



Karakteristik Audit Eksternal dan Skala Perusahaan sebagai Determinan Penghindaran Pajak

Bukti Empiris dari Indonesia

Anugrah Dwi Oktavian^{1*}, Made Dudy Satyawan²

¹⁻²Program Studi S1 Akuntansi, Universitas Negeri Surabaya, Indonesia

*Penulis Korespondensi: anugrahdwi.22015@mhs.unesa.ac.id

Abstract. *Although Indonesia's nominal tax revenues have grown annually, the tax-to-GDP ratio remains persistently below international benchmarks, partly due to corporate tax avoidance. This study examines how public accounting firm (KAP) size, audit fees, and company scale influence tax avoidance among non-financial companies listed on the Indonesia Stock Exchange over 2020–2024. Agency Theory and Political Cost Theory serve as the theoretical foundation, arguing that external monitoring intensity and corporate public visibility jointly shape managerial incentives regarding tax obligations. A balanced panel of 115 non-financial firms yielding 575 firm-year observations was constructed through purposive sampling. Estimation using the Fixed Effect Model with Robust Standard Errors in Stata 17 produces three findings: KAP size has no statistically significant effect on tax avoidance, suggesting that standardized audit protocols neutralize size-based quality differences between Big Four and non-Big Four firms; audit fees show a significant negative effect, indicating that higher monitoring expenditure constrains aggressive tax planning; and firm size similarly produces a significant negative effect, consistent with the prediction that larger firms face greater regulatory scrutiny discouraging tax aggressiveness. These findings offer practical guidance for policymakers seeking to leverage audit mechanisms as instruments of corporate tax compliance.*

Keywords: *Audit Fee; Firm Size; KAP Size; Panel Data; Tax Avoidance.*

Abstrak. Meskipun penerimaan pajak Indonesia secara nominal mengalami pertumbuhan dari tahun ke tahun, rasio pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) nasional masih berada di bawah ambang batas minimum yang direkomendasikan secara internasional. Salah satu faktor yang diyakini menekan efisiensi pemungutan pajak adalah praktik penghindaran pajak korporasi. Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), biaya audit, dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak perusahaan non-keuangan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia periode 2020–2024. Teori Agensi dan Teori Biaya Politik menjadi landasan teoretis, yang menegaskan bahwa intensitas pengawasan eksternal dan visibilitas publik perusahaan membentuk insentif manajerial dalam pengelolaan kewajiban pajak. Melalui purposive sampling, diperoleh panel data seimbang terdiri atas 115 perusahaan dengan 575 observasi selama lima tahun. Estimasi menggunakan Fixed Effect Model dengan Robust Standard Error di Stata 17 menghasilkan tiga temuan: ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak; biaya audit berpengaruh negatif signifikan, menunjukkan bahwa semakin tinggi biaya pengawasan maka semakin rendah penghindaran pajak; dan ukuran perusahaan juga berpengaruh negatif signifikan, konsisten dengan prediksi bahwa perusahaan besar cenderung lebih patuh pajak akibat tekanan regulasi yang lebih ketat. Temuan ini relevan bagi regulator yang ingin memanfaatkan mekanisme audit sebagai instrumen kepatuhan pajak korporasi.

Kata kunci: Biaya Audit; Data Panel; Penghindaran Pajak; Ukuran KAP; Ukuran Perusahaan.

1. LATAR BELAKANG

Perpajakan memainkan peran strategis dalam perekonomian Indonesia sebagai sumber utama pendapatan negara dan instrumen kebijakan fiskal (Syahputra et al., 2024). Selama periode 2020–2024, penerimaan pajak menunjukkan tren yang bervariasi: terendah terjadi pada tahun 2020 akibat pandemi COVID-19 (89,2% dari target), kemudian pulih dan melampaui target pada 2021–2023, sebelum kembali sedikit menurun pada 2024 (97% dari target) (Kementerian Keuangan Republik Indonesia., 2024).

Meskipun angka nominal penerimaan pajak menunjukkan pertumbuhan tiap tahunnya, rasio pajak terhadap PDB Indonesia masih relatif rendah stagnan pada kisaran 8–10,4% sepanjang 2020–2024, jauh di bawah ambang batas minimum 15% dari PDB yang ditetapkan Bank Dunia sebagai syarat dukungan pembangunan berkelanjutan (Choudhary et al., 2024). Kondisi ini menempatkan Indonesia di bawah sebagian besar negara ASEAN dalam hal efisiensi pemungutan pajak (World bank, 2025). Salah satu faktor yang diyakini berkontribusi terhadap tax gap ini adalah tindakan penghindaran pajak oleh korporasi (Widyasari et al., 2021).

Penghindaran pajak merupakan upaya korporasi untuk menekan kewajiban pajak secara legal dengan mengeksploitasi celah-celah yang terdapat dalam regulasi perpajakan yang berlaku (Iren Grecia br Sinaga et al., 2025; Lestari et al., 2025; Marhamah et al., 2021). Meskipun hal ini tidak melanggar hukum secara formal, perilaku ini bertentangan dengan prinsip kepatuhan perpajakan dan berdampak negatif terhadap penerimaan negara (Putri & Florenstina, 2025). Dari perspektif Teori Agensi Jensen & Meckling (1976), penghindaran pajak dilakukan akibat dari perilaku oportunistik manajer yang memanfaatkan asimetri informasi untuk kepentingan pribadi, yang mendorong kebutuhan akan mekanisme pengawasan eksternal yang efektif.

Dalam struktur tata kelola korporasi, audit eksternal menempati posisi sentral sebagai instrumen pemantauan yang dirancang untuk meredam asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan. Penelitian ini berfokus pada tiga karakteristik terkait audit dan perusahaan: (1) ukuran KAP, yang mencerminkan kapasitas dan independensi pengawasan auditor eksternal; (2) biaya audit, yang merepresentasikan intensitas pengawasan eksternal; dan (3) ukuran perusahaan, yang menentukan tingkat eksposur terhadap pengawasan regulator dan publik.

Namun, bukti empiris mengenai hubungan ketiga variabel ini dengan penghindaran pajak masih menunjukkan inkonsistensi. Untuk ukuran KAP, beberapa studi menemukan pengaruh negatif signifikan Lestari & Nedy, (2019); Rizqia & Lastiati, (2021); Mahmudi & Lasulita, (2025), sementara yang lain menemukan tidak ada pengaruh Rospitasari & Oktaviani, (2021); Monika & Noviari, (2021); Marliza & Darsono, (2025), atau bahkan pengaruh positif Erawati & Susanti, (2023); Wijaya, (2023). Serupa dengan itu, biaya audit menunjukkan pengaruh negatif pada beberapa studi Lestari & Nedy, (2019); Prasetyo & Rahmawati, (2023), tetapi tidak signifikan pada studi lainnya Trikartiko & Dewayanto, (2021); Purnomo, (2025). Ukuran perusahaan pun menunjukkan hasil yang beragam: negatif signifikan Tahar & Rachmawati, (2020); Dani & Yanti, (2025); Fauziah & Sahara, (2025), positif signifikan

Nursanti et al., (2023); Zain & Widiastuti, (2024), atau tidak berpengaruh (Tobing et al., 2022; Daeli & Trida, 2023).

Berdasarkan gap penelitian tersebut, penelitian ini berfokus pada tujuan untuk memberi bukti empiris yang komprehensif dan terkini mengenai pengaruh dari ukuran KAP, biaya audit, dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak pada perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI periode 2020–2024. Pemilihan sektor non-keuangan didasarkan pada perbedaan karakteristik regulasi dan operasional dibandingkan sektor keuangan yang diawasi lebih ketat oleh OJK Zain & Widiastuti, (2024), serta karena kontribusi signifikan sektor ini terhadap penerimaan pajak nasional.

2. KAJIAN TEORITIS

Teori Agensi

Kerangka konseptual studi ini bertolak dari Teori Agensi sebagaimana dikembangkan oleh Jensen & Meckling, (1976), yang mengidentifikasi tegangan inheren antara prinsipal selaku pemilik dan agen selaku pengelola operasional perusahaan. Ketidaksimetrisan informasi yang lahir dari pemisahan ini membuka peluang bagi manajer untuk mengambil keputusan yang mengutamakan kepentingan pribadi, termasuk merancang strategi perpajakan agresif yang belum tentu menguntungkan pemegang saham dalam jangka panjang (Malik et al., 2025). Dalam konteks ini, audit eksternal berfungsi sebagai instrumen pengawasan yang menekan asimetri informasi, meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan, dan secara tidak langsung membatasi ruang gerak manajemen dalam melakukan manipulasi pajak (Wehrhahn & Velte, 2024).

Teori Biaya Politik

Watts & Zimmerman (1978) mengajukan *Political Cost Theory* sebagai kerangka untuk memahami bagaimana tekanan eksternal dari pemangku kepentingan non-pasar memengaruhi perilaku perusahaan. Inti argumentasinya adalah bahwa perusahaan dengan skala besar dan profil publik yang tinggi menanggung biaya politik yang lebih substansial apabila teridentifikasi menjalankan praktik perpajakan agresif, karena tindakan tersebut berpotensi memicu pengawasan regulasi yang lebih intensif, liputan media negatif, dan erosi kepercayaan publik (Aulia & Ghozali, 2025). Kalkulasi rasional perusahaan besar karenanya cenderung mengarah pada kepatuhan pajak yang lebih tinggi, bukan karena altruisme, melainkan karena biaya reputasi yang ditanggung akibat agresivitas pajak jauh melampaui manfaat penghematannya.

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak merujuk pada serangkaian tindakan yang secara legal memanfaatkan ketentuan peraturan perpajakan untuk menekan kewajiban pajak perusahaan seminimal mungkin (Burhanudin Yusuf et al., 2025; Setyaningsih et al., 2023). Studi ini mengoperasionalisasi penghindaran pajak melalui proksi pengukuran Cash Effective Tax Rate (CETR), yang dihitung dari perbandingan antara pajak yang benar-benar dibayarkan secara kas dengan laba sebelum pajak. Nilai CETR yang semakin rendah mengisyaratkan semakin tinggi penghindaran pajak yang dilakukan, karena perusahaan berhasil menekan pembayaran pajak aktualnya di bawah kewajiban normatif berdasarkan laba akuntansi (Monika Simanjuntak et al., 2025; Prasetyo & Rahmawati, 2023).

Ukuran KAP dan Penghindaran Pajak

Sebagai entitas profesional, KAP membawa kombinasi antara sumber daya manusia, reputasi, dan sistem kendali mutu yang menentukan efektivitas pengawasannya terhadap klien. KAP yang tergabung dalam jaringan Big Four secara umum diasosiasikan dengan standar profesionalisme yang lebih ketat dan risiko litigasi yang lebih besar, hal ini memberikan dorongan institusional yang lebih kuat untuk mempertahankan independensi dan objektivitas audit (Alidarous, 2024; Yusuf Ibrahim & Hani Werdi Apriyanti, 2025). Konsekuensi logisnya dalam kerangka teori agensi adalah bahwa klien yang diaudit KAP Big Four seharusnya menghadapi pembatasan yang lebih efektif atas diskresi perpajakan agresif. Berdasarkan logika tersebut, hipotesis pertama yang dirumuskan adalah:

H1: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Biaya Audit dan Penghindaran Pajak

Besaran biaya audit tidak sekadar mencerminkan tarif jasa profesional, melainkan juga menjadi sinyal tentang kedalaman dan kompleksitas prosedur audit yang dijalankan (Aziza et al., 2023). Dalam perspektif teori agensi, biaya audit merupakan wujud konkret dari monitoring cost atau investasi prinsipal untuk mengawasi perilaku agen secara lebih efektif (Nuansari & Ratri, 2022). Semakin besar biaya yang dialokasikan, semakin luas cakupan prosedur audit yang diterapkan, dan semakin tinggi pula probabilitasnya terdeteksinya transaksi atau struktur yang dirancang untuk tujuan penghindaran pajak (Prasetyo & Rahmawati, 2023). Hipotesis kedua yang dirumuskan adalah:

H2: Biaya audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Ukuran Perusahaan dan Penghindaran Pajak

Skala operasional perusahaan berkorelasi positif dengan tingkat eksposurnya terhadap berbagai bentuk pengawasan institusional, mulai dari otoritas fiskal, lembaga pengatur pasar modal, hingga media dan kelompok kepentingan publik (Ebire et al., 2024). Political Cost Theory memprediksikan bahwa perusahaan besar akan merespons tekanan pengawasan tersebut dengan mengelola perilaku perpajakannya secara lebih konservatif, karena konsekuensi reputasional dari praktik penghindaran pajak agresif jauh lebih destruktif bagi perusahaan besar dibandingkan bagi perusahaan kecil (Zain & Widiastuti, 2024). Hipotesis ketiga yang dirumuskan adalah:

H3: Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif kausalitas dengan untuk mengkaji keterkaitan antara karakteristik audit eksternal dan skala perusahaan terhadap perilaku penghindaran pajak. Populasi mencakup seluruh perusahaan non-keuangan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia. Sampel ditetapkan secara purposif berdasarkan empat kriteria: keberlangsungan pencatatan di BEI selama 2020–2024, ketersediaan laporan keuangan yang telah diaudit, pengungkapan data biaya audit dalam laporan tahunan, serta tidak adanya kerugian sepanjang periode pengamatan. Proses penyaringan tersebut menghasilkan data panel seimbang sebanyak 115 perusahaan dalam 5 tahun sehingga didapat 575 observasi.

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah penghindaran pajak yang diukur memakai rumus *Cash Effective Tax Rate* (CETR) yaitu Pajak Dibayar / Laba Sebelum Pajak. Untuk Variabel independen penelitian ini terdiri dari: (1) Ukuran KAP (X1), diukur menggunakan variabel dummy, di mana nilai 1 diberikan apabila perusahaan menggunakan jasa KAP Big Four dan nilai 0 untuk non-Big Four; (2) Biaya Audit (X2), diprosikan dengan logaritma natural atas total biaya audit yang dikeluarkan perusahaan; serta (3) Ukuran Perusahaan (X3), diprosikan melalui logaritma natural dari keseluruhan aset yang dimiliki perusahaan. Selain ketiga variabel utama, penelitian ini turut mengikutsertakan tiga variabel kontrol yang secara konsisten terbukti relevan dalam literatur penghindaran pajak, yaitu: profitabilitas ($ROA = \text{Laba Bersih} / \text{Total Aset}$), leverage ($\text{Total Utang} / \text{Total Aset}$), dan capital intensity ($\text{Aset Tetap Bersih} / \text{Total Aset}$).

Sumber data berasal dari laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan yang dapat diakses melalui laman BEI (idx.co.id) maupun situs resmi masing-masing perusahaan. Sebelum dilakukan estimasi, variabel CETR dan ROA di-winsorize pada persentil ke-5 dan ke-

95 guna meminimalkan distorsi akibat nilai ekstrem (Mitton, 2021). Model penelitian diestimasi menggunakan regresi data panel sebagai berikut:

$$CETR_{it} = \alpha + \beta_1 KAP_{it} + \beta_2 FEE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 CA_{it} + \varepsilon_i \dots \dots \dots (i)$$

Pemilihan model terbaik dilakukan melalui serangkaian uji: Uji Chow (untuk membandingkan model antara *Common Effect Model* atau *Fixed Effect Model*), *Uji Lagrange Multiplier* (untuk membandingkan model antara *Common Effect Model* atau *Random Effect Model*), dan Uji Hausman (untuk membandingkan model antara *Fixed Effect Model* atau *Random Effect Model*). Seluruh pengujian mengarah pada *Fixed Effect Model* (FEM) sebagai model terbaik. Karena terdeteksi masalah heteroskedastisitas melalui Modified Wald Test, estimasi dilakukan dengan menggunakan Robust Standard Error untuk menghasilkan inferensi statistik yang valid (Tambun & Sitorus, 2025).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Dalam Tabel 1 memaparkan hasil statistik deskriptif untuk seluruh variabel penelitian. Variabel CETR (penghindaran pajak) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,341 dengan standar deviasi sebesar 0,330, mencerminkan variasi yang cukup besar pada tingkat pembayaran pajak efektif antar perusahaan sampel. Variabel KAP menunjukkan bahwa 45,39% dari total observasi (261 dari 575) merupakan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big Four, mencerminkan distribusi yang relatif merata antara kedua kelompok..

Tabel 1. Statistik Deskriptif.

Variabel	Mean	Maks.	Min.	Std. Dev.
CETR (Y)	0,341	1,324	0,003	0,330
KAP (X1)	0,454	1,000	0,000	0,498
Biaya Audit (X2)	20,810	25,590	17,990	1,393
Ukuran Perusahaan. (X3)	29,532	33,790	25,079	1,631
ROA (K1)	0,074	0,249	0,004	0,064
Leverage (K2)	0,401	0,885	0,000	0,199
Cap. Intensity (K3)	0,308	0,936	0,000	0,247

Sumber: Output Stata, data diolah (2026).

Uji Asumsi dan Pemilihan Model

Dalam uji pemilihan model estimasi ini dilakukan melalui tiga tahap pengujian. Tahap pertama yaitu Uji Chow menunjukkan nilai F-statistik dengan probabilitas 0,0000 (< 0,05), yang artinya bahwa *Fixed Effect Model* lebih tepat dibandingkan *Common Effect Model*. Kedua yaitu Uji Lagrange Multiplier yang menunjukkan nilai Breusch-Pagan sebesar 160,44 (prob. 0,0000), mengindikasikan *Random Effect Model* lebih tepat dari *Common Effect Model*. Ketiga yaitu Uji Hausman yang menghasilkan Chi-Sq. sebesar 37,74 (prob. 0,0000),

mengkonfirmasi bahwa Fixed Effect Model lebih tepat untuk digunakan dibandingkan Random Effect Model.

Uji asumsi klasik meliputi uji multikolinieritas dan heteroskedastisitas. Hasil uji VIF menunjukkan seluruh nilai VIF di bawah 10 (mean VIF = 2,06), sehingga tidak terdapat masalah multikolinieritas. Namun, Modified Wald Test mengidentifikasi adanya heteroskedastisitas ($\chi^2 = 6.029.070,07$; prob. 0,0000), sehingga estimasi dilakukan dengan Robust Standard Error.

Hasil Regresi Data Panel

Tabel 2 menyajikan hasil estimasi Fixed Effect Model dengan Robust Standard Error.

Tabel 2. Hasil Estimasi *Fixed Effect Model* (Robust Standard Error).

Variabel	Koefisien	Std. Error	t-Statistik	Prob.
Konstanta	-6,1285	1,7234	-3,56	0,0010***
KAP (X1)	-0,0227	0,1285	-0,18	0,8600
Biaya Audit (X2)	0,1170	0,0399	2,93	0,0040***
Ukuran Perush. (X3)	0,1448	0,0659	2,20	0,0300**
ROA (K1)	-2,6878	0,4293	-6,26	0,0000***
Leverage (K2)	-0,1367	0,2016	-0,68	0,4990
Cap. Intensity (K3)	0,0752	0,1417	0,53	0,5960

Keterangan: *** signifikan pada α 1%; ** signifikan pada α 5%. Sumber: Output Stata, data diolah (2026).

Tabel 3. Kelayakan Model.

Keterangan	Nilai
R-squared Within	0,1650
R-squared Between	0,0114
R-squared Overall	0,0200
F-Statistik	10,14 (prob. 0,0000***)
Jumlah Observasi	575 (115 perusahaan \times 5 tahun)
Model Estimasi	Fixed Effect Model + Robust SE

Keterangan: *** signifikan pada α 1%. Sumber: Output Stata, data diolah (2026).

Pembahasan

Pengaruh Ukuran KAP terhadap Penghindaran Pajak

Hasil dari pengujian ini menunjukkan bahwa ukuran KAP (X1) memiliki koefisien sebesar -0,0227 dengan probabilitas 0,8600 ($> 0,05$), sehingga H1 ditolak. Ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Temuan ini tidak mendukung prediksi teori agensi yang menjelaskan bahwa KAP Big Four memiliki kualitas audit lebih tinggi sehingga mampu membatasi penghindaran pajak secara lebih efektif.

Ketiadaan pengaruh signifikan ini dapat dijelaskan oleh fakta bahwa seluruh KAP, baik Big Four maupun non-Big Four, tunduk pada standar pengendalian kualitas audit yang

ditetapkan oleh Dewan Standar Profesi Akuntan Publik IAPI dan kode etik profesi yang sama (Monika & Noviari, 2021). Dengan kerangka regulasi yang seragam, perbedaan ukuran KAP tidak menciptakan perbedaan yang berarti dalam efektivitas pengawasan perpajakan klien. Temuan ini konsisten dengan Rospitasari & Oktaviani (2021) (2021) dan Marliza & Darsono (2025) yang menemukan hasil serupa, namun berbeda dengan Lestari & Nedyia (2019) dan Rizqia & Lastiati (2021) yang menemukan pengaruh negatif signifikan.

Pengaruh Biaya Audit terhadap Penghindaran Pajak

Variabel biaya audit (X2) memiliki koefisien positif sebesar 0,1170 terhadap CETR dengan probabilitas 0,0040 ($< 0,01$), sehingga H2 diterima. Karena CETR merupakan proksi terbalik dari penghindaran pajak (CETR tinggi = penghindaran pajak rendah), hasil ini menunjukkan hasil bahwa semakin tinggi biaya audit yang dibayarkan, semakin rendah tingkat penghindaran pajak perusahaan.

Temuan ini konsisten dan sesuai dengan prediksi teori agensi bahwa biaya audit mencerminkan intensitas monitoring cost yang dikeluarkan prinsipal. Biaya audit yang lebih tinggi mencerminkan prosedur audit yang lebih komprehensif dan mendetail, meningkatkan probabilitas terdeteksinya pelaporan keuangan agresif yang berkaitan dengan skema penghindaran pajak, sehingga manajemen memiliki ruang yang lebih sempit dalam melakukan praktik praktik penghindaran pajak (Prasetyo & Rahmawati, 2023). Hasil ini sejalan dengan Lestari & Nedyia (2019) dan Prasetyo & Rahmawati (2023), namun berbeda dengan Trikartiko & Dewayanto (2021) dan Purnomo (2025) yang menemukan tidak ada pengaruh signifikan.

Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak

Hasil untuk ukuran perusahaan (X3) yaitu menunjukkan koefisien positif sebesar 0,1448 terhadap CETR dengan tingkat probabilitas 0,0300 ($< 0,05$), sehingga H3 diterima. Konsisten dengan interpretasi CETR, hasil ini memberikan penjelasan bahwa semakin besar ukuran perusahaan maka akan semakin menurunkan tingkat penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan.

Temuan ini mendukung Political Cost Theory bahwa perusahaan besar menghadapi tekanan pengawasan yang lebih tinggi dari Direktorat Jenderal Pajak, analis pasar, media, dan publik, sehingga biaya reputasi dari praktik penghindaran pajak agresif menjadi jauh lebih besar dibandingkan penghematan yang diperoleh (Zain & Widiastuti, 2024). Selain itu, perusahaan besar umumnya memiliki tata kelola yang lebih baik dan kemampuan untuk mengakses jasa konsultan pajak profesional yang berorientasi pada kepatuhan, bukan agresivitas. Hasil ini selaras dengan Tahar & Rachmawati (2020), Dani & Yanti (2025), dan

Fauziah & Sahara (2025), namun berbeda dengan Tobing et al (2022) dan (Daeli & Trida, 2023).

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Studi ini dirancang untuk menganalisis dampak ukuran KAP, biaya audit, dan ukuran perusahaan terhadap praktik penghindaran pajak pada 115 emiten non-keuangan yang tercatat di BEI sepanjang 2020–2024 dengan total 575 observasi, melalui pendekatan *Fixed Effect Model* dengan *Robust Standard Error*. Temuan empiris mengonfirmasi bahwa ukuran KAP tidak mampu memberikan pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak. Kondisi ini dapat dipahami dari fakta bahwa standar profesi audit yang berlaku secara seragam bagi seluruh KAP, baik yang berafiliasi dengan Big Four maupun yang tidak, menjadikan perbedaan skala firma tidak menciptakan disparitas berarti dalam pengendalian perilaku perpajakan klien. Di sisi lain, biaya audit terbukti menekan tingkat penghindaran pajak perusahaan, sejalan dengan argumen teori agensi bahwa pengeluaran monitoring yang lebih besar menciptakan mekanisme pengawasan yang lebih ketat sehingga mempersempit ruang manajerial untuk merancang strategi pajak yang agresif. Ukuran perusahaan pun menunjukkan pengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak, mendukung *Political Cost Theory* bahwa entitas berukuran besar cenderung lebih taat pajak lantaran menanggung tekanan pengawasan regulatori dan risiko reputasi yang jauh lebih besar dibandingkan perusahaan berskala kecil. Temuan ini memiliki implikasi praktis yang relevan. Bagi regulator dan otoritas pajak, hasil penelitian menegaskan pentingnya kebijakan yang mendorong kualitas dan intensitas audit sebagai mekanisme untuk meningkatkan kepatuhan pajak perusahaan. Pengawasan berbasis risiko dapat lebih difokuskan pada perusahaan berskala kecil-menengah dengan profitabilitas tinggi, mengingat perusahaan besar secara empiris terbukti lebih patuh pajak. Bagi perusahaan, penetapan biaya audit yang wajar dan proporsional perlu dipertimbangkan sebagai investasi dalam mekanisme pengawasan yang efektif. Bagi peneliti selanjutnya, disarankan untuk mengeksplorasi kemungkinan ukuran KAP sebagai variabel moderasi, menambahkan variabel independen seperti kepemilikan institusional atau spesialisasi industri auditor, memperluas proksi penghindaran pajak menggunakan *Book Tax Difference* (BTD) atau ETR GAAP, serta mempertimbangkan penggunaan *Two-way Fixed Effect Model* untuk mengontrol efek tahun secara eksplisit.

DAFTAR REFERENSI

- Alidarous, M. (2024). Driving venture capital interest: The influence of the Big 4 audit firms on IPOs. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(7). <https://doi.org/10.3390/jrfm17070292>
- Aulia, A. P., & Ghozali, I. (2025). Pengaruh koneksi politik dan kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi: Studi empiris perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2021–2023. *Diponegoro Journal of Accounting*, 14(2), 1–15. <https://doi.org/10.62769/b0njkj93>
- Aziza, M. S., Apandi, R. N. N., & Kustiawan, M. (2023). Effect of internal control risk in determining audit fees. *The International Journal of Business Review (The JOBS Review)*, 6(2), 1–7. <https://doi.org/10.17509/tjr.v6i2.65581>
- Burhanudin Yusuf, et al. (2025). Akibat hukum terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Hukum, Administrasi Publik, dan Ilmu Komunikasi*, 2(3). <https://doi.org/10.62383/konstitusi.v2i3.948>
- Choudhary, R., Ruch, F. U., & Skrok, E. (2024). Taxing for growth: Revisiting the 15 percent threshold. *World Bank*. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-10943>
- Daeli, S. G., & Trida. (2023). Pengaruh ukuran perusahaan, leverage, dan profitabilitas terhadap penghindaran pajak: Studi empiris pada perusahaan manufaktur subsektor property dan real estate periode 2017–2021. *Global Accounting: Jurnal Akuntansi*, 2(2), 1–14.
- Dani, H., & Yanti, L. D. (2025). Pengaruh profitabilitas, likuiditas, leverage, dan ukuran perusahaan pada penghindaran pajak perusahaan. *ECo-Fin: Economics and Financial*, 7(3), 1715–1727. <https://doi.org/10.32877/ef.v7i3.3141>
- Ebire, K., Musa, A. A., & Onmonya, L. (2024). Moderating effect of board independence on the relationship between firm attributes and tax aggressiveness: Empirical evidence from the Nigerian banks. *International Journal of Accounting & Finance Review*, 1, 1–9. <https://doi.org/10.46281/ijafr.v15i1.2184>
- Erawati, T., & Susanti, I. (2023). Profitabilitas, kualitas audit dan penghindaran pajak. *Jurnal E-Bis: Ekonomi-Bisnis*, 7(1), 354–369. <https://doi.org/10.37339/e-bis.v7i1.1132>
- Fauziah, D., & Sahara, L. I. (2025). Pengaruh komisaris independen, komite audit dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Nusa Akuntansi*, 2(2), 696–716. <https://doi.org/10.62237/jna.v2i2.235>
- Iren Grecia br Sinaga, et al. (2025). Peran global minimum tax dalam mengatasi penghindaran pajak perusahaan multinasional di Indonesia. *Jurnal Publikasi Ekonomi dan Akuntansi*, 3(4). <https://doi.org/10.61132/anggaran.v3i4.2055>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2024). *Laporan keuangan pemerintah pusat*.
- Lestari, et al. (2025). Analisis pengaruh pengungkapan environmental, social, and governance (ESG), return on assets (ROA), dan enterprise resource planning (ERP) terhadap penghindaran pajak. *KOMPAK: Jurnal Ilmiah Komputerasi Akuntansi*, 18(2). <https://doi.org/10.51903/kompak.v18i2.3295>

- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). The effect of audit quality on tax avoidance. *Atlantis Press*, 354, 329–333. <https://doi.org/10.2991/icastss-19.2019.69>
- Mahmudi, & Lasulita, A. F. (2025). Thin capitalization, financial distress, and corporate governance impact on tax avoidance. *Sinergi International Journal of Accounting & Taxation*, 3(1), 1–15. <https://doi.org/10.61194/ijat.v3i1.285>
- Malik, M. S., Irfan, M., & Munir, S. (2025). Corporate tax avoidance and firm performance: The moderating role of ownership concentration and board independence. *Cogent Business and Management*, 12(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2448277>
- Marhamah, Hartanto, E., & Susanto, E. (2021). Determinan tax avoidance pada perusahaan pertambangan batu bara yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Stie Semarang*, 13. <https://doi.org/10.33747>
- Marliza, Y., & Darsono. (2025). Pengaruh kinerja perusahaan, good corporate governance (GCG) dan kualitas audit terhadap tax avoidance. *Diponegoro Journal of Accounting*, 14(3), 1–12.
- Mitton, T. (2021). Methodological variation in empirical corporate finance. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=3304875>
- Monika Simanjuntak, et al. (2025). Pengaruh corporate risk, cost shifting, company size terhadap penghindaran pajak. *Akuntansi Pajak dan Kebijakan Ekonomi Digital*, 2(1). <https://doi.org/10.61132/apke.v2i1.858>
- Monika, C. M., & Noviyari, N. (2021). The effects of financial distress, capital intensity, and audit quality on tax avoidance. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 5(6), 282–287.
- Nuansari, S. D., & Ratri, I. N. (2022). Pemetaan riset teori agensi: Bibliometrik analisis berbasis data Scopus. *Implementasi Manajemen & Kewirausahaan*, 2(1), 1–22. <https://doi.org/10.38156/imka.v2i1.105>
- Nursanti, F., Nurwanah, & Modding, B. (2023). Pengaruh ukuran perusahaan, leverage, dan profitabilitas terhadap tax avoidance. *Jurnal Akuntansi & Sistem Informasi (JASIN)*, 1(1).
- Prasetyo, L. G., & Rahmawati, I. P. (2023). Pengaruh audit fee, audit quality, audit committee terhadap tax avoidance pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018–2020. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 23(2), 1–13. <https://doi.org/10.29303/risma.v2i1.189>
- Purnomo, H. (2025). Apakah kualitas audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak? *JEAM*, 24(1).
- Putri, D. M., & Florenstina. (2025). Systemic drivers of corporate tax avoidance: A narrative review. *Summa: Journal of Accounting and Tax*, 3(4), 218–232. <https://doi.org/10.61978/summa.v3i4.969>
- Rizqia, A., & 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), 14–31. <https://doi.org/10.24198/jaab.v4i1.29642>
- Rospitasari, N. R., & Oktaviani, R. M. (2021). Analisa pengaruh komite audit, komisaris, independen dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak. *Jimea: Jurnal Ilmiah Mea (Manajemen Ekonomi dan Akuntansi)*, 5(3), 3087–3099. <https://doi.org/10.30606/akpem.v3i1.949>

- Setyaningsih, F., Nuryati, T., Rossa, E., & Marinda Machdar, N. (2023). Pengaruh profitabilitas, leverage, dan capital intensity terhadap tax avoidance. *SINOMIKA Journal: Publikasi Ilmiah Bidang Ekonomi dan Akuntansi*, 2(1), 35–44. <https://doi.org/10.54443/sinomika.v2i1.983>
- Syahputra, D. H., Putra, M. R., & Anantha, A. (2024). Peran perpajakan dalam perekonomian Indonesia: Tinjauan sistem perpajakan di Indonesia dan dampaknya terhadap pertumbuhan ekonomi. *Jurnal Manajemen Dan Bisnis Ekonomi*, 2(3), 335–348. <https://doi.org/10.54066/jmbe-itb.v2i3.2072>
- Tahar, A., & Rachmawati, D. (2020). Pengaruh mekanisme corporate governance, corporate social responsibility, ukuran perusahaan dan leverage terhadap penghindaran pajak: Studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek 2015–2017. *Kompertemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 18(1), 98–115. <https://doi.org/10.30595/kompertemen.v18i1.6342>
- Tambun, S., & Sitorus, R. R. (2025). Pelatihan olah data riset akuntansi berbasis data panel dengan software Stata pada model penelitian intervening dan moderating di PDIE konsentrasi akuntansi Universitas Trisakti. *Jurnal Pemberdayaan Nusantara*, 5(1), 1–11. <https://doi.org/10.52447/jpn.v5i1.8266>
- Tobing, M. G. L., Sibarani, P., & Ratna, R. (2022). Pengaruh ukuran perusahaan, leverage, dan pertumbuhan penjualan terhadap penghindaran pajak: Studi kasus pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *JAKP: Jurnal Akuntansi, Keuangan dan Perpajakan*, 5(2), 78–86. <https://doi.org/10.51510/jakp.v5i2.989>
- Trikartiko, A., & Dewayanto, T. (2021). Pengaruh kualitas kantor akuntan publik (KAP) dan karakteristik komite audit terhadap penghindaran pajak: Studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2016–2019. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4), 1–15. <https://doi.org/10.24114/niaga.v10i3.28184>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112–134. <https://doi.org/10.2308/TAR-4500569>
- Wehrhahn, C., & Velte, P. (2024). The relationship between audit committees, external auditors, and internal control systems: A literature review and a research agenda. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2024-0312>
- Widyasari, P. A., Juantara, S. A., & Natalia, I. (2021). Penghindaran pajak: Analisis perbandingan antara sektor (periode 2017–2019). *Jurnal Akuntansi*, 11(3), 271–284. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.11.3.271-284>
- Wijaya, K. (2023). Pengaruh kualitas audit, praktik corporate governance, profitabilitas, dan leverage terhadap praktik penghindaran pajak: Studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. *Proceeding of National Conference on Accounting & Finance*, 5, 455–464. <https://doi.org/10.20885/ncaf.vol5.art52>
- World Bank. (2025). Estimating value added tax (VAT) and corporate income tax (CIT) gaps in Indonesia. <https://doi.org/10.1596/42959>

Yusuf Ibrahim, & Hani Werdi Apriyanti. (2025). Pengaruh profitabilitas dan ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Ilmiah Ekonomi, Akuntansi, dan Pajak*, 2(2). <https://doi.org/10.61132/jieap.v2i2.1039>

Zain, R. R., & Widiastuti, S. W. (2024). The effect of political connections, transfer pricing, and firm size on tax avoidance practices. *JAK (Jurnal Akuntansi) Kajian Ilmiah Akuntansi*, 11(2), 345–360. <https://doi.org/10.30656/jak.v11i2.7796>