

# MENDETEKSI TAX AGGRESSIVE STRATEGIES MELALUI BIAYA AUDITOR INDEPENDEN DAN CORPORATE GOVERNANCE

Tryas Chasbiandani<sup>1\*</sup>, Shinta Budi Astuti<sup>2</sup>, Yetty Murni<sup>3</sup>, Gunawan Baharuddin<sup>4</sup>, Muhamad Avito Rizkyansyah Kusuma<sup>5</sup>, Zuhmi Fahru Muharomi<sup>6</sup>

<sup>1,2,3,4,5,6</sup> Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pancasila, Jakarta, Indonesia.

\*E-mail Correspondence : [tryas@univpancasila.ac.id](mailto:tryas@univpancasila.ac.id)

**Diterima 25 Oktober 2024, Disetujui 30 Oktober 2024**

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan antara biaya auditor independen, corporate governance, dan strategi agresif perpajakan (tax aggressive strategies) pada perusahaan. Dalam konteks perpajakan yang semakin kompleks, perusahaan sering kali menerapkan strategi agresif untuk meminimalkan kewajiban pajak. Biaya auditor independen dianggap sebagai indikator kualitas pengawasan keuangan dan transparansi, sementara corporate governance berperan penting dalam mendorong praktik bisnis yang etis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh negatif yang signifikan antara biaya audit dan praktik penghindaran pajak, mengindikasikan bahwa perusahaan yang membayar biaya audit lebih tinggi cenderung mematuhi regulasi perpajakan. Selain itu, ukuran KAP juga berpengaruh negatif terhadap tax avoidance, di mana perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar menunjukkan kepatuhan pajak yang lebih baik berkat standar audit yang lebih tinggi. Sementara itu, kepemilikan modal asing tidak memoderasi pengaruh audit fee terhadap tax avoidance, tetapi terbukti memoderasi hubungan antara ukuran KAP dan praktik penghindaran pajak. Publisitas CEO berperan sebagai faktor moderasi signifikan yang mempengaruhi kedua hubungan tersebut; CEO dengan reputasi baik mendorong perusahaan untuk lebih mematuhi regulasi perpajakan. Temuan ini menekankan pentingnya pengawasan dan reputasi dalam mendorong praktik perpajakan yang etis di kalangan perusahaan.

**Kata Kunci :** penghindaran pajak; biaya audit, ukuran KAP, tata kelola perusahaan, kepemilikan modal asing, publisitas CEO

## Abstract

*This study aims to analyze the relationship between independent auditor fees, corporate governance, and tax aggressive strategies in companies. In the context of increasingly complex taxation, companies often implement aggressive strategies to minimize tax liabilities. Independent auditor fees are considered as an indicator of the quality of financial supervision and transparency, while corporate governance plays an important role in encouraging ethical business practices. The results of the study indicate that there is a significant negative effect between audit fees and tax avoidance practices, indicating that companies that pay higher audit fees tend to comply with tax regulations. In addition, the size of the accounting firm also has a negative effect on tax avoidance, where companies audited by larger accounting firms show better tax compliance due to higher audit standards. Meanwhile, foreign capital ownership does not moderate the effect of audit fees on tax avoidance, but is proven to moderate the relationship between accounting firm size and tax avoidance practices. CEO publicity acts as a significant moderating factor that affects both relationships; CEOs with good reputations encourage companies to comply with tax regulations more. These findings emphasize the importance of oversight and reputation in encouraging ethical tax practices among companies.*

**Key words:** Tax avoidance; audit fee, ukuran KAP, corporate governance, kepemilikan modal asing, publisitas CEO

## PENDAHULUAN

Peningkatan pendapatan pajak terus menjadi topik pembahasan menarik mengenai masalah – masalah perpajakan di Indonesia. Sistem *self assesment* memungkinkan bagi wajib pajak untuk menghitung dan melaporkan kewajiban pajaknya secara mandiri. Meskipun ada denda atas keterlambatan dalam melaporkan SPT, rasio kepatuhan penyampaian pajak tahun 2023 sebanyak 88%. Dalam hal pajak sebagai penerimaan negara, rasio pendapatan terhadap PDB, skor Indonesia relatif rendah di kawasan Asia. Rasio penerimaan pajak terhadap PDB per kapita, menurut kepada Bank Dunia (2022). Pada tahun 2023, skor Indonesia adalah sekitar 10,39%, lebih rendah dari skor rata-rata di antara negara-negara Asia-Pasifik.

Berkaitan dengan hal tersebut, DJP (Ditjen Perpajakan) telah mencoba melakukan pemeriksaan pajak meskipun cakupannya relatif rendah. DJP mengatakan pemeriksaan tersebut rasio cakupan sekitar 1,99% untuk korporasi perusahaan dan sekitar 0,36% untuk individu (Direktorat Jenderal Pajak, 2021). Meskipun ada telah terjadi peningkatan persentase cakupan audit sejak tahun 2017, peningkatannya tidak signifikan. Oleh karena itu, alih-alih memperluas cakupan, program audit juga dapat diperkuat meningkatkan dampaknya terhadap kepatuhan pajak.

Dengan menggunakan data dari Akuntan Independen atau lebih dikenal dengan Akuntan Publik (AP), penelitian ini bertujuan untuk memberikan kontribusi terkait pemeriksaan pajak yang efektif. DJP dapat mempertimbangkan untuk melakukan analisis profil risiko untuk

pembayar pajak yang kemudian dapat dilakukan tindak lanjut berupa rancangan strategi pemeriksaan untuk setiap kelompok berdasarkan profil risiko tersebut. strategi ini dapat diimplementasikan dengan lebih efektif jika DJP telah mempertimbangkan beberapa variabel yang dapat digunakan untuk mendeteksi risiko kepatuhan wajib pajak. Hasil penelitian ini mungkin dapat digunakan oleh otoritas untuk menambahkan variabel untuk meningkatkan risiko. Penelitian ini mencoba memberikan bukti bahwa keputusan Wajib Pajak untuk memilih Kantor Akuntan Publik dapat digunakan sebagai indikator untuk mendeteksi kecenderungan untuk melakukan pengusuran pajak.

## KAJIAN TEORI

### Teori Keagenan

Menurut Fligstein dan Freeland (1995), teori agensi menjelaskan hubungan antara pemegang saham (principal) dan manajemen (agent). Dalam konteks ini, principal mengontrak agent untuk menjalankan kepentingannya, yang sering menimbulkan konflik kepentingan. Scott (2015) menambahkan bahwa perbedaan tujuan antara kedua pihak ini dapat diatasi melalui pelaporan keuangan (Luayyi, 2010). Konflik ini juga berpotensi menyebabkan praktik penghindaran pajak, di mana pemerintah menginginkan perusahaan membayar pajak sesuai hukum, sementara perusahaan berusaha meminimalkan pajak yang dibayarkan. Masalah agensi muncul ketika manajer, sebagai agent, mengejar kepentingan pribadi, seperti gaji yang lebih tinggi, yang dapat bertentangan dengan tujuan pemegang saham untuk meningkatkan nilai perusahaan. Anwar (2019) menunjukkan bahwa

dalam praktiknya, tujuan manajer sering kali tidak sejalan dengan kepentingan pemegang saham.

### **Tax Avoidance**

Karakteristik suatu perusahaan dapat mempengaruhi tindakan penghindaran pajak, penghindaran pajak sendiri dapat saja dikategorikan sebagai kegiatan legal dan dapat juga dikategorikan sebagai kegiatan ilegal apabila transaksi yang dilakukan semata-mata untuk penghindaran pajak atau transaksi tersebut tidak mempunyai usaha yang baik. Maharani dan suardana (2014:525-239) memberi definisi tax avoidance sebagai berikut : Penghindaran pajak adalah salah satu cara untuk menghindari pajak secara legal yang tidak melanggar aturan perpajakan, sedangkan menurut annisa dan lulus (2012), penghindaran pajak merupakan suatu strategis pajak yang agresif yang dilakukan oleh perusahaan dalam rangka meminimalkan bebn pajak, sehingga kegiatan ni memunculkan risiko bagi perusahaaan antara lain denda buruknya reputasi perusahaan dimata publik. Penghindaran pajak ini dapatdikatakan persoalan yang rumit dan unik karena disatu sisi diperbolehkan, tetapi tidak diinginkan. Pada saat ini praktik penghindaran pajak semakin berkembang dan didukung dengan perkembangan teknologi informasi dan semakin trbukanya prekonomian suatu Negara akan memeberi peluang bagi perusahaan untunk mengembangkan usahanya. Perusahaan akan semakin mudah untuk mengembangkan usahanya hingga keluar negeri ditengah persaingan usaha yang semakin ketata. Pengusaha akan berusaha untuk mendapat keuntungan sebsar mungkin dan berupaya untuk

melakukan efisensi pajak. Menurut Pralkosa (2014), pandangan masyarakat mengenai perusahaan yang melakukan tindakan agresivitas dianggap telah membentuk suatu kegiatan yang tidak bertanggung jawab secara social dan tidak sah. Menurut Pranata dan Herawati (2013): banyak Negara penghindaran pajak dibedakan menajdi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan yang tidak diperbolehkan (*unaccept tax avoidance*).

### **Biaya Audit**

Regulasi Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan yaitu Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 oleh Institut Akuntan Publik Indonesia menyebutkan tingkat kompleksitas bisnis klien, tingkat keahlian, tanggung jawab, serta independensi yang ada pada tugas tersebut merupakan elemen penetapan Audit fee oleh seorang akuntan publik. Auditor eksternal akan menentukan biaya audit mewakili tingkat upaya yang dilakukan oleh auditor dalam proses audit sehingga dengan kenaikan secara tinggi atas biaya audit maka semakin baik kualitas audit yang akan dihasilkan (Marzuki & syukur, 2021). Peningkatan kualitas audit rersebut dikarenakan prosedur audit yang akan dilakukan KAP akan lebih rinci (Marzuki & syukur, 2021). Dengan adanya prosedur audit yang lebih baik maka pengungkapan atas salah saji dalam laoran keuangan yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan akan lebih mudah ditemukan, sehingga akan mengurangi tindakan Tax Avoidance yang dilakukan perusahaan

**H1: Audit fee berpengaruh negatif terhadap Tax Avoidance.**

## Ukuran KAP

Penelitian dan literatur terkait hubungan antara kepatuhan pajak dan kualitas audit masih menjadi perdebatan. Beberapa penelitian mampu membuktikan bahwa bahwa laporan keuangan yang diaudit oleh auditor independen dapat menurunkan beban wajib pajak kecenderungan untuk melakukan strategi pajak yang agresif (Jihene & Moez, 2019; Langli & Willekens, 2017). Disisi lain, penelitian lainnya berpendapat bahwa mengukur audit kualitas dalam industri jaminan tidak relevan karena semua praktisi telah memenuhi kualifikasi standar (Pratiwi et al., 2019). Oleh karena itu, beberapa penelitian lain membuktikan bahwa kualitas audit tidak berdampak signifikan terhadap perilaku kepatuhan pajak. Maka dalam penelitian ini mengembangkan corporate governance sebagai variabel yang moderasi hubungan antara Biaya auditor independen dan Ukuran KAP terhadap strategi agresivitas pajak perusahaan di Indonesia. Auditor mempunyai tugas untuk memberikan opini serta mengungkapkan temuan secara wajar pada laporan keuangan klien (Barrett, 2004). Kualitas audit yang auditor hasilkan dapat dilihat dari keahlian melakukan audit sesuai standar yang ada serta kode etik profesi akuntan publik (Suprasto & Suprimarini, 2017). Entitas yang laporan keuangannya diaudit oleh Kantor akuntan Publik yang berafiliasi dengan Big 4 cenderung menghasilkan kualitas audit yang lebih baik karena memiliki profesionalitas, kualitas, serta pengalaman yang lebih baik dibandingkan dengan KAP non Big 4. (Naser & Hassan, 2016). Dengan adanya kualitas yang meningkat maka keakuratan dalam pendeteksian kesalahan dan manipulasi

manajemen atas laporan keuangan akan lebih baik sehingga akan membuat entitas tidak bisa melakukan praktik Tax Avoidance.

## **H2: Audit Quality berpengaruh negatif terhadap Tax Avoidance.**

### **Kepemilikan saham asing**

Kepemilikan saham asing adalah pemisahan antara pemilik perusahaan dan manajer perusahaan pihak yang menyertakan modal dalam perusahaan disebut dengan pemilik atau pemegang saham, sedangkan pihak yang ditunjuk pemilik dan diberi kewenangan untuk mengambil keputusan dalam mengelola perusahaan dengan harapan manajer sesuai dengan kepentingan pemilik disebut dengan manajer. Adanya perbandingan jumlah saham dalam suatu perusahaan merupakan akibat dari struktur kepemilikan asing. Suatu perusahaan dapat dimiliki oleh seseorang baik secara individu, masyarakat luas, orang dalam perusahaan itu sendiri (manajerial), pemerintah maupun pihak asing. Kepemilikan saham asing merupakan kepemilikan oleh individu maupun kelompok yang berasal dari luar negeri (foreign) yang menginvestasikan modalnya baik dalam bentuk saham maupun pendirian perusahaan ke dalam negeri. Dengan keberadaan investor asing dalam perusahaan domestik, pengawasan terhadap performa perusahaan akan lebih baik, dan dengan tenagatenaga ahli yang kontrak oleh para investor asing akan meningkatkan firm value sehingga dapat dilirik oleh para calon investor lainnya.

## **H3: kepemilikan modal asing memoderasi pengaruh Audit fee terhadap Tax Avoidance.**

H4: kepemilikan modal asing memoderasi pengaruh Audit Quality terhadap Tax Avoidance.

### **Publisitas CEO**

CEO (Chief Executive Officer) merupakan pimpinan tertinggi di dalam perusahaan yang diberikan wewenang oleh prinsipal untuk mengatur jalannya kegiatan operasional perusahaan. CEO dengan perhatian publik yang tinggi lebih peduli terhadap harapan investor, termasuk ketika perusahaan mengalami kesulitan. Penelitian yang dilakukan oleh Malmendier dan Tate (2009) menunjukkan bahwa harapan investor terhadap kinerja perusahaan di masa depan lebih tinggi pada CEO yang memiliki publisitas tinggi. Kegagalan memenuhi harapan investor dapat memengaruhi citra publik dan karir masa depan CEO itu sendiri, CEO dengan publisitas yang lebih tinggi menggunakan penghindaran pajak untuk meningkatkan penghasilan. Hasil penelitian Duan, Ding, Hou, dan Zhang (2017) menunjukkan bahwa CEO dengan publisitas tinggi lebih cenderung menggunakan penghindaran pajak untuk meningkatkan laba yang dilaporkan dan memenuhi harapan kinerja pasar. Faktor lainnya yang dapat mengevaluasi hubungan antara kepemilikan investor asing, kualitas informasi internal, publisitas CEO, dan penghindaran pajak adalah corporate governance. Tata kelola perusahaan yang baik akan meminimalisir terjadinya penghindaran pajak pada perusahaan. Penelitian Duan et al (2018) mengukur publisitas CEO melalui Google Trends, dengan cara menginput nama CEO dan kode perusahaannya, data yang disajikan

kemudian dirata-ratakan untuk periode satu tahun.

H5: Publisitas CEO memoderasi pengaruh Audit fee terhadap Tax Avoidance.

H6: Publisitas CEO memoderasi pengaruh Audit Quality terhadap Tax Avoidance.

### **METODE**

Kategori penelitian dalam penelitian ini adalah kuantitatif dengan pendekatan deskriptif. Penelitian kuantitatif merupakan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas dengan variabel terikat. Metode deskriptif ini merupakan metode yang bertujuan untuk mengetahui sifat serta hubungan yang lebih mendalam antara dua variabel dengan cara mengamati aspek-aspek tertentu secara lebih spesifik untuk memperoleh data yang sesuai dengan masalah yang ada dengan tujuan penelitian, dimana data tersebut diolah, dianalisis, dan diproses lebih lanjut dengan dasar teori-teori yang telah di pelajari sehingga data tersebut dapat ditarik sebuah kesimpulan

### **Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur sub sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode waktu 2020 – 2023. Alasan peneliti mengambil objek perusahaan manufaktur sub sektor industri barang konsumsi dikarenakan pada sektor barang konsumsi memproduksi produk kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat, dengan tingginya permintaan pada sektor barang konsumsi berdampak pada kemampuan menghasilkan laba yang optimal. Perolehan laba ini tentunya meningkatkan pembayaran

pajaknya. Oleh karena itu perusahaan manufaktur dapat dipandang sebagai salah satu penopang yang penting dalam perputaran roda perekonomian di Indonesia dan sumber pendapatan negara dari pajak.

Penelitian ini menggunakan dua variabel independen dan satu variabel dependen serta

variabel moderasi. Variabel dependen adalah Tax Avoidance dan variabel independen adalah audit fee dan ukuran KAP dengan variabel pemoderasinya adalah variabel kepemilikan institusional dan publisitas CEO. Berikut Pengukuran dari masing-masing variabel.

**Tabel 1.** Variabel Penelitian

Variabel	Sub Variabel	Indikator Pengukuran Variabel	Skala
Dependen	Tax Avoidance (Y)	$\frac{Tax\ Expense}{Pre\ Tax\ Income}$	Rasio
	Audit Fee (X1)	Biaya audit tahun berjalan	Nominal
Independen	Ukuran KAP (X2)	Bernilai 1 apabila perusahaan diaudit oleh KAP Big Four.  Bernilai 0 apabila perusahaan diaudit oleh KAP non Big Four	Dummy
	Kepemilikan Modal Asing (M1)	$\frac{Kepemilikan\ modal\ asing}{total\ saham\ beredar}$	Ratio
Moderasi	Publisitas CEO (M2)	Menggunakan SVI pada Google Trends (Duan et al, 2018)	Nominal

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2024

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Statistik deskriptif bertujuan untuk menggambarkan penyebaran data secara statistik yang dapat digunakan sebagai acuan dalam

menjelaskan hasil analisis dari pengujian hipotesis penelitian. Tabel 2 berikut menyajikan hasil statistik deskriptif.

**Tabel 2.** Statistik Deskriptif

Keterangan	Biaya auditor independen	Ukuran KAP	kepemilikan saham asing	publisitas CEO	Tax Avoidance
Mean	461.000.000,00	0,375	0,212835	80,027	0,022
Median	728.000.000,00	0,224	0,155746	80,000	0,218
Standard Deviation	1.152.879.004,93	0,486	0,164545	12,907	0,598
Minimum	250.000.000,00	0,00	0,729561	17,7600	0,080
Maximum	2.800.000.000,00	1,000	0,037500	99,000	0,863
Count	104	104	104	104	104

Sumber : Data Diolah Peneliti dengan SPSS, 2024

Hasil statistik deskriptif terdiri atas nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan deviasi standar. Salah satu indikator penyebaran data dapat dilihat pada nilai deviasi standar. Semakin rendah nilai deviasi standar mengindikasikan

bahwa data cenderung mendekati nilai rata-rata dari data tersebut. Data dalam penelitian ini biaya auditor independen memiliki standar deviasi tinggi yaitu senilai 1.152.879.004,93 sedangkan untuk ukuran KAP memiliki nilai

0,485 dan untuk kepemilikan saham asing sebesar 16,330 dan publisitas CEO sebesar 13. Untuk agresivitas pajak, standar deviasinya sebesar 0,598.

### Uji Normalitas

Menemukan apakah data tersebut secara teratur terdistribusikan dilakukan dengan dua

cara: secara grafis dan statistik. Analisis statistik Kolmogorov-Smirnov (KS) digunakan untuk menentukan apakah data dan residu normal. Dalam penelitian ini, ambang signifikansi 5% digunakan. Berikut ini adalah hasil uji normalitas pada penelitian ini

**Tabel 3.** Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		104
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,24067267
Most Extreme Differences	Absolute	,095
	Positive	,095
	Negative	-,090
Test Statistic		,095
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 <sup>c,d</sup>

Sumber : Data Diolah Peneliti dengan SPSS, 2024

### Analisis Regresi Linier Berganda

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh dari biaya audit dan ukuran KAP terhadap strategi agresivitas pajak. Berdasarkan hasil analisis regresi berganda yang ditampilkan pada tabel 4

menunjukkan hasil untuk regresi pertama, dimana biaya audit dan ukuran KAP berpengaruh terhadap strategi agresivitas pajak perusahaan. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel berikut ini:

**Tabel 4.** Hasil Pengujian Hipotesis (Regresi 1)

Variabel	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	1,421278	0.140580	1,01101400	0.0000
Audit Fee	-1,888244	0.246186	-7,66998300	0.0000
AP Size	-1,779556	0.609432	2,92002300	0.0045

Sumber : Data Diolah Peneliti dengan SPSS, 2024

Berdasarkan hasil uji t pada tabel 4 menunjukkan hasil pemilihan model regresi yaitu *Common effect* model dari data diatas tersebut memperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 1,421278 - 1,888244 X_1 - 1,779556 X_2 + e$$

Dari hasil regresi diatas dapat dijelaskan bahwa nilai konstanta dalam model regresi sebesar 1,421278. Yang artinya ketika variabel

bebas seperti biaya audit dan ukuran KAP memiliki nilai nol, maka ETR perusahaan akan bernilai 1,421278, yang artinya akan menurunkan strategi agresivitas perusahaan sebesar 1,421278.

#### 1. Variabel Audit Fee

Nilai koefisien dari variabel audit fee memiliki nilai negative 1,888244. Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel audit fee memiliki

nilai sebesar 0,0000 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel ini berada pada daerah H1 diterima karena nilai  $0,0000 < 0,05$ , dan dapat disimpulkan bahwa variabel Audit fee berpengaruh terhadap strategi agresivitas pajak perusahaan.

Hasil tersebut selaras dengan penelitian Marzuki & syukur (2021); Richardson et al. (2013); dan Suyadnya & Supadmi (2017) yang menemukan hasil bahwa Audit fee berpengaruh negatif terhadap Tax Avoidance. Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia menyebutkan kompleksitas perusahaan, tingkat keahlian, tanggung jawab, serta independensi yang ada pada pekerjaan tersebut merupakan elemen penyusun atas penetapan Audit fee oleh seorang akuntan publik. Auditor eksternal akan menentukan biaya audit mewakili tingkat upaya yang dilakukan oleh auditor dalam proses audit, sehingga dengan semakin tingginya biaya audit maka semakin baik kualitas audit yang akan dihasilkan (Marzuki & syukur, 2021). Hubungan Peningkatan Audit fee serta kualitas audit tersebut dikarenakan prosedur audit yang akan dilakukan KAP akan lebih rinci (Marzuki & syukur, 2021).

## 2. Variabel ukuran KAP

Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel ukuran KAP memiliki nilai sebesar 0,0045 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel

ini berada pada daerah H1 diterima karena nilai  $0,0045 < 0,05$ , dan dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran KAP berpengaruh terhadap strategi agresivitas pajak perusahaan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Kanagaretnam et al., (2016); Dewi & Jati (2014); Khairunisa et al., (2017); Saputro (2016); Maharani & Suardana (2014). Namun tidak sejalan dengan penelitian Arinda & Dwimulyani (2018); Ambarsari et al., (2018); serta Kusuma & Firmansyah (2018) yang menyebutkan ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap Tax Avoidance.

Hasil analisis menunjukkan bahwa ukuran KAP memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap tax avoidance. Perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar cenderung menunjukkan tingkat penghindaran pajak yang lebih rendah. Temuan ini mengindikasikan bahwa auditor dari KAP besar memiliki reputasi dan standar yang lebih tinggi, sehingga mereka lebih mampu mendeteksi dan mencegah praktik penghindaran pajak yang agresif.

Pengujian berikutnya dalam penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh dari biaya audit dan ukuran KAP terhadap strategi agresivitas pajak dimoderasi oleh corporate governance. Berdasarkan hasil analisis regresi berganda yang ditampilkan pada tabel 4.6 menunjukkan hasil dimana corporate governance memoderasi hubungan antara biaya audit dan ukuran KAP berpengaruh terhadap strategi agresivitas pajak perusahaan. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel berikut ini:



**Tabel 5.** Hasil Pengujian Hipotesis (Regresi 2)

Variabel	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0,601127	0,197810	3,048190	0,005
Audit Fee	-1,449556	1,414923	2,125786	0,003
AP Size	-0,099198	0,152654	2,655155	0,001
Audit Fee*M1	-0,373271	0,302222	2,234482	0,402
AP Size*M1	-0,204655	0,234543	2,871492	0,000
Audit Fee*M2	-0,028911	0,024167	2,179567	0,002
AP Size*M2	-0,043109	0,048711	2,176998	0,000

Sumber : Data Diolah Peneliti dengan SPSS, 2024

Berdasarkan hasil uji t pada tabel 5 menunjukkan hasil pemilihan model regresi yaitu Common effect model dari data diatas

tersebut memperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 0,601127 - 1,449556 X_1 - 0,099198 X_2 - 0,373271 X_1 * M_1 - 0,204655 X_1 * M_2 - 0,028911 X_1 * M_2 - 0,043109 X_2 * M_2 + e$$

Dari hasil regresi diatas dapat dijelaskan bahwa nilai konstanta dalam model regresi sebesar 0,601127. Yang artinya ketika variabel bebas seperti biaya audit dan ukuran KAP memiliki nilai nol, maka ETR perusahaan akan bernilai 0,601127, yang artinya terdapat agresivitas pajak.

### 1. Variabel Audit fee dimoderasi dengan kepemilikan modal asing

Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel audit fee\*M1 memiliki nilai sebesar 0,402 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel ini berada pada daerah H1 ditolak karena nilai 0,4020 > 0,05, dan dapat disimpulkan bahwa variabel kepemilikan modal asing tidak memoderasi hubungan antara Audit fee dengan tax avoidance perusahaan. Hal tersebut dikarenakan kepemilikan oleh pihak asing tidak menjadikan dasar adanya perubahan audit fee yang dibayarkan oleh perusahaan.

### 2. Variabel ukuran KAP dimoderasi dengan kepemilikan modal asing

Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel ukuran KAP\*M1 memiliki nilai sebesar 0,000 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel ini berada pada daerah H1 diterima karena nilai 0,000 < 0,05, dan dapat disimpulkan bahwa variabel kepemilikan modal asing memoderasi hubungan antara ukuran KAP dengan tax avoidance perusahaan. Hal ini menunjukkan keberadaan pihak asing di jajaran pemegang saham memberikan tekanan kepada manajemen untuk mengurangi penghindaran pajak.

### 3. Variabel Audit fee dimoderasi dengan publisitas CEO

Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel Audit fee\*M2 memiliki nilai sebesar 0,000 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel ini berada pada daerah H1 diterima karena nilai 0,000 < 0,05, dan dapat

disimpulkan bahwa variabel publisitas CEO memoderasi hubungan antara audit fee dengan tax avoidance perusahaan. Perusahaan yang membayar biaya audit yang lebih tinggi cenderung terlibat dalam praktik penghindaran pajak yang lebih sedikit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor dengan kualitas yang lebih tinggi dapat memberikan pengawasan yang lebih baik terhadap praktik akuntansi dan pajak perusahaan, mendorong kepatuhan terhadap regulasi pajak.

#### **4. Variabel ukuran KAP dimoderasi dengan publisitas CEO**

Dari hasil penelitian yang didapat bahwa tingkat probabilitas variabel ukuran KAP\*M2 memiliki nilai sebesar 0,000 dengan tingkat signifikan 5% (0,05), maka variabel ini berada pada daerah H1 diterima karena nilai  $0,000 < 0,05$ , dan dapat disimpulkan bahwa variabel publisitas CEO memoderasi hubungan antara ukuran KAP dengan tax avoidance perusahaan. Perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar cenderung terlibat dalam praktik penghindaran pajak yang lebih sedikit. Hal ini disebabkan oleh fakta bahwa KAP besar biasanya memiliki standar audit yang lebih tinggi, serta pengalaman yang lebih baik dalam mengelola isu-isu perpajakan. Dengan demikian, perusahaan-perusahaan tersebut lebih diawasi dan terdorong untuk mematuhi regulasi perpajakan yang ada. Selain itu, penelitian ini menemukan bahwa publisitas CEO berfungsi sebagai moderator yang signifikan dalam hubungan antara ukuran KAP dan tax avoidance. Pada

perusahaan yang dipimpin oleh CEO yang terkenal dan memiliki reputasi baik, pengaruh ukuran KAP terhadap penghindaran pajak menjadi semakin kuat. CEO yang dikenal luas cenderung lebih peduli terhadap citra perusahaan dan dampak sosial dari keputusan perpajakan, sehingga mereka lebih memilih untuk menghindari praktik penghindaran pajak yang berisiko.

### **SIMPULAN DAN SARAN**

#### **Kesimpulan**

Penelitian ini menunjukkan bahwa biaya audit (audit fee) memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap praktik penghindaran pajak (tax avoidance) di perusahaan Indonesia, di mana perusahaan yang membayar biaya audit lebih tinggi cenderung lebih mematuhi regulasi perpajakan. Selain itu, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) juga berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar lebih menjaga kepatuhan pajak berkat standar audit yang lebih ketat. Meskipun kepemilikan modal asing tidak memoderasi pengaruh biaya audit terhadap tax avoidance, faktor ini terbukti memoderasi hubungan antara ukuran KAP dan penghindaran pajak. Terakhir, publisitas CEO berperan sebagai faktor moderasi signifikan, di mana CEO dengan reputasi baik dapat mendorong perusahaan untuk lebih mematuhi regulasi perpajakan dan mengurangi kecenderungan penghindaran pajak.

#### **Saran**

Kami menyarankan kepada peneliti di masa depan untuk menggunakan variasi proksi dalam

mengukur praktik penghindaran pajak (tax avoidance) agar dapat memperoleh hasil yang lebih komprehensif dan valid. Selain itu, peneliti juga disarankan untuk melakukan analisis lebih mendalam mengenai pengaruh berbagai jenis kepemilikan dalam perusahaan, seperti kepemilikan pemerintah atau eksekutif, untuk memahami lebih baik bagaimana struktur kepemilikan dapat memengaruhi kebijakan perpajakan perusahaan.

### DAFTAR PUSTAKA

- Alsughayer, S. A. (2021). Impact of auditor competence, integrity, and ethics on audit quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, 10(04). DOI: 10.4236/ojacct.2021.104011
- Annisa, Ria Nelly Sari, Vince Ratnawati. (2020). "Pengaruh kepemilikan saham asing, kualitas informasi internal dan publisitas chief executive officer terhadap penghindaran pajak" *Jurnal Akuntansi*, Vol. 8, No. 2 April 2020 : 147 – 158. Universitas Riau
- Bani Akbar Khatami, Indah Masri, & Bambang Suprayitno. (2021). PENGARUH NET PROFIT MARGIN, CURRENT RATIO, DAN CAPITAL INTENSITY RATIO TERHADAP TAX AVOIDANCE (Studi Empiris Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar di BEI Tahun 2017-2019). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Pancasila (JIAP)*, 1(1), 63-76. <https://doi.org/10.35814/jiap.v1i1.2027>
- Charisma R, Dwimulyani S. (2019). "Pengaruh Struktur Kepemilikan Terhadap Tindakan Penghindaran Pajak Dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Moderating". *Prosiding Seminar Nasional Pakar ke 2 2 1-10*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). Laporan tahunan 2020. <https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2021/10/Laporan%20Tahunan%20DJP%202020-2020-Bahasa.pdf>
- Dong, T., Tylaite, M., & Wilson, R. (2022). Voluntary vs. mandatory: The role of auditing in constraining corporate tax avoidance in small private firms. *Accounting and Business Research*. <https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2063105>
- Duana, Tinghua, Rong Dingd, Wenxuan Houa, John Ziyang Zhange. (2018). "The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance".
- Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from non-big four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100485>
- Hu, N. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 08(03), 461–472. <https://doi.org/10.4236/ajibm.2018.83030>
- Herianti, E., & Elinda Ritnawati. (2021). Pengaruh Strategi Bisnis dan Corporate Social Responsibility terhadap Tax Avoidance dengan Kinerja Laba Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Perusahaan Jasa Properti, Real Estate dan Konstruksi Bangunan yang Terdaftar di BEI Periode 2015-2019). *JRB-Jurnal Riset Bisnis*, 4(2), 173-184. <https://doi.org/10.35814/jrb.v4i2.2076>
- Imada Darel Natanael, D., Yetty Murni, & Widyaningsih Azizah. (2021). PENGARUH CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY, KOMITE AUDIT, LEVERAGE, DAN RETURN OF ASSET TERHADAP TAX AVOIDANCE. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Pancasila (JIAP)*, 1(2), 77-93. <https://doi.org/10.35814/jiap.v1i2.2140>
- Jihene, F., & Moez, D. (2019). The moderating effect of audit quality on ceo compensation and tax avoidance: Evidence from tunisian context. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(1), 131–139. <https://www.econjournals.com/index.php/ije/issue/view/7355>
- Langli, J. C., & Willekens, M. (2017). Tax avoidance, horizontal agency conflicts and high-quality auditing in private firms, in 2017. *Scandinavian Accounting Research Conference*
- Madah Marzuki, M., & Syukur, M. S. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179>
- Muhammad Akbar, Teddy Chandra, Rini Yayuk Priyati. (2022). "Pengaruh Kepemilikan Saham Asing, Kualitas Informasi Internal,

- Publisitas CEO, ROA, Leverage dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak” *Jurnal Manajemen dan Keuangan*, Vol.10, No.2, November 2021.
- Nugraha, R. A. Z., Nurrahman, A., Saputri, A., & Achmadi, C. R. (2024). THE EFFECT OF UNDERSTANDING TAX REGULATIONS, THE USE OF TECHNOLOGY, TAX PENALTIES, AND EDUCATIONAL BACKGROUND ON THE COMPLIANCE OF UMKM TAXPAYERS IN YOGYAKARTA. *RELEVAN : Jurnal Riset Akuntansi*, 4(2), 118-128.  
<https://doi.org/10.35814/relevan.v4i2.6667>
- Rianto, & Muhamad Alfian. (2022). PENGARUH LEVERAGE DAN CAPITAL INTENSITY RATIO TERHADAP EFFECTIVE TAX RATE DENGAN PROFITABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Empiris Pada Perusahaan Sektor Pertambangan Yang Terdaftar Di BEI Periode 2016-2020). *RELEVAN : Jurnal Riset Akuntansi*, 2(2), 100-115.  
<https://doi.org/10.35814/relevan.v2i2.3462>