.0000
X1_MPA	0.005191	0.008811	0.589110	0.5567
X2_OP	-0.036435	0.029033	-1.254981	0.2115
X3_UKAP	0.066700	0.024450	2.727995	0.0072

Effects Specification		S.D.	Rho
Cross-section random		0.083224	0.5168
Idiosyncratic random		0.080468	0.4832

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Unweighted Statistics			
R-squared	0.049233	Mean dependent var	0.228686
Sum squared resid	1.928257	Durbin-Watson stat	1.083329

Sumber: Output Eviews, 2023

b. Uji Model Regresi Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Berikut merupakan hasil pengujian dari *common effect model*:

Tabel 4. 7
 Uji *Common Effect Model*
 Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR
 Method: Panel Least Squares
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.214441	0.035677	6.010658	0.0000
X1_MPA	-0.002464	0.014816	-0.166292	0.8682
X2_OP	-0.010640	0.032788	-0.324506	0.7460
X3_UKAP	0.029452	0.026117	1.127695	0.2613
Z_GDD*X1_MPA	0.028428	0.052676	0.539676	0.5903
Z_GDD*X2_OP	-0.046686	0.107461	-0.434449	0.6646
Z_GDD*X3_UKAP	0.174227	0.104925	1.660485	0.0990
R-squared	0.083378	Mean dependent var		0.228686
Adjusted R-squared	0.044918	S.D. dependent var		0.116668
S.E. of regression	0.114018	Akaike info criterion		-1.459382
Sum squared resid	1.859008	Schwarz criterion		-1.318885
Log likelihood	116.4536	Hannan-Quinn criter.		-1.402302
F-statistic	2.167920	Durbin-Watson stat		1.097328
Prob(F-statistic)	0.049455			

Sumber: Output Eviews, 2023

Sesudah melakukan pengujian pada regresi *common effect model*, kemudian dilakukan uji *fixed effect model*.

Tabel 4. 8
 Uji Regresi *Fixed Effect Model*
 Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.210757	0.044154	4.773260	0.0000
X1_MPA	0.002712	0.012064	0.224770	0.8227
X2_OP	-0.058702	0.036059	-1.627950	0.1071
X3_UKAP	0.071350	0.062392	1.143586	0.2559
Z_GDD*X1_MPA	0.029831	0.043370	0.687830	0.4933
Z_GDD*X2_OP	0.023751	0.126178	0.188235	0.8511
Z_GDD*X3_UKAP	0.237780	0.187788	1.266217	0.2087

Effects Specification				
Cross-section fixed (dummy variables)				
R-squared	0.720815	Mean dependent var		0.228686
Adjusted R-squared	0.532600	S.D. dependent var		0.116668
S.E. of regression	0.079762	Akaike info criterion		-1.928203
Sum squared resid	0.566217	Schwarz criterion		-0.703878
Log likelihood	205.6152	Hannan-Quinn criter.		-1.430798
F-statistic	3.829750	Durbin-Watson stat		3.466158
Prob(F-statistic)	0.000000			

Sumber: Output Eviews, 2023

Kemudian selanjutnya melakukan uji *random effect model*.

Tabel 4. 9
Uji Random Effect Model
 Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: Y_CETR
 Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150
 Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.225556	0.033979	6.638091	0.0000
X1_MPA	0.000956	0.011475	0.083323	0.9337
X2_OP	-0.040156	0.030959	-1.297068	0.1967
X3_UKAP	0.038980	0.032202	1.210496	0.2281
Z_GDD*X1_MPA	0.028476	0.041235	0.690572	0.4910
Z_GDD*X2_OP	-0.018044	0.096385	-0.187208	0.8518
Z_GDD*X3_UKAP	0.200945	0.122242	1.643831	0.1024

Effects Specification		S.D.	Rho
Cross-section random		0.085552	0.5350
Idiosyncratic random		0.079762	0.4650

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Sumber: Output Eviews, 2023

2. Uji Pemilihan Model Regresi Data Panel

pengujian pemilihan model bertujuan guna menentukan model regresi data panel yang sesuai diantara *common effect model*, *fixed effect model*, atau *random effect model*. Pengujian untuk memilih model yang paling baik akan dijabarkan sebagai berikut:

a. Uji Pemilihan Model Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

1) Uji Chow

Pengujian Chow digunakan guna menetapkan bentuk yang paling baik dan tepat saat mengestimasi data panel diantara *common effect model* dan *fixed effect model*. Setelah melakukan uji *common effect model* serta *fixed effect model*, kemudian dilaksanakan uji chow. Berikut ini perolehan pengujian dari uji chow:

Tabel 4. 10
Hasil Uji Chow Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Redundant Fixed Effects Tests			
Equation: Untitled			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	3.769888	(54,92)	0.0000
Cross-section Chi-square	175.069584	54	0.0000

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.10 didapati perolehan pengujian chow dengan nilai probabilitas (Prob.) cross section F senilai 0,0000 dimana nilai $< 0,05$. Berdasarkan perolehan uji itu dapat ditarik kesimpulan bahwa *fixed effect model* ialah bentuk yang tepat.

2) Uji Hausman

Uji hausman merupakan pengujian yang dilaksanakan guna menentukan bentuk yang tepat diantara *fixed effect model* dengan *random effect model*. Perbandingan nilai *probability chi-square* dengan signifikansi dilakukan untuk mendapatkan hasil model dalam uji ini. Perolehan uji hausman dapat diamati pada tabel 4.11 berikut:

Tabel 4. 11
 Hasil Uji Hausman Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Correlated Random Effects - Hausman Test
 Equation: Untitled
 Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	1.568155	3	0.6666

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.11 didapati perolehan pengujian hausman dengan nilai probabilitas chi-square adalah senilai 0,6666 dimana nilai tersebut lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hasil pengujian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa *random effect model* ialah bentuk yang sesuai.

Dari perolehan uji chow dan uji hausman diperoleh ketidak samaan hasil dalam menentukan bentuk regresi data panel. Sehingga akan dilakukan pengujian lagrange multiplier (uji LM) guna menetapkan serta memastikan bentuk yang sesuai untuk penelitian ini.

3) Uji Langrange Multiplier (Uji LM)

Uji LM dilakukan dengan tujuan guna menetapkan dan memastikan bentuk yang sesuai diantara *random effect model* dengan *common effect model*. Apabila nilai Cross Section lebih kecil dari 0,05 maka bentuk yang terseleksi adalah *random effect model*. Namun, apabila nilai *Cross Section* lebih besar dari 0,05 maka bentuk yang terpilih adalah *common effect model*. Hasil uji langrange multiplier dapat diamati pada tabel 4.12 berikut:

Tabel 4. 12
 Hasil Lagrange Multiplier Persamaan I
 (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects
 Null hypotheses: No effects
 Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided
 (all others) alternatives

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	20.93120 (0.0000)	1.209275 (0.2715)	22.14047 (0.0000)
Honda	4.575062 (0.0000)	-1.099671 (0.8643)	2.457473 (0.0070)
King-Wu	4.575062 (0.0000)	-1.099671 (0.8643)	-0.206523 (0.5818)
Standardized Honda	4.775108 (0.0000)	-0.715546 (0.7629)	-2.895637 (0.9981)
Standardized King-Wu	4.775108 (0.0000)	-0.715546 (0.7629)	-3.104354 (0.9990)
Gourieroux, et al.	--	--	20.93120 (0.0000)

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.12 didapati perolehan uji hausman dengan nilai probabilitas chi-square adalah senilai 0,0000 yang berarti nilai $< 0,05$. Maka berdasarkan perolehan uji tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa *random effect model* adalah model yang tepat.

Dari ketiga uji pemilihan bentuk regresi data panel telah dilakukan, uji chow yang menyatakan bahwa *fixed effect model* adalah bentuk paling sesuai, kemudian uji hausman menunjukkan bahwa *random effect model* ialah bentuk yang sesuai, serta uji langrange multiplier juga menunjukkan bahwa *random effect model* yang tepat. Maka

bila ditarik kesimpulan bahwa *random effect model* merupakan bentuk model regresi yang sesuai dengan penelitian ini.

b. Uji Pemilihan Model Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

1) Uji Chow

Perolehan uji chow persamaan II yakni setelah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.13 berikut:

Tabel 4. 13
Hasil Uji Chow Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Redundant Fixed Effects Tests
Equation: Untitled
Test cross-section fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	3.763065	(54,89)	0.0000
Cross-section Chi-square	178.323146	54	0.0000

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.13 didapati perolehan pengujian chow dengan nilai probabilitas (P-Value) adalah senilai 0,0000 yang mana nilai $< 0,05$. Berdasarkan perolehan uji tersebut maka dapat ditarik kesimpulan bahwa *fixed effect model* adalah bentuk model regresi yang sesuai.

2) Uji Hausman

Hasil pengujian hausman persamaan II yakni setelah menggunakan variabel moderasi dapat dilihat pada tabel 4.14 berikut:

Tabel 4. 14
 Hasil Uji Hausman Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Correlated Random Effects - Hausman Test
 Equation: Untitled
 Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	2.154492	6	0.9050

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.14 didapati hasil uji hausman dengan nilai probabilitas chi-square senilai 0,9050 dimana nilai tersebut $> 0,05$. Berdasarkan hasil pengujian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa *random effect model* adalah model regresi yang tepat.

Dari hasil uji chow dan uji hausman diperoleh ketidak konsistenan dalam pemilihan model regresi data panel. Sehingga perlu dilakukan uji lagrange multiplier (uji LM) untuk menentukan serta memastikan model yang paling tepat untuk penelitian ini.

3) Uji Langrange Multiplier (Uji LM)

Hail uji langrange multiplier persamaan II yakni setelah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.15 berikut:

Tabel 4. 15
 Hasil Lagrange Multiplier Persamaan II
 (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects
 Null hypotheses: No effects
 Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided
 (all others) alternatives

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	22.19548 (0.0000)	1.156330 (0.2822)	23.35181 (0.0000)
Honda	4.711208 (0.0000)	-1.075328 (0.8589)	2.570956 (0.0051)
King-Wu	4.711208 (0.0000)	-1.075328 (0.8589)	-0.156650 (0.5622)
Standardized Honda	5.048106 (0.0000)	-0.680937 (0.7520)	-2.653084 (0.9960)
Standardized King-Wu	5.048106 (0.0000)	-0.680937 (0.7520)	-2.963600 (0.9985)
Gourieroux, et al.	--	--	22.19548 (0.0000)

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.15 didapati hasil uji hausman dengan nilai *Cross-section* breusch-pagan adalah senilai 0,0000 dimana nilai tersebut $< 0,05$. Berdasarkan perolehan uji tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa *random effect model* merupakan bentuk regresi yang tepat.

Dari ketiga uji pemilihan bentuk regresi data panel yang sudah dilakukan, pengujian chow yang menyatakan bahwa *fixed effect model* merupakan bentuk paling sesuai, tetapi kemudian uji hausman menunjukkan bahwa *random effect model* merupakan bentuk yang tepat, pada akhirnya pengujian langrange multiplier juga

menunjukkan bahwa *random effect model*. Maka dapat disimpulkan bahwa *random effect model* merupakan bentuk model regresi yang sesuai guna analisis regresi persamaan II menggunakan variabel moderasi pada penelitian ini.

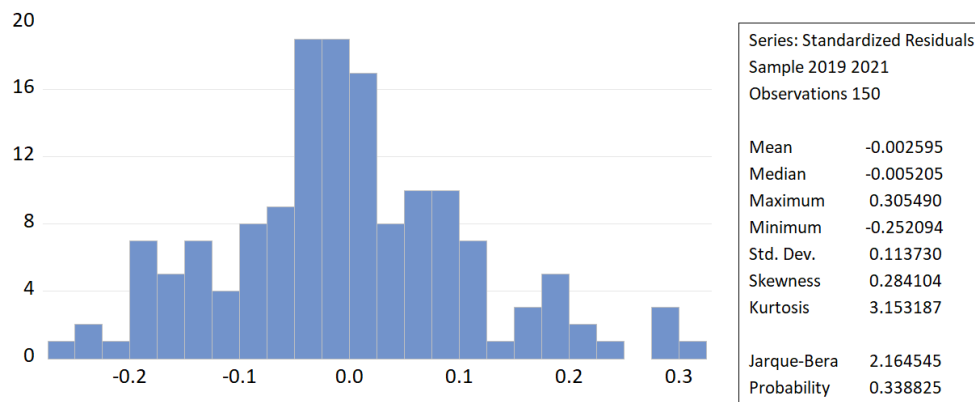
4.2.3 Uji Asumsi Klasik

1. Uji Asumsi Klasik Model Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bermaksud guna mengkaji apakah data bersumber dari populasi yang berdistribusi atau memiliki penyebaran data secara normal. Pada penelitian ini pengujian normalitas yang dipakai adalah Uji Jarque-Bera. Keputusan diambil didasarkan pada nilai probabilitas, apabila nilai probabilitas $> 0,05$ maka penyebaran data dalam penelitian terdistribusi secara normal. Perolehan pengujian normalitas dapat diamati pada gambar 4.1 berikut:

Gambar 4. 1
Hasil Uji Normalitas Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)



Sumber: Output Eviews, 2023

Pada gambar 4.1 yang menyajikan perolehan pengujian normalitas yang menunjukkan bahwa nilai Jerque-Bera sebesar 2,164545 serta nilai probabilitas senilai $0,338825 > 0,05$ maka diambil kesimpulan bahwa data dalam penelitian ini terdistribusi secara normal.

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dilakukan dengan tujuan untuk menguji adanya korelasi diantara semua variabel yang dapat dideteksi dengan menggunakan korelasi antara variabel satu dengan variabel lain. Masalah multikolinieritas dapat diindikasikan dengan nilai koefisien korelasi tiap-tiap variabel, dikatakan terdapat multikolinieritas apabila nilainya lebih besar dari 0,8. Apabila tidak terdapat multikolonieritas pada suatu regresi maka dapat disimpulkan bahwa regresi tersebut merupakan regresi yang baik. Hasil uji multikolinieritas dapat diamati pada tabel 4.16 berikut:

Tabel 4. 16
Uji Multikolinieritas Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP
Y_CETR	1.000000	0.016509	0.015120	0.235829
X1_MPA	0.016509	1.000000	0.110004	0.012876
X2_OP	0.015120	0.110004	1.000000	0.154564
X3_UKAP	0.235829	0.012876	0.154564	1.000000

Sumber: Output Eviews, 2023

Pada tabel 4.16 dapat diketahui bahwa hasil dari pengujian multikolinieritas menampilkan nilai antar variabel independen $< 0,8$ yang artinya tidak terdapat keterkaitan. Sehingga antar variabel independen dapat disimpulkan tidak terdapat masalah multikolinieritas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas memiliki tujuan guna mengkaji model regresi apakah ada perbedaan varians dari suatu penelitian dengan penelitian yang lain. Apabila model regresi memiliki nilai probabilitas besar dari 0,05 maka dinyatakan tidak adanya heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas dapat diamati pada tabel 4.17 berikut:

Tabel 4. 17

Uji Heteroskedastisitas Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: RESABS
 Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150
 Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.090323	0.022464	4.020794	0.0001
X1_MPA	-0.005174	0.006606	-0.783305	0.4347
X2_OP	0.004545	0.020373	0.223077	0.8238
X3_UKAP	0.008929	0.014865	0.600642	0.5490

Sumber: Output Eviews, 2023

Berdasarkan pengujian heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser, dapat dilihat bahwa nilai probabilitas setiap variabel menunjukkan angka $> 0,05$ yang artinya bentuk regresi tidak adanya heteroskedastisitas atau bersifat homoskedastisitas.

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi memiliki tujuan guna mengkaji ada tidaknya keterkaitan diantara kesalahan gangguan pada bagian t dengan kesalahan gangguan periode t-1 atau periode terdahulu pada bentuk regresi. Pada penelitian ini pengujian autokorelasi

menggunakan pengujian Durbin-Watson (DW Test). Untuk menguji autokorelasi dengan $k=4$ dan $n=150$ maka nilai dL adalah 1,6788 dan dU adalah 1,7881. Sedangkan nilai $4-dL$ adalah 2,3212 dan nilai $4-dU$ adalah 2,2199. Perolehan pengujian autokorelasi dapat diamati pada tabel 4.18 berikut:

Tabel 4. 18
Uji Autokorelasi Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Sumber: Output Eviews, 2023

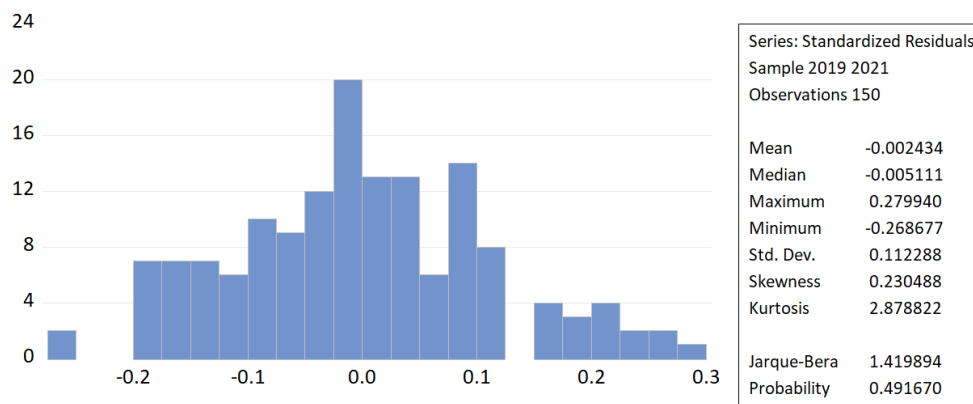
Pengujian autokorelasi menggunakan nilai Durbin-Watson didapatkan nilai 2,132614. Nilai Durbin Watson atau d terletak antara daerah $dU < d < 4-dL$ dengan nilai $1,7881 < 2,132614 < 2,3212$. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa data telah berada dalam model yang bebas dari permasalahan autokorelasi.

2. Uji Asumsi Klasik Model Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

a. Uji Normalitas

Perolehan pengujian normalitas sesudah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.18 berikut:

Gambar 4. 2
Hasil Uji Normalitas
(Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)



Sumber: Output Eviews, 2023

Pada gambar 4.2 yang menyajikan hasil pengujian normalitas menyatakan bahwa nilai Jarque-Bera senilai 1,419894 dengan nilai probabilitas sebesar 0,491670 > 0,05 maka diambil kesimpulan bahwa data dalam penelitian ini terdistribusi secara normal.

b. Uji Multikolinieritas

Hasil uji multikolinieritas setelah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.19 berikut:

Tabel 4. 19
Uji Multikolinieritas
(Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP	Z_GDD*X1_MPA	Z_GDD*X2_OP	Z_GDD*X3_UKAP
Y_CETR	1.000000	0.016509	0.015120	0.235829	0.062820	0.046653	0.267984
X1_MPA	0.016509	1.000000	0.110004	0.012876	0.369828	0.065693	0.004852
X2_OP	0.015120	0.110004	1.000000	0.154564	0.207068	0.287977	0.143417
X3_UKAP	0.235829	0.012876	0.154564	1.000000	-0.104295	-0.098472	0.609420
Z_GDD*X1_MPA	0.062820	0.369828	0.207068	-0.104295	1.000000	0.855985	0.272753
Z_GDD*X2_OP	0.046653	0.065693	0.287977	-0.098472	0.855985	1.000000	0.312550
Z_GDD*X3_UKAP	0.267984	0.004852	0.143417	0.609420	0.272753	0.312550	1.000000

Sumber: Output Eviews, 2023

Terlihat pada tabel 4.19 penghasilan pengujian multikolinieritas menunjukkan nilai antar variabel independen $> 0,80$ sehingga tidak terdapat korelasi yang tinggi. Namun, pada interaksi variabel independen dengan variabel moderasi terdapat nilai diatas $0,80$, yaitu pada interaksi gender dewan direksi dan masa perikatan audit ($Z*X_1$) dengan gender dewan direksi dan opini audit ($Z*X_2$) dengan nilai $0,855985$. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa terdapat permasalahan multikolinieritas.

Regresi dengan variabel moderasi pada umumnya menimbulkan masalah multikolinieritas (Liana, 2009). Hal tersebut disebabkan pada regresi moderasi terdapat korelasi antara variabel independen yang didasarkan pada variabel independen lain (Nugroho, 2015). Selain itu, multikolinieritas tetap menghasilkan estimator yang BLUE, dikarenakan estimator BLUE tidak memerlukan asumsi tidak adanya korelasi antar variabel independen (Basuki, 2017). Sehingga pada penelitian ini, uji asumsi klasik multikolinieritas dapat diabaikan.

c. Uji Heteroskedastisitas

Hasil uji heteroskedastisitas setelah menggunakan variabel moderasi dapat dilihat pada tabel 4.20 berikut:

Tabel 4. 20
Uji Heteroskedastisitas (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Dependent Variable: RESABS
Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
Sample: 2019 2021
Periods included: 3
Cross-sections included: 55
Total panel (unbalanced) observations: 150
Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.086527	0.023339	3.707448	0.0003
X1_MPA	-0.001225	0.008552	-0.143218	0.8863
X2_OP	0.001968	0.021831	0.090152	0.9283
X3_UKAP	-0.002411	0.020351	-0.118492	0.9058
Z_GDD*X1_MPA	-0.019703	0.030672	-0.642385	0.5217
Z_GDD*X2_OP	0.032149	0.067790	0.474250	0.6360
Z_GDD*X3_UKAP	0.073621	0.079334	0.927981	0.3550

Sumber: Output Eviews, 2023

Berdasarkan perolehan pengujian heteroskedastisitas dengan menggunakan uji Glejser, dapat dilihat bahwa nilai probabilitas pada setiap variabel menunjukkan angka $> 0,05$ yang artinya bentuk regresi memiliki sifat homoskedastisitas atau tidak adanya gangguan heteroskedastiditas.

d. Uji Autokorelasi

Pengujian Durbin-Watson (DW Test) digunakan guna mengkaji keberadaan autokorelasi pada penelitian ini guna menguji autokorelasi dengan $k=5$ dan $n=150$ maka nilai dL adalah 1,6649 dan dU adalah 1,8020. Sedangkan nilai 4-dL sebesar 2,3351 dan nilai 4-dU sebesar 2,1980. Perolehan pengujian autokorelasi setelah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.21 berikut:

Tabel 4. 21
Uji Autokorelasi
(Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Sumber: Output Eviews, 2023

Pengujian autokorelasi menggunakan nilai Durbin-Watson didapatkan nilai 2,146470. Nilai Durbin Watson atau d terletak antar daerah $d_U < d < 4-d_L$ dengan nilai $1,8020 < 2,146470 < 2,3351$, dapat ditarik kesimpulan bahwa data pada model ini bebas dari masalah autokorelasi.

4.2.4 Uji Ketetapan Model

1. Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)

Koefisien determinasi (adjusted R^2) dipakai guna memahami besarnya kekuatan bentuk regresi saat menerangkan variasi variabel dependen. Hasil uji R^2 persamaan I dan persamaan II adalah sebagai berikut:

Tabel 4. 22
Uji R^2 Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Sumber: Output Eviews, 2023

Tabel 4.22 menampilkan hasil uji koefisien determinasi yang dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R Squared* senilai 0,033956 atau 3,39%. Hal tersebut menjelaskan bahwa 3,39% variabel penghindaran pajak dipengaruhi oleh variabel masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP. Sedangkan 96,61% sisanya dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

Tabel 4. 23
Uji R² Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Sumber: Output Eviews, 2023

Sedangkan berdasarkan pada tabel 4.23 yang menunjukkan hasil uji koefisien determinasi, nilai *Adjusted R Squared* senilai 0,050096 atau 5,01%. Hal tersebut menunjukkan bahwa 5,01% variabel penghindaran pajak dipengaruhi oleh variabel masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP dengan variabel moderasi gender dewan direksi. Sedangkan sisanya 94,99% dipengaruhi oleh variabel-variabel lainnya yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

2. Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Pengujian statistik F memiliki tujuan guna mengkaji kemampuan menyeluruh atau simultan dari variabel independen dalam model penelitian apakah berdampak pada variabel dependen. Pengujian ini diketahui melalui perbandingan antara nilai

signifikansi F dengan taraf pengujian. Dalam penelitian ini digunakan taraf pengujian 5% atau 0,05. Tabel hasil uji F persamaan I dan persamaan II yakni:

Tabel 4. 24
Uji F Persamaan I (Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Sumber: Output Eviews, 2023

Hasil uji F di atas menampilkan nilai probabilitas (F-statistic) senilai 0,045181 < 0,05. Hasil tersebut menandakan bahwa variabel independen masa perikatan audit, opini audit, dan ukuran KAP secara simultan memiliki dampak pada variabel dependen penghindaran pajak.

Tabel 4. 25
Uji F Persamaan II (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Sumber: Output Eviews, 2023

Selanjutnya pada hasil uji F tabel 4.25 menampilkan nilai probabilitas (F-statistic) senilai 0,036973 < 0,05. Dengan demikian menjelaskan bahwa variabel independen dengan interaksi variabel moderasi secara bersama-sama berdampak signifikan pada variabel dependen yakni penghindaran pajak.

4.2.5 Uji Regresi Data Panel

1. Analisis Regresi Data Panel – Persamaan I

Persamaan regresi data panel dipilih adalah bentuk *random effect model* (REM) berdasarkan pengujian hausman dan uji langrange multiplier (uji LM). Hasil regresi data panel *random effect model* dapat diamati pada tabel 4.26 berikut:

Tabel 4. 26
Regresi Data Panel Persamaan I
(Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222811	0.033005	6.750897	0.0000
X1_MPA	0.005191	0.008811	0.589110	0.5567
X2_OP	-0.036435	0.029033	-1.254981	0.2115
X3_UKAP	0.066700	0.024450	2.727995	0.0072
Effects Specification				
			S.D.	Rho
Cross-section random			0.083224	0.5168
Idiosyncratic random			0.080468	0.4832
Weighted Statistics				
R-squared	0.053407	Mean dependent var		0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var		0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid		0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat		2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181			

Sumber: Output Eviews, 2023

Berdasarkan output di atas, dapat dijelaskan model regresi persamaan I sebagai berikut:

$$Y = 0,222811 + 0,005191 \text{ MPA} - 0,036435 \text{ OP} + 0,066700 \text{ UKAP} + e$$

Analisis perolehan regresi data panel tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Nilai konstanta (C) bernilai 0,222811 memperlihatkan bahwa ketika variabel independen bersifat tetap atau konstan maka tingkat penghindaran pajak bernilai 0,222811.
- b. Koefisien regresi X_1_MPA yaitu masa perikatan audit bernilai 0,005191, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan masa perikatan audit 1 satuan maka penghindaran pajak akan mengalami peningkatan sebesar 0,005191.
- c. Koefisien regresi X_2_OP yaitu opini audit bernilai -0,036435, nilai tersebut memperlihatkan bahwa jika variabel independen lain bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan opini audit 1 satuan maka penghindaran pajak akan mengalami penurunan sebanyak 0,036435.
- d. Koefisien regresi X_3_UKAP yaitu ukuran KAP bernilai 0,066700, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen sifatnya tetap atau konstan maka tiap besaran KAP 1 satuan maka penghindaran pajak akan mengalami kenaikan sebanyak 0,066700.

2. Analisis Regresi Moderasi – Persamaan II

Regresi data panel persamaan II adalah regresi data panel setelah menggunakan variabel moderasi yakni gender dewan direksi. Hasil regresi data panel *random effect model* persamaan II setelah menggunakan variabel moderasi dapat diamati pada tabel 4.27 berikut:

Tabel 4. 27
 Regresi Data Panel Moderasi Persamaan II
 (Setelah Menggunakan Variabel Moderasi)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.225556	0.033979	6.638091	0.0000
X1_MPA	0.000956	0.011475	0.083323	0.9337
X2_OP	-0.040156	0.030959	-1.297068	0.1967
X3_UKAP	0.038980	0.032202	1.210496	0.2281
Z_GDD*X1_MPA	0.028476	0.041235	0.690572	0.4910
Z_GDD*X2_OP	-0.018044	0.096385	-0.187208	0.8518
Z_GDD*X3_UKAP	0.200945	0.122242	1.643831	0.1024

Effects Specification		S.D.	Rho
Cross-section random		0.085552	0.5350
Idiosyncratic random		0.079762	0.4650

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Sumber: Output Eviews, 2023

Berdasarkan output di atas dapat dituliskan regresi persamaan II sebagai berikut:

$$Y = 0,225556 + 0,000956 \text{ MPA} - 0,040156 \text{ OP} + 0,038980 \text{ UKAP} + 0,028476$$

$$\text{GDD*MPA} - 0,018044 \text{ GDD*OP} + 0,200945 \text{ GDD*UKAP} + e$$

Analisis bentuk model regresi data panel tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Nilai konstanta (C) 0,225556 memperlihatkan bahwa jika variabel independen dan variabel moderasi bersifat tetap atau konstan maka tingkat penghindaran pajak bernilai 0,225556.

- b. Koefisien regresi masa perikatan audit (X_1) bernilai 0,000956, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta hubungan variabel moderasi dengan variabel independen yakni X_2 , X_3 , $Z*X_1$, $Z*X_2$, dan $Z*X_3$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan X_1 1 satuan maka penghindaran pajak akan mengalami kenaikan sebanyak 0,000956.
- c. Koefisien regresi opini audit (X_2) bernilai -0,040156, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta hubungan variabel moderasi pada variabel independen yakni X_1 , X_3 , $Z*X_1$, $Z*X_2$, dan $Z*X_3$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan X_2 1 satuan maka penghindaran pajak mengalami penurunan sebanyak 0,040156.
- d. Koefisien regresi besaran KAP (X_3) senilai 0,038980, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta keterkaitan variabel moderasi dengan variabel independen yakni X_1 , X_2 , $Z*X_1$, $Z*X_2$, dan $Z*X_3$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan X_3 1 satuan maka penghindaran pajak mengalami kenaikan sebanyak 0,038980.
- e. Koefisien regresi gender dewan direksi dengan masa perikatan audit ($Z*X_1$) bernilai 0,028476, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta keterkaitan variabel moderasi pada variabel independen yakni X_1 , X_2 , X_3 , $Z*X_2$, dan $Z*X_3$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan $Z*X_1$ 1 kesatuan maka penghindaran pajak mengalami peningkatan sebanyak 0,028476.

- f. Koefisien regresi gender dewan direksi dengan opini audit ($Z \cdot X_2$) bernilai -0,018044, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta berkaitan variabel moderasi pada variabel tidak dependen yakni X_1 , X_2 , X_3 , $Z \cdot X_1$, dan $Z \cdot X_3$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan $Z \cdot X_2$ 1 kesatuan maka penghindaran pajak akan mengalami penurunan sebanyak 0,018044.
- g. Koefisien regresi gender dewan direksi dengan ukuran KAP ($Z \cdot X_3$) bernilai 0,200945, nilai tersebut memperlihatkan bahwa apabila variabel independen lain serta hubungan variabel moderasi pada variabel independen yakni X_1 , X_2 , X_3 , $Z \cdot X_1$, dan $Z \cdot X_2$ bersifat tetap atau konstan maka setiap kenaikan $Z \cdot X_3$ 1 satuan maka penghindaran pajak akan mengalami peningkatan sebesar 0,200945.

4.2.6 Uji Hipotesis (Uji t)

Uji hipotesis atau uji signifikansi (uji statistik t) bertujuan guna mengkaji dampak suatu variabel independen pada variabel dependen. Dalam penelitian ini menggunakan taraf signifikan probabilitas 5% untuk menguji hipotesis. Apabila nilai probabilitas signifikan $< 0,05$ dapat diambil kesimpulan bahwa variabel independen secara signifikan berdampak pada variabel dependen.

1. Uji t Persamaan I Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Hasil pengujian uji t persamaan I dapat diamati dalam tabel 4.28 berikut:

Tabel 4. 28
Uji hipotesis (uji t) Persamaan I
Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222811	0.033005	6.750897	0.0000
X1_MPA	0.005191	0.008811	0.589110	0.5567
X2_OP	-0.036435	0.029033	-1.254981	0.2115
X3_UKAP	0.066700	0.024450	2.727995	0.0072

Sumber: Output Eviews, 2023

Interpretasi hasil uji t persamaan I sebelum menggunakan variabel moderasi dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Masa Perikatan Audit (X_1)

Hipotesis pertama (H1) menyatakan masa perikatan audit berpengaruh signifikan positif terhadap perilaku penghindaran pajak. Pada tabel 4.28 membuktikan bahwa nilai koefisiennya sebesar 0,005191 menunjukkan arah positif dan nilai probabilitas masa perikatan audit adalah 0,5567 bernilai $> 0,05$. Sehingga dapat ditarik simpulan bahwa variabel masa perikatan audit secara parsial tidak berpengaruh signifikan pada penghindaran pajak atau hipotesis tidak didukung.

b. Opini Audit (X_2)

Hipotesis kedua (H2) adalah opini audit berpengaruh signifikan negatif terhadap perilaku penghindaran pajak. Pada tabel 4.28 membuktikan bahwa nilai koefisiennya sebesar 0,036435 menunjukkan arah negatif dan probabilitas opini audit adalah 0,2115 atau bernilai $> 0,05$. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel opini audit secara parsial tidak berpengaruh signifikan pada penghindaran pajak atau hipotesis tidak didukung.

c. Ukuran KAP (X_3)

Hipotesis ketiga (H3) adalah ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif pada perilaku penghindaran pajak. Pada tabel 4.28 menunjukkan bahwa nilai koefisiennya sebesar 0,066700 menunjukkan arah positif dan nilai probabilitas ukuran KAP sebesar 0,0072 atau bernilai $< 0,05$. Semakin kecil nilai *Cash ETR* yang dimiliki suatu perusahaan, maka semakin besar tingkat penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan tersebut, sehingga arah tingkat signifikansi dibaca terbalik (Poon et al., 2021). Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel ukuran KAP secara parsial berpengaruh signifikan negatif pada penghindaran pajak atau hipotesis didukung.

2. Uji t Persamaan II Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Hasil pengujian uji t persamaan II dapat diamati pada tabel 4.29 berikut:

Tabel 4. 29
Uji hipotesis (uji t) Persamaan II
setelah menggunakan variabel moderasi

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.225556	0.033979	6.638091	0.0000
X1_MPA	0.000956	0.011475	0.083323	0.9337
X2_OP	-0.040156	0.030959	-1.297068	0.1967
X3_UKAP	0.038980	0.032202	1.210496	0.2281
Z_GDD*X1_MPA	0.028476	0.041235	0.690572	0.4910
Z_GDD*X2_OP	-0.018044	0.096385	-0.187208	0.8518
Z_GDD*X3_UKAP	0.200945	0.122242	1.643831	0.1024

Sumber: Output Eviews, 2023

Interpretasi hasil uji t persamaan II setelah menggunakan variabel moderasi dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Moderasi Gender Dewan Direksi (Z) pada Masa Perikatan Audit (X_1) Terhadap Penghindaran Pajak (Y)

Hipotesis keempat (H4) adalah gender dewan direksi memperlemah pengaruh masa perikatan audit terhadap perilaku penghindaran pajak. Pada tabel 4.29 membuktikan bahwa nilai koefisien $Z*X_1$ sebanyak 0,028476 menyatakan negatif dan nilai probabilitas $Z*X_1$ adalah 0,4910 atau bernilai lebih dari 0,05. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variabel gender dewan direksi yang menjadi variabel moderasi secara parsial tidak berdampak signifikan saat memoderasi dan tidak memperlemah hubungan masa perikatan audit pada perilaku penghindaran pajak, sehingga H4 ditolak.

- b. Moderasi Gender Dewan Direksi (Z) pada Opini Audit (X_2) Terhadap Penghindaran Pajak (Y)

Hipotesis kelima (H5) adalah gender dewan direksi memperkuat pengaruh opini audit terhadap perilaku penghindaran pajak. Pada tabel 4.29 membuktikan bahwa nilai koefisien $Z*X_2$ sebesar 0,01804 dengan arah negatif serta nilai probabilitas $Z*X_2$ adalah 0,8518 atau lebih besar 0,05. Maka dapat diambil kesimpulan bahwa variabel gender dewan direksi sebagai variabel moderasi secara parsial tidak berdampak signifikan untuk memoderasi serta tidak memperkuat keterkaitan opini audit terhadap perilaku penghindaran pajak, sehingga H5 ditolak.

- c. Moderasi Gender Dewan Direksi (Z) pada Ukuran KAP (X_3) Terhadap Penghindaran Pajak (Y)

Hipotesis keenam (H6) adalah gender dewan direksi memperkuat pengaruh Ukuran KAP terhadap perilaku penghindaran pajak. Pada tabel di atas membuktikan bahwa nilai koefisien $Z \cdot X_3$ senilai 0,200945 dengan arah positif dan nilai probabilitas $Z \cdot X_3$ adalah 0,1024 atau kurang dari 0,05. Maka diambil kesimpulan bahwa variabel gender dewan direksi sebagai variabel moderasi secara parsial tidak berdampak untuk memoderasi dan tidak memperkuat keterkaitan ukuran KAP pada perilaku penghindaran pajak, sehingga H6 ditolak.

4.3 Pembahasan Hasil Analisis Data

4.3.1 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan data yang sebelumnya telah diujikan, hasil yang didapatkan yakni variabel masa perikatan audit bernilai koefisien 0,005191 dengan arah yang positif serta signifikansi probabilitas bernilai 0,5567. Nilai signifikansi probabilitas $> 0,05$ maka masa perikatan audit tidak mempunyai dampak pada penghindaran pajak. Hasil pengujian tersebut tidak selaras dengan hipotesis pertama, sehingga H1 ditolak.

Analisis regresi data memperlihatkan bahwa perusahaan yang mempunyai nilai *Cash ETR* yang tinggi, yang menandakan rendahnya penghindaran pajak, memiliki masa perikatan yang beragam antara 1 sampai 3 tahun. Perusahaan CFIN tahun 2021 dengan nilai *Cash ETR* tertinggi 0,574138 memiliki masa perikatan audit 3 tahun, yang artinya telah lama memiliki kontrak dengan KAP. Perusahaan ABDA tahun 2019 dengan nilai *Cash ETR* 0,556922 memiliki masa perikatan audit 1 tahun, yang artinya hanya memiliki kontrak dengan KAP yang pendek. Sedangkan

perusahaan nilai *Cash ETR* terendah yakni 0,001665858 yaitu perusahaan STAR tahun 2021 memiliki masa perikatan audit 2 tahun. Dari catatan tersebut maka diambil kesimpulan bahwa masa perikatan audit tidak memiliki pengaruh pada upaya penghindaran pajak.

Mengenai lamanya masa perikatan audit dengan perusahaan klien, pemerintah telah mengaturnya dalam PP No. 20 Tahun 2015 dan Keputusan MenKeu No.17/PMK.01/2008 Pasal 3. Pembatasan masa perikatan audit menyebabkan tetap terjaganya independensi auditor, sehingga masa perikatan audit dalam penelitian ini tidak berpengaruh pada penghindaran pajak perusahaan. Selain itu, dengan adanya aturan tersebut auditor semakin berpotensi memiliki wawasan serta keahlian saat mengelola proses audit yang efisien guna perusahaan (Rizqia dan Lastiati, 2021).

Teori agensi yang menjelaskan bahwa terdapat benturan kepentingan diantara prinsipal dan agen menyebabkan perilaku penghindaran pajak tidak sejalan dengan perolehan hasil penelitian yang telah diujikan. Dimana agen berusaha menunjukkan laba setelah pajak jangka pendek yang cukup besar dengan mencoba menekan beban pajak. Hal tersebut menyebabkan agen akan memilih auditor yang mampu membantu upayanya tersebut.

Auditor yang telah memiliki hubungan kerja yang cukup lama memungkinkan untuk membantu perusahaan dalam praktik tersebut. Namun, dengan lamanya hubungan kerja tersebut juga dapat menjadi keutamaan auditor. Dengan pemahaman, pengalaman, dan kebiasaan yang telah didapatkan auditor mengenai perusahaan, maka auditor dapat mengungkapkan praktik penghindaran pajak oleh perusahaan.

Novrilia et al. (2019) dalam risetnya menyebutkan bahwa keterkaitan kerja yang telah terjalin lama antara auditor dengan perusahaan klien akan membuat auditor semakin memahami perusahaan. Sehingga auditor dapat mengetahui apabila perusahaan melakukan manipulasi laporan keuangan. Sebaliknya, manajemen perusahaan yang menunjuk auditor yang sama dalam beberapa tahun akan memudahkan auditor dalam mendapati permasalahan yang rumit dalam perusahaan dikarenakan auditor sudah memiliki pemahaman mengenai sistem pengaturan internal perusahaan.

Penelitian ini memiliki hasil yang selaras dengan hasil riset yang Rizqia dan Lastiati (2021), Supriyanto dan Christina (2021), Suyadnya dan Supadmi (2017), serta Richmadenda dan Pratomo (2018) yang membuktikan bahwa masa perikatan audit tidak mempunyai pengaruh pada penghindaran pajak. Hal tersebut dikarenakan lama tidaknya masa perikatan audit dengan perusahaan klien tidak memengaruhi independensi yang dimiliki auditor, sehingga akan sulit untuk mengajak auditor bekerja sama dalam melakukan upaya menghindari beban pajak.

4.3.2 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan hasil pengujian data, variabel opini audit memiliki nilai koefisien 0,036435 yang memiliki arah negatif dan signifikansi probabilitas yakni 0,2115. Nilai signifikansi probabilitas $> 0,05$ yang menyatakan bahwa opini audit tidak memiliki dampak pada penghindaran pajak. Maka hasil tersebut tidak selaras dengan hipotesis kedua, sehingga H2 ditolak.

Tidak berpengaruhnya opini audit pada penghindaran pajak dapat disebabkan oleh perusahaan yang memiliki nilai *Cash ETR* rendah, yang artinya penghindaran pajak tinggi, cenderung tetap memperoleh opini audit wajar tanpa modifikasian. Hal tersebut dapat dilihat pada perusahaan STAR tahun 2020 dengan nilai *Cash ETR* 0,0016658 atau hanya membayar pajak 0,16658% dari total laba sebelum pajak dan tahun 2021 dengan nilai *Cash ETR* 0,006963. Perusahaan VINS tahun 2021 dengan nilai *Cash ETR* 0,002799 dan perusahaan SRTG tahun 2019 dengan nilai *Cash ETR* 0,009503. Ketiga perusahaan tersebut memiliki nilai *Cash ETR* terendah dalam perusahaan sampel, namun tetap memperoleh opini audit wajar tanpa modifikasian.

Perolehan opini audit tanpa modifikasi yang mendominasi sampel penelitian yaitu sebesar 90% dan nilai penghindaran pajak yang beragam menunjukkan bahwa sebagian besar opini yang diberikan auditor tidak mencerminkan upaya penghindaran pajak perusahaan. Hal tersebut dikarenakan tujuan perusahaan melancarkan penghindaran pajak adalah meminimalisasi jumlah beban pajak terutang. Sedangkan opini audit diberikan auditor setelah mengaudit laporan keuangan perusahaan apakah telah berpedoman pada prinsip akuntansi berterima umum serta bebas dari kesalahan penyajian material (Anggraini dan Praptoyo, 2017). Sehingga, praktik penghindaran pajak yang diupayakan perusahaan tidak berkaitan dengan pemberian opini audit.

Pertimbangan auditor saat merumuskan opini adalah apakah perusahaan memiliki laporan keuangan yang sudah sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum dan apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian material (Anggraini dan Praptoyo, 2017). Sehingga bila perusahaan berupaya melaksanakan

penghindaran pajak, maka hal tersebut bukan alasan satu-satunya pemberian opini audit selain opini tanpa modifikasi.

Penelitian ini memiliki hasil yang sesuai dengan riset yang dilaksanakan oleh Supriyanto dan Christina (2021) serta Susanto dan Widya (2022) yang menyatakan bahwa opini audit tidak berdampak pada penghindaran pajak. Hal tersebut dikarenakan opini audit yang dihasilkan oleh auditor adalah hasil dari pelaksanaan proses, prosedur, dan alur audit berpedoman pada peraturan yang berlaku serta berlandaskan pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) sehingga opini yang dihasilkan memiliki dasar yang kuat.

4.3.3 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak

Pengujian data yang telah dilakukan memperoleh hasil bahwa variabel ukuran KAP mempunyai nilai koefisien 0,066700 berarah positif dan nilai signifikansi probabilitas sebesar 0,0072, sehingga tingkat signifikansi probabilitas $< 0,05$. Arah tingkat signifikansi pada nilai *Cash ETR* dibaca terbalik, karena semakin rendah nilai *Cash ETR* perusahaan, maka semakin besar tingkat penghindaran pajak yang diupayakan perusahaan (Poon et al., 2021). Maka ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Selaras dengan hipotesis ketiga yang telah dirumuskan sebelumnya, sehingga H3 diterima.

Hasil analisis regresi menyatakan bahwa KAP *Big Four* rata-rata mengaudit perusahaan dengan nilai nilai *Cash ETR* yang tinggi, yang menandakan rendahnya penghindaran pajak. Hal tersebut dapat dilihat dari nilai *Cash ETR* perusahaan CFIN

tahun 2021 senilai 0,574138 yang diaudit oleh Delloite yang termasuk KAP *Big Four*. Perusahaan ADMF tahun 2020 dengan nilai *Cash ETR* 0,540497 diaudit oleh PWC yang termasuk KAP *Big Four*. Kemudian terdapat perusahaan yang memiliki nilai *Cash ETR* terendah yakni perusahaan STAR tahun 2020 dengan nilai 0,001666, diaudit oleh KAP Budiman, Wawan, Pamudji & Rekan yang termasuk KAP *non-Big Four*. Dari hasil pengujian tersebut terlihat bahwa apabila perusahaan tidak berupaya melakukan penghindaran pajak, maka perusahaan tersebut cenderung memilih perikatan dengan KAP *Big Four*.

Perolehan hasil pada penelitian ini mendukung teori agensi yang menjelaskan bahwa agen diberikan wewenang untuk mengambil keputusan paling tepat untuk prinsipal. Agen atau manajer akan menunjuk auditor dengan kualitas yang tinggi yang dapat terlihat dari ukuran besaran KAP. KAP *Big Four* yang mengaudit laporan keuangan suatu perusahaan diyakini hasilnya lebih memenuhi syarat atau telah dirancang sesuai dengan pedoman standar akuntansi keuangan, sehingga tingkat kecurangan dimiliki lebih rendah (Lestari dan Nedya, 2019).

KAP *Big Four* mempunyai pengetahuan yang lebih banyak serta telah berpengalaman mengenai cara mendeteksi tindakan penghindaran pajak, karena dinilai lebih kompeten dan profesional (Widuri et al., 2019). Selain itu, KAP *Big Four* cenderung akan memilih untuk tidak terlibat dalam praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Karena apabila tindakan tersebut terdeteksi dan terungkap oleh otoritas pajak, auditor akan menanggung konsekuensi yang berbahaya (Gaaya et al., 2017). Hal tersebut juga akan merusak reputasi KAP yang berdampak pada

kelangsungan KAP tersebut. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa perusahaan akan kesulitan untuk berupaya melaksanakan penghindaran pajak apabila diaudit oleh KAP *Big Four*.

Hasil penelitian ini selaras dengan riset yang dilakukan sebelumnya oleh Poon et al. (2021), Lestari dan Nedya (2019), Rizqia dan Lastiati (2021), serta Widuri et al. (2019) yang mengungkapkan bahwa ukuran KAP *Big Four* memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak. Artinya, besar kecilnya ukuran KAP yakni termasuk *Big Four* atau *Non-Big Four* yang memberikan jasa audit kepada perusahaan memengaruhi upaya penghindaran pajak yang dilakukan. KAP *Big Four* yang mengaudit perusahaan maka tingkat penghindaran pajak yang dimiliki perusahaan tersebut cenderung rendah dibuktikan dari nilai *Cash ETR* yang tinggi. Karena semakin besar nilai *Cash ETR* perusahaan maka semakin kecil tingkat penghindaran pajak yang dilakukan.

4.3.4 Pengaruh Masa Perikatan Audit Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi

Pengujian yang telah dilaksanakan memperoleh hasil bahwa variabel interaksi masa perikatan audit dan gender dewan direksi terhadap penghindaran pajak mempunyai nilai koefisien 0,028476 dengan arah positif dan signifikansi probabilitas 0,4910. Nilai signifikansi probabilitas $> 0,05$ sehingga gender dewan direksi tidak mempunyai pengaruh atau tidak dapat memoderasi masa kerja audit terhadap

penghindaran pajak. Hasil tersebut tidak selaras dengan hipotesis keempat, sehingga H4 ditolak.

Data dalam penelitian ini dapat mendukung tidak diterimanya hipotesis tersebut. Dimana perusahaan BMAS tahun 2019, 2020, dan 2021 memiliki presentase gender dewan direksi 75% tidak mampu memoderasi lamanya tahun masa perikatan audit dengan jumlah 1 tahun, 2 tahun, dan 1 tahun, sedangkan nilai *Cash ETR* BMAS adalah rata-rata nilai penghindaran pajak yakni 0,306721, 0,221388, dan 0,228010. Perusahaan BJBR tahun 2019 memiliki presentase gender dewan direksi 75% tidak mampu memoderasi lamanya tahun masa perikatan audit dengan hanya 1 tahun, sedangkan nilai *Cash ETR* nya adalah 0,206671.

Tinggi rendahnya keberagaman dewan direksi dalam perusahaan tidak memengaruhi lama tidaknya masa perikatan audit terhadap upaya penghindaran pajak. Hasil pengujian analisis statistik deskriptif menampilkan bahwa nilai *mean* dari variabel gender dewan direksi hanya senilai 0,180742 atau 18,07% yang artinya keberadaan dewan direksi wanita hanya sebesar 18,07%. Dari hasil tersebut dapat dilihat bahwa perusahaan sampel mempunyai proporsi dewan direksi pria yang tinggi dan dewan direksi wanita yang rendah. Hal tersebut dapat menjadi penyebab tidak mampunya gender dewan direksi memoderasi pengaruh masa perikatan audit terhadap penghindaran pajak.

Keberagaman gender dewan direksi dapat memengaruhi pengambilan keputusan untuk memilih auditor yang berkualitas, dan kualitas audit dapat dilihat dari independensinya. Salah satu yang memengaruhi independensi auditor adalah masa

perikatan audit yang panjang. Namun, rendahnya proporsi dewan direksi wanita menunjukkan bahwa keberagaman dewan direksi belum dapat berkontribusi dalam memberikan pengaruh pada pengambilan keputusan yang tepat (Ningrum et al., 2018), termasuk dalam keputusan pemilihan auditor untuk mengatasi upaya penghindaran pajak.

Panjangnya masa perikatan audit antara auditor dengan perusahaan dan pemberian jasa audit kepada perusahaan tidak memengaruhi perusahaan dalam merencanakan strategi pembayaran pajaknya. Auditor dalam melakukan pelayanan aktivitas audit hanya memberikan jasa asurans pada laporan keuangan yang disajikan, sehingga auditor tidak ikut andil dalam praktik menghindari pajak yang digencarkan oleh perusahaan.

4.3.5 Pengaruh Opini Audit Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi

Pada hasil uji data menyajikan bahwa variabel interaksi opini audit dan gender dewan direksi mempunyai nilai koefisien 0,018044 dengan arah negatif serta nilai signifikansi probabilitas 0,8518. Tingkat signifikansi probabilitas $> 0,05$ maka gender dewan direksi tidak memiliki pengaruh atau tidak dapat memoderasi opini audit terhadap perilaku penghindaran pajak oleh perusahaan. Hasil tersebut tidak selaras dengan hipotesis kelima, sehingga H5 ditolak.

Ditolaknya hipotesis tersebut dapat dijelaskan menggunakan data yang terdapat penelitian ini. Dimana dari 15 data perusahaan yang memiliki keberagaman

gender dewan direksi diatas 50%, mendapatkan opini wajar tanpa modifikasian. Sedangkan dari 66 data perusahaan yang tidak memiliki keberagaman gender dewan direksi, terdapat 12 data yang memperoleh opini selain wajar tanpa modifikasian. Perusahaan MASB tahun 2019 dengan presentase 40% gender dewan direksi mendapatkan opini selain wajar tanpa modifikasian dengan nilai *Cash ETR* 0,324174. Kemudian, perusahaan perusahaan BTPN tahun 2019 dengan presentase 33% gender dewan direksi mendapatkan opini selain wajar tanpa modifikasian dengan nilai *Cash ETR* 0,314066.

Hasil ini menunjukkan bahwa tinggi rendahnya keberagaman gender dewan direksi tidak mempunyai dampak moderasi pada interaksi antara opini audit dan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Hal tersebut tidak selaras dengan teori feminisme yang menyatakan bahwa keberadaan wanita di perusahaan mampu meningkatkan kinerja dan kredibilitas laporan keuangan. Selain itu juga dapat berdampak pada berbagai keputusan perusahaan, termasuk pada bidang perpajakan sehingga dapat memberikan dampak terhadap hasil penilaian auditor yang baik yakni opini audit tanpa modifikasian. Namun, tingginya proporsi dewan direksi pria dan rendahnya proporsi dewan direksi wanita pada perusahaan sampel menjadi alasan tidak terdukungnya teori tersebut.

Selain itu, auditor dalam prosesnya menghasilkan opini audit mengacu kepada Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku. Keberagaman dewan direksi mungkin dapat mendorong transparansi dan kredibilitas laporan keuangan yang mampu memaksimalkan kualitas dari laporan keuangan. Namun, opini audit yang

dikeluarkan auditor berdasar pada kepatuhan perusahaan yang laporan keuangannya telah dirancang berpedoman pada standar akuntansi keuangan.

Penelitian ini memiliki hasil yang sama dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Riguen et al. (2021), meneliti mengenai pengaruh opini audit terhadap penghindaran pajak dengan moderasi gender dewan direksi. Penelitian tersebut menunjukkan pengaruh negatif tidak signifikan, yang menandakan bahwa keberagaman gender dalam dewan direksi tidak memiliki pengaruh moderasi yakni memperkuat maupun memperlemah hubungan antara opini audit dan penghindaran pajak oleh perusahaan.

4.3.6 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Penghindaran Pajak dengan Gender Dewan Direksi sebagai Variabel Moderasi

Berdasarkan uji data, hasil menunjukkan variabel interaksi ukuran KAP dan gender dewan direksi mempunyai nilai koefisien 0,200945 dengan arah positif dan signifikansi probabilitas 0,1024. Dapat disimpulkan dengan nilai signifikansi probabilitas $> 0,05$ sehingga gender dewan direksi tidak memiliki pengaruh atau tidak mampu memberikan dampak moderasi serta memperkuat pengaruh ukuran KAP terhadap penghindaran pajak. Hasil tersebut tidak selaras dengan hipotesis keenam, sehingga H6 ditolak.

Data pada penelitian ini dapat menjelaskan ditolaknya hipotesis tersebut. Rata-rata gender dewan direksi adalah 0,1807 atau 18,07%, presentase data perusahaan yang memilih KAP *Big Four* adalah 47%, dan rata-rata penghindaran pajak adalah

0,228686. Kemudian perusahaan yang memiliki presentase keberagaman gender dewan direksi tertinggi yaitu 75% yakni perusahaan BMAS tahun 2019, 2020, 2021 dengan nilai *Cash ETR* 0,306721, 0,221388, dan 0,228010 serta perusahaan BJBR tahun 2019 dengan nilai *Cash ETR* 0,206671 memilih KAP *non-Big Four*. Sedangkan dari 66 data perusahaan yang tidak memiliki keberagaman gender dewan direksi, terdapat 37,9% yang memilih KAP *Big Four*.

Hasil penelitian yang tidak signifikan mengindikasikan bahwa tinggi rendahnya keberagaman gender dewan direksi masih belum dapat bekerja secara efektif dalam meningkatkan pengambilan keputusan mengenai pemilihan ukuran auditor yang berdampak pada kualitas audit. Hal tersebut terbukti dengan tidak berpengaruhnya moderasi gender dewan direksi dalam hubungan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak.

Mala dan Ardiyanto (2021) dalam penelitiannya mengenai gender dewan direksi menyatakan bahwa keberagaman gender dewan direksi tidak berdampak pada penurunan upaya perusahaan dalam melakukan praktik penghindaran pajak. Sesuai dengan teori agensi yang menekankan bahwa prinsipal menyerahkan tanggungjawab pengambilan keputusan kepada agen yakni dewan direksi. Dimana dewan direksi pria maupun wanita sama-sama memiliki sikap profesional dan tanggung jawab dalam menentukan keputusan untuk pengelolaan perusahaan.

BAB V

PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Hasil penelitian ini didasarkan pada analisis data yang membuktikan enam hipotesis mengenai hubungan karakteristik audit yakni masa kerja audit, opini audit, dan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak dengan menggunakan variabel moderasi gender dewan direksi. Penelitian dilakukan pada perusahaan yang berada dalam sektor keuangan yang tercatat di BEI rentang waktu 2019-2021. Menggunakan sampel 55 perusahaan. Hasil penelitian menghasilkan kesimpulan yakni sebagai berikut:

1. Masa perikatan audit tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,5567. Artinya, lama tidaknya masa perikatan antara KAP dan perusahaan tidak memengaruhi tinggi atau rendahnya penghindaran pajak. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan yang sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Rizqia dan Lastiati (2021), Supriyanto dan Christina (2021), dan Suyadnya dan Supadmi (2017).
2. Opini audit tidak memiliki pengaruh pada perilaku penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,2115. Artinya, perusahaan yang mendapatkan atau tidak mendapatkan opini tanpa modifikasi tidak memengaruhi tinggi atau rendahnya penghindaran pajak. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan yang sama dengan penelitian yang dilakukan Supriyanto dan Christina (2021) dan Susanto dan Widya (2022).

3. Ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,0072. Artinya, besar kecilnya ukuran KAP yang mengaudit perusahaan memengaruhi penghindaran pajak. Ketika perusahaan diaudit oleh KAP *Big Four* maka semakin kecil kemungkinan perusahaan melakukan penghindaran pajak. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan yang sama dengan penelitian yang dilakukan Poon et al. (2021), Rizqia dan Lastiati (2021), serta Widuri et al. (2019).
4. Gender dewan direksi tidak mampu memoderasi hubungan masa kerja audit terhadap penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,4910. Artinya, gender dewan direksi tidak dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh masa kerja audit terhadap penghindaran pajak.
5. Gender dewan direksi tidak mampu memoderasi hubungan opini audit terhadap penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,8518. Artinya, gender dewan direksi tidak mampu memperkuat atau memperlemah pengaruh opini audit terhadap penghindaran pajak. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan yang sama dengan penelitian yang dilakukan dilakukan oleh Riguen et al. (2021).
6. Gender dewan direksi tidak mampu memoderasi hubungan ukuran KAP terhadap penghindaran pajak dengan tingkat signifikansi 0,1024. Artinya, gender dewan direksi tidak mampu memperkuat atau memperlemah pengaruh ukuran KAP terhadap penghindaran pajak.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini mempunyai berbagai keterbatasan, keterbatasan tersebut diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Pada analisis regresi data panel, koefisien determinasi yang dihasilkan hanya sebesar 3,39% dan koefisien determinasi pada analisis regresi data panel menggunakan variabel moderasi hanya sebesar 5,01%. Sehingga masih menunjukkan besarnya kemungkinan adanya variabel-variabel lainnya yang berpengaruh pada penghindaran pajak yang tidak diperhitungkan dalam penelitian.
2. Terdapat beberapa perusahaan sampel tidak mempublikasikan laporan keuangan tahunan. Selain itu juga terdapat perusahaan yang didapati mengalami kerugian selama rentang waktu penelitian tahun 2019-2021 sehingga harus dikeluarkan dari sampel.

5.3 Saran

Berdasarkan penarikan kesimpulan serta adanya keterbatasan penelitian di atas, sehingga dirasa perlunya pemberian saran dari penelitian ini yaitu sebagai berikut:

1. Bagi perusahaan publik

Perusahaan publik diharapkan memiliki pertimbangan dan mensyaratkan kualifikasi dalam memilih auditor independen, karena peran ukuran KAP *Big Four* mempunyai kualitas audit yang tinggi. Selain itu, perusahaan publik dalam proses audit diharapkan dapat memberikan keleluasaan kepada auditor serta memberikan data dan

informasi yang diperlukan, hal tersebut berpengaruh terhadap pengungkapan materialitas yang berpengaruh terhadap opini audit yang didapatkan.

2. Bagi auditor independen

Auditor independen diharapkan selalu menjaga independensi dan objektivitas sehingga tidak terpengaruh pada lamanya hubungan auditor dengan perusahaan. Selain itu, auditor diharapkan selalu berpedoman pada peraturan yang berlaku serta SPAP yang ada sehingga opini yang dihasilkan memiliki dasar yang kuat.

3. Bagi peneliti selanjutnya

Peneliti selanjutnya disarankan dapat menggunakan jangkauan yang lebih luas dari perusahaan sektor keuangan dan menambah waktu periode, contohnya perusahaan manufaktur yang memiliki banyak subsektor. Peneliti selanjutnya dapat juga menambah variabel-variabel lainnya sebagai faktor yang memengaruhi penghindaran pajak karena dalam penelitian ini nilai koefisien determinasi bernilai kecil yang menandakan rendahnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

DAFTAR PUSTAKA

- Afandi, M. A., dan A'yun, I. Q. (2022). Dampak Pembiayaan Produktif Perbankan Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Pulau Sumatra Ditengah Pembangunan Jalan Tol Trans Sumatra. *Jurnal Manajemen Derivatif*. Vol. 16 No. 1 ISSN Online 2477-300X.
- Aggreh, M. (2019). Effect of Audit Market Concentration and Auditors' Attributes on Audit Quality In The Quoted Nigerian Manufacturing Firms. Edo State University, Iyamho.
- Agyemang-Mintah, P., dan Schadewitz, H. (2018). Audit committee adoption and firm value: evidence from UK financial institutions. *International Journal of Accounting and Information Management*, 26(1), pp. 205–226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-04-2017-0048>.
- Andharini, H., dan Kanti, A. (2021). Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Penghindaran Pajak Di Bursa Efek Indonesia. <http://jurnaltsm.id/index.php/EJATSM>.
- Anggraini, Novita., dan Praptoyo, Sugeng. (2017). Faktor Yang Menyebabkan Opini Auditor Atas Laporan Keuangan Wajar Dengan Pengecualian. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi Volume 6, Nomor 2*. ISSN: 2460-0585. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya.
- Anindita, Choirunisa. 2019. Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Corporate Governance, Dan Karakteristik Dewan Terhadap Environmental Disclosure. Skripsi. Jakarta: Universitas Negeri Jakarta.
- Astari, P.W., dan Latrini, M.Y. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Audit Going Concern. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.19.3: 2407-2438.
- Aurellia, S., dan Sambuaga E. A. (2022). Pengaruh Diversitas Gender Pada Dewan Dan Kualitas Audit Terhadap Praktik Penghindaran Pajak. *Jurnal Universitas Pelita Harapan*.
- Basuki, A. T dan Prawoto, Nano. (2017). Analisis Regresi Dalam Penelitian Ekonomi & Bisnis: Dilengkapi Aplikasi SPSS & EVIEWS. Depok: PT Rajagrafindo Persada.

- Chinn, P.L., dan Wheeler, C. E. (1985). *Feminism and Nursing Can nursing afford to remain aloof from the women's movement*. Journal Vol. 33 No. 2.
- Dakhli, A. (2022) *Do women on corporate boardrooms have an impact on tax avoidance? The mediating role of corporate social responsibility*. *Corporate Governance (Bingley)*, 22(4), pp. 821–845. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2021-0265>.
- DeAngelo, L.E. (1981). *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), pp. 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).
- Dewi, N. M. (2019). *Pengaruh Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris Independen Dan Komite Audit Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2012-2016*. *Maksimum Media Akuntansi Universitas Muhammadiyah Semarang* Vol.9 No.2, Hal 171-189.
- Fauzan., Wardan, D. A., dan Nurharjanti, N. (2019). *The Effect of Audit Committee, Leverage, Return on Assets, Company Size, and Sales Growth on Tax Avoidance*, *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 4(3). <http://journals.ums.ac.id/index.php/reaksi/index>.
- Fitriana, D.E., dan Bahri, S. (2022). *Pengaruh Rasio Keuangan, Ukuran Entitas, dan Ukuran KAP Terhadap Audit Report Lag*. *Owner*, 6(1), pp. 964–976. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.704>.
- Gaaya, S., Lakhal, N. & Lakhal, F. (2017) *'Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality'*, *Managerial Auditing Journal*, 32(7), pp. 731–744. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2017-1530>.
- Ghozali, Imam. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Goyal, R., Kakabadse, N., dan Kakabadse, A. (2019). *Improving corporate governance with functional diversity on FTSE 350 boards: directors' perspective*. *Journal of Capital Markets Studies*, 3(2), pp. 113–136. <https://doi.org/10.1108/jcms-09-2019-0044>.
- Gunawan, C. (2018). *Mahir Menguasai SPSS (Mudah Mengelola Data dengan IBM SPSS Statistik 25)*. Yogyakarta: Deepublish.

- Hanlon, M., dan Heitzman., S. (2010). A Review of Tax Research.
- Hasbi, M. Z. N., dan Fitriyanto, N. (2021). Pengaruh Kualitas Audit dan Komite Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Media Akuntansi Universitas Muhammadiyah Semarang* Vol. 11, No. 1, 2021, pp: 58-66.
- IAI, IAPI., dan IAMI. (2021). Kode Etik Akuntan Indonesia. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ji, A.E. (2019). Tax Aggressiveness and Auditor Reporting. *Journal of Applied Economics and Business Research JAEBR*, 9(2): 51-63.
- Joher, H., Ali, M., dan Ariff, M. (2000). Auditor Switch Decision of Malaysian Listed Finns: Tests of Determinants and Wealth Effect. *Pertanika J. Soc. Sci. & Hum*, 8(2), pp. 77–90.
- Khan, N., dan Chen, S. (2017). Mediating effects of audit quality on the relationship between audit firm rotation and tax avoidance: Evidence from China. *Journal of Applied Economics and Business Research JAEBR*.
- Lee, R. J. dan Kao, H.S. (2018). The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance, *Advances in Management & Applied Economics*. Scienpress Ltd.
- Lestari, N. dan Nedya, S. (2019). The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volume 354. <https://doi.org/10.2991/icastss-19.2019.69>.
- Liana, Lie. (2009). Penggunaan MRA dengan SPSS untuk Menguji Pengaruh Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Variabel Independen dan Variabel Dependen. *Jurnal Teknologi Informasi DINAMIK*. Vol. XIV No. 2.
- Mafruhah, H. (2020). Pengaruh Corporate Governance terhadap Manajemen Pajak Perusahaan Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Revenue*, 01(01). <https://doi.org/10.46306/rev.v1i1>.
- Mala, N. N., dan Ardiyanto, M. D. (2021). Pengaruh Diversitas Gender Dewan Direksi Dan Ukuran Dewan Direksi Terhadap Penghindaran Pajak. *Diponegoro Journal of Accounting*: Vol. 10 No. 1. ISSN: 2337-3806.
- Mulyaningsih dan Purwanti. (2020). Pengaruh Faktor Fundamental Dan Risiko Sistematis Terhadap Return Saham. Universitas Pelita Bangsa.

- Nehme, R., dan Jizi, M. (2018). The efficiency of corporate boards and firms' audit fees: the case of the FTSE financial institutions. *Pacific Accounting Review*, 30(3), pp. 297–317. <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0116>.
- Ningrum, A. K., Suprapti, E., dan Anwar, A. S. H. (2018). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility Terhadap Tax Avoidance Dengan Gender Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Balance* Vol. XV No. 1. Universitas Muhammadiyah Malang.
- Novrilia, H., Arza, Fefri I., dan Sari, Vita F. (2019). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2017). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi* Vol. 1, No 1, Seri B. Universitas Negeri Padang.
- Palembangan, C., dan Dewi, C.N. (2017). Kekuasaan Ceo Dan Pemilihan Auditor. *JRAK*, Volume 13, No 2.
- Pertiwi, S.R., dan Prihandini, W. (2021) Gender Diversity As The Moderating Effect On Tax Avoidance, Economic Value Added, And Firm Value: A Study Of Companies Listed On Indonesia Stock Exchange. *Business and Accounting Research (IJEBAR) Peer Reviewed-International Journal*, 5. <https://jurnal.stie-aas.ac.id/index.php/IJEBAR>.
- Pohan, C.A. (2018). *Optimizing Corporate Tax Management: Kajian Perpajakan dan Tax Planning-nya Terkini*. Jakarta: PT Bumi Aksara.
- Poon, M.-F., Lee, T.-H., Har, W.-M., dan Teoh T.-T. M. (2021). The Effect of Audit Characteristics and Audit Committee on Tax Avoidance in Malaysia, *International Journal of Research Publication and Reviews*. Vol 2, no 12, pp 1666-1693.
- Pratiwi, B. W. D. dan Hazmi, Zadrina. (2021). Analisis Pembentukan Portofolio Optimal Saham Indeks Lq-45 Dengan Model Indeks Tunggal Di Bursa Efek Indonesia. Yogyakarta. *Jurnal Ekonomi Manajemen dan Akuntansi* Vol. 1 No.1 ISSN: 2087-8443. Universitas Mercu Buana Yogyakarta.
- Priyatno, D. (2022). *Olah Data Sendiri Analisis Regresi Linier dengan SPSS & Analisis Regresi Data Panel Dengan Eviews*. Cahaya Harapan.

- Purwanti, S. M. dan Sugiyarti, L. (2017). Pengaruh Intensitas Aset Tetap, Pertumbuhan Penjualan dan Koneksi Politik Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 5 (3), 2017, 1625-1642.
- Riguen, R., Salhi, B. dan Jarboui, A. (2021). The Impact of Audit Characteristics on Corporate Tax Avoidance: The Moderating Role of Gender Diversity. *Scientific Annals of Economics and Business*, 68(1), pp. 97–114. <https://doi.org/10.47743/saeb-2021-0002>.
- Rizqia, A., dan Lastiati, A. (2021). Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Expertise. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 4(1), p. 14. <https://doi.org/10.24198/jaab.v4i1.29642>.
- Saidu, M. dan Aifuwa, H.O. (2020). Board Characteristics and Audit Quality: The Moderating Role of Gender Diversity. *International Journal of Business & Law Research* 8(1):144-155.
- Salehi, M., Tarighi, H., dan Shahri, T.A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), pp. 119–134. <https://doi.org/10.1108/jabes-11-2018-0100>.
- Setyawan. (2020). Pengaruh Kualitas Audit, Ukuran Perusahaan Dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Otomotif Dan Komponen Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2017. *Journal Of Industrial Engineering & Management Research* Vol. 1 No. 3. <https://doi.org/10.7777/jiemar>.
- Sidanti, H. dan Hatmawan, A. (2017). Faktor Yang Mempengaruhi Niat Ketidakpatuhan Dalam Membayar Pajak Dengan Pendekatan Theory Of Planned Behavior (TPB). *Prosiding Seminar Hasil Penelitian dan Pengabdian Kepada Masyarakat UNIPMA*.
- Solimene, S., Coluccia, D. dan Fontana, S. (2017). Gender diversity on corporate boards: an empirical investigation of Italian listed companies. *Palgrave Communications*, 3(1). <https://doi.org/10.1057/palcomms.2016.109>.
- Solimun, dan Fernandes, A.A.R. (2017). *Metode Statistika Multivariat Pemodelan Persamaan Struktural (SEM) Pendekatan WarpPLS*. UB Press.

- Sugiyono. (2018). *Metode Penelitian Kuantitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Suharyadi dan Purwanto S.K (2018). *Statistika Untuk Ekonomi dan Keuangan Modern*. Jakarta: Salemba Empat.
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan: Teori dan Aplikasi dengan SPSS*. Yogyakarta: Penerbit Andi Offset Yogyakarta.
- Supriyanto dan Christina, N. (2021). Analisis Pengaruh Karakteristik Audit Dan Karakteristik Perusahaan Terhadap Praktik Penghindaran Pajak Pada Perusahaan BEI. *Jurnal INOVASI Fakultas Ekonomi Universitas Internasional, Batam*.
- Suyadnya, I. G. dan Supadmi, N. L. (2017). Pengaruh Ukuran KAP, Audit Fee, Dan Audit Tenure Pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.21.2*.
- Tahilia, A.M. S. T, Sulistyowati, S. dan Wasif, S.K. (2022) ‘Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, dan Konservatisme Akuntansi terhadap Tax Avoidance’, *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 19(02), pp. 49–62. <https://doi.org/10.36406/jam.v19i02.722>.
- Tax Justice Network. (2020). *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*. Global Alliance For Tax Justice.
- Tax Justice Network. (2021). *The State of Tax Justice 2021*. Global Alliance For Tax Justice.
- Tebiono, J.N., Bagus, I. dan Sukadana, N. (2019). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI. <http://jurnaltsm.id/index.php/JBA>.
- Turwanto dan Alfian, F. A. (2022). Pengaruh Income Shifting Incentives Dan Penggunaan Auditor Terhadap Penghindaran Pajak. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia Vol. 4 No. 1. ISSN 2686-5718. Direktorat Jenderal Pajak*.
- Widuri, R., Wijaya, W., Effendi, J, dan Cikita, E. (2019). The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance of Listed Companies in Indonesian Stock Exchange in 2015-2017. In: *Journal of Economics and Business*, Vol.2, No.1, 120-126.: <https://doi.org/10.31014/aior.1992.02.01.72>.

Winasis, S.E., Nur, E. dan Yuyetta, A. (2017). Pengaruh Gender Diversity Eksekutif Terhadap Nilai Perusahaan, Tax Avoidance Sebagai Variabel Intervening : Studi Kasus Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2012-2015. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 6(1), pp. 1–14. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.

LAMPIRAN-LAMPIRAN

Lampiran 1: Jadwal Penelitian

No	Bulan	Desember				Januari				Februari				Maret				April				Mei				Juni			
	Kegiatan	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
1	Penyusunan Proposal	X	X	X	X	X																							
2	Konsultasi Bimbingan	X			X		X	X	X		X	X	X						X	X	X								
3	Ujian Seminar Proposal																X												
4	Revisi Proposal																	X	X										
5	Pengumpulan Data													X	X	X	X												
6	Analisis Data																		X	X									
7	Penulisan Akhir Naskah Skripsi																			X	X								
8	Pendaftaran Munaqasah																				X								
9	Munaqasah																					X							
10	Revisi Skripsi																						X	X					

Lampiran 2: Daftar Sampel Perusahaan

No.	Kode Perusahaan	Nama Perusahaan
1	ADMF	Adira Dinamika Multi Finance Tbk.
2	AMAG	Asuransi Multi Artha Guna Tbk.
3	AMAR	Bank Amar Indonesia Tbk.
4	APIC	Pacific Strategic Financial Tbk.
5	ASDM	Asuransi Dayin Mitra Tbk.
6	ASRM	Asuransi Ramayana Tbk.
7	ABDA	Asuransi Bina Dana Arta Tbk.
8	BACA	Bank Capital Indonesia Tbk.
9	BBCA	Bank Central Asia Tbk.
10	BBLD	Buana Finance Tbk.
11	BBMD	Bank Mestika Dharma Tbk.
12	BBNI	Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk.
13	BBRI	Bank Rakyat Indonesia (Persero) Tbk.
14	BBSI	Krom Bank Indonesia Tbk.
15	BBTN	Bank Tabungan Negara (Persero) Tbk.
16	BCAP	MNC Kapital Indonesia Tbk.
17	BDMN	Bank Danamon Indonesia Tbk.
18	BFIN	BFI Finance Indonesia Tbk.
19	BGTG	Bank Ganesha Tbk.
20	BINA	Bank Ina Perdana Tbk.
21	BJBR	Bank Pembangunan Daerah Jawa Barat Tbk.
22	BJTM	Bank Pembangunan Daerah Jawa Timur Tbk.
23	BMAS	Bank Maspion Indonesia Tbk.
24	BMRI	Bank Mandiri (Persero) Tbk.
25	BNBA	Bank Bumi Arta Tbk.
26	BNGA	Bank CIMB Niaga Tbk.
27	BNII	Bank Maybank Indonesia Tbk.
28	BPII	Batavia Prosperindo Internasional Tbk.
29	BSIM	Bank Sinarmas Tbk.

30	BTPN	Bank BTPN Tbk.
31	BTPS	Bank BTPN Syariah Tbk.
32	CASA	Capital Financial Indonesia Tbk.
33	CFIN	Clipan Finance Indonesia Tbk.
34	DNET	Indoritel Makmur Internasional Tbk.
35	FUJI	Fuji Finance Indonesia Tbk.
36	LPGI	Lippo General Insurance Tbk.
37	MASB	Bank Multiarta Sentosa Tbk.
38	MAYA	Bank Mayapada Internasional Tbk.
39	MCOR	Bank China Construction Bank Tbk.
40	MEGA	Bank Mega Tbk.
41	MFIN	Mandala Multifinance Tbk.
42	NISP	Bank OCBC NISP Tbk.
43	NOBU	Bank Nationalnobu Tbk.
44	PANS	Panin Sekuritas Tbk.
45	PNBN	Bank Pan Indonesia Tbk
46	PNIN	Paninvest Tbk.
47	SDRA	Bank Woori Saudara Indonesai Tbk.
48	SRTG	Saratoga Investama Sedaya Tbk.
49	STAR	Buana Artha Anugerah Tbk.
50	TIFA	KDB Tifa Finance Tbk.
51	TRIM	Trimegah Sekuritas Indonesia Tbk.
52	TRUS	Trust Finance Indonesia Tbk
53	TUGU	Asuransi Tugu Pratama Indonesia Tbk.
54	VINS	Victoria Insurance Tbk.
55	WOMF	Wahana Ottomitra Multiartha Tbk.

Lampiran 3: Daftar Sampel Perusahaan Sebelum Outlier

No.	Kode Perusahaan	Nama Perusahaan
1	ADMF	Adira Dinamika Multi Finance Tbk.
2	AMAG	Asuransi Multi Artha Guna Tbk.
3	AMAR	Bank Amar Indonesia Tbk.
4	APIC	Pacific Strategic Financial Tbk.
5	ASDM	Asuransi Dayin Mitra Tbk.
6	ASRM	Asuransi Ramayana Tbk.
7	ABDA	Asuransi Bina Dana Arta Tbk.
8	BACA	Bank Capital Indonesia Tbk.
9	BBCA	Bank Central Asia Tbk.
10	BBLD	Buana Finance Tbk.
11	BBMD	Bank Mestika Dharma Tbk.
12	BBNI	Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk.
13	BBRI	Bank Rakyat Indonesia (Persero) Tbk.
14	BBSI	Krom Bank Indonesia Tbk.
15	BBTN	Bank Tabungan Negara (Persero) Tbk.
16	BCAP	MNC Kapital Indonesia Tbk.
17	BDMN	Bank Danamon Indonesia Tbk.
18	BFIN	BFI Finance Indonesia Tbk.
19	BGTG	Bank Ganesha Tbk.
20	BINA	Bank Ina Perdana Tbk.
21	BJBR	Bank Pembangunan Daerah Jawa Barat Tbk.
22	BJTM	Bank Pembangunan Daerah Jawa Timur Tbk.
23	BMAS	Bank Maspion Indonesia Tbk.
24	BMRI	Bank Mandiri (Persero) Tbk.
25	BNBA	Bank Bumi Arta Tbk.
26	BNGA	Bank CIMB Niaga Tbk.
27	BNII	Bank Maybank Indonesia Tbk.
28	BPII	Batavia Prosperindo Internasional Tbk.
29	BSIM	Bank Sinarmas Tbk.
30	BTPN	Bank BTPN Tbk.

31	BTPS	Bank BTPN Syariah Tbk.
32	CASA	Capital Financial Indonesia Tbk.
33	CFIN	Clipan Finance Indonesia Tbk.
34	DNET	Indoritel Makmur Internasional Tbk.
35	FUJI	Fuji Finance Indonesia Tbk.
36	GSMF	Equity Development Investment Tbk.
37	JMAS	Asuransi Jiwa Syariah Jasa Mitra Tbk.
38	LPGI	Lippo General Insurance Tbk.
39	MASB	Bank Multiarta Sentosa Tbk.
40	MAYA	Bank Mayapada Internasional Tbk.
41	MCOR	Bank China Construction Bank Tbk.
42	MEGA	Bank Mega Tbk.
43	MFIN	Mandala Multifinance Tbk.
44	NISP	Bank OCBC NISP Tbk.
45	NOBU	Bank Nationalnobu Tbk.
46	PANS	Panin Sekuritas Tbk.
47	PNBN	Bank Pan Indonesia Tbk
48	PNIN	Paninvest Tbk.
49	SDRA	Bank Woori Saudara Indonesai Tbk.
50	SRTG	Saratoga Investama Sedaya Tbk.
51	STAR	Buana Artha Anugerah Tbk.
52	TIFA	KDB Tifa Finance Tbk.
53	TRIM	Trimegah Sekuritas Indonesia Tbk.
54	TRUS	Trust Finance Indonesia Tbk
55	TUGU	Asuransi Tugu Pratama Indonesia Tbk.
56	VINS	Victoria Insurance Tbk.
57	WOMF	Wahana Ottomitra Multiartha Tbk.

Lampiran 4: Tabulasi Data Variabel Penghindaran Pajak (Y)

Nama Perusahaan	Tahun	Kas yang Dibayarkan untuk Pajak	Laba Sebelum Pajak	Cash ETR Penghindaran Pajak (Y)
ADMF	2019	734.028.000.000	2.879.136.000.000	0,254947318
ADMF	2020	798.008.000.000	1.476.435.000.000	0,540496534
ADMF	2021	558.940.000.000	1.598.203.000.000	0,349730291
AMAG	2019	11.056.575.000	78.933.529.000	0,140074505
AMAG	2020	2.470.971.000	123.855.201.000	0,019950482
AMAG	2021	49.755.268.000	161.169.331.000	0,308714243
AMAR	2019	35.959.782.000	81.506.861.000	0,441187178
APIC	2019	12.573.374.579	113.228.232.421	0,111044519
APIC	2020	13.313.292.996	131.911.926.462	0,10092562
APIC	2021	2.849.276.109	112.587.381.009	0,025307242
ASDM	2019	4.449.315.000	33.647.050.000	0,132234921
ASDM	2020	2.464.317.000	31.060.958.000	0,079338087
ASDM	2021	378.047.000	22.837.331.000	0,016553905
ASRM	2019	23.039.637.324	75.010.199.318	0,307153394
ASRM	2020	20.192.559.774	76.829.288.523	0,262823725
ASRM	2021	13.206.104.707	77.767.898.297	0,169814345
ABDA	2019	60.482.501.000	108.601.446.000	0,556921691
ABDA	2020	38.318.282.000	184.381.335.000	0,20782083
ABDA	2021	72.219.274.000	191.816.390.000	0,376502102
BACA	2020	17.545.000.000	78.959.000.000	0,222203929
BACA	2021	13.909.000.000	48.694.000.000	0,285640941
BBCA	2019	7.909.355.000.000	36.288.998.000.000	0,217954626
BBCA	2020	6.932.987.000.000	33.568.507.000.000	0,20653248
BBCA	2021	8.525.496.000.000	38.841.174.000.000	0,219496352
BBLD	2019	17.314.000.000	78.389.000.000	0,220872827
BBLD	2020	10.475.000.000	27.212.000.000	0,384940467
BBLD	2021	1.718.000.000	34.803.000.000	0,049363561
BBMD	2019	87.162.428.061	330.773.591.197	0,263510844
BBMD	2020	86.612.571.440	419.976.181.196	0,206232104
BBMD	2021	144.906.861.440	665.573.085.996	0,21771743
BBNI	2019	4.082.687.000.000	19.369.106.000.000	0,210783451
BBNI	2020	1.544.212.000.000	5.112.153.000.000	0,302066859

BBNI	2021	3.075.099.000.000	12.550.987.000.000	0,24500854
BBRI	2019	9.357.307.000.000	43.364.053.000.000	0,215784881
BBRI	2020	4.953.877.000.000	26.724.846.000.000	0,18536597
BBRI	2021	11.164.431.000.000	40.992.065.000.000	0,272355906
BBSI	2019	707.584.732	29.690.110.533	0,023832337
BBSI	2020	8.660.131.674	45.116.026.336	0,191952447
BBSI	2021	17.955.177.615	84.636.012.510	0,212145836
BBTN	2020	341.466.000.000	2.270.857.000.000	0,150368781
BBTN	2021	820.461.000.000	2.993.320.000.000	0,274097323
BCAP	2020	29.736.000.000	84.614.000.000	0,351431205
BCAP	2021	20.178.000.000	167.047.000.000	0,120792352
BDMN	2019	1.349.987.000.000	5.487.790.000.000	0,245998298
BDMN	2020	957.194.000.000	2.067.076.000.000	0,46306667
BDMN	2021	668.788.000.000	2.279.920.000.000	0,293338363
BFIN	2019	394.488.000.000	1.092.253.000.000	0,36116907
BFIN	2020	233.809.000.000	869.996.000.000	0,268747213
BFIN	2021	237.864.000.000	1.410.958.000.000	0,168583331
BGTG	2019	7.907.000.000	14.526.000.000	0,544334297
BINA	2021	19.358.000.000	50.177.000.000	0,385794288
BJBR	2019	408.788.000.000	1.977.962.000.000	0,206671311
BJBR	2020	349.418.000.000	2.168.028.000.000	0,161168583
BJBR	2021	480.846.000.000	2.587.582.000.000	0,185828314
BJTM	2019	581.512.000.000	1.864.133.000.000	0,311947699
BJTM	2020	378.774.000.000	1.507.367.000.000	0,251281871
BJTM	2021	378.098.000.000	1.937.974.000.000	0,195099625
BMAS	2019	24.672.699.000	80.440.261.000	0,306720773
BMAS	2020	19.826.301.000	89.554.695.000	0,221387622
BMAS	2021	23.152.561.000	101.542.031.000	0,228009631
BMRI	2019	7.551.004.000.000	36.441.440.000.000	0,207209265
BMRI	2020	4.629.345.000.000	23.298.041.000.000	0,198701041
BMRI	2021	8.301.777.000.000	38.358.421.000.000	0,216426453
BNBA	2019	21.373.854.618	70.829.124.380	0,301766467
BNBA	2020	15.735.965.612	53.471.358.172	0,294287749
BNBA	2021	19.517.645.180	59.072.747.958	0,330400157
BNGA	2019	1.277.823.000.000	4.953.897.000.000	0,257942989
BNGA	2020	689.519.000.000	2.947.420.000.000	0,233939852

BNGA	2021	1.151.728.000.000	5.191.098.000.000	0,221865971
BNII	2019	545.845.000.000	2.599.094.000.000	0,210013566
BNII	2020	454.000.000.000	1.818.645.000.000	0,249636405
BNII	2021	507.447.000.000	2.175.516.000.000	0,233253628
BPII	2019	42.830.826.593	209.476.314.368	0,204466203
BPII	2020	47.258.238.707	164.126.071.980	0,287938645
BPII	2021	46.499.616.253	210.053.353.194	0,221370502
BSIM	2019	7.523.000.000	81.893.000.000	0,091863773
BSIM	2020	33.586.000.000	116.600.000.000	0,288044597
BSIM	2021	55.055.000.000	159.518.000.000	0,345133465
BTPN	2019	1.262.205.000.000	4.018.922.000.000	0,314065563
BTPN	2020	458.531.000.000	2.633.076.000.000	0,174142714
BTPN	2021	1.065.165.000.000	4.007.172.000.000	0,265814644
BTPS	2019	562.722.000.000	1.878.249.000.000	0,299599254
BTPS	2020	267.730.000.000	1.124.296.000.000	0,238131239
BTPS	2021	434.535.000.000	1.877.473.000.000	0,231446737
CASA	2019	10.390.000.000	23.786.000.000	0,43681157
CASA	2020	16.222.000.000	127.104.000.000	0,127627769
CASA	2021	12.704.000.000	60.643.000.000	0,209488317
CFIN	2019	152.282.147.000	486.666.547.000	0,312908598
CFIN	2021	22.790.252.000	39.694.721.000	0,574138108
DNET	2019	16.370.002.314	540.808.402.281	0,030269504
DNET	2020	24.296.103.328	343.400.159.271	0,070751579
DNET	2021	47.154.000.000	1.006.490.000.000	0,046849944
FUJI	2019	257.020.568	6.911.878.077	0,037185345
FUJI	2020	1.449.009.385	5.522.063.920	0,262403588
FUJI	2021	1.238.321.038	11.097.646.739	0,11158411
LPGI	2019	14.020.402.951	87.774.030.433	0,159732929
LPGI	2020	10.990.468.461	111.914.336.371	0,098204295
LPGI	2021	16.847.058.431	147.263.305.972	0,114400925
MASB	2019	51.504.867.102	158.880.247.217	0,324174137
MASB	2020	44.808.387.416	159.218.340.679	0,281427298
MASB	2021	64.004.228.960	285.516.469.783	0,224170007
MAYA	2019	273.685.000.000	714.688.000.000	0,382943326
MAYA	2021	24.257.000.000	72.211.000.000	0,33591835
MCOR	2019	49.581.000.000	112.336.000.000	0,44136341

MCOR	2020	24.175.000.000	63.703.000.000	0,379495471
MCOR	2021	38.022.000.000	104.014.000.000	0,365546946
MEGA	2019	433.624.000.000	2.508.411.000.000	0,172868003
MEGA	2020	715.110.000.000	3.715.053.000.000	0,192489851
MEGA	2021	845.084.000.000	4.952.616.000.000	0,170633863
MFIN	2019	102.667.000.000	513.860.000.000	0,199795664
MFIN	2020	66.196.000.000	233.486.000.000	0,283511645
MFIN	2021	97.852.000.000	614.038.000.000	0,159358216
NISP	2019	909.543.000.000	3.891.439.000.000	0,233729219
NISP	2020	1.039.699.000.000	2.784.855.000.000	0,373340443
NISP	2021	854.028.000.000	3.203.792.000.000	0,266567867
NOBU	2019	5.116.000.000	64.005.000.000	0,079931255
NOBU	2020	6.417.000.000	71.279.000.000	0,090026516
NOBU	2021	21.001.000.000	85.994.000.000	0,244214713
PANS	2019	20.056.897.185	160.982.549.071	0,124590506
PANS	2020	14.470.032.521	113.535.703.354	0,127449182
PANS	2021	43.103.664.914	199.109.762.411	0,216481926
PNBN	2019	1.131.310.000.000	4.595.617.000.000	0,246171515
PNBN	2020	969.218.000.000	4.071.792.000.000	0,238032296
PNBN	2021	702.196.000.000	2.514.336.000.000	0,279276914
PNIN	2019	420.015.000.000	2.295.789.000.000	0,182950175
PNIN	2020	355.932.000.000	1.933.521.000.000	0,18408489
PNIN	2021	369.410.000.000	1.488.683.000.000	0,248145508
SRTG	2019	73.536.000.000	7.738.088.000.000	0,009503123
STAR	2020	9.691.732	5.817.863.143	0,001665858
STAR	2021	73.717.395	10.586.803.657	0,00696314
SDRA	2019	172.272.000.000	672.866.000.000	0,256027203
SDRA	2020	147.145.000.000	692.054.000.000	0,212620691
SDRA	2021	199.513.000.000	820.650.000.000	0,243115823
TIFA	2019	11.802.260.000	43.774.068.000	0,269617619
TIFA	2020	6.922.450.000	24.514.794.000	0,282378469
TIFA	2021	9.231.954.000	32.607.240.000	0,283125895
TRIM	2019	30.841.336.000	97.199.578.000	0,317299073
TRIM	2020	30.265.536.000	62.694.169.000	0,482748818
TRIM	2021	23.510.805.000	74.796.567.000	0,314330001
TRUS	2019	5.302.163.653	21.795.973.629	0,243263446

TRUS	2020	9.972.391.387	23.047.815.998	0,432682706
TRUS	2021	5.453.613.704	29.657.180.410	0,183888476
TUGU	2019	92.460.329.000	726.838.949.000	0,127208825
TUGU	2020	62.424.975.000	346.473.093.000	0,180172649
TUGU	2021	35.637.397.000	374.456.355.000	0,09517103
VINS	2019	336.835.979	22.060.135.701	0,015268989
VINS	2020	269.362.558	6.347.499.499	0,042436011
VINS	2021	32.701.726	11.680.236.491	0,002799749
WOMF	2019	62.302.000.000	371.066.000.000	0,16790005
WOMF	2021	19.103.000.000	155.244.000.000	0,123051454

**Lampiran 5: Tabulasi Data Variabel Masa Kerja Audit (X1), Opini Audit (X2),
Ukuran KAP (X3), dan Gender Dewan Direksi (Z)**

Nama Perusahaan	Tahun	Masa Kerja Audit (X1)	Opini Audit (X2)	Ukuran KAP (X3)	Gender Dewan Direksi (Z)	
					Dewan Direksi Wanita / Jumlah Dewan Direksi	Presentase
ADMF	2019	1	1	1	1/5	20%
ADMF	2020	2	1	1	1/7	14%
ADMF	2021	1	1	1	1/7	14%
AMAG	2019	1	1	0	1/3	33%
AMAG	2020	2	1	0	1/3	33%
AMAG	2021	3	1	0	1/3	33%
AMAR	2019	1	1	1	0/3	0%
APIC	2019	1	0	0	0/2	0%
APIC	2020	2	0	0	0/2	0%
APIC	2021	1	1	0	0/2	0%
ASDM	2019	1	1	1	1/5	20%
ASDM	2020	2	1	1	1/5	20%
ASDM	2021	3	1	1	1/5	20%
ASRM	2019	1	1	0	0/5	0%
ASRM	2020	2	1	0	0/5	0%
ASRM	2021	3	1	0	0/5	0%
ABDA	2019	1	1	1	1/3	33%
ABDA	2020	2	1	0	1/4	25%
ABDA	2021	3	1	0	1/4	25%
BACA	2020	2	1	0	0/4	0%
BACA	2021	1	1	0	1/3	33%
BBCA	2019	1	1	1	3/9	33%
BBCA	2020	2	1	1	2/10	20%
BBCA	2021	3	1	1	2/10	20%
BBLD	2019	1	1	1	0/2	0%
BBLD	2020	1	1	0	1/3	33%
BBLD	2021	2	1	0	1/3	33%
BBMD	2019	1	1	0	0/4	0%

BBMD	2020	2	1	0	0/4	0%
BBMD	2021	3	1	0	0/4	0%
BBNI	2019	1	1	1	2/10	20%
BBNI	2020	2	1	1	2/11	18%
BBNI	2021	1	1	1	2/11	18%
BBRI	2019	1	1	1	2/12	17%
BBRI	2020	2	1	1	2/11	18%
BBRI	2021	3	1	1	2/11	18%
BBSI	2019	1	1	0	2/3	67%
BBSI	2020	2	1	0	2/3	67%
BBSI	2021	3	1	0	2/3	67%
BBTN	2020	2	1	1	1/8	13%
BBTN	2021	3	1	1	1/8	13%
BCAP	2020	2	1	0	2/7	29%
BCAP	2021	3	1	0	2/6	33%
BDMN	2019	1	1	1	1/8	13%
BDMN	2020	2	1	1	1/8	13%
BDMN	2021	1	1	1	1/7	14%
BFIN	2019	1	1	0	0/5	0%
BFIN	2020	2	1	0	0/5	0%
BFIN	2021	3	1	0	0/5	0%
BGTG	2019	1	1	1	1/3	33%
BINA	2021	3	1	1	1/5	20%
BJBR	2019	1	1	0	3/4	75%
BJBR	2020	2	1	0	2/6	33%
BJBR	2021	3	1	0	3/7	43%
BJTM	2019	1	1	0	1/5	20%
BJTM	2020	1	0	0	1/5	20%
BJTM	2021	1	0	0	1/5	20%
BMAS	2019	1	1	0	3/4	75%
BMAS	2020	2	1	0	3/4	75%
BMAS	2021	1	1	0	3/4	75%
BMRI	2019	1	1	1	0/11	0%
BMRI	2020	2	1	1	1/11	9%
BMRI	2021	1	1	1	1/11	9%
BNBA	2019	1	1	1	0/3	0%
BNBA	2020	2	0	1	0/3	0%
BNBA	2021	3	1	1	0/4	0%
BNGA	2019	1	1	1	6/11	55%
BNGA	2020	2	1	1	4/8	50%

BNGA	2021	3	1	1	3/9	33%
BNII	2019	1	1	1	2/6	33%
BNII	2020	2	1	1	1/8	13%
BNII	2021	3	1	1	1/9	11%
BPII	2019	1	0	0	0/2	0%
BPII	2020	2	0	0	0/2	0%
BPII	2021	3	1	0	0/2	0%
BSIM	2019	1	1	0	0/6	0%
BSIM	2020	2	1	0	0/6	0%
BSIM	2021	3	1	0	0/6	0%
BTPN	2019	1	0	1	3/9	33%
BTPN	2020	2	1	1	3/10	30%
BTPN	2021	3	1	1	3/10	30%
BTPS	2019	1	1	1	1/5	20%
BTPS	2020	2	1	1	0/4	0%
BTPS	2021	3	1	1	0/5	0%
CASA	2019	1	0	0	0/3	0%
CASA	2020	2	1	0	0/5	0%
CASA	2021	1	1	0	0/2	0%
CFIN	2019	1	1	1	1/4	25%
CFIN	2021	3	1	1	2/4	50%
DNET	2019	1	1	1	0/5	0%
DNET	2020	2	1	1	0/5	0%
DNET	2021	3	1	1	0/5	0%
FUJI	2019	1	1	0	2/3	67%
FUJI	2020	2	1	0	2/3	67%
FUJI	2021	3	1	0	2/3	67%
LPGI	2019	1	1	0	0/3	0%
LPGI	2020	2	1	0	0/3	0%
LPGI	2021	3	1	0	0/3	0%
MASB	2019	1	0	0	2/5	40%
MASB	2020	2	1	0	2/5	40%
MASB	2021	3	1	0	2/5	40%
MAYA	2019	1	1	0	1/7	14%
MAYA	2021	3	0	0	0/5	0%
MCOR	2019	1	1	1	1/6	17%
MCOR	2020	2	1	1	1/6	17%
MCOR	2021	3	1	1	1/6	17%
MEGA	2019	1	1	0	2/7	29%
MEGA	2020	2	1	0	2/7	29%

MEGA	2021	3	1	0	2/7	29%
MFIN	2019	1	1	1	0/5	0%
MFIN	2020	2	1	1	1/3	33%
MFIN	2021	3	1	1	1/3	33%
NISP	2019	1	1	1	4/9	44%
NISP	2020	2	1	1	4/10	40%
NISP	2021	3	1	1	4/10	40%
NOBU	2019	1	0	0	0/4	0%
NOBU	2020	2	0	0	0/4	0%
NOBU	2021	3	0	0	0/4	0%
PANS	2019	1	1	0	0/4	0%
PANS	2020	2	1	0	0/4	0%
PANS	2021	3	1	0	0/4	0%
PNBN	2019	1	1	1	0/9	0%
PNBN	2020	2	1	1	0/9	0%
PNBN	2021	3	1	1	0/9	0%
PNIN	2019	1	1	0	0/2	0%
PNIN	2020	2	1	0	0/2	0%
PNIN	2021	3	1	0	1/2	50%
SRTG	2019	1	1	1	1/4	25%
STAR	2020	2	1	0	0/2	0%
STAR	2021	1	1	0	0/2	0%
SDRA	2019	1	1	1	0/6	0%
SDRA	2020	2	1	1	0/6	0%
SDRA	2021	1	1	0	0/6	0%
TIFA	2019	1	1	0	1/3	33%
TIFA	2020	2	1	0	2/4	50%
TIFA	2021	3	1	0	2/4	50%
TRIM	2019	1	1	1	0/3	0%
TRIM	2020	2	1	1	0/3	0%
TRIM	2021	3	1	1	0/3	0%
TRUS	2019	1	1	0	0/3	0%
TRUS	2020	2	1	0	0/3	0%
TRUS	2021	1	1	0	0/3	0%
TUGU	2019	1	0	1	0/4	0%
TUGU	2020	2	0	1	0/4	0%
TUGU	2021	3	1	1	0/3	0%
VINS	2019	1	1	0	0/3	0%
VINS	2020	1	1	0	1/4	25%
VINS	2021	2	1	0	1/4	25%

WOMF	2019	1	1	1	0/5	0%
WOMF	2021	3	1	1	0/4	0%

Lampiran 6: Uji Statistik Deskriptif

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP	Z_GDD
Mean	0.228686	1.820000	0.893333	0.473333	0.180742
Median	0.222035	2.000000	1.000000	0.000000	0.142857
Maximum	0.574138	3.000000	1.000000	1.000000	0.750000
Minimum	0.001666	1.000000	0.000000	0.000000	0.000000
Std. Dev.	0.116668	0.811577	0.309723	0.500961	0.207698
Skewness	0.360040	0.338494	-2.548412	0.106819	1.053483
Kurtosis	3.500873	1.605844	7.494403	1.011410	3.359331
Jarque-Bera	4.808684	15.01240	288.6079	25.00081	28.55267
Probability	0.090325	0.000550	0.000000	0.000004	0.000001
Sum	34.30289	273.0000	134.0000	71.00000	27.11129
Sum Sq. Dev.	2.028107	98.14000	14.29333	37.39333	6.427638
Observations	150	150	150	150	150

Lampiran 7: Common Effect Model

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.206067	0.034243	6.017855	0.0000
X1_MPA	0.002304	0.011628	0.198138	0.8432
X2_OP	-0.008900	0.030837	-0.288606	0.7733
X3_UKAP	0.055724	0.018951	2.940423	0.0038
R-squared	0.056335	Mean dependent var		0.228686
Adjusted R-squared	0.036945	S.D. dependent var		0.116668
S.E. of regression	0.114493	Akaike info criterion		-1.470307
Sum squared resid	1.913853	Schwarz criterion		-1.390023
Log likelihood	114.2730	Hannan-Quinn criter.		-1.437690
F-statistic	2.905325	Durbin-Watson stat		1.108874
Prob(F-statistic)	0.036825			

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.214441	0.035677	6.010658	0.0000
X1_MPA	-0.002464	0.014816	-0.166292	0.8682
X2_OP	-0.010640	0.032788	-0.324506	0.7460
X3_UKAP	0.029452	0.026117	1.127695	0.2613
Z_GDD*X1_MPA	0.028428	0.052676	0.539676	0.5903
Z_GDD*X2_OP	-0.046686	0.107461	-0.434449	0.6646
Z_GDD*X3_UKAP	0.174227	0.104925	1.660485	0.0990
R-squared	0.083378	Mean dependent var		0.228686
Adjusted R-squared	0.044918	S.D. dependent var		0.116668
S.E. of regression	0.114018	Akaike info criterion		-1.459382
Sum squared resid	1.859008	Schwarz criterion		-1.318885
Log likelihood	116.4536	Hannan-Quinn criter.		-1.402302
F-statistic	2.167920	Durbin-Watson stat		1.097328
Prob(F-statistic)	0.049455			

Lampiran 8: Fixed Effect Model

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222853	0.043221	5.156090	0.0000
X1_MPA	0.006887	0.009153	0.752390	0.4537
X2_OP	-0.055190	0.033648	-1.640237	0.1044
X3_UKAP	0.090006	0.057083	1.576764	0.1183

Effects Specification

Cross-section fixed (dummy variables)

R-squared	0.706276	Mean dependent var	0.228686
Adjusted R-squared	0.524295	S.D. dependent var	0.116668
S.E. of regression	0.080468	Akaike info criterion	-1.917437
Sum squared resid	0.595704	Schwarz criterion	-0.753325
Log likelihood	201.8078	Hannan-Quinn criter.	-1.444495
F-statistic	3.881040	Durbin-Watson stat	3.501939
Prob(F-statistic)	0.000000		

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel Least Squares

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.210757	0.044154	4.773260	0.0000
X1_MPA	0.002712	0.012064	0.224770	0.8227
X2_OP	-0.058702	0.036059	-1.627950	0.1071
X3_UKAP	0.071350	0.062392	1.143586	0.2559
Z_GDD*X1_MPA	0.029831	0.043370	0.687830	0.4933
Z_GDD*X2_OP	0.023751	0.126178	0.188235	0.8511
Z_GDD*X3_UKAP	0.237780	0.187788	1.266217	0.2087

Effects Specification

Cross-section fixed (dummy variables)

R-squared	0.720815	Mean dependent var	0.228686
Adjusted R-squared	0.532600	S.D. dependent var	0.116668
S.E. of regression	0.079762	Akaike info criterion	-1.928203
Sum squared resid	0.566217	Schwarz criterion	-0.703878
Log likelihood	205.6152	Hannan-Quinn criter.	-1.430798
F-statistic	3.829750	Durbin-Watson stat	3.466158
Prob(F-statistic)	0.000000		

Lampiran 9: Random Effect Model

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.222811	0.033005	6.750897	0.0000
X1_MPA	0.005191	0.008811	0.589110	0.5567
X2_OP	-0.036435	0.029033	-1.254981	0.2115
X3_UKAP	0.066700	0.024450	2.727995	0.0072

Effects Specification		S.D.	Rho
Cross-section random		0.083224	0.5168
Idiosyncratic random		0.080468	0.4832

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Unweighted Statistics			
R-squared	0.049233	Mean dependent var	0.228686
Sum squared resid	1.928257	Durbin-Watson stat	1.083329

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: Y_CETR

Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)

Sample: 2019 2021

Periods included: 3

Cross-sections included: 55

Total panel (unbalanced) observations: 150

Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.225556	0.033979	6.638091	0.0000
X1_MPA	0.000956	0.011475	0.083323	0.9337
X2_OP	-0.040156	0.030959	-1.297068	0.1967
X3_UKAP	0.038980	0.032202	1.210496	0.2281
Z_GDD*X1_MPA	0.028476	0.041235	0.690572	0.4910
Z_GDD*X2_OP	-0.018044	0.096385	-0.187208	0.8518
Z_GDD*X3_UKAP	0.200945	0.122242	1.643831	0.1024

Effects Specification		S.D.	Rho
Cross-section random		0.085552	0.5350
Idiosyncratic random		0.079762	0.4650

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Unweighted Statistics			
R-squared	0.073243	Mean dependent var	0.228686
Sum squared resid	1.879561	Durbin-Watson stat	1.056647

Lampiran 10: Uji Chow

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Redundant Fixed Effects Tests

Equation: Untitled

Test cross-section fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	3.769888	(54,92)	0.0000
Cross-section Chi-square	175.069584	54	0.0000

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Redundant Fixed Effects Tests

Equation: Untitled

Test cross-section fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	3.763065	(54,89)	0.0000
Cross-section Chi-square	178.323146	54	0.0000

Lampiran 11: Uji Hausman

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Correlated Random Effects - Hausman Test

Equation: Untitled

Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	1.568155	3	0.6666

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Correlated Random Effects - Hausman Test

Equation: Untitled

Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	2.154492	6	0.9050

Lampiran 12: Uji Lagrange Multiplier (Uji LM)

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects

Null hypotheses: No effects

Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided
(all others) alternatives

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	20.93120 (0.0000)	1.209275 (0.2715)	22.14047 (0.0000)
Honda	4.575062 (0.0000)	-1.099671 (0.8643)	2.457473 (0.0070)
King-Wu	4.575062 (0.0000)	-1.099671 (0.8643)	-0.206523 (0.5818)
Standardized Honda	4.775108 (0.0000)	-0.715546 (0.7629)	-2.895637 (0.9981)
Standardized King-Wu	4.775108 (0.0000)	-0.715546 (0.7629)	-3.104354 (0.9990)
Gourieroux, et al.	--	--	20.93120 (0.0000)

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects

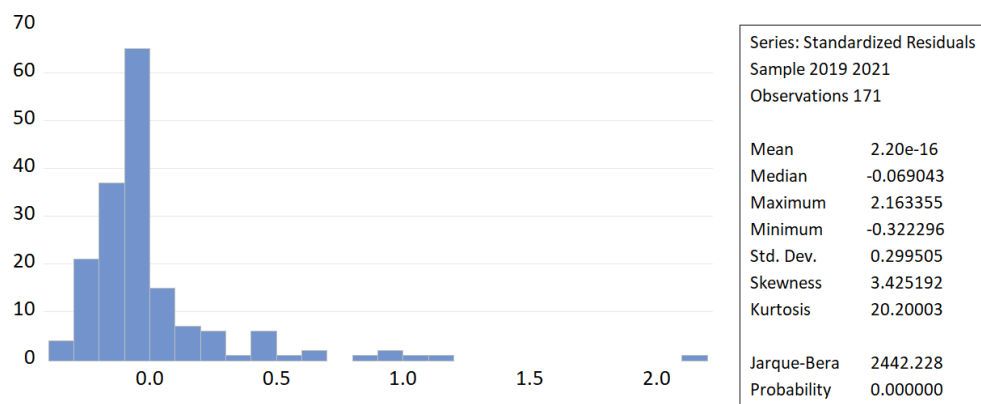
Null hypotheses: No effects

Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided
(all others) alternatives

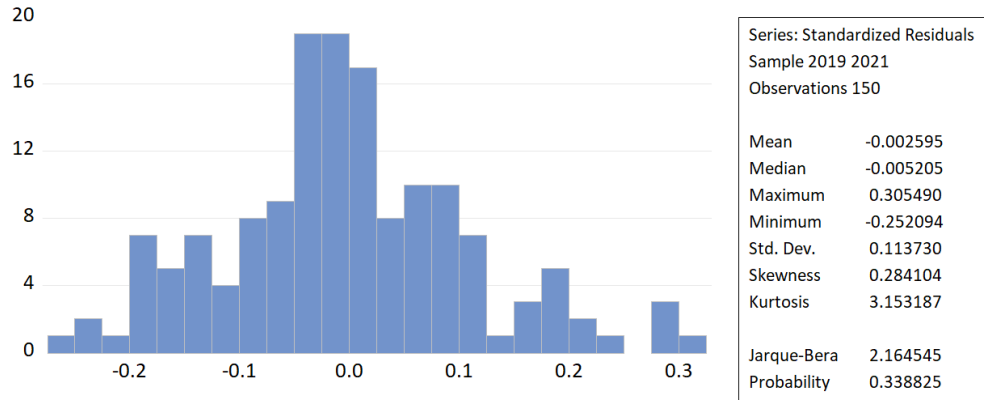
	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	22.19548 (0.0000)	1.156330 (0.2822)	23.35181 (0.0000)
Honda	4.711208 (0.0000)	-1.075328 (0.8589)	2.570956 (0.0051)
King-Wu	4.711208 (0.0000)	-1.075328 (0.8589)	-0.156650 (0.5622)
Standardized Honda	5.048106 (0.0000)	-0.680937 (0.7520)	-2.653084 (0.9960)
Standardized King-Wu	5.048106 (0.0000)	-0.680937 (0.7520)	-2.963600 (0.9985)
Gourieroux, et al.	--	--	22.19548 (0.0000)

Lampiran 13: Uji Normalitas

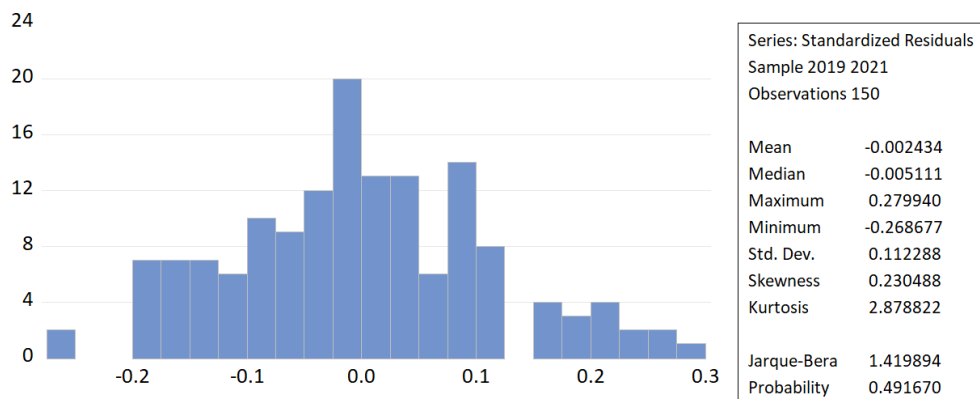
Sebelum Outlier Data



Setelah Outlier Data



Setelah Outlier Data Menggunakan Variabel Moderasi



Lampiran 14: Uji Multikolinieritas

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP
Y_CETR	1.000000	0.016509	0.015120	0.235829
X1_MPA	0.016509	1.000000	0.110004	0.012876
X2_OP	0.015120	0.110004	1.000000	0.154564
X3_UKAP	0.235829	0.012876	0.154564	1.000000

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

	Y_CETR	X1_MPA	X2_OP	X3_UKAP	Z_GDD*X1 _MPA	Z_GDD*X2 _OP	Z_GDD*X3 _UKAP
Y_CETR	1.000000	0.016509	0.015120	0.235829	0.062820	0.046653	0.267984
X1_MPA	0.016509	1.000000	0.110004	0.012876	0.369828	0.065693	0.004852
X2_OP	0.015120	0.110004	1.000000	0.154564	0.207068	0.287977	0.143417
X3_UKAP	0.235829	0.012876	0.154564	1.000000	-0.104295	-0.098472	0.609420
Z_GDD*X1_MPA	0.062820	0.369828	0.207068	-0.104295	1.000000	0.855985	0.272753
Z_GDD*X2_OP	0.046653	0.065693	0.287977	-0.098472	0.855985	1.000000	0.312550
Z_GDD*X3_UKAP	0.267984	0.004852	0.143417	0.609420	0.272753	0.312550	1.000000

Lampiran 15: Uji Heteroskedastisitas

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: RESABS
 Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150
 Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.090323	0.022464	4.020794	0.0001
X1_MPA	-0.005174	0.006606	-0.783305	0.4347
X2_OP	0.004545	0.020373	0.223077	0.8238
X3_UKAP	0.008929	0.014865	0.600642	0.5490

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Dependent Variable: RESABS
 Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
 Sample: 2019 2021
 Periods included: 3
 Cross-sections included: 55
 Total panel (unbalanced) observations: 150
 Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.090323	0.022464	4.020794	0.0001
X1_MPA	-0.005174	0.006606	-0.783305	0.4347
X2_OP	0.004545	0.020373	0.223077	0.8238
X3_UKAP	0.008929	0.014865	0.600642	0.5490

Lampiran 16: Uji Autokorelasi

Sebelum Menggunakan Variabel Moderasi

Weighted Statistics			
R-squared	0.053407	Mean dependent var	0.115077
Adjusted R-squared	0.033956	S.D. dependent var	0.085118
S.E. of regression	0.081909	Sum squared resid	0.979519
F-statistic	2.745767	Durbin-Watson stat	2.132614
Prob(F-statistic)	0.045181		

Setelah Menggunakan Variabel Moderasi

Weighted Statistics			
R-squared	0.088347	Mean dependent var	0.111992
Adjusted R-squared	0.050096	S.D. dependent var	0.084306
S.E. of regression	0.080438	Sum squared resid	0.925255
F-statistic	2.309661	Durbin-Watson stat	2.146470
Prob(F-statistic)	0.036973		

Lampiran 18: Daftar Riwayat Hidup**RIWAYAT HIDUP**

Nama : Siti Fatimah

Tempat/Tanggal Lahir : Surakarta, 26 Agustus 2001

Jenis Kelamin : Perempuan

Agama : Islam

Alamat : Jl. Kana Mangkubumen, Banjarsari, Surakarta

Nomor Handphone : 087847325818

E-mail : fatimahfatimah825@gmail.com

Riwayat Pendidikan :

1. TK Laksmi 7 Surakarta
2. SD Negeri Yosodipuro Surakarta
3. SMP Negeri 15 Surakarta
4. SMK Negeri 6 Surakarta
5. UIN Raden Mas Said Surakarta