

## Analisis Determinan *Tax Avoidance*: Peran Pengungkapan CSR, Kualitas Audit, dan Ukuran Perusahaan

Naila Azfa Hafizhah<sup>1)</sup>, Rinni Indriyani<sup>2)</sup>, Fitriya Sari<sup>3)</sup>

<sup>1,2,3</sup>Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Cirebon  
[nailaazfa02@gmail.com](mailto:nailaazfa02@gmail.com)<sup>1</sup> [rinni.indriyani@umc.ac.id](mailto:rinni.indriyani@umc.ac.id)<sup>2</sup> [fitriya@umc.ac.id](mailto:fitriya@umc.ac.id)<sup>3</sup>

### Abstract

*This study is designed to analyze the extent to which Corporate Social Responsibility (CSR) disclosure, audit quality, and firm size influence tax avoidance practices. The research object comprises 46 coal mining companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) during the 2021–2024 period. From this population, 16 companies were chosen as the sample through purposive sampling. This research utilizes secondary data sourced from annual and sustainability reports, which were retrieved from the official website of the Indonesia Stock Exchange (IDX) along with the official sites of the companies concerned. Panel data regression analysis was performed utilizing EViews 12 software. The findings from the data analysis indicate that CSR disclosure and audit quality do not have an influence on tax avoidance. Meanwhile, firm size has a positive effect on tax avoidance.*

**Keywords:** *Tax Avoidance, Corporate Social Responsibility Disclosure, Audit, Quality, Firm Size*

### Abstrak

Penelitian ini dirancang untuk meninjau sejauh mana pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR), kualitas audit, dan ukuran perusahaan memengaruhi praktik *tax avoidance*. Objek penelitian mencakup 46 perusahaan pertambangan batu bara yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2021-2024. Dari populasi tersebut, sebanyak 16 perusahaan ditetapkan sebagai sampel dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Bentuk data yang digunakan merupakan data sekunder, yang berasal dari laporan tahunan dan laporan keberlanjutan yang didapat melalui laman resmi BEI serta *website* perusahaan terkait. Proses analisis dilakukan melalui regresi panel dengan menggunakan EViews 12. Berdasarkan hasil pengolahan data, ditemukan bahwa pengungkapan CSR dan kualitas audit tidak mempengaruhi praktik *tax avoidance*. Sementara itu, ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

**Kata Kunci:** *Tax Avoidance, Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit, Ukuran Perusahaan*

### PENDAHULUAN

Pembangunan nasional adalah usaha berkelanjutan yang dijalankan pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat secara material dan spiritual (Yusnita & Nursehah, 2019). Dalam proses ini, penggalan sumber pendapatan negara menjadi faktor krusial sebagai strategi utama dalam pembiayaan pembangunan.

Pajak, Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan hibah merupakan tiga sumber utama penerimaan negara sebagaimana diklasifikasikan dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Dari ketiga sumber tersebut, pajak memberikan kontribusi tertinggi, yakni lebih dari 81,81% dari total pendapatan negara pada tahun 2022 (Kalbuana et al., 2023). Peran

strategis pajak sebagai sumber pembiayaan pembangunan dapat dilihat melalui data Badan Pusat Statistik yang mencatat adanya kenaikan penerimaan pajak secara konsisten selama periode 2020 hingga 2024 (BPS, 2025).

Meskipun penerimaan pajak nasional mengalami tren peningkatan, tingkat *tax ratio* Indonesia di tahun 2023 hanya mencapai 10,31% dari Produk Domestik Bruto (PDB), lebih rendah jika dari negara-negara ASEAN lainnya, seperti Thailand (17,18%), Vietnam (16,21%), dan Singapura (12,96%) (Budiyanti, 2024). Rendahnya rasio pajak suatu negara dapat diartikan bahwa optimalisasi terhadap potensi penerimaan pajak masih belum tercapai. *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) mengatakan bahwa praktik penghindaran pajak yang masih banyak terjadi menjadi salah satu penyebab rendahnya rasio pajak Indonesia (Susanto & Veronica, 2022).

Kerugian tahunan Indonesia diperkirakan mencapai sekitar US\$ 4,86 miliar, dengan 98,4% dari total kerugian tersebut disebabkan oleh penyalahgunaan pajak oleh korporasi (Tax Justice Network, 2020). Perbedaan tujuan antara pemerintah dan wajib pajak dapat memicu dilakukannya perencanaan pajak agresif oleh wajib pajak. Sebagai wajib pajak, perusahaan berupaya memaksimalkan laba. Namun, peningkatan laba akan menyebabkan tingginya kewajiban pajak perusahaan, sehingga mendorong penerapan berbagai strategi untuk menekannya. Upaya pengurangan kewajiban pajak yang dilakukan dengan cara yang sah dapat dikategorikan sebagai *tax avoidance*. *Tax avoidance* dinilai sah karena pada dasarnya menggunakan celah atau kelemahan yang terdapat dalam

ketentuan dan regulasi perpajakan yang berlaku (Rohyati & Surtio, 2021).

Perusahaan pertambangan sering menghadapi tantangan seperti fluktuasi harga komoditas dan ketentuan perpajakan yang ketat, yang dapat memengaruhi kestabilan keuntungan. Kondisi ini mendorong perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajaknya. Menurut laporan PricewaterhouseCoopers (PwC) Indonesia, dari 40 perusahaan pertambangan besar di Indonesia, hanya sekitar 30% yang sudah menerapkan transparansi dalam pelaporan pajak (Ivanda et al., 2024). Sementara itu, 70% sisanya belum mengadopsi transparansi pajak, dengan alasan kekhawatiran terhadap risiko reputasi, kompleksitas pengungkapan data, serta biaya implementasi. Kondisi ini menunjukkan bahwa mayoritas perusahaan pertambangan belum sepenuhnya patuh terhadap regulasi perpajakan yang berlaku.

Berbagai indikator menunjukkan bahwa Indonesia memiliki posisi yang signifikan dalam industri pertambangan batu bara global. Namun demikian, meskipun sektor ini memiliki peran ekonomi yang penting, kontribusi pajaknya justru tergolong rendah. Berdasarkan data Kementerian Keuangan, sektor ini mencatat kontraksi pertumbuhan kumulatif paling signifikan pada November 2024, yakni sebesar -37,27% secara neto (Kemenkeu, 2024). Di sisi lain, Indonesia dikenal sebagai negara produsen sekaligus pengeksport batu bara terbesar kedua secara global (Setiawati & Ammar, 2022).

Menurut Khairunisa et al. (2017), keputusan manajemen dalam melakukan *tax avoidance* dipengaruhi oleh faktor pengungkapan CSR, kualitas audit, dan ukuran perusahaan. Dalam konteks hubungan keagenan, manajer menghadapi *trade-off* antara kepentingan sosial dan

kepentingan pemegang saham. *Tax avoidance* dipandang sebagai strategi untuk meningkatkan laba, namun di sisi lain dapat menimbulkan risiko reputasi. Untuk mengurangi risiko tersebut, manajer cenderung meningkatkan pengungkapan CSR sebagai sarana menutupi praktik *tax avoidance* sekaligus memperoleh manfaat reputasi (Lin et al., 2017). Beberapa penelitian sebelumnya, seperti Jiang et al. (2022), Maraya & Yendrawati (2016), dan Widiyanti & Prasetyo (2023) mengemukakan bahwa pengungkapan CSR berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan Azahra & Handayani (2022) menemukan pengaruh negatif. Sementara itu, (Tandayu et al., 2023) menjelaskan tidak ada keterkaitan antara pengungkapan CSR dan *tax avoidance*.

Kualitas audit yang tinggi memperkuat mekanisme pengawasan terhadap pelaporan keuangan, sehingga menghambat praktik *tax avoidance*. Pemegang saham umumnya tidak menghendaki perusahaan mengambil posisi perpajakan yang agresif dan akan berupaya mencegahnya apabila terdeteksi sejak dini. Dengan demikian, potensi perusahaan dalam melakukan praktik *tax avoidance* dapat diminimalkan melalui pelaksanaan audit yang berkualitas (Eksandy, 2017). Penelitian oleh Chasbiandani et al. (2020), Gunawan et al. (2021), dan Khairunisa et al. (2017) mengungkapkan bahwa kualitas audit mempunyai pengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Namun, temuan berbeda ditemukan oleh Pandapotan et al. (2023) yang menunjukkan *tax avoidance* tidak terbukti dipengaruhi kualitas audit.

Ketersediaan sumber daya yang lebih memadai pada perusahaan berskala besar memungkinkan dimanfaatkannya berbagai strategi oleh manajer untuk menekan beban

pajak sebagai upaya meningkatkan kinerja perusahaan (Mu'minah et al., 2023). Perencanaan pajak yang efektif juga lebih mudah dirancang oleh perusahaan besar karena adanya pengaruh politik dan fleksibilitas yang lebih besar (Paramita et al., 2023). Beberapa studi terdahulu oleh Haryanti (2021), Haryanto & Ramadhani (2023), dan Sodikin et al. (2024) mengungkapkan adanya keterkaitan positif antara ukuran perusahaan dan *tax avoidance*. Namun, temuan ini berbeda dengan yang disampaikan oleh Kalbuana et al. (2023), yang mengemukakan adanya hubungan negatif, serta Mu'minah et al. (2023) menyatakan ukuran perusahaan tidak memengaruhi kecenderungan melakukan *tax avoidance*.

Mengacu pada penjelasan di atas, hasil studi terdahulu menunjukkan adanya perbedaan temuan terkait pengaruh pengungkapan CSR, kualitas audit, dan ukuran perusahaan terhadap *tax avoidance*. Oleh karena itu, pengujian ulang terhadap ketiga faktor tersebut dilakukan dalam penelitian ini pada lingkup industri pertambangan batu bara yang tercatat di BEI. Kebaruan dalam studi ini terletak pada periode observasi tahun 2021 hingga 2024 yang mencerminkan kondisi terkini dalam praktik perpajakan serta pelaporan perusahaan. Selain itu, pengukuran pengungkapan CSR menggunakan *GRI Standard 2021*, berbeda dengan penelitian sebelumnya yang masih menggunakan *GRI G4*. Penelitian ini diharapkan dapat memperluas kajian empiris mengenai determinan penghindaran pajak di sektor pertambangan batu bara Indonesia, serta menjadi bahan pertimbangan dalam penyusunan kebijakan perpajakan.

## METODE PENELITIAN

### Ruang Lingkup Penelitian

Metode berbasis kuantitatif diterapkan dalam studi ini dan berfokus pada variabel independent berupa pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR), kualitas audit, dan ukuran perusahaan, dan variabel dependen berupa *tax avoidance*. Objek studi ini mencakup industri pertambangan batu bara yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2021-2024. Studi ini memiliki populasi sebanyak 46 perusahaan, di mana 16 perusahaan ditetapkan sebagai sampel dengan menerapkan teknik *purposive sampling*. Adapun syarat yang digunakan meliputi:

1. Perusahaan pertambangan batu bara yang tercatat di BEI tahun 2021-2024.
2. Perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan *audited* atau laporan tahunan dengan menutup periode pelaporannya pada 31 Desember secara konsisten.
3. Perusahaan yang mengungkapkan data terkait variabel penelitian secara lengkap.
4. Perusahaan yang memperoleh keuntungan.
5. Perusahaan dengan pelaporan keuangan menggunakan mata uang USD.

### Teknik Pengumpulan Data

Sumber data sekunder pada studi ini berasal dari laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keberlanjutan (*sustainability report*) perusahaan pertambangan batu bara yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI). Sumber data tersebut diakses melalui situs resmi perusahaan terkait maupun laman resmi BEI.

### Definisi Operasional Variabel

Indikator *Cash Effective Tax Rate* (CETR) diterapkan untuk mengestimasi tingkat *tax avoidance*, dengan rumus pembagian antara pajak yang dibayar secara kas dan laba sebelum pajak. Penggunaan CETR sebagai proksi karena mencerminkan

jumlah pajak tunai yang benar-benar dibayarkan oleh perusahaan. Persentase CETR yang rendah mencerminkan tingkat indikasi penghindaran pajak yang lebih tinggi. Perhitungan CETR dilakukan dengan menggunakan rumus berikut (Widianti & Prasetyo, 2023):

$$CETR = \frac{\text{Pembayaran pajak}}{\text{Laba sebelum pajak}}$$

Pengukuran pengungkapan CSR dilakukan melalui *Corporate Social Responsibility Disclosure Index* (CSRDI) berdasarkan *GRI Standard 2021* yang mencakup 126 indikator. Perhitungan CSRDI dilakukan dengan pendekatan dikotomis, di mana setiap indikator diberi skor 1 jika perusahaan menyampaikannya, dan nol apabila tidak ada pengungkapan. Seluruh skor kemudian dijumlahkan untuk memperoleh nilai kumulatif pengungkapan CSR dari masing-masing perusahaan (Azahra & Handayani, 2022).

$$CSDI = \frac{\sum Xy_i}{ni}$$

Kualitas audit diidentifikasi menggunakan indikator dummy, dengan nilai 1 diberikan jika audit laporan keuangan dilaksanakan oleh auditor dari KAP *Big Four*, dan nilai 0 diberikan apabila audit dilaksanakan oleh auditor dari KAP non-*Big Four* (Zoebar & Miftah, 2020). Tingginya tingkat kepercayaan publik dan otoritas perpajakan terhadap kualitas audit dari KAP besar menjadi dasar pemilihan KAP *Big Four* sebagai representasi kualitas audit.

Logaritma natural dari total aset dipakai sebagai alat untuk mengukur ukuran perusahaan. Penggunaan ini membantu mengatasi perbedaan skala antar perusahaan yang signifikan, sehingga dapat mengurangi potensi nilai ekstrim dan meningkatkan normalitas data. Berikut ini

merupakan rumus yang digunakan (Kalbuana et al., 2023):

$$UP = Ln (\text{Total Aset})$$

### Teknik Analisis

Uji statistik deskriptif diterapkan pada tahap awal untuk mengidentifikasi karakteristik distribusi data tiap variabel, meliputi nilai minimal, maksimal, rata-rata (mean), serta penyebarannya melalui standar deviasi. Studi ini menerapkan pendekatan regresi panel dalam proses analisis data, dengan penentuan model melalui tiga pendekatan, yakni *Common Effect Model* (CEM), *Fixed Effect Model* (FEM), dan *Random Effect Model* (REM). Untuk menetapkan model estimasi yang paling tepat dilakukan beberapa pengujian, yaitu *Chow test*, *Hausman test*, dan *Lagrange Multiplier test*.

Sebelum tahap pengujian hipotesis, model dianalisis terlebih dahulu untuk memastikan pemenuhan asumsi klasik, yang mencakup uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas. Proses pengujian hipotesis dilaksanakan melalui uji statistik parsial dan koefisien determinasi. Persamaan regresi yang diterapkan pada studi ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 CSR + \beta_2 KA + \beta_3 UP + \varepsilon$$

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Tabel 1. Hasil Statistik Deskriptif**

	TA	CSR	KA	UP
Max	4.565000	0.929000	1.000000	23.10100
Min	0.005000	0.460000	0.000000	18.42000
Mean	0.437047	0.683969	0.625000	20.80448
Std. Dev	0.701840	0.135297	0.487950	1.255296
N	64	64	64	64

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Tabel 1 menyajikan hasil rata-rata dari pengukuran variabel *tax avoidance* sebesar 0,437047 dengan standar deviasi 0,701840.

Hasil rata-rata dari pengukuran variabel pengungkapan CSR tercatat sebesar 0,683969 dengan standar deviasi 0,135297. Sementara itu, variabel kualitas audit memiliki nilai rata-rata 0,625000 dan standar deviasi 0,487950. Untuk variabel ukuran perusahaan, nilai rata-rata sebesar 20,80448 dengan standar deviasi 1,255296.

**Tabel 2. Hasil Uji Chow**

<i>Chow Test</i>	Prob.	Kesimpulan
<i>Cross-section Chi-Square</i>	0.0429	FEM

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Pemilihan model yang terbaik antara CEM atau FEM, dilakukan melalui uji *Chow*. Berdasarkan pada hasil yang ditunjukkan Tabel 2, nilai probabilitas *cross-section chi-square* sebesar 0,0429 atau  $< 0,05$ , sehingga model FEM dinyatakan sebagai model yang paling tepat untuk digunakan.

**Tabel 3. Hasil Uji Hausman**

<i>Hausman Test</i>	Prob.	Kesimpulan
<i>Cross-section random</i>	0.7715	REM

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Pemilihan model paling relevan antara FEM dan REM ditentukan melalui uji Hausman. Berdasarkan hasil Tabel 3, nilai probabilitas *cross-section random* sebesar 0,7715 atau  $> 0,05$  menunjukkan bahwa REM dinyatakan sebagai model terbaik untuk diterapkan.

**Tabel 4. Hasil Uji Lagrange Multiplier**

<i>Lagrange Multiplier Test</i>	Prob.	Kesimpulan
<i>Breusch-Pagan</i>	0.3942	CEM

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Pemilihan model terbaik antara REM atau CEM ditentukan melalui uji Lagrange Multiplier. Mengacu pada hasil Tabel 4, nilai probabilitas *breusch-pagan* sebesar

0,3942 atau  $> 0,05$ , sehingga disimpulkan bahwa model yang paling relevan untuk diterapkan pada studi ini adalah CEM.

Dengan terpilihnya *Common Effect Model* (CEM), tidak semua uji asumsi klasik wajib diterapkan. Karena CEM adalah model regresi linier yang mengaplikasikan metode *Ordinary Least Squares* (OLS) dalam proses estimasinya, untuk itu uji asumsi klasik yang dibutuhkan hanya uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas (Basuki, 2021; Napitupulu et al., 2021). Berdasarkan temuan data uji multikolinearitas, dapat disimpulkan bahwa korelasi antara variabel-variabel independen mempunyai nilai koefisien di bawah  $< 0,8$ . Dari hasil tersebut, didapat kesimpulan bahwa model bebas dari indikasi multikolinearitas. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa grafik residual tidak melampaui batas atas 500 maupun batas bawah -500, sehingga didapat kesimpulan bahwa tidak terdeteksi adanya heteroskedastisitas dalam model regresi yang diterapkan.

**Tabel 5. Hasil Uji Statistik Parsial**

Variabel	Koefisien	Nilai prob.	Kesimpulan
(Constant)	-3.352439	0.0172	
CSR	1.230353	0.0621	H1 ditolak
KA	-0.339288	0.0525	H2 ditolak
UP	0.151891	0.0355	H3 diterima

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Mengacu pada data yang tercantum pada Tabel 5, variabel pengungkapan CSR menampilkan koefisien sebesar 1,230353 dengan nilai probabilitas 0,0621 atau  $> 0,05$ . Hasil ini mengindikasikan bahwa pengungkapan CSR tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap praktik *tax avoidance*. Oleh karena itu, hipotesis pertama (H1) ditolak. Sedangkan, variabel kualitas audit, nilai koefisien yang diperoleh adalah -0,339288 dengan nilai probabilitas 0,0525, atau  $> 0,05$ , maka

didapat kesimpulan bahwa kualitas audit tidak memiliki pengaruh terhadap *tax avoidance* dan hipotesis kedua (H2) tidak diterima. Sementara itu, variabel ukuran perusahaan memperoleh nilai koefisien sebesar 0,151891 dengan probabilitas 0,0355 atau  $< 0,05$ . Karena koefisien tersebut bernilai positif, maka diperoleh kesimpulan ukuran perusahaan mempunyai pengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Dengan kata lain, hipotesis ketiga (H3) dinyatakan diterima.

**Tabel 6. Hasil Uji R<sup>2</sup>**

Model	Adjusted R-Squared
Koefisien determinasi	0.148383

Sumber: Output EViews 12, data sekunder diolah (2025)

Hasil pengujian nilai koefisien determinasi pada Tabel 6 menampilkan *Adjusted R-square* dengan nilai 0,148383. Hasil tersebut menunjukkan variabel pengungkapan CSR, kualitas audit, dan ukuran perusahaan mampu menguraikan 14,84% variasi dalam variabel *tax avoidance*, sedangkan 85,16% lainnya berasal dari variabel di luar cakupan studi ini.

### **Pengaruh Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR) Terhadap *Tax Avoidance***

Studi ini menemukan bahwa pengungkapan CSR tidak memiliki pengaruh terhadap *tax avoidance*. Artinya, luasnya informasi aktivitas CSR yang disampaikan dalam laporan tahunan maupun laporan keberlanjutan tidak mempengaruhi strategi *tax avoidance*. Hasil tersebut tidak mendukung teori agensi yang menyatakan manajer menggunakan pengungkapan CSR untuk menyeimbangkan kepentingan pemegang saham dan sosial, serta sebagai strategi menyamarkan praktik *tax avoidance* guna meningkatkan laba (Lin et al., 2017). Namun, dalam konteks industri

pertambangan batu bara di Indonesia, pengungkapan CSR cenderung lebih bersifat sebagai pemenuhan kewajiban regulasi. Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas Pasal 66 ayat (2) huruf c, yang mewajibkan perusahaan di sektor sumber daya alam atau yang terkait dengannya untuk menyampaikan laporan pelaksanaan aktivitas CSR (Windari & Dewi, 2024). Oleh karena itu, pengungkapan CSR umumnya dilakukan sebagai bentuk kepatuhan terhadap peraturan, bukan sebagai bagian dari strategi pengelolaan pajak.

Hasil ini konsisten dengan penelitian Dewi & Putri (2021), Fahira & Ekowati (2022), dan Tandayu et al. (2023), yang menyebutkan bahwa pengungkapan CSR umumnya hanya bertujuan untuk memenuhi kewajiban pelaporan, dan tidak selalu mencerminkan pelaksanaan kegiatan CSR yang sesungguhnya. Ketika informasi yang disampaikan tidak mencerminkan kondisi aktual perusahaan, pengungkapan CSR menjadi kurang relevan dalam memengaruhi kebijakan perpajakan yang diambil. Selain itu, tujuan utama pengungkapan CSR adalah untuk memperoleh legitimasi dari publik dan menunjukkan komitmen perusahaan terhadap tanggung jawab sosial kepada seluruh pihak yang berkepentingan, termasuk investor yang mempertimbangkan faktor sosial dan lingkungan sebelum berinvestasi (Amalia & Suprapti, 2020).

### **Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Tax Avoidance**

Analisis dalam studi ini menunjukkan bahwa kualitas audit tidak memiliki pengaruh terhadap praktik *tax avoidance*. Hal ini berarti, variasi dalam kualitas audit tidak berdampak pada praktik

penghindaran pajak perusahaan. Hasil tersebut tidak mendukung teori agensi yang memandang audit sebagai mekanisme pengawasan untuk mengurangi asimetri informasi. Kualitas audit yang baik dinilai mampu menekan praktik *tax avoidance* karena pemegang saham cenderung menolak strategi perpajakan yang agresif dan berusaha mencegahnya apabila terdeteksi sejak awal (Eksandy, 2017). Namun, dalam praktiknya, auditor tidak secara langsung memengaruhi kebijakan dan pelaksanaan manajemen pajak perusahaan. Hal ini karena setiap KAP wajib mematuhi standar audit yang diatur oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Ikatan Akuntan Publik Indonesia (DSAP IAPI) serta kode etik profesi yang berlaku, sehingga auditor dari KAP manapun akan melaksanakan prosedur audit yang relatif seragam (Handoyo et al., 2022). Dengan demikian, proses audit dilakukan sesuai aturan yang berlaku tanpa keterlibatan dalam pengambilan keputusan manajemen terkait praktik penghindaran pajak.

Hasil studi ini konsisten dengan temuan Nihayah & Oktaviani (2022), Pandapotan et al. (2023), dan Wahyuni & Wahyudi (2021) yang mengemukakan bahwa auditor dari KAP *Big Four* ataupun non-*Big Four* memiliki pedoman dan kompetensi yang setara, serta melaksanakan audit secara profesional dan independen. Dengan demikian, keberadaan auditor dari KAP *Big Four* tidak secara langsung memengaruhi keputusan manajemen dalam melakukan penghindaran pajak, karena auditor tetap bertugas memberikan opini secara objektif berdasarkan kondisi aktual perusahaan.

### **Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance**

Studi ini menemukan ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap *tax*

*avoidance*. Artinya, perusahaan skala besar cenderung memiliki tingkat *tax avoidance* yang lebih tinggi. Ukuran perusahaan berkaitan erat dengan jumlah kepemilikan aset dan perolehan laba. Aset dan keuntungan yang besar akan menaikkan kewajiban pajak yang harus dipenuhi, sehingga membuat perusahaan untuk mencari strategi dalam menekan beban pajak (Richie & Triyani, 2023). Perusahaan dengan skala besar umumnya mempunyai kapabilitas sumber daya manusia yang mencukupi untuk menyusun perencanaan pajak secara strategis guna mengoptimalkan penghematan pajak (Mayndarto, 2022; Srimindarti et al., 2022). Hasil ini selaras dengan teori agensi, di mana manajemen memegang peran sebagai agen yang mewakili pemilik perusahaan, yaitu pemegang saham. Semakin besar ukuran perusahaan, aset dan perputaran dana yang dikelola juga meningkat, sehingga mendorong praktik *tax avoidance* guna memaksimalkan keuntungan pemegang saham (Sari & Ramli, 2023).

Hasil studi ini konsisten dengan temuan Haryanti (2021), Haryanto & Ramadhani (2023), dan Sodikin et al. (2024) yang menyatakan perusahaan besar umumnya memiliki kompleksitas transaksi dan total aset yang tinggi, sehingga membuka peluang lebih besar dalam menerapkan strategi *tax avoidance*. Perusahaan berskala besar memanfaatkan penyusutan sebagai alat untuk menurunkan besarnya laba yang dikenakan pajak, sehingga dapat dijadikan strategi untuk mengurangi kewajiban pajak perusahaan.

## KESIMPULAN

Berdasarkan temuan dari penelitian mengenai pengaruh pengungkapan CSR, kualitas audit, dan ukuran perusahaan terhadap *tax avoidance* pada entitas pertambangan batu bara yang tercatat di

BEI periode 2021-2024, didapat kesimpulan bahwa pengungkapan CSR tidak menunjukkan kontribusi terhadap dilakukannya praktik *tax avoidance*. Hal ini mengindikasikan bahwa luasnya laporan mengenai aktivitas CSR tidak mencerminkan ada atau tidaknya praktik penghindaran pajak oleh perusahaan. Kualitas audit juga tidak menunjukkan kontribusi terhadap dilakukannya praktik *tax avoidance*. Hal ini berarti, keterlibatan auditor dari KAP Big Four ataupun non-Big Four tidak berperan dalam membatasi praktik penghindaran pajak. Ukuran perusahaan menunjukkan hubungan positif terhadap *tax avoidance*. Hal ini berarti, perusahaan dengan skala besar memiliki kecenderungan lebih besar untuk menghindari pajak.

## SARAN

Studi ini menunjukkan bahwa kontribusi variabel independen terhadap variasi praktik *tax avoidance* masih relatif terbatas. Dengan demikian, riset mendatang disarankan untuk memasukkan variabel independen lain seperti kepemilikan institusional dan koneksi politik. Penggunaan variabel tersebut diharapkan dapat menjelaskan praktik *tax avoidance* dengan lebih baik, sehingga memudahkan dalam mengidentifikasi strategi yang digunakan perusahaan untuk menghindari pajak. Penelitian mendatang juga dianjurkan untuk menerapkan pendekatan pengukuran yang berbeda serta memperluas populasi penelitian, yakni mencakup industri pertambangan secara keseluruhan, agar hasil yang diperoleh lebih representatif.

Pemerintah melalui otoritas pajak perlu meningkatkan pengawasan terhadap perusahaan besar, khususnya di sektor pertambangan batu bara, yang memiliki kapasitas tinggi dalam merancang strategi

perencanaan pajak agresif. Perusahaan juga sebaiknya tidak hanya berfokus pada efisiensi pajak, tetapi menunjukkan tanggung jawab sosialnya melalui transparansi dan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Amalia, F. A., & Suprpti, E. (2020). Does the High or Low of Corporate Social Responsibility Disclosure Affect Tax Avoidance? *Journal of Accounting and Investment*, 21(2).  
<https://doi.org/10.18196/jai.2102149>
- Azahra, R. M. W., & Handayani, S. (2022). The Effect of CSR Disclosure on Tax Avoidance Through Earnings Management: Indonesian Evidence. *Journal of Contemporary Accounting*, 4(3), 179–192.  
<https://doi.org/10.20885/jca.vol4.iss3.art5>
- Badan Pusat Statistik. (2025). *Realisasi Pendapatan Negara*. BPS.  
<https://www.bps.go.id/id/statistics-table/2/MTA3MCMY/realisasi-pendapatan-negara.html>
- Basuki, A. T. (2021). *Analisis Data Panel Dalam Penelitian Ekonomi dan Bisnis* (1st ed.).
- Budiyanti, E. (2024). Penurunan Target Rasio Perpajakan Dalam RAPBN 2025. In *Isu Sepekan*.
- Chasbiandani, T., Astuti, T., & Ambarwati, S. (2020). Pengaruh Corporation Risk dan Good Corporate Governance terhadap Tax Avoidance dengan Kepemilikan Institusional sebagai Variable Pemoderasi. *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 17(2), 115–129.  
<https://doi.org/10.30595/kompartemen.v17i2.4451>
- Dewi, N. P. S. S., & Putri, I. G. A. M. A. D. (2021). Corporate Social Responsibility dan Free Cash Flow pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi*, 31(5), 1069.  
<https://doi.org/10.24843/eja.2021.v31.i05.p01>
- Eksandy, A. (2017). Pengaruh Komisaris Independen, Komite Audit, dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) (Studi Empiris Pada Sektor Industri Barang Konsumsi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2014). *COMPETITIVE Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 1.  
<https://doi.org/10.31000/competitive.v1i1.96>
- Fahira, F. P., & Ekowati, L. (2022). Pengaruh Pengungkapan Corporate Governance dan Corporate Social Responsibility Terhadap Penghindaran Pajak. *Prosiding SNAM PNJ*.
- Gunawan, Y., Christy, Y., Tin, S., & Jonathan, L. (2021). The Influence of Independent Board of Commissioners, Audit Committee, and Audit Quality On Tax Avoidance. *BALANCE: Economic, Business, Management and Accounting Journal*, 18(1), 42.  
<https://doi.org/10.30651/blc.v18i1.6495>
- Handoyo, S., Wicaksono, A. P., & Darmesti, A. (2022). Does Corporate Governance Support Tax Avoidance Practice in Indonesia? *International Journal of Innovative Research and Scientific Studies*, 5(3), 184–201.  
<https://doi.org/10.53894/ijirss.v5i3.505>
- Haryanti, A. D. (2021). Pengaruh Karakter Eksekutif, Pertumbuhan Penjualan, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Ekonomi, Keuangan, Investasi Dan Syariah (EKUITAS)*, 3(2), 163–168.

- <https://doi.org/10.47065/ekuitas.v3i2.1106>
- Haryanto, L., & Ramadhani, I. (2023). Analysis of The Influence of Company Social Responsibility (CSR), Leverage, and Company Measure on Tax Avoidance (Study on Manufacturing Companies Listed on The Bursa Efek Indonesia (BEI) in 2017-2020). *Majalah Ilmiah Bijak*, 20(1), 108–118. <https://doi.org/10.31334/bijak.v20i1.3118>
- Ivanda, M. N. M., Orbaningsih, D., & Muawanah, U. (2024). CSR's Role In Tax Avoidance: Impact Of Financial Performance And Green Accounting. *Jurnal Akuntansi*, 28(03), 518–536.
- Jiang, W., Zhang, C., & Si, C. (2022). The Real Effect of Mandatory CSR Disclosure: Evidence of Corporate Tax Avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 179(2318), 121646. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121646>
- Kalbuana, N., Taqi, M., Uzliawati, L., & Ramdhani, D. (2023). CEO Narcissism, Corporate Governance, Financial Distress, and Company Size On Corporate Tax Avoidance. *Cogent Business and Management*, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167550>
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2024). APBN KiTa Desember 2024. In *APBN KiTa*.
- Khairunisa, K., Hapsari, D. W., & Aminah, W. (2017). Kualitas Audit, Corporate Social Responsibility, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 9(1), 39–46.
- Lin, K. Z., Cheng, S., & Zhang, F. (2017). Corporate Social Responsibility, Institutional Environments, and Tax Avoidance: Evidence from a Subnational Comparison in China. *The International Journal of Accounting*, 52(4), 303–318.
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. (2016). Pengaruh Corporate Governance dan Corporate Social Responsibility Disclosure Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 20(2), 147–159.
- Mayndarto, E. C. (2022). Pengaruh Profitabilitas dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Otomotif yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Owner: Riset & Jurnal Akuntansi*, 6(1), 426–442.
- Mu'minah, L. L., Kristiana, I., & Hanum, A. N. (2023). The Role of Profitability in Moderating Political Connections, Corporate Risk, Leverage, and Firm Size to Tax Avoidance. *Journal of Accounting Science*, 7(1), 28–41. <https://doi.org/10.21070/jas.v7i1.1681>
- Napitupulu, R. B., Simanjuntak, T. P., Hutabarat, L., Damanik, H., Harianja, H., Sirait, R. T. M., & Elly, R. C. (2021). *Penelitian Bisnis : Teknik dan Analisa Data dengan SPSS - STATA - EVIEWS* (1st ed.). Madenatera.
- Nihayah, S. Z., & Oktaviani, R. M. (2022). Pengaruh Kualitas Audit, Kompensasi Rugi Fiskal, dan Pertumbuhan Aset Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal GeoEkonomi*, 13(1), 55–66. <https://doi.org/10.36277/geoekonomi.v13i1.180>
- Pandapotan, F., Oktavianthie, N., & Setiany, E. (2023). Board Characteristics, Audit Quality and CEO Narcissism on Tax Avoidance: Evidence from Consumer Staples in

- Indonesia and Australia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 13(3), 322–335.
- Paramita, A. S., Ardiansah, M. N., Delyuzar, R. A., & Dzulfikar, A. (2023). The Analysis of Leverage, Return on Assets, and Firm Size on Tax Avoidance. *Accounting Analysis Journal*, 11(3), 186–195. <https://doi.org/10.15294/aa.v11i3.61617>
- Richie, & Triyani, Y. (2023). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage, Sales Growth, dan Umur Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi*, 12(1), 45–56. <https://doi.org/10.46806/ja.v12i1.911>
- Rohyati, Y., & Suripto, S. (2021). Corporate Social Responsibility, Good Corporate Governance, and Management Compensation against Tax Avoidance. *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences*, 4(2), 2612–2625. <https://doi.org/10.33258/birci.v4i2.1968>
- Sari, P. I. P., & Ramli, A. H. (2023). The Effect Of Leverage, Company Size, Company Risk On Tax Avoidance In 2020-2022. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 11(3), 625–636. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v11i3.2074>
- Setiawati, R. A., & Ammar, M. (2022). Analisis Determinan Tax Avoidance Perusahaan Sektor Pertambangan di Indonesia. *Jurnal MANOVA*, 5(2).
- Sodikin, M., Aminatuzzuhro, & Rodhiyah. (2024). The Influence of Corporate Reputation, Available Slack, Company Size, and Leverage on Tax Avoidance. *Accounting and Finance Studies*, 4(2), 71–87. <https://doi.org/10.47153/afs42.9242024>
- Srimindarti, C., Widyaningsih, C. A., Oktaviani, R. M., & Hardiningsih, P. (2022). The Effect of Corporate Governance and Company Size on Tax Avoidance. *Jurnal Organisasi Dan Manajemen*, 18(1), 114–125. <https://doi.org/10.33830/jom.v18i1.1417.2022>
- Susanto, A., & Veronica, V. (2022). Pengaruh Corporate Social Responsibility (CSR) dan Karakteristik Perusahaan terhadap Praktik Penghindaran Pajak Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Owner*, 6(1), 541–553. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.551>
- Tandayu, B., Kalangi, L., & Tangkuman, S. J. (2023). The Uncovering Tax Avoidance Drivers in IDX Mining Firms 2019-2021: Financial Distress, Thin Capitalization, and CSR Disclosure Effects. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(2), 221–235. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v4i2.710>
- Tax Justice Network. (2020). *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*. <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>
- Wahyuni, T., & Wahyudi, D. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Ukuran Perusahaan, Sales Growth dan Kualitas Audit terhadap Tax Avoidance. *Kompak :Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi*, 14(2), 394–403. <https://doi.org/10.51903/kompak.v14i2.569>
- Widianti, F. D. A., & Prasetyo, A. B. (2023). Do Corporate Social

Responsibility and Corporate Governance Disclosures Affect Tax Avoidance? *Accounting Analysis Journal*, 12(3), 165–176. <https://doi.org/10.15294/aaj.v12i3.70867>

Windari, R. A., & Dewi, Y. K. (2024). Evaluating Mandatory Corporate Social Responsibility Disclosure Policies and Sustainability Development Goals Achievement in Indonesia. *Yustisia*, 13(1), 1–26. <https://doi.org/10.20961/yustisia.v13i1.81940>

Yusnita, H., & Nursehah, P. (2019). Analisis Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, dan Kompensasi Rugi Fiskal Terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Industri Logam yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2013-2017). *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis Krisnadwipayana*, 6(3), 36–46. <https://doi.org/10.35137/jabk.v6i3.330>

Zoobar, M. K. Y., & Miftah, D. (2020). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Capital Intensity dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti*, 7(1), 25–40. <https://doi.org/10.25105/jmat.v7i1.6315>