

PENGARUH KUALITAS AUDIT DAN ROA TERHADAP *TAX AVOIDANCE* DIMODERASI UKURAN PERUSAHAAN PADA PERUSAHAAN BARANG KONSUMSI DI BEI

Listiorini¹, Muhammad Arief², Zuwina Miraza³, Mhd. Triansyah Putra⁴

Program Studi Akuntansi, Universitas Harapan Medan, Indonesia
Email : listirini97@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh konservatisme akuntansi, kualitas audit, dan *return on asset* terhadap *tax avoidance* serta menilai peran ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi. Fenomena yang melatarbelakangi penelitian ini adalah masih tingginya praktik *tax avoidance* pada perusahaan sektor barang konsumsi meskipun memiliki pengawasan dan kinerja yang relatif stabil. Penelitian dilakukan pada perusahaan sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI periode 2018–2023 dengan populasi seluruh perusahaan dalam sektor tersebut. Sampel diperoleh melalui *purposive sampling* sebanyak 228 observasi. Analisis data menggunakan *moderated regression analysis* (MRA) melalui EViews 12. Hasil penelitian menunjukkan konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sementara kualitas audit tidak signifikan. ROA berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Ukuran perusahaan memperlemah pengaruh konservatisme akuntansi, tidak memoderasi kualitas audit, dan memperkuat pengaruh ROA terhadap *tax avoidance*.

Kata Kunci : Konservatisme Akuntansi, Kualitas Audit, ROA, Tax Avoidance, Ukuran Perusahaan

ABSTRACT

This study aims to analyze the influence of accounting conservatism, audit quality, and return on assets on tax avoidance, as well as to assess the moderating role of firm size. The research is motivated by the persistent prevalence of tax avoidance practices among consumer goods companies despite relatively strong oversight and stable performance. The study was conducted on consumer goods industry companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) for the 2018–2023 period, with the population consisting of all firms in the sector. A total of 228 observations were obtained using purposive sampling. Data were analyzed using moderated regression analysis (MRA) with EViews 12. The results indicate that accounting conservatism has a positive effect on tax avoidance, while audit quality is not significant. ROA has a negative effect on tax avoidance. Firm size weakens the effect of accounting conservatism, does not moderate audit quality, and strengthens the effect of ROA on tax avoidance

Keywords: Accounting Conservatism, Audit Quality, ROA, Tax Avoidance, Company Size

I. PENDAHULUAN

Pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara sebagaimana ditetapkan dalam Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pajak berperan sebagai sumber pendapatan utama negara, namun bagi perusahaan pajak sering dianggap sebagai beban yang menurunkan laba bersih. Perbedaan kepentingan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan perusahaan sebagai wajib pajak mendorong munculnya strategi pengelolaan pajak, termasuk praktik *tax avoidance*, yaitu upaya legal meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah regulasi. Dalam praktiknya, *tax avoidance* dilakukan dengan memanfaatkan celah dalam regulasi perpajakan tanpa melanggar hukum secara langsung. Dalam beberapa tahun terakhir, pemerintah telah berupaya meningkatkan kepatuhan pajak melalui berbagai kebijakan. Namun, tingkat pemahaman masyarakat terkait pentingnya pajak masih relatif rendah. Sebagian

masyarakat masih memandang pajak sebagai beban yang tidak memberikan manfaat langsung, sehingga menimbulkan kecenderungan untuk menghindari kewajiban perpajakan. Perusahaan pada umumnya berupaya memaksimalkan laba, termasuk dengan cara meminimalkan beban pajak. Strategi yang digunakan dapat berupa perencanaan pajak (*tax planning*), penghindaran pajak (*tax avoidance*), maupun praktik ilegal seperti penggelapan pajak (*tax evasion*). Meskipun pemerintah telah meningkatkan pengawasan dan regulasi, praktik *tax avoidance* di Indonesia masih relatif tinggi. Kasus PT Bentoel Internasional Investama Tbk yang diduga melakukan *tax avoidance* melalui skema pinjaman intra-perusahaan luar negeri menunjukkan adanya potensi hilangnya penerimaan negara secara signifikan. Fenomena ini menjadi relevan dikaji pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi, yang meskipun stabil terhadap fluktuasi ekonomi, memiliki kompleksitas operasi yang memungkinkan strategi efisiensi pajak. Tingkat *tax avoidance* dalam penelitian ini diukur menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR). Nilai ETR yang rendah menunjukkan tingkat *tax avoidance* yang tinggi. Berikut nilai ETR beberapa perusahaan sektor barang konsumsi periode 2018–2023.

Tabel I.1 Nilai *Effective Tax Rate* (ETR)

Kode Emiten	Nilai <i>Effective Tax Rate</i> (ETR)					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
ULVR	0.25	0.25	0.22	0.23	0.23	0.23
ULTJ	0.26	0.25	0.22	0.17	0.25	0.21
MYOR	0.26	0.25	0.22	0.22	0.21	0.21
KLBF	0.24	0.25	0.23	0.22	0.23	0.23
ICBP	0.28	0.28	0.26	0.20	0.24	0.26

Sumber : data diolah, 2026

Menurut Drake, Hamilton, dan Lusch (2020), *Effective Tax Rate* (ETR) merupakan ukuran yang paling umum digunakan untuk mengidentifikasi tingkat *tax avoidance* karena mencerminkan total beban pajak relatif terhadap laba sebelum pajak. Penelitian terbaru oleh Dyreng dkk. (2025) menegaskan bahwa ETR efektif menggambarkan intensitas strategi penghindaran pajak perusahaan. Nilai ETR yang semakin rendah mengindikasikan tingkat *tax avoidance* yang semakin tinggi, sedangkan nilai ETR yang lebih tinggi menunjukkan tingkat kepatuhan pajak yang lebih besar. Studi internasional terbaru juga menunjukkan bahwa ukuran ETR, baik berbasis pajak kini maupun pajak total, konsisten digunakan dalam menilai agresivitas pajak perusahaan (Drake et al., 2020; Dyreng et al., 2025).

Tinjauan Pustaka

Penelitian terdahulu menjadi landasan penting dalam pengembangan penelitian ini, karena memberikan gambaran empiris terkait variabel-variabel yang diteliti serta membantu dalam memperkuat kerangka konseptual. Beberapa penelitian relevan yang dijadikan rujukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Penelitian oleh Sembiring dan Fransiska (2021) menunjukkan bahwa *Return on Asset* (ROA) memiliki pengaruh positif namun tidak signifikan terhadap *tax avoidance*. Sementara itu, kepemilikan institusional berpengaruh negatif namun juga tidak signifikan terhadap *tax avoidance* pada perusahaan industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2017–2019. Selanjutnya, Wijaya dan Sulistyowati (2022) menemukan bahwa konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Namun, *Return on Asset* (ROA) dan kualitas audit terbukti memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur subsektor makanan dan minuman periode 2018–2021. Penelitian Prasetyo dan Muttaqin (2023) menunjukkan bahwa intensitas aset tetap dan konservatisme akuntansi tidak berpengaruh

terhadap *tax avoidance*. Sebaliknya, pertumbuhan penjualan memiliki pengaruh negatif terhadap *tax avoidance* pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2017–2020. Aisyah (2021) dalam penelitiannya menemukan bahwa *financial distress* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*, sedangkan *thin capitalization* tidak berpengaruh signifikan. Konservatisme akuntansi justru berpengaruh positif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Selain itu, ukuran perusahaan terbukti mampu memoderasi hubungan *financial distress* dan konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance*, namun tidak mampu memoderasi *thin capitalization*.

Dalam sebuah karya ilmiah, kerangka teori sangatlah penting karena kerangka teori akan memuat teori-teori yang relevan untuk menjelaskan permasalahan yang diteliti. Dalam perspektif teori keagenan, konflik kepentingan antara pemerintah dan manajemen perusahaan mendorong munculnya praktik *tax avoidance*. Perusahaan berupaya menekan beban pajak untuk meningkatkan laba, sementara pemerintah berfokus pada optimalisasi penerimaan negara.

Tax avoidance merupakan strategi yang digunakan perusahaan untuk meminimalkan beban pajak secara legal dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan. Praktik ini tidak melanggar hukum, tetapi sering berada pada area abu-abu (*grey area*). Dalam perspektif teori keagenan, terdapat konflik kepentingan antara pemerintah sebagai *principal* dan perusahaan sebagai *agent*. Perusahaan cenderung berupaya menekan beban pajak guna memaksimalkan laba, sedangkan pemerintah mengharapkan peningkatan penerimaan pajak. Di Indonesia, sistem perpajakan menggunakan *self-assessment system*, yaitu sistem yang memberikan kewenangan kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya sendiri. Pengukuran *tax avoidance* dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Effective Tax Rate* (ETR). (Drake et al., 2020; Dyreng, 2025), Nilai ETR yang rendah mengindikasikan semakin tingginya tingkat *tax avoidance* yang dilakukan perusahaan.

Indikator pengukuran: $ETR = \text{Total Beban Pajak} / \text{Laba Sebelum Pajak}$.

Konservatisme akuntansi merupakan prinsip kehati-hatian dalam pelaporan keuangan yang menekankan pengakuan rugi lebih cepat dibandingkan laba. Menurut Rosdiani dan Hidayat (2020), prinsip ini muncul karena adanya ketidakpastian aktivitas ekonomi yang menuntut manajemen menyajikan nilai aset dan laba secara lebih realistis. Laporan keuangan yang konservatif cenderung menampilkan aset dan laba yang lebih rendah serta kewajiban yang lebih tinggi sehingga mengurangi peluang manipulasi laba. Penelitian terbaru menegaskan bahwa konservatisme dapat memengaruhi keputusan manajerial dalam kebijakan keuangan (Wijaya & Sulistyowati, 2022; Prasetyo & Muttaqin, 2023). Indikator *Conservatism* = $\text{Net Income} - \text{Cash Flow from Operations}$, nilai yang lebih besar menunjukkan tingkat konservatisme yang lebih tinggi.

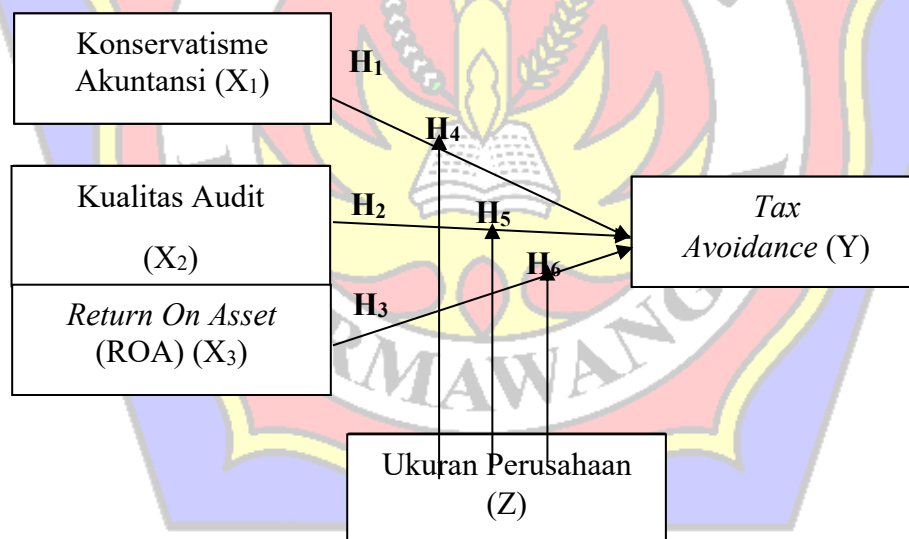
Kualitas audit merupakan kemampuan auditor dalam mendeteksi dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan. Penelitian terbaru menegaskan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh independensi, kompetensi, pengalaman auditor, serta kepatuhan terhadap standar profesional audit (Setiawan & Wulandari, 2020; Wijaya & Sulistyowati, 2022). Auditor yang menerapkan prosedur audit secara ketat dan mampu mengevaluasi risiko salah saji secara tepat dianggap memiliki kualitas audit yang lebih tinggi. Studi empiris lima tahun terakhir menunjukkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tergolong *Big Four—Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan PricewaterhouseCoopers*—memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan KAP *non-Big Four* akibat sumber daya, metodologi audit, dan sistem pengendalian mutu yang lebih unggul (Ariyanto & Wibowo, 2021; Putri & Sari, 2023). Oleh karena itu, klasifikasi *Big Four* banyak digunakan sebagai indikator kualitas audit dalam penelitian kontemporer. Dalam penelitian ini, kualitas audit

diukur menggunakan variabel dummy: Nilai 1 = perusahaan diaudit oleh KAP *Big Four*, Nilai 0 = perusahaan diaudit oleh KAP *non-Big Four*

Return on Asset (ROA), merupakan rasio profitabilitas yang digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari total aset yang dimiliki. ROA mencerminkan efektivitas manajemen dalam mengelola seluruh sumber daya perusahaan. Semakin tinggi nilai ROA, semakin efisien perusahaan dalam menghasilkan laba, sehingga menunjukkan kinerja keuangan yang baik. ROA juga menjadi indikator penting bagi investor dalam menilai prospek kinerja masa depan perusahaan (Siregar & Harini, 2022; Putra & Dewi, 2021). Semakin tinggi ROA maka semakin baik kinerja perusahaan. Indikator pengukuran: $ROA = \text{Laba Bersih} / \text{Total Aset}$,

Ukuran perusahaan mencerminkan kapasitas operasional, kekuatan sumber daya, serta kemampuan perusahaan dalam mengelola aktivitas bisnis termasuk perencanaan pajak. Perusahaan berskala besar umumnya memiliki akses lebih luas terhadap teknologi, tenaga ahli, serta fasilitas pendukung yang memungkinkan mereka menjalankan strategi efisiensi pajak secara lebih optimal. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa perusahaan besar cenderung memiliki peluang lebih besar dalam melakukan tax planning dibanding perusahaan kecil karena struktur organisasi yang lebih kompleks dan kemampuan pendanaan yang lebih kuat (Siregar & Harini, 2022; Putri & Sari, 2023). Dalam penelitian ini, ukuran perusahaan diukur menggunakan logaritma natural dari total aset.

Maka peneliti merangkai kerangka konseptual sebagai berikut :



Gambar I.1
Kerangka Konseptual

Berdasarkan kerangka konseptual diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H1 : Konservatisme Akuntansi berpengaruh positif terhadap *Tax Avoidance*
- H2 : Kualitas Audit berpengaruh positif terhadap *Tax Avoidance*
- H3 : *Return On Asset (ROA)* berpengaruh positif terhadap *Tax Avoidance*
- H4 : Konservatime Akuntansi terhadap *Tax Avoidance* dimoderasi oleh Ukuran Perusahaan.
- H5 : Kualitas Audit terhadap *Tax Avoidance* dimoderasi oleh Ukuran Perusahaan.
- H6 : ROA terhadap *Tax Avoidance* dimoderasi oleh Ukuran Perusahaan.

II. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan pendekatan asosiatif. Pendekatan asosiatif digunakan untuk menganalisis hubungan antara dua variabel atau lebih dalam suatu fenomena empiris (Sugiyono, 2021; Pratama, 2022). Penelitian ini berfokus pada perusahaan yang beroperasi di sektor industri barang konsumsi dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2018–2023, dengan populasi berjumlah 143 perusahaan. Pemilihan sampel dilakukan dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel berdasarkan pertimbangan atau kriteria tertentu yang relevan dengan tujuan penelitian (Sugiyono, 2021; Sari & Lestari, 2022). Teknik ini dipilih agar sampel yang diperoleh benar-benar merepresentasikan karakteristik perusahaan yang sesuai dengan kebutuhan analisis.

Tabel II.1 Sampel Penelitian

Populasi perusahaan manufaktur yang beroperasi dalam industri barang Konsumsi	143
1 Perusahaan yang tidak terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam rentang waktu tahun 2018 hingga 2023	(68)
2 Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan keuangan selama periode 2018 sampai 2023	(3)
3 Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan dalam mata uang rupiah pada periode 2018 hingga 2023	(2)
4 Perusahaan yang melaporkan laba negatif dalam rentang waktu 2018 hingga 2023	(32)
Perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini	38

Sumber : www.idx.co.id, 2024

Teknik Pengumpulan Data Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini dikumpulkan dengan mendokumentasikan yaitu dengan cara mencatat atau mendokumentasikan data yang berkaitan dengan penelitian yang tercantum dalam *annual report* yang dipublikasikan oleh sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2018-2023. yang dapat diakses melalui situs web Bursa Efek Indonesia serta situs web resmi masing-masing Perusahaan.

Definisi Operasional Variabel Penelitian

Menurut Sugiyono (2021), variabel penelitian merupakan segala sesuatu yang memiliki kualitas, sifat, atau nilai dari individu, objek, maupun aktivitas yang memiliki variasi tertentu dan ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari serta ditarik kesimpulannya. Untuk memperjelas karakteristik masing-masing variabel, diperlukan operasionalisasi variabel yang memuat definisi, indikator, serta skala pengukuran. Adapun variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel II.2
Operasional Variabel

Variabel Penelitian	Defenisi Operasional	Pengukuran	Skala
X ₁ : Konservatisme Akuntansi	Suatu konsep akuntansi yang menekankan pengakuan segera terhadap beban dan liabilitas, sementara pendapatan dan aset diakui hanya ketika telah dipastikan kejelasannya.	KA= {(Laba+Depresiasi)- Arus kas operasi x (- 1})/(Total Aset)	Rasio
		Wijaya & Sulistyowati (2022:52)	
X ₂ : Kualitas Audit	Kualitas yang dihasilkan dari pemilihan auditor eksternal pada perusahaan.	Variabel dummy Value 1 : Perusahaan diaudit KAP Big Four Value 0 : Perusahaan diaudit KAP Non- Big Four	Nominal
		Sunarsih (2021)	
X ₃ : Return On Asset (ROA)	ROA mencerminkan sejauh mana sebuah perusahaan mampu memanfaatkan semua asetnya untuk menghasilkan laba setelah pajak.	ROA= (Laba Bersih Setelah Pajak)/(Total Aset)	Rasio
		Ely Siswanto (2021:35)	
Y : Tax Avoidance	Menghindari kewajiban pajak dengan memanfaatkan celah-celah dalam peraturan perpajakan.	CETR= (Jumlah Beban Pajak)/(Laba Sebelum Pajak)	Rasio
		Leni Hartati (2022:115)	
Z : Ukuran Perusahaan	Perbandingan antara ukuran objek yang dimiliki oleh perusahaan dan ukuran keseluruhan perusahaan.	Ukuran Perusahaan = Ln (Total Aset)	Rasio
		Arieftiara Dianwicakasih (2022:24)	

Sumber : data diolah, 2026

Teknik Analisis

Analisis data dilakukan menggunakan *software EViews 12* dengan pendekatan *Moderated Regression Analysis (MRA)* untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen serta peran variabel moderasi. Analisis diawali dengan statistik deskriptif. Pemilihan model terbaik dilakukan melalui Uji Chow (*Common Effect Model (CEM)*, *Fixed Effect Model (FEM)*, dan *Random Effect Model (REM)*), uji Hausman, dan uji *Lagrange Multiplier*.Selanjutnya, pengujian hipotesis dilakukan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)* untuk melihat peran variabel moderasi.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN
Statistik Deskriptif

Tabel III.1
Hasil Uji Statistik Deskriptif

	X1	X2	X3	Y	Z
Mean	-0.274825	0.583333	0.100965	0.304737	29.50364
Median	-0.280000	1.000000	0.090000	0.230000	29.11500
Maximum	0.430000	1.000000	0.470000	2.920000	32.86000
Minimum	-0.690000	0.000000	0.000000	0.000000	27.34000
Std. Dev.	0.158996	0.494091	0.073915	0.343102	1.424689
Skewness	0.391814	-0.338062	1.524244	4.425242	0.416247
Kurtosis	5.240993	1.114286	6.434284	27.16208	2.096685
Jarque-Bera Probability	53.54314	38.12408	200.3321	6290.305	14.33575
	0.000000	0.000000	0.000000	0.000000	0.000771
Sum	-62.66000	133.0000	23.02000	69.48000	6726.830
Sum Sq. Dev.	5.738493	55.41667	1.240188	26.72228	460.7505
Observations	228	228	228	228	228

Sumber: data diolah, 2026

Model Regresi Data Panel

Uji regresi data panel memerlukan penentuan model untuk mencari model yang paling cocok dengan penelitian dari tiga model yaitu model *Common Effect Model* (CEM), *Fixed Effect Model* (FEM), dan *Random Effect Model* (REM).

Common Effect Model (CEM)

Dalam pendekatan ini, data diperlakukan secara seragam atau dengan kata lain, perbedaan dalam dimensi individu maupun waktu diabaikan. Berikut adalah hasil estimasi yang diperoleh dengan menggunakan *Common Effect Model*.

Tabel III.2
Hasil Common Effect Model (CEM)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
X1	0.429473	0.144563	2.970833	0.0033
X2	0.026627	0.049335	0.539711	0.5899
X3	-0.978068	0.305451	-3.202041	0.0016
Z	-0.031214	0.016729	-1.865830	0.0634
C	1.426900	0.494886	2.883291	0.0043

Sumber: data diolah, 2026

Fixed Effect Model (FEM)

Model ini mengasumsikan bahwa perbedaan antar *cross section* diakomodasi oleh nilai konstanta (*intercept*). Berikut hasil regresi *fixed effect*.

Tabel III.3
Hasil Fixed Effect Model (FEM)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
X1	0.301212	0.232397	1.296108	0.1965
X2	0.057952	0.338710	0.171098	0.8643
X3	-1.696125	0.551740	-3.074135	0.0024
Z	-0.043999	0.109856	-0.400513	0.6892
C	1.823090	3.242467	0.562254	0.5746

Sumber: data diolah, 2026

Random Effect Model (REM)

Model ini mengasumsikan bahwa error memiliki hubungan antar-time series dan antar-cross section. Berikut hasil dari REM.

Tabel III.4
Hasil Random Effect Model (REM)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
X1	0.399395	0.165004	2.420519	0.0163
X2	0.034196	0.064175	0.532850	0.5947
X3	-1.135314	0.358671	-3.165334	0.0018
Z	-0.032221	0.021876	-1.472888	0.1422
C	1.459811	0.643998	2.266794	0.0244

Sumber: data diolah, 2026

Pengujian dan Pemilihan Model Uji Regresi Data Panel

Penentuan model estimasi yang optimal memerlukan komparasi antara output ketiga model yang ada. Proses pemilihan model ini dapat dilakukan melalui tiga uji statistik: Uji Chow digunakan untuk membedakan CEM dari FEM, Uji Hausman untuk membedakan REM dari FEM, dan Uji Large Multiplier (LM) untuk membedakan CEM dari REM.

Tabel III. 5
Pemilihan Model

Pengujian	Hasil	Keputusan
Uji Chow	Prob > 0.05	CEM
	Prob < 0.05	FEM
Uji Hausman	Prob > 0.05	REM
	Prob < 0.05	FEM
Uji Legrange Multiplier	Prob > 0.05	CEM
	Prob < 0.05	REM

Sumber: data diolah, 2026

Uji Chow

Uji Chow digunakan untuk menentukan Common Effect Model atau Fixed Effect Model yang paling tepat untuk digunakan dalam mengestimasi data panel. Nilai probability cross section chi-square yang dihasilkan menentukan model yang dapat digunakan.

Tabel III.6
Hasil Uji Chow

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	1.867092	(37,186)	0.0038
Cross-section Chi-square	72.011519	37	0.0005

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.6 di atas, bahwa nilai *probability cross section F* sebesar 0,0038 dimana nilai tersebut lebih kecil dibandingkan dengan nilai signifikan 0.05 ($0.0038 < 0.05$) maka dari hasil uji tersebut dapat dikatakan model yang cocok untuk digunakan adalah *Fixed Effect Model*.

Uji Hausman

Uji *Hausman* digunakan untuk memilih pendekatan model mana yang sesuai dengan data sebenarnya, dimana bentuk pendekatan yang akan dibandingkan dalam pengujian ini antara *fixed effect model* dan *random effect model*. *Probability corsss-setcion chi-square* yang dihasilkan menentukan model mana yang dapat digunakan.

Tabel III.7
Hasil Uji Hausman

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	2.005187	4	0.7348

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.7 di atas, bahwa didapatkan nilai *probability cross section random* uji hausman sebesar 0.7348 dimana nilai tersebut lebih besar dibandingkan dengan nilai signifikan 0.05 ($0.7348 > 0.05$), maka dapat dikatakan model yang cocok untuk digunakan adalah *Random Effect Model*, sehingga *Fixed Effect* yang dihasilkan pengujian *Chow* dianggap gugur.

Uji Langrange Multiplier (LM)

Pengujian LM digunakan untuk menentukan apakah suatu estimasi sebaiknya menggunakan *Random Effect Model* dibandingkan model *Common Effect Model*. Nilai *probability corsss-section chi-square* yang dihasilkan menentukan model mana yang dapat digunakan. Berdasarkan tabel III.7 diatas, bahwa didapatkan nilai *cross-setcion Breusch-Pagan* sebesar sebesar 0.0023 dimana nilai tersebut lebih kecil dibandingkan dengan nilai signifikan 0.05 ($0.0023 < 0.05$), maka dapat dikatakan model yang cocok untuk digunakan adalah *random effect model*.

Tabel III.8
Hasil Uji Lagrange Multiplier (LM)

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	7.702331 (0.0055)	2.387469 (0.1223)	10.08980 (0.0015)
Honda	2.775307 (0.0028)	1.545144 (0.0612)	3.055020 (0.0011)
King-Wu	2.775307 (0.0028)	1.545144 (0.0612)	2.407829 (0.0080)
Standardized Honda	3.362850 (0.0004)	1.974881 (0.0241)	-1.151886 (0.8753)
Standardized King-Wu	3.362850 (0.0004)	1.974881 (0.0241)	-0.522274 (0.6993)
Gourieroux, et al.	--	--	10.08980 (0.0024)

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.8 di atas, bahwa didapatkan nilai *cross-section Breusch-Pagan* sebesar sebesar 0.0055 dimana nilai tersebut lebih kecil dibandingkan dengan nilai signifikan 0.05 ($0.0055 < 0.05$), maka dapat dikatakan model yang cocok untuk digunakan adalah *random effect model*.

Berdasarkan tiga uji model yaitu *uji Chow* dengan hasil *Fixed Effect*, *uji Hausman* dengan hasil *Random Effect*, dan *uji Lagrange Multiplier* dengan hasil *random effect* maka disimpulkan model regresi penelitian ini adalah *Random Effect Model*. Adapun teknik yang digunakan yaitu *Generalized Least Square (GLS)* sehingga tidak perlu dilakukan uji asumsi klasik karena GLS sudah dianggap *Best Linear Unbiased Estimator (BLUE)*. Berikut rincian uji penentuan model estimasi.

Tabel III.9
Simpulan Hasil Uji Estimasi

Pengujian	Prob	Model	Hasil
Uji Chow	0.0038	Common effect vs fixed effect	Fixed Effect
Uji Hausman	0.7348	Fixed effect vs random effect	Random Effect
Uji LM	0.0055	Random effect vs common effect	Random Effect

Sumber: data diolah, 2026

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Tabel III.10
Hasil Uji Koefisien Determinasi

R-squared	0.073817	Mean dependent var	0.211938
Adjusted R-squared	0.061413	S.D. dependent var	0.316112
S.E. of regression	0.306252	Sum squared resid	21.00897
F-statistic	5.950985	Durbin-Watson stat	1.800788
Prob(F-statistic)	0.000638		

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.10 menunjukkan uji koefisien determinasi R², mendapatkan nilai *adjusted R-squared* bernilai 0.061413. Dengan ini membuktikan kombinasi antara variabel konservatisme akuntansi, kualitas audit dan *Return On Asset* menggunakan model ini, maka dapat disimpulkan kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen terbatas ini.

Uji Simultan (F)

Tabel III.11
Hasil Uji Simultan (F)

R-squared	0.073817	Mean dependent var	0.211938
Adjusted R-squared	0.061413	S.D. dependent var	0.316112
S.E. of regression	0.306252	Sum squared resid	21.00897
F-statistic	5.950985	Durbin-Watson stat	1.800788
Prob(F-statistic)	0.000638		

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.11 hasil pengujian uji F nilai *probability (F-statistic)* 0.000638 yang nilainya kurang dari 0.05 ($0.000638 < 0.05$) sehingga dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi, kualitas audit dan *Return On Asset* berpengaruh terhadap *tax avoidance* secara simultan dan pengujian ini dapat dikatakan model regresi penelitian layak untuk digunakan.

Uji Hipotesis

Uji Parsial (t)

Tabel III.12
Hasil Uji Parsial (t)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.517313	0.071309	7.254494	0.0000
X1	0.370507	0.164547	2.251682	0.0253
X2	0.001715	0.060778	0.028219	0.9775
X3	-1.106838	0.359658	-3.077474	0.0023

Sumber: data diolah, 2026

Berdasarkan tabel III.12 dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

Konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*, ditunjukkan oleh nilai p-value 0.0253 (< 0.05) dengan koefisien positif sebesar 0.370507. Temuan ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi tingkat konservatisme yang diterapkan, semakin besar kecenderungan perusahaan melakukan *tax avoidance*. Secara teoritis, konservatisme mendorong percepatan pengakuan beban sehingga laba akuntansi menjadi lebih rendah, yang pada akhirnya menurunkan dasar pengenaan pajak. Temuan ini sejalan dengan teori keagenan yang menyatakan bahwa manajemen memiliki insentif untuk menekan beban pajak guna meningkatkan efektivitas kinerja. Hasil penelitian juga konsisten dengan temuan Aisyah (2021) serta Wijaya dan Sulistyowati (2022), yang menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi dapat dimanfaatkan sebagai strategi efisiensi pajak secara legal. Dengan demikian, hasil ini mendukung hipotesis bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Kualitas audit berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Kualitas audit tidak mempengaruhi *tax avoidance*. Hal ini dibuktikan dengan *probability value* X_2 yang dihasilkan sebesar 0.9775, nilai tersebut lebih besar dari 0.05 ($0.9775 > 0.05$), sehingga dapat ditarik kesimpulan kualitas audit pada suatu perusahaan tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* yang terjadi. Temuan ini menunjukkan bahwa keberadaan auditor berkualitas tinggi, termasuk yang berafiliasi dengan KAP *Big Four*, belum tentu mampu membatasi praktik *tax avoidance*. Hal ini mengindikasikan bahwa fungsi audit lebih berfokus pada kepatuhan terhadap standar pelaporan keuangan dibandingkan pengawasan terhadap strategi perencanaan pajak Perusahaan. Hal ini mengindikasikan bahwa fungsi audit lebih berfokus pada kepatuhan terhadap standar pelaporan keuangan dibandingkan pada pengawasan strategi perencanaan pajak. Dengan demikian, tingkat kualitas audit tidak menjadi faktor penentu dalam tinggi rendahnya *tax avoidance* yang dilakukan perusahaan.

Return On Asset berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Return on Assets (ROA) terbukti berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Hal ini ditunjukkan oleh nilai *probability* sebesar 0.0023, yang lebih kecil dari 0.05 ($0.0023 < 0.05$), dengan koefisien regresi -1.106838 . Temuan ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi kemampuan perusahaan menghasilkan laba dari asetnya, semakin rendah kecenderungan perusahaan melakukan *tax avoidance*. Secara teoritis, perusahaan dengan kinerja keuangan yang tinggi memiliki kapasitas finansial yang kuat dan cenderung menjaga reputasi di mata investor dan regulator. Perusahaan dengan profitabilitas tinggi juga memiliki insentif untuk mempertahankan legitimasi publik dan menghindari risiko pemeriksaan pajak yang dapat menimbulkan biaya reputasi. Dengan demikian, profitabilitas yang baik mendorong perusahaan memenuhi kewajiban perpajakan secara lebih patuh. Hasil ini konsisten dengan penelitian Siregar dan Harini (2022) serta Putri dan Sari (2023), yang menemukan bahwa perusahaan dengan ROA tinggi lebih sedikit melakukan *tax avoidance* karena orientasi terhadap keberlanjutan bisnis dan tata kelola yang lebih kuat. Dengan demikian, temuan penelitian ini mempertegas bahwa ROA berperan sebagai faktor penghambat praktik *tax avoidance*.

Uji *Moderated Regression Analysis (MRA)*

Moderated Regression Analysis (MRA) adalah pendekatan analitik yang mempertahankan integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator. MRA merupakan suatu pengujian dengan menggunakan variabel interaksi dua variabel penelitian.

Adapun hasil uji *Moderated Regression Analysis (MRA)* dari ketiga model sebagai berikut:

$$\text{Model I : } Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2(X_1*Z) + \epsilon$$

Tabel III.13
Hasil Uji MRA 1

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	2.629322	0.891888	2.948042	0.0035
X1	6.282852	2.725499	2.305212	0.0221
Z	-0.073627	0.029783	-2.472089	0.0142
M1	-0.195342	0.091771	-2.128582	0.0344

Sumber: data diolah, 2026

Adapun analisis hasil uji MRA 1 yaitu:

Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan hasil uji, nilai probability interaksi M1 sebesar 0.0344 (< 0.05) dengan koefisien – 0.195342, menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memoderasi hubungan antara konservatisme akuntansi dan *tax avoidance* dengan arah negatif. Temuan ini mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran perusahaan, semakin lemah pengaruh konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance*. Perusahaan berskala besar umumnya memiliki tingkat transparansi yang lebih tinggi dan berada di bawah pengawasan publik serta regulator yang lebih ketat. Kondisi tersebut membuat perusahaan besar cenderung lebih berhati-hati dalam memanfaatkan konservatisme sebagai strategi penurunan beban pajak. Hasil ini sejalan dengan pandangan bahwa perusahaan besar mengedepankan reputasi dan legitimasi, sehingga ruang bagi penggunaan konservatisme untuk tujuan *tax avoidance* menjadi terbatas. Dengan demikian, hipotesis terkait peran moderasi ukuran perusahaan ditolak.

$$\text{Model II : } Y = a + \beta_1 X_2 + \beta_2(X_2*Z) + \varepsilon$$

Tabel III.14
Hasil Uji MRA 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.967077	1.196903	0.807983	0.4200
X2	-0.137734	1.471854	-0.093579	0.9255
Z	-0.022946	0.041409	-0.554135	0.5800
M2	0.005438	0.050321	0.108071	0.9140

Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh kualitas audit terhadap *tax avoidance*.

Nilai probability interaksi M2 sebesar 0.9140 (> 0.05) dengan koefisien 0.005438 menunjukkan bahwa ukuran perusahaan tidak memoderasi pengaruh kualitas audit terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, H5 dinyatakan ditolak. Temuan ini mengindikasikan bahwa efektivitas kualitas audit dalam menekan atau memengaruhi praktik *tax avoidance* bersifat independen dari besar kecilnya perusahaan. Kondisi ini mencerminkan bahwa pemilihan auditor—baik *Big Four* maupun *non-Big Four*—lebih ditentukan oleh kebutuhan profesional, kompleksitas pelaporan keuangan, serta pertimbangan reputasi, bukan oleh ukuran perusahaan. Selain itu, kualitas audit umumnya berfokus pada peningkatan keandalan laporan keuangan, bukan pada strategi pengelolaan pajak, sehingga pengaruhnya tidak berubah meskipun skala perusahaan berbeda.

$$\text{Model III : } Y = a + \beta_1 X_3 + \beta_2(X_3*Z) + \varepsilon$$

Tabel III.15
Hasil Uji MRA 3

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	2.765977	0.966173	2.862817	0.0046
X3	-21.06640	8.356882	-2.520844	0.0124
Z	-0.078683	0.032533	-2.418583	0.0164
M3	0.668076	0.281438	2.373797	0.0185

Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *Return On Asset* terhadap *tax avoidance*

Nilai probability interaksi M3 sebesar 0.0185 (< 0.05) dengan koefisien 0.668076 menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh ROA terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, H6 diterima. Temuan ini mengindikasikan bahwa perusahaan besar dengan profitabilitas tinggi

memiliki kapasitas lebih besar dalam melakukan perencanaan pajak secara strategis. Skala perusahaan yang besar menyediakan sumber daya, akses konsultasi pajak, serta fleksibilitas operasional yang memungkinkan perusahaan memanfaatkan peluang efisiensi pajak secara lebih optimal. Hal ini mempertegas bahwa kombinasi profitabilitas tinggi dan ukuran perusahaan yang besar meningkatkan kemampuan perusahaan dalam melakukan *tax avoidance* secara legal dan terstruktur.

IV. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis, dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan kualitas audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan. ROA terbukti memiliki pengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Dalam peran moderasi, ukuran perusahaan memperlemah hubungan antara konservatisme akuntansi dan *tax avoidance*, serta tidak mampu memoderasi pengaruh kualitas audit. Namun, ukuran perusahaan memperkuat hubungan antara ROA dan *tax avoidance*.

V. REFERENSI

- Aisyah, E. (2021). Pengaruh Financial Distress, Thin Capitalization Dan Konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2018-2020). *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan*, 8(1), 10–23.
- Amaliyah, K., & Rachmawati, R. (2019). Pengaruh Corporate Governance, Konservatisme Akuntansi, dan Leverage Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi Dewantara*, 3(2), 108–119.
- Arieftiara, D. (2022). *Tax Avoidance Latent Variable Score (TaxLVS) Sebagai Pengukuran Penghindaran Pajak Perusahaan Secara Komprehensif*. Bandung: Widina Bhakti Persada.
- Arinda, H., & Dwimulyani, S. (2018). Analisis Pengaruh Kinerja Keuangan dan Kualitas Audit Terhadap Tax Avoidance dengan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 5(1), 123–140.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are Family Firms More Tax Aggressive than Non Family Firms. *Journal of Financial Economics*. 95, 41-61.
- Darwin, et al. 2021. *Metode Penelitian Pendekatan Kuantitatif*. Jawa Barat: Media Sains Indonesia.
- Financial Accounting Standards Board. (1974). *Statement of Financial Accounting Standards No. 2: Accounting for Research and Development Costs*. FASB.
- Drake, K., Hamilton, R., & Lusch, S. (2020). *Are declining effective tax rates indicative of tax avoidance?*. *Journal of Accounting and Economics*, 70(1), 101–125.
- Firdaus, M. (2018). *Aplikasi Ekonometrika Untuk Data Panel Dan Time Series (Edisi 7)*. IPB Press.
- Ghozali, I., & Ratmono, D. (2021). *Analisis multivariat dan ekonometrika: Teori, konsep, dan aplikasi dengan EViews 10 (Edisi ke-2)*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hartati, L. (2024). *Manajemen Keuangan Nilai Perusahaan dengan Mediasi Manajemen Laba*. Yogyakarta. Selat Media Patners.
- Hidayat, I., & Maulidiyah, L. (2022). Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Konservatisme Akuntansi Dan Mekanisme Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Finansial (JAF)*, 5(2), 173–185.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2018). *Hukum Bisnis dan Perpajakan*. Ikatan Akuntan Indonesia.
- Joko, Sugiono. 2020. "Pengaruh Manajemen Laba, Tax Avoidance Dan Kualitas Audit Terhadap Nilai Perusahaan." *Jurnal Ilmu-Ilmu Sosial* 17 (2): 294–303. <https://jurnal.stkipgritulungagung.ac.id/index.php/inspirasi/article/view/1577>.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2015). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 88/PMK.03/2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemungutan, Penyetoran, Pelaporan, dan*

- Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean dan/atau Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean.* Mahdiana, M. Q., & Amin, M. N. (2020). Pengaruh profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, dan sales growth terhadap tax avoidance. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 7(1), 127–138.
- Mariani, L. Y., & Suryani, E. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, dan Capital Intensity terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 9(2), 221-230.
- Muzakki, M. R., & Darsono. (2015). “Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak.” *Diponegoro Journal of Accounting*, 4(3):1–8.
- Pramudito, B. W., & Sari, M. M. R. (2015). Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Kepemilikan Manajerial dan Ukuran Dewan Komisaris terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi*, 13(2), 522-536.
- Prasetyo, A. T., & Muttaqin, I. (2023). Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Leverage dan Intensitas Modal terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 24(01), 169–178.
- Prihatini, C., & Amin, M. N. (2022). Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Tata Kelola Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 19(2), 209-224.
- Republik Indonesia. (2007). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.
- Rosdiani, N., & Hidayat, A. (2020). Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Financial Distress, dan Capital Intensity terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(2), 177–187.
- Savitri, E. (2016). *Konservatisme Akuntansi (Cara Pengukuran, Tinjauan Empiris dan Faktor-faktor yang Mempengaruhinya)*. Pustaka Sahila.
- Sembiring, F. R. S., & Sofie, S. (2022). Pengaruh Profitabilitas, Leverage dan Sales Growth Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Sektor Makanan dan Minuman Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2018-2020. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Methodist*, 6(1), 16–30.
- Sembiring, Y. C. B., & Fransiska, A. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Kepemilikan Institusional, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Sektor Pertambangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2017-2019. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 7(1), 123-138.
- Siregar, L. M., & Harini, G. (2022). Pengaruh *Retrun On Asset*, Ukuran Perusahaan, dan *Current Ratio* terhadap *Audit Delay* pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman. *MENARA*, Vol 8, No 2.
- Siswanto, E. (2021). *Manajemen Keuangan Dasar*: Malang. Universitas Negeri Malang.
- Sunarsih, N. M. D. (2021). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Kasus Kantor Akuntan Publik di Denpasar). *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 6(1), 121–130.
- Sugiyono. (2021). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.
- Ubaidillah, M. (2021). Tax Avoidance: Good Corporate Governance: (Studi Kasus Perusahaan Pertambangan Terdaftar Di BEI 2015-2018). *Owner: Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 5(1), 152–163.
- Wijaya, H., & Sulistiyowati, R. (2022). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Perpajakan*, 2(2), 246-261.