

PENGARUH *FRAUD PENTAGON* TERHADAP *TAX AVOIDANCE*

Siti Mundiroh¹, Fitria Eka Ningsih²

Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Prodi Akuntansi
Universitas Pamulang
dosen02294@unpam.ac.id¹
dosen01080@unpam.ac.id²

Abstract - This study aims to determine the effect of Pentagon Fraud on Tax Avoidance. The type of research conducted is descriptive quantitative research with secondary data sources in the form of annual reports and the population of the Food and Beverages sub-sector manufacturing companies listed on the IDX for the 2016-2020 period. The data in this study were processed using Microsoft excel and Eviews 12. The number of samples in this study were 14 companies with 5 years of observation so that 70 observation data were obtained. The sampling technique used in this research is purposive sampling where the sample is taken based on certain criteria. The data analysis technique in this research uses panel data model test, descriptive statistics, classical assumption test, model accuracy test (coefficient of determination), and hypothesis testing, namely simultaneous test or F test and partial test, namely t test. The results of this study indicate that simultaneously all independent variables have an effect on Tax Avoidance. However, partially only the External Pressure variable has an effect on Tax Avoidance. Meanwhile, Arrogance, Competence, Financial Target, Ineffective Monitoring and Razionalization variables have no effect on Tax Avoidance.

Keywords: fraud pentagon, arrogance, competence, ineffective monitoring, external pressure, razionalisation and tax avoidance.

1. PENDAHULUAN

Menurut Undang-Undang No 28 Tahun 2007 Pasal 1, Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Di Indonesia penerimaan dari sektor pajak menempati persentase paling tinggi dibandingkan dengan sumber penerimaan yang lain, usaha-usaha untuk mengoptimalkan penerimaan sektor pajak dilakukan melalui usaha intensifikasi dan ekstensifikasi penerimaan pajak (Meiza, 2015; Fadhilah, 2014; Budiman dan Setiyono, 2012). Direktorat Jenderal Pajak perlu mengoptimalkan penerimaan pajaknya demi pembangunan nasional. Upaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak ini mengalami kendala, salah satunya adanya aktivitas *Tax Avoidance* atau disebut *tax avoidance* (Swingly dan Sukartha, 2015; Meiza, 2015). Perbedaan kepentingan ini menyebabkan wajib pajak cenderung mencari cara untuk meminimalkan biaya pajak yang dibayarankan, baik secara legal maupun ilegal (Pramudito dan Sari, 2015; Maryati dan Tarmizi, 2015; Lestari dan Kusmuriyanto, 2015; Indarti dan Winoto, 2015; Ngadiman dan Puspitasari, 2014; Suandy, 2008; Sari, 2014; Darmawan dan Sukartha, 2014; Kurniasih dan Sari, 2013).

Menurut Lestari dan Kusmuriyanto (2015) *Tax Avoidance* adalah upaya pengurangan secara legal yang dilakukan dengan cara memanfaatkan ketentuan-ketentuan dibidang perpajakan secara optimal seperti, pengecualian dan pemotongan-pemotongan yang diperkenankan maupun memanfaatkan hal-hal yang belum diatur dan kelemahan-

kelemahan yang ada dalam peraturan perpajakan yang berlaku. Menurut Maharani dan Suardana (2014) *Tax Avoidance* adalah salah satu cara untuk menghindari pajak secara legal yang tidak melanggar peraturan perpajakan. Menurut Swingly dan Sukartha (2015) *Tax Avoidance* adalah cara untuk menghindari pembayaran pajak secara legal yang dilakukan oleh wajib pajak terutangnya tanpa melanggar peraturan perpajakan atau dengan istilah lainnya mencari kelemahan peraturan. Kesimpulan dari pengertian-pengertian *Tax Avoidance* adalah salah satu cara menghindari pajak dan strategi pajak yang agresif secara legal yang meminimalkan beban pajak dengan tidak melanggar peraturan perpajakan. Secara hukum pajak, *Tax Avoidance* tidak dilarang meskipun seringkali mendapat sorotan yang kurang baik dari kantor pajak karena dianggap memiliki konotasi yang negatif (Sari, 2014).

Menurut Direktur Intelijen dan Penyidikan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, Yuli Kristiono, modus yang sering digunakan wajib pajak untuk menghindari membayar pajak adalah dengan menggunakan faktur pajak fiktif. Sekitar 80% kasus yang ditangani oleh Direktorat Jenderal Pajak bermodus faktur pajak fiktif. Modus ini telah merambah pada beberapa sektor seperti perdagangan, manufaktur, dan bidang agro (Tempo.com, 2013).

Kasus *Tax Avoidance* ini pernah terjadi pada PT Coca Cola Indonesia. PT Coca Cola Indonesia diduga mengakali pajak sehingga menimbulkan kekurangan pembayaran pajak senilai Rp 49,24 Miliar. Kasus ini terjadi pada tahun 2002, 2003, 2004, dan 2006. Hasil penelusuran Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kementerian keuangan menemukan ada pembengkakan biaya yang besar pada tahun itu. Beban biaya yang besar menyebabkan penghasilan kena pajak berkurang, sehingga setoran pajaknya pun mengecil.

Berdasarkan tingginya kasus *Tax Avoidance* tersebut diperlukan suatu penelitian yang dapat mendeteksi indikasi *Tax Avoidance* karena *Tax Avoidance* mungkin saja dapat menjurus pada upaya penggelapan pajak. Penelitian ini menggunakan *Fraud Pentagon* untuk mendeteksi indikasi *Tax Avoidance*. *Fraud Pentagon* ditemukan oleh Marks (2012) yang menyatakan bahwa unsur-unsur dalam *fraud pentagon* terdiri dari *arrogance*, *competence* atau *capability*, *pressure*, *opportunity*, dan *rationalization*. Teori tersebut merupakan bentuk penyempurnaan dari teori sebelumnya yaitu *fraud triangle* yang dikemukakan oleh Cressey (1953) dan *fraud diamond* yang dikemukakan oleh Wolfe dan Hemerson (2004). *Fraud Pentagon* ini lebih melihat pada skema kecurangan yang lebih luas dan menyangkut manipulasi yang dilakukan oleh CEO atau CFO (Aprilia, 2017). Marks (2012) menyatakan bahwa setidaknya 70% *fraud* dilakukan oleh pelaku dengan mengkombinasikan tekanan dengan arogansi dan keserakahan. *Arrogance* merupakan sikap superioritas dan keserakahan yang perlu diarahkan dan diperbaiki. Namun hasil penelitian yang elah dilakukan oleh Nindito (2018), Husmawati, Septriani, Rosita, & Handayani (2017), Septriani & Handayani (2018) menyatakan bahwa tidak terdapat dampak yang signifikan *arrogance* terhadap *fraud* pada laporan keuangan.

Komponen variabel pada *fraud pentagon* tidak dapat secara langsung diamati, sehingga perlu dikembangkan proksi variabel. Penelitian ini menggunakan 9 proksi variabel yaitu Gambar CEO dari variabel *arrogance*, Perubahan Direktur dari variabel *competence*, Rasio kepemilikan saham oleh orang dalam dari variabel *personal financial need*, *Debt To Equity Ratio* dari *external pressure*, *Return On Assets* dari variabel *financial target*, proporsi dewan komisaris independen dan jumlah komite audit dari variabel *ineffective monitoring* serta perubahan auditor dari variabel rasionalisasi.

Arogansi merupakan sikap sombong atau angkuh seseorang yang menganggap dirinya mampu melakukan kecurangan. Sifat ini muncul karena adanya sifat mementingkan diri sendiri yang besar di dalam diri manajemen yang membuat sifat arogansinya lebih besar. Sifat ini akan memicu timbulnya keyakinan bahwa dirinya tidak akan diketahui apabila kecurangan telah terjadi dan sanksi yang ada tidak dapat menimpa dirinya (aprilia, 2017). Pelaku fraud percaya bahwa pengendalian internal yang diterapkan tidak dapat menimpa dirinya sehingga pelaku biasanya berpikir bebas tanpa takut adanya sanksi yang akan menjeratnya.

Kompetensi adalah berkaitan dengan tindakan fraud. Kompetensi berarti kemampuan pelaku fraud untuk menembus pengendalian internal yang ada di perusahaannya, mengembangkan strategi penggelapan yang canggih dan mampu mengendalikan situasi sosial yang mampu mendatangkan keuntungan baginya dengan cara mempengaruhi orang lain agar bekerjasama dengannya (Mark, 2012)

Personal financial need adalah suatu keadaan dimana keuangan perusahaan turut dipengaruhi oleh kondisi keuangan para eksekutif perusahaan (Skousen et al., 2009). Kepemilikan sebagian saham oleh manajer, direktur, maupun komisaris perusahaan, secara otomatis akan mempengaruhi kondisi finansial perusahaan. Kepemilikan sebagian saham oleh orang dalam ini dapat dijadikan sebagai kontrol dalam pelaporan keuangan (Skousen et al., 2009).

Rasio leverage mengukur sejauh mana perusahaan mendanai usahanya dengan membandingkan antara dana sendiri yang telah disetorkan dengan jumlah pinjaman dari para kreditur. Penggunaan utang yang terlalu tinggi akan membahayakan perusahaan karena perusahaan akan masuk dalam kategori ekstreme leverage (utang ekstrem) yaitu perusahaan terjebak dalam tingkat utang yang tinggi dan sulit untuk melepaskan beban utang tersebut. Karena itu perusahaan harus menyeimbangkan berapa utang yang layak diambil dan darimana sumber-sumber yang dapat dipakai untuk membayar utang. Apabila rasio leverage semakin tinggi, maka semakin banyak aset yang didanai hutang oleh pihak kreditor, hal ini menunjukkan resiko perusahaan dalam pelunasannya dan dapat memicu praktek *Tax Avoidance*.

Kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba dan kegiatan operasinya merupakan fokus utama dalam penilaian prestasi perusahaan (analisis fundamental perusahaan), karena laba perusahaan selain merupakan indikator kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban bagi para penyandang dananya, juga merupakan elemen dalam menciptakan nilai perusahaan yang menunjukkan prospek perusahaan di masa yang akan datang. Alat ukur utama untuk mengevaluasi kinerja keuangan perusahaan dalam kegiatan investasi yang umum digunakan oleh para investor adalah rasio profitabilitas. Salah satunya adalah Return on Assets yang merupakan rasio tingkat keuntungan bersih yang mampu diraih oleh perusahaan pada saat menjalankan operasinya. ROA merupakan rasio antara laba bersih dan total aktiva yang menunjukkan tingkat efisiensi operasi perusahaan secara keseluruhan. Rasio ini digunakan untuk mengukur seberapa besar laba yang dapat diperoleh dari seluruh kekayaan yang dimiliki perusahaan. Semakin besar ROA yang dimiliki oleh sebuah perusahaan maka semakin efisien penggunaan aktiva sehingga akan memperbesar laba. Hal ini selanjutnya akan meningkatkan daya tarik perusahaan kepada investor. Peningkatan daya tarik perusahaan menjadikan perusahaan tersebut makin diminati investor, karena tingkat pengembalian akan semakin besar. Semakin tinggi rasio yang diperoleh maka semakin efisien manajemen asset perusahaan.

Praktek *Tax Avoidance* yang dapat berkembang menjadi suatu fraud salah satunya disebabkan oleh lemahnya pengawasan. Pengawasan yang lemah dan tidak efektif dapat menciptakan suatu celah bagi seseorang untuk melakukan kecurangan. Perusahaan dalam menciptakan tata kelola perusahaan yang baik dalam strukturnya memiliki beberapa komisaris independen. Komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang tidak terafiliasi dengan manajemen, anggota dewan komisaris lainnya dan pemegang saham pengendali, serta bebas dari hubungan bisnis atau hubungan lainnya yang dapat mempengaruhi kemampuannya untuk bertindak independen atau bertindak semata-mata demi kepentingan perusahaan (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2006). Dengan adanya seorang komisaris independen maka aktifitas pengawasan akan lebih independen sehingga dapat mengontrol kinerja perusahaan dengan efektif. Dewan komisaris dapat membentuk komite audit yang membantu dewan komisaris dalam melakukan monitoring terhadap proses pelaporan keuangan. Selain pengawasan terhadap laporan keuangan, komite audit juga berfungsi untuk melakukan pengawasan terhadap pengendalian internal perusahaan. Sesuai ketentuan Bapepam - LK Kep 29/PM/2004 yang mewajibkan perusahaan memiliki komite audit dengan sekurang-kurangnya 3 (tiga) orang. Bila dalam

perusahaan tidak terdapat atau kurang dari 3 orang komite audit, maka perusahaan tersebut cenderung melakukan kecurangan laporan keuangan. Oleh sebab itu Ineffective monitoring diprosksikan dengan proporsi anggota komite audit dan komisaris independen.

Rasionalisasi dalam *fraud* merupakan adanya pemikiran untuk membenarkan kecurangan yang akan atau sudah terjadi. Hampir semua fraud dilatarbelakangi oleh rasionalisasi. Rasionalisasi membuat seseorang yang awalnya tidak ingin melakukan fraud pada akhirnya melakukannya. Rasionalisasi merupakan suatu alasan yang bersifat pribadi (karena ada faktor lain) dapat membenarkan perbuatan walaupun perbuatan sebenarnya salah. Para pelaku kecurangan biasanya akan mencari berbagai alasan yang rasional untuk mengidentifikasi tindakan mereka. Albrecht et al. (2011) mengemukakan bahwa rasionalisasi yang sering terjadi ketika melakukan fraud antara lain aset itu sebenarnya milik saya, saya hanya meminjam dan akan membayarnya kembali, tidak ada pihak yang dirugikan, ini dilakukan untuk sesuatu yang mendesak, kami akan memperbaiki pembukuan setelah masalah keuangan selesai dan saya rela mengorbankan reputasi dan integritas saya asal hal itu meningkatkan standar hidup saya.

2. METODOLOGI PENELITIAN

Pemecahan masalah yang ada pada suatu penelitian diperlukan penyelidikan yang hati-hati teratur dan terus menerus, sedangkan untuk mengetahui bagaimana seharusnya langkah penelitian harus dilakukan dengan menggunakan metode penelitian. Metode penelitian pada Menurut Sugiyono (2017), metode yang digunakan dalam suatu penelitian secara sederhana dapat dijabarkan sebagai suatu cara yang bersifat ilmiah guna memperoleh sejumlah data valid yang kemudian dapat dikembangkan dan dipergunakan untuk mencari solusi serta sebagai langkah antisipasi atas suatu permasalahan. Metode penelitian kuantitatif dengan pendekatan deskriptif merupakan metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini. Adapun definisi dari metode penelitian kuantitatif menurut Sugiyono (2017) adalah metode penelitian yang berdasar pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data yang menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik, dengan tujuan pengujian hipotesis yang sebelumnya telah ditetapkan oleh peneliti. Sunyoto (2016) menjelaskan bahwa definisi dari metode analisis kuantitatif adalah analisis dimana rumus-rumus statistik dipergunakan yang kemudian disesuaikan dengan judul penelitian dan rumusan masalah yang ada.

Definisi metode deskriptif menurut Sugiyono (2017) merupakan suatu metode yang menjelaskan mengenai rumusan masalah yang berkenaan dengan pertanyaan terhadap keberadaan variabel independen, baik hanya pada satu variabel atau lebih. Sementara itu, Sugiyono (2017) menjelaskan bahwa metode verifikatif merupakan metode penelitian melalui pembuktian untuk menguji hipotesis hasil penelitian deskriptif dengan perhitungan statistika sehingga didapat hasil pembuktian yang menunjukkan hipotesis ditolak atau diterima.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara statistik serta menjelaskan fenomena yang ada dengan menggunakan angka-angka untuk mengetahui karakteristik individu atau kelompok. Penelitian deskriptif kuantitatif dilakukan dengan menganalisis sampel populasi penelitian sesuai dengan metode statistik yang digunakan. Pada penelitian kali ini, peneliti akan menguji Pengaruh *Fraud Pentagon* terhadap *Tax Avoidance*.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Pembahasan dan Hasil

H1 : Arrogance, Competence, External Pressure, Financial Target, Ineffective Monitoring dan Rasionalization berpengaruh secara Simultan terhadap Tax Avoidance

Nilai probability F-Statistic pada hasil uji F adalah sebesar 0,002703 dimana nilai tersebut kurang dari nilai signifikansi yaitu 0,05. Hal ini berarti bahwa secara bersama-sama variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen. Selain berdasarkan nilai dari probability F-Statistic, dapat dilihat pula dari nilai F-Statistic jika dibandingkan dengan nilai F-tabel. Pada data di atas, nilai F-statistic sebesar 2,482331 dengan jumlah data sebanyak 70 data dan 6 variabel independen yang jika dilihat pada tabel F untuk data tersebut akan

diperoleh angka F-tabel senilai 2,231 dimana nilai tersebut lebih kecil dari nilai F-statistic. Dengan demikian berdasarkan nilai F-tabel dan F-statistic pun dapat ditarik kesimpulan bahwa secara bersama-sama variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen. Dengan demikian H1 diterima.

Arrogance, Competence, External Pressure, Financial Target, Ineffective Monitoring dan *Razionalization* secara bersama-sama berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hasil penelitian Rijsenbilt & Commandeur (2013) menyatakan bahwa sifat narsisme berhubungan positif dengan perilaku tidak etis dan menunjukkan adanya keinginan atas kekuasaan. CEO dengan tingkat narsisme yang tinggi memiliki tujuan yang tidak realistik dan memiliki keinginan yang seringkali berorientasi pada diri sendiri sehingga mereka akan berperilaku tidak etis untuk memperoleh tujuan tersebut. CEO yang narsistik lebih rentan untuk bermain lepas dengan posisi keuangan perusahaan untuk menghindari strategi mediasi dan untuk tetap hidup dalam dunia fantasi khayalan tentang kekuatan keuangan perusahaan. Di sisi lain, Hasil penelitian Wolfe & Hermanson (2004) yang menyatakan bahwa pergantian direksi merupakan salah satu indikasi adanya fraud. *Competence* menjadi salah satu faktor yang mendorong terjadinya fraud, sehingga para pengguna laporan dapat memperhatikan kondisi perusahaan secara lebih lanjut jika terjadi perubahan direksi di perusahaan karena dapat menjadi salah satu indikasi terjadinya fraud.

Selain itu, semakin tingkat leverage besar kemungkinan akan melanggar perjanjian kredit sehingga membuat perusahaan akan berusaha melaporkan laba yang lebih tinggi dengan cara mengurangi biaya-biaya termasuk biaya pengungkapan sosial suatu perusahaan. Jika dihubungkan dengan agensi teori, perusahaan dengan rasio leverage yang tinggi akan mengungkapkan lebih banyak informasi. Tambahan informasi diperlukan untuk menghilangkan keraguan pemegang saham. Untuk mencapai hal tersebut, kecenderungan yang terjadi biasanya manajemen berusaha memaksimalkan laba sekarang dengan cara mengurangi biaya, termasuk biaya pengungkapan laporan keuangan. Sementara itu, perusahaan dengan profitabilitas tinggi menunjukkan bahwa perusahaan tersebut memiliki perencanaan pajak yang baik, hal itu juga berarti perusahaan mampu menggunakan sumber dayanya untuk memanfaatkan insentif pajak sebaik mungkin. Sehingga perusahaan memperoleh pajak yang optimal, oleh sebab itu perusahaan tidak perlu melakukan tindakan tax avoidance. Kurniasih dan Sari (2013) menunjukkan bahwa ROA berpengaruh negatif terhadap tax avoidance. Handayani, Aris dan Mujiyati (2015) juga menunjukkan bahwa ROA berpengaruh negatif terhadap tax avoidance. Penelitian Beasley (1996) menyimpulkan bahwa masuknya dewan komisaris yang berasal dari luar perusahaan meningkatkan efektivitas dewan tersebut dalam mengawasi manajemen untuk mencegah kecurangan laporan keuangan. Hasil penelitian tersebut diperkuat dengan penelitian yang dilakukan Dechow et al. (1995) yang meneliti hubungan antara komposisi dewan komisaris dengan kecurangan laporan keuangan. Hasil penelitian membuktikan bahwa kecurangan lebih sering terjadi pada perusahaan yang lebih sedikit memiliki anggota dewan komisaris eksternal (Skousen et al., 2009). Hasil penelitian Jao dan Pagalung (2011) menunjukkan bahwa semakin besar proporsi dewan komisaris eksternal maka semakin kecil manajemen laba. Hal ini menunjukkan bahwa proporsi dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

Dalam penelitian ini rationalization diproksikan dengan change in auditor. Sihombing (2014) mengemukakan bahwa semakin sering perusahaan melakukan pergantian auditor eksternal, maka semakin tinggi pula indikasi kecurangan laporan keuangan yang dilakukan oleh pihak manajemen. Hasil penelitian sehubungan dengan hal ini dibuktikan oleh Muthohiroh (2018) dimana hasil penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa pergantian auditor berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*.

H 2 : *Arrogance* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*

Berdasarkan hasil uji t, nilai signifikansi dari variabel *Arrogance* adalah sebesar 0,7398 dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi sebesar 0,05. elain itu dilihat dari nilai t-statistic sebesar 0,333589 jika dibandingkan dengan nilai t-table sebesar 1,667 dimana

nilai t-table lebih besar dari nilai t-statistic, maka dapat disimpulkan bahwa Arrogance tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance. Dengan demikian berdasarkan hasil uji t, H2 ditolak.

Audit effort dan audit delay kemungkinan dapat berhubungan erat satu sama lain. Karena definisi audit delay itu sendiri adalah rentang waktu antara tanggal pelaporan (fiscal akhir tahun) dan tanggal opini auditor yang dikemukakan (Ashton et al 1987). Namun demikian penelitian ini membuktikan sebaliknya. Hal ini dikarenakan Audit Effort bukan lagi suatu hal yang terlalu rumit bagi auditor, sehingga tinggi atau rendahnya Audit Effort suatu perusahaan tidak mempengaruhi Audit Delay.

Arogansi merupakan sikap sombong atau angkuh seseorang yang menganggap dirinya mampu melakukan kecurangan. Dalam penelitian ini arogansi diukur dengan jumlah CEO dan BOD yang menempuh pendidikan di luar negeri. Hasil penelitian Rijsenbilt & Commandeur (2013) menyatakan bahwa sifat narsisme berhubungan positif dengan perilaku tidak etis dan menunjukkan adanya keinginan atas kekuasaan. CEO dengan tingkat narsisme yang tinggi memiliki tujuan yang tidak realistik dan memiliki keinginan yang seringkali berorientasi pada diri sendiri sehingga mereka akan berperilaku tidak etis untuk memperoleh tujuan tersebut. CEO yang narsistik lebih rentan untuk bermain lepas dengan posisi keuangan perusahaan untuk menghindari strategi mediasi dan untuk tetap hidup dalam dunia fantasi khayalan tentang kekuatan keuangan perusahaan.

Namun demikian dalam penelitian ini membuktikan bahwa Arrogance tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance. Hal ini dimungkinkan dengan adanya beberapa kali program *Tax Amnesti* yang diberikan oleh pemerintah yang kemudian mendorong perusahaan untuk terbuka dalam mengungkapkan informasi perpajakan sehingga meminimalisir tindakan penghindaran pajak atau Tax Avoidance. Satu hal yang menarik untuk dikaji ulang apakah *Tax Amnesti* berpengaruh terhadap Tax Avoidance.

H 3 : Competence berpengaruh terhadap Tax Avoidance

Berdasarkan hasil uji t. nilai signifikansi dari variabel Competence adalah sebesar 0,4489 dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi sebesar 0,05 yang artinya variabel Competence tidak berpengaruh terhadap Audit Delay. Hal ini diperkuat dengan hasil perbandingan antara nilai t-statistic dengan t-tabel. Diketahui bahwa nilai t-table untuk data observasi sebanyak 70 data dengan taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar 1,667 sementara nilai t-statistic hanya sebesar 0,761956. Hal ini menunjukkan bahwa secara parsial variabel Competence tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance karena nilai t-statistic lebih kecil dari nilai t-tabel. Dengan demikian H3 ditolak.

Pergantian direksi akan menyebabkan stress period yang berdampak pada semakin terbukanya peluang untuk melakukan fraud. Oleh karena itu penelitian ini menggunakan pergantian direksi (Δ DIRECTOR) sebagai salah satu proksi yang diukur dengan variabel dummy, jika terjadi perubahan direksi pada periode pengamatan maka akan diberi nilai 1 dan jika tidak akan diberi nilai 0 (Husmawati et al., 2017 dan Septrini dan Handayani, 2018).

Hasil penelitian Wolfe & Hermanson (2004) yang menyatakan bahwa pergantian direksi merupakan salah satu indikasi adanya fraud. Competence menjadi salah satu faktor yang mendorong terjadinya fraud, sehingga para pengguna laporan dapat memperhatikan kondisi perusahaan secara lebih lanjut jika terjadi perubahan direksi di perusahaan karena dapat menjadi salah satu indikasi terjadinya fraud.

Namun demikian hasil dari penelitian ini menunjukkan sebaliknya, yaitu bahwa Competence yang diproksikan dengan pergantian direksi tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance. Argumen yang dapat mendukung hasil penelitian ini adalah bahwa pergantian direksi biasanya tidak hanya didasari oleh adanya tindakan yang dianggap *fraud*, melainkan bisa jadi berupa bentuk penyegaran untuk BOD, ataupun alasan politis.

H 4 : External Pressure berpengaruh terhadap Tax Avoidance

Berdasarkan hasil uji t dimana nilai signifikansi dari variabel External Pressure adalah sebesar 0,0442 dimana nilai tersebut lebih kecil dari nilai signifikansi sebesar 0,05 yang artinya variabel External Pressure berpengaruh terhadap Tax Avoidance. Hal ini diperkuat dengan hasil perbandingan antara nilai t-statistic dengan t-tabel. Diketahui bahwa nilai t-table untuk data observasi sebanyak 70 data dengan taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar

1,667 sementara nilai t-statistic adalah 2,052825. Hal ini menunjukan bahwa secara parsial variabel *External Pressure* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance* karena nilai t-statistic lebih besar dari nilai t-tabel. Dengan demikian H4 diterima.

Debt to Equiy Ratio (DER) merupakan rasio solvabilitas atau financial leverage ratio yang menggambarkan kemampuan suatu perusahaan dalam memenuhi kewajiban (Prastowo, 2011). Semakin tinggi rasio ini maka semakin besar resiko yang dihadapi dan investor akan meminta tingkat keuntungan yang semakin tinggi dan rasio yang tinggi juga menunjukkan proporsi modal sendiri yang rendah untuk membiayai aktiva.

Semakin tingkat leverage besar kemungkinan akan melanggar perjanjian kredit sehingga membuat perusahaan akan berusaha melaporkan laba yang lebih tinggi dengan cara mengurangi biaya-biaya termasuk biaya pengungkapan sosial suatu perusahaan. Jika dihubungkan dengan agensi teori, perusahaan dengan rasio leverage yang tinggi akan mengungkapkan lebih banyak informasi. Tambahan informasi diperlukan untuk menghilangkan keraguan pemegang saham. Untuk mencapai hal tersebut, kecenderungan yang terjadi biasanya manajemen berusaha memaksimalkan laba sekarang dengan cara mengurangi biaya, termasuk biaya pengungkapan laporan keuangan.

Darti (2015) menunjukkan bahwa leverage berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Swingly dan Sukartha (2015) juga menunjukkan bahwa leverage berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Namun demikian hasil penelitian ini berbeda dengan hasil kedua penelitian di atas. Hal ini karena dengan adanya perjanjian dengan pihak luar maka perusahaan harus memastikan bahwa angka DER perusahaan masih di dalam batas wajar dan aman, hal ini memungkinkan perusahaan untuk berfikir dua kali jika melakukan *Tax Avoidance* misalkan dalam bentuk mengecilkan laba, karena jika perusahaan mengecilkan laba akan mempengaruhi ekuitas perusahaan yang kemudian akan menaikkan angka DER yang sangat tidak diharapkan oleh kreditor maupun investor. Oleh karena itu, *External Pressure* yang diperiksakan menggunakan DER tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*.

H5 : *Financial Target* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*

Berdasarkan hasil uji uji t, signifikansi dari variabel *Financial Target* adalah sebesar 0,8405 dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi sebesar 0,05 yang artinya variabel *Financial Target* tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini diperkuat dengan hasil perbandingan antara nilai t-statistic dengan t-tabel. Diketahui bahwa nilai t-table untuk data observasi sebanyak 70 data dengan taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar 1,667 sementara nilai t-statistic hanya sebesar 0,202098. Hal ini menunjukan bahwa secara parsial variabel *Financial Target* tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance* karena nilai t-statistic lebih kecil dari nilai t-tabel. Dengan demikian H5 ditolak.

Perusahaan mampu menghasilkan laba yang tinggi dengan cara mengatur pendapatan dan pembayaran pajaknya sehingga untuk melakukan *tax avoidance* rendah. Dalam penelitian ini diperiksakan dengan ROA. Dalam perusahaan semakin tinggi nilai dari ROA, berarti semakin tinggi nilai dari laba bersih perusahaan dan semakin tinggi profitabilitasnya. Perusahaan yang memiliki profitabilitas tinggi memiliki kesempatan untuk memposisikan diri dalam *tax planning* yang mengurangi jumlah beban kewajiban perpajakan.

Kurniasih dan Sari (2013) menunjukkan bahwa ROA berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Handayani, Aris dan Mujiyati (2015) juga menunjukkan bahwa ROA berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Namun demikian, penelitian ini menunjukkan hasil yang berbeda dengan kedua penelitian tersebut dimana *Financial Target* yang diperiksakan dengan ROA atau tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini dikarenakan perusahaan dengan profitabilitas tinggi menunjukkan bahwa perusahaan tersebut memiliki perencanaan pajak yang baik, hal itu juga berarti perusahaan mampu menggunakan sumber dayanya untuk memanfaatkan insentif pajak sebaik mungkin. Sehingga perusahaan memperolah pajak yang optimal, oleh sebab itu perusahaan tidak perlu melakukan tindakan *tax avoidance*.

H6 : *Ineffective Monitoring* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*

Berdasarkan hasil uji uji t, nilai signifikansi dari variabel *Ineffective Monitoring* adalah sebesar 0,5477 dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi sebesar 0,05 yang

artinya variabel Ineffective Monitoring tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance. Hal ini diperkuat dengan hasil perbandingan antara nilai t-statistic dengan t-tabel. Diketahui bahwa nilai t-table untuk data observasi sebanyak 70 data dengan taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar 1,667 sementara nilai t-statistic hanya sebesar 0,904532. Hal ini menunjukan bahwa secara parsial variabel Ineffective Monitoring tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance karena nilai t-statistic lebih kecil dari nilai t-tabel. Dengan demikian H6 ditolak.

Kecurangan dalam suatu perusahaan dapat terjadi karena pengawasan atau monitoring yang lemah sehingga memberi kesempatan kepada agen atau manajer untuk bertindak menyimpang dengan melakukan tindakan manajemen laba. Praktik manipulasi laba dapat diminimalkan salah satunya dengan mekanisme pengawasan yang baik. Dewan komisaris independen yang merupakan bagian dari komisaris perseroan yang berasal dari luar perusahaan diharapkan mempunyai pengawasan yang lebih baik terhadap manajemen. Dewan komisaris bertugas untuk menjamin terlaksananya strategi perusahaan, mengawasi manajemen dalam mengelola perusahaan serta mewajibkan terlaksananya akuntabilitas, oleh karena itu jumlah dewan komisaris independen perusahaan dijadikan proksi dalam variabel efektivitas pengawasan. Hasil penelitian Skousen et al (2009) membuktikan bahwa kecurangan lebih sering terjadi pada perusahaan yang lebih sedikit memiliki anggota dewan komisaris eksternal.

Namun demikian, hasil penelitian ini membuktikan sebaliknya dimana *Ineffective Monitoring* yang diriproksikan dengan Proporsi Dewan Komisaris external tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini dikarenakan pengawasan yang dilakukan oleh dewan komisaris external biasanya lebih memfokuskan pada strategi pengembangan perusahaan, sehingga meskipun perusahaan mempunyai beberapa dewan komisaris external masih belum mampu menekan angka kecurangan sehubungan dengan *Tax Avoidance*.

H7 : *Razionalization* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*

Berdasarkan hasil uji uji t, nilai signifikansi dari variabel *Razionalization* adalah sebesar 0,6457 dimana nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi sebesar 0,05 yang artinya variabel *Razionalization* tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini diperkuat dengan hasil perbandingan antara nilai t-statistic dengan t-tabel. Diketahui bahwa nilai t-table untuk data observasi sebanyak 70 data dengan taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar 1,667 sementara nilai t-statistic hanya sebesar 0,461929. Hal ini menunjukan bahwa secara parsial variabel *Razionalization* tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance* karena nilai t-statistic lebih kecil dari nilai t-tabel. Dengan demikian H7 ditolak.

Rationalization sering dihubungkan dengan sikap dan karakter seseorang yang membenarkan suatu tindakan yang tidak etis menurut masyarakat luas dan pelaku yang terlibat dalam kecurangan laporan keuangan secara konsisten merasionalisasi kecurangan tersebut dengan cara memodifikasi aturan/kode etik. Sikap atau anggapan tersebut semakin meningkat apabila auditor gagal melitigasi kecurangan laporan keuangan yang ada.

Dalam penelitian ini rationalization diproksikan dengan change in auditor. Sihombing (2014) mengemukakan bahwa semakin sering perusahaan melakukan pergantian auditor eksternal, maka semakin tinggi pula indikasi kecurangan laporan keuangan yang dilakukan oleh pihak manajemen. Hasil penelitian sehubungan dengan hal ini dibuktikan oleh Muthohiroh (2018) dimana hasil penelitian yang dilakukan menunjukan bahwa pergantian auditor berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*.

Namun demikian, hasil penelitian ini membuktikan bahwa *Razionalization* yang diproksikan dengan perubahan auditor tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini dikarenakan pada dasarnya perubahan auditor dipengaruhi oleh berbagai faktor, tidak hanya sehubungan dengan kecurangan dalam hal ini *Tax Avoidance*. Bekerja sama dengan auditor yang sama untuk waktu tertentu memberikan kemudahan bagi kedua belah pihak karena auditor sudah cukup paham mengenai kegiatan operasional perusahaan yang diaudit, namun demikian dengan *audit tenure* yang terlalu panjang justru akan memunculkan masalah baru yaitu pertanyaan akan independensi auditor. Oleh karena itu, perubahan auditor tidak selalu berhubungan dengan *Tax Avoidance*.

4. KESIMPULAN

- Kesimpulan yang dapat diambil berdasarkan hasil pengujian adalah sebagai berikut:
1. Secara simultan variabel *Arrogance*, *Competence*, *External Pressure*, *Financial Target*, *Ineffective Monitoring* dan *Razionalization* berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*. Dengan demikian H1 diterima.
 2. Secara parsial, *Arrogance* yang diproksikan dengan pendidikan CEO dan BOD perusahaan di luar negeri tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H2 ditolak.
 3. Secara parsial, *Competence* yang diproksikan dengan perubahan direksi tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H3 ditolak.
 4. Secara parsial, *External Pressure* yang diproksikan dengan DER (*Debt to Equity Ratio*) berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H4 diterima.
 5. Secara parsial, *Financial Target* yang diproksikan dengan ROA (*Return on Asset*) tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H5 ditolak.
 6. Secara parsial, *Ineffecctive Monitoring* yang diproksikan dengan proporsi dewan komisaris external tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H6 ditolak.
 7. Secara parsial, *Razionalization* yang diproksikan dengan perubahan auditor tidak berpengaruh terhadap *Tax Avoidance*, dengan demikian H7 ditolak.

DAFTAR PUSTAKA

- Butje,S., dan Tjondro,E. (2014). Pengaruh Karakteristik Eksekutif dan Koneksi Politik Terhadap *Tax Avoidance*. *Tax Accounting Review*, Vol.4, No.2, Hal:1-9.
- Amran., dan Mira. (2020). *The Effects Of CEO Narcissism And Leverage On Tax Avoidance*. *Mirai Management*, Vol.5, No.1, Hal:293-304.
- Handayani, Rini. (2017). Pengaruh Dewan Komisaris Independen, Kepemilikan Institusional dan *Corporate Social Responsibility* terhadap *Tax Avoidance* di Perusahaan Perbankan. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, Vol. 8, No. 3, Hal:114-131.
- Melia, W.R., Wulan, R., & Yogi,R. (2021). Pengaruh *Return On Assets*, *Debt To Equity Ratio*, Proporsi Dewan Komisaris Independen dan Ukuran Perusahaan Terhadap *Tax Avoidance*. *Coopetition: Jurnal Ilmiah Manajemen*, Vol. XII, No. 1, Hal:119.130.
- Fitri, D., & Tridahus,S. (2015). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, Kepemilikan Institusional, Risiko Perusahaan dan *Return On Assets* Terhadap *Tax Avoidance*. *Esensi Jurnal Bisnis dan Manajemen*, Vol. 5, No. 2, Hal:187-206.
- Arfenta,S.N., & Dudi,P. (2018). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit dan Ukuran Perusahaan Terhadap *Tax Avoidance*. *E-Proceeding Of Management*, Vol.5, No.2, Hal:2227-2234.
- Deanna, P., & Meiriska.F. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi *Tax Avoidance* Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol.19, No.1, Hal:38-46.
- Ida, A.T.Y.A., & Ketut, A.S. (2016). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Komite Audit, Preferensi Risiko Eksekutif dan Ukuran Perusahaan Pada *Tax Avoidance*. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol.16, No.1, Hal:72-100.
- Wastam, W.H. (2018). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, dan Pertumbuhan Penjualan Terhadap *Tax Avoidance* : Studi Kasus Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Riset Manajemen dan Bisnis Fakultas Ekonomi UNIAT*, Vol. 3, No. 1, Hal:19-26.
- Ghozali, P. D. I., & Ratmono, D. D. (2017). *Analisis Multivariat dan Ekonometrika Teori, Konsep dan Aplikasi dengan Eviews 10*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ginanjar, Y., Rahmayani, M. W., & Riyadi, W. (2019). Identifikasi Faktor Penyebab Tingkat Audit Delay di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 3(2), 210. <https://doi.org/10.33603/jka.v3i2.2628>
- Indriantoro, N., & Supomo, B. (2016). *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi & Manajemen* (1st ed.). BPFE-YOGYAKARTA Anggota IKAPI.

- Lestari, K. A. N. M., & Saitri, P. W. (2017). Analisis Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Solvabilitas, Kualitas Auditor dan Audit Tenure Terhadap Audit Delay pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia Periode 2012-2015. *Jurnal Ilmiah Manajemen & Bisnis*, 23(1), 1–11.
- Lestari, P. (2015). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, dan Kompleksitas Operasi Terhadap Audit Delay. *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Dan Kompleksitas Operasi Terhadap Audit Delay*.
- Napisah, L. S., & Lestari, A. F. (2020). Pengaruh Reputasi Kantor Akuntan Publik, Kompleksitas Operasi, dan Penerapan International Financial Reporting Standards Terhadap Audit Delay (Studi Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016—2018). *Modus de Ver*, 21(1), 1–9. <https://doi.org/10.1016/j.solener.2019.02.027>
- Nazar, S. N., & Syafrizal. (2018). Ownership Structures Badan Usaha Milik Negara. *Prosiding Seminar Nasional Akuntansi Enhancing Innovations for Sustainable Development : Dissemination of Unpam's Research Result*.
- Pahala, B. T. S. (2019). Pengaruh Audit Tenure, Kompleksitas Operasi, Pergantian Auditor, dan Financial Distress Terhadap Audit Delay (Studi Empiris Pada Perusahaan Tambang Yang Terdaftar di BEI 2013-2017). *Journal of Chemical Information and Modeling*, 53(9), 1689–1699. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Prananda S, D., Yuliandari, W. S., & Yudowati, S. P. (2017). Pengaruh Leverage, Kompleksitas Operasi Perusahaan, Reputasi Auditor dan Laba/Rugi Operasi Perusahaan Terhadap Audit Delay (Studi Pada Perusahaan Perdagangan, Jasa Dan Investasi Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015). *Majalah Ilmiah UNIKOM*, 15(2), 179–188. <https://doi.org/10.34010/miu.v15i2.557>
- Praptika, P., & Rasmini, N. (2016). Pengaruh Audit Tenure, Pergantian Auditor Dan Financial Distress Pada Audit Delay Pada Perusahaan Consumer Goods. *E-Jurnal Akuntansi*, 15(3), 2052–2081.
- Prastiwi, P. I., Astuti, D. S. P., & Harimurti, F. (2018). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverages, Sistem Pengendalian Internal, dan Reputasi Auditor Terhadap Audit Delay dengan Audit Tenure sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, 14(1), 89 – 99.
- Ramadhan, G. (2016). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Struktur Modal, Profitabilitas, dan Kompleksitas Operasi Perusahaan Terhadap Audit Report Lag (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Di Jakarta Islamic Index Tahun 2011-2015). *August*.
- Ratnaningsih, N., & Dwirandra, A. (2016). Spesialisasi Auditor sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Audit Tenure dan Pergantian Auditor pada Audit Delay. *E-Jurnal Akuntansi*, 16(1), 18–44.
- Remijawa, N. W. (2019). *Analisis Pengaruh Solvabilitas, Komite Audit, dan Laba Operasi Terhadap Audit Delay Pada Badan Usaha Milik Negara Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2014-2017*.
- Rosyidi, M. (2017). Pengaruh Audit Tenure, Tingkat Solvabilitas Terhadap Audit Delay dengan Spesialisasi Auditor sebagai Variabel Pemoderasi. *Publikasi Ilmiah Universitas Muhammadiyah Surakarta*, 4, 9–15. <https://doaj.org/article/f820bd6e28cf44988e96d72e946a06ff>
- Sawitri, N. M. D. C., & Budiartha, I. K. (2018). Pengaruh Audit Tenure dan Financial Distress pada Audit Delay dengan Spesialisasi Auditor sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 22, 1965. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v22.i03.p12>
- Sugiyono. (2017a). *Metode Penelitian Bisnis : Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi dan R&D*. Penerbit CV. Alfabeta: Bandung.
- Sugiyono. (2017b). Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi dan R&D). In *Metodelogi Penelitian*.
- Sunyoto, D. (2016a). *Metodologi Penelitian Akuntansi* (A. Gunarsa (ed.); 1st ed.). PT Refika Aditama.

- Sunyoto, D. (2016b). Metodologi Penelitian Akuntansi. In A. Gunarsa (Ed.), *Metodologi Penelitian Akuntansi* (1st ed.). PT Refika Aditama.
- Sutamat, B. (2017). Analisis Pengaruh Kompleksitas Operasi Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Audit Delay (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2013-2015). *Publikasi Ilmiah Universitas Muhammadiyah Surakarta*, 4, 9–15. <https://doaj.org/article/f820bd6e28cf44988e96d72e946a06ff>
- Tantama, H., & Yanti, L. D. (2018). Pengaruh Audit Tenure, Profitabilitas, Solvabilitas dan Ukuran Perusahaan Terhadap Audit Delay (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur pada Sub Sektor Makanan dan Minuman yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2014-2017). *Akuntoteknologi*, 10(1), 75. <https://doi.org/10.31253/aktek.v10i1.253>
- Tricia, J., & Apriwenni, P. (2018). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Laba/Rugi Perusahaan, Kompleksitas Operasi Perusahaan dan Reputasi KAP terhadap Audit Delay pada Perusahaan Pertambangan. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 10(1). <https://doi.org/10.30813/jab.v10i1.989>
- Utami, S. An. F. (2019). *Analisis Pengaruh Kompleksitas Operasi Perusahaan, Profitabilitas, Solvabilitas, dan Aktivitas Persediaan Terhadap Audit Delay*.
- Vuko, T., & Cular, M. (2014). *Finding determinants of audit delay by pooled OLS regression analysis*. 81–91.
- Wendy, I., Rizal, V., & Hantono. (2019). Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay pada Industri Dasar dan Kimia. *Jurnal Ekonomi*, 24(1), 94. <https://doi.org/10.24912/je.v24i1.462>
- Wijayanti, S., & Effriyanti, E. (2019). Pengaruh Penerapan IFRS, Audit Effort dan Kompleksitas Operasi Perusahaan Terhadap Audit Delay. *Akuntabilitas*, 13(1), 33–48. <https://doi.org/10.29259/ja.v13i1.9479>
- Winarno, W. W. (2017). *Analisis Ekonometrika dan Statistika dengan EViews* (Edisi 4). UPP STIM YKPN.
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 109–127. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2020.02.002>
- Yuni, I. A. E. P., & Dwirandra, A. A. N. B. (2016). *Kemampuan Tenure Audit Sebagai Pemoderasi Pengaruh Ukuran Perusahaan Pada Audit Report Lag*.