
Pencegahan Penghindaran Pajak melalui Pengendalian Internal : Sebuah *Systematic Literature Review*

Alfita Rakhmayani¹, Maya Aresteria¹, Apip¹, Deddy Sulestiyono²

¹Departemen Bisnis dan Keuangan, Sekolah Vokasi, Universitas Diponegoro, Indonesia

²Program Studi Administrasi Perpajakan, Universitas Diponegoro, Indonesia

Article Info

Article history:

Received June 03, 2024

Revised June 05, 2024

Keywords:

Pengendalian Internal;
Penghindaran Pajak;
Agresivitas; Pengawasan

ABSTRAK

Pajak dapat menjadi beban yang mengurangi keuntungan perusahaan. Penghindaran pajak adalah serangkaian tindakan legal yang dilakukan untuk mengurangi jumlah pajak terutang. Meskipun tidak melanggar aturan perpajakan yang ada, praktik penghindaran sering kali dipandang negatif, terutama oleh fiskus. Pengendalian internal merupakan salah satu desain pengawasan perusahaan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis potensi pengendalian internal sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak melalui *systemmatic literatur review* atas penelitian empiris yang telah dilakukan di Indonesia. Penelitian dilakukan melalui pemilihan literatur yang sesuai, analisis, pemetaan dan interpretasi terhadap literatur sebelumnya. Berdasarkan temuan dan sintesis penelitian empiris, dapat disimpulkan pengendalian internal dapat mengurangi perilaku penghindaran pajak yang agresif oleh perusahaan. Namun, pengendalian internal juga dapat meningkatkan efisiensi beban pajak oleh perusahaan. Dengan demikian, pengendalian internal yang efektif menekan tindakan perusahaan untuk melakukan aktivitas yang memiliki dampak buruk terhadap nilai perusahaan.



© 2022 by the authors; licensee FEB UMP. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Corresponding Author:

Name, Alfita Rakhmayani
Department of Bussiness and Finance
Faculty of Vocational School
University, Diponegoro
Email: alfitar@lecturer.undip.ac.id

1. PENDAHULUAN

Kontribusi pajak terhadap pembiayaan pengeluaran negara masih tinggi. Dominasi pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai dalam penerimaan negara berada pada posisi teratas. Serangkaian kebijakan diterbitkan oleh Kementerian Keuangan guna mencapai target pendapatan pajak. Namun, optimalisasi penerimaan pajak bukan tanpa kendala. Penghindaran pajak menjadi salah

satu hambatan dalam menjalankan serangkaian kebijakan untuk memperoleh penerimaan pajak yang lebih tinggi (Carolina & Handayani, 2019).

Pajak menjadi tumpuan keuangan negara tetapi bagi perusahaan, pajak menjadi beban yang memungkinkan untuk berkurangnya suatu manfaat ekonomis. Meskipun memberikan kontribusi yang signifikan terhadap negara, kewajiban membayar pajak akan mengurangi keuntungan perusahaan (Tanujaya & Cantikasari, 2022). Kondisi ini menimbulkan konflik antara perusahaan dengan negara sebagai salah satu pembayar pajak. Untuk mencapai keuntungan yang maksimal, perusahaan akan melakukan pengelolaan secara efektif dan efisien atas penambahan pendapatan dan pengurangan beban. Termasuk di dalamnya implementasi berbagai strategi untuk menekan beban pajak yang berarti perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak.

Keuntungan perusahaan dapat berkurang dengan adanya pajak. Beban pajak adalah salah satu biaya operasional yang akan dioptimalkan untuk mencapai tujuan perusahaan. Ada dua strategi utama untuk mengurangi pembayaran pajak, yaitu dengan menurunkan pendapatan atau meningkatkan beban perusahaan (Hutchens et al., 2024). Perencanaan pajak dengan maksud membayar seminimal mungkin pajak merupakan perilaku penghindaran pajak. Perusahaan akan melakukan pengaturan sedemikian mungkin sehingga pajak yang dibayarkan lebih sedikit. Praktik ini dilakukan dengan tidak melakukan pelanggaran sesuai yang disebutkan pada ketentuan pajak yang berlaku. Meskipun begitu, praktik penghindaran pajak sering kali dipandang tidak baik, terutama oleh fiskus. Usaha perusahaan melalui tindakan penghindaran pajak dapat menyebabkan pendapatan negara melalui sektor ini menjadi kurang optimal.

Penghindaran pajak adalah serangkaian tindakan legal yang dilakukan sehingga mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar berkurang. Upaya penekanan jumlah pajak yang sangat minimal adalah untuk mencapai laba dan likuiditas yang diinginkan. Mardiasmo (2016) mendefinisikan penghindaran pajak sebagai upaya sedemikian rupa agar beban pajak berada pada jumlah minimal tanpa adanya pelanggaran terhadap peraturan yang berlaku. Praktik ini memanfaatkan celah hukum yang muncul dari skema yang belum diatur dengan jelas pada ketentuan perpajakan, sehingga akan dianggap tidak melanggar hukum (Dyrenge et al., 2019). Oleh karena itu, penghindaran pajak dilakukan dengan memanfaatkan regulasi dan area abu-abu yang masih memiliki celah untuk dimanipulasi.

Kajian mengenai penghindaran pajak mempunyai dua perspektif yang berbeda (Bimo et al., 2019). Yang pertama, manajemen memandang penghindaran pajak sebagai perencanaan pajak untuk meningkatkan nilai perusahaan. Investasi dilakukan dengan penyimpanan kas dan pengalihan manajemen. Perspektif yang kedua, penghindaran pajak dipandang sebagai alat kepentingan manajemen. Penghindaran atau pengurangan biaya untuk membayar pajak adalah untuk meningkatkan bonus dan kompensasi bagi manajemen.

Masalah keagenan masih menjadi perspektif utama sebagian besar penelitian mengenai penghindaran pajak. Teori agensi berkaitan dengan interaksi dua pihak. Dalam hal ini yaitu bagaimana agen yang diperankan oleh manajemen perusahaan dan prinsipal yang diperankan oleh pemegang saham saling memiliki keterkaitan. Teori ini berdiri pada premis bahwa prinsipal dan agen masing-masing akan memaksimalkan kepentingannya melalui representasi tindakan yang muncul (Jensen dan Meckling 1976). Apa yang dilakukan agen bisa jadi bukan untuk kepentingan prinsipal sehingga prinsipal perlu mendesain pengawasan yang memadai.

Pada konteks penghindaran pajak, manajemen memiliki diskresi untuk melakukan perencanaan pajak atas kompleksitas dan keleluasaan yang dimilikinya. Gleason, Pincus, dan Rego (2017) mengemukakan perencanaan pajak menggunakan penilaian dan estimasi manajemen dalam pelaksanaannya sehingga memungkinkan manajemen untuk memilih strategi yang menguntungkan dirinya melalui peningkatan kompensasi. Strategi tersebut bisa jadi akan mengesampingkan kepentingan pemegang saham. Namun demikian, strategi tersebut belum tentu tidak diingankan pemegang saham. Pemegang saham memiliki kepentingan untuk laba yang tinggi namun dengan risiko yang minimal.

Pengendalian internal merupakan salah satu desain pengawasan perusahaan. Pengendalian internal menjadi suatu prosedur pemantauan dengan tujuan tidak adanya kesalahan material yang tersaji pada laporan keuangan. Operasional dan perkembangan perusahaan yang sehat dapat diyakinkan melalui adanya efektivitas pada sistem pengendalian perusahaan (Leng & Ding, 2011). Pengendalian internal berperan untuk meyakinkan bahwa tidak ada pelanggaran ketentuan yang dilakukan oleh perusahaan.

Dalam konteks penghindaran pajak, efektifnya pengendalian internal memitigasi ketidaktepatan manajemen saat penilaian dan perkiraan kebijakan mengenai pajak perusahaan dibuat. Sebagaimana tujuan atas keberadaanya, pengendalian internal juga memiliki fungsi untuk memastikan manajemen tidak melakukan pelanggaran terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (Rae et al., 2017), termasuk peraturan perpajakan. Pengendalian intern yang efektif memotivasi manajemen untuk membuat perencanaan pajak yang tetap sesuai dengan peraturan yang berlaku dan tidak memunculkan kerugian bagi perusahaan di kemudian hari. Hal tersebut juga mencegah manajemen bersikap oportunistik dan hati-hati dalam melakukan kegiatan perencanaan pajak.

Penghindaran pajak memperbesar risiko yang harus dihadapi perusahaan (Rakhmayani et al., 2022). Semakin banyaknya tindakan penghindaran pajak oleh perusahaan, akan meningkatkan probabilitas pemeriksa pajak melakukan koreksi ulang sehingga dapat menimbulkan tanggungan pajak lebih besar dari sebelum adanya tindakan tersebut. Hal ini akan berdampak pula pada ketidakpastian arus kas perusahaan. Melalui pengendalian internal, penghindaran pajak yang agresif tanpa strategi dapat diminimalkan dan dilakukan dalam rangka meningkatkan nilai perusahaan dalam jangka panjang.

Penelitian empiris mengenai hubungan pengendalian internal dengan penghindaran pajak masih terbatas. Bauer (2015) menemukan bahwa perusahaan dengan pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang berkaitan dengan fungsi pajak perusahaan akan cenderung memiliki nilai penghindaran pajak yang lebih tinggi. Sementara itu, hasil penelitian Chen et al., (2020) menunjukkan bahwa pengendalian internal berkualitas tinggi dapat secara halus menyeimbangkan manfaat dan biaya untuk mencapai tingkat penghindaran pajak yang optimal yang sepadan dengan tingkat toleransi risiko dan kapasitas risiko perusahaan.

Di Indonesia, keterkaitan pengendalian internal dengan penghindaran pajak masih menjadi fokus penelitian terbaru. Terdapat hasil penelitian yang menunjukkan adanya pengaruh negatif pengendalian internal terhadap penghindaran pajak (Dini et al., 2022; Mawaddah & Darsono, 2022; Tanujaya & Cantikasari, 2022). Namun beberapa penelitian justru menunjukkan tidak adanya hubungan antara pengendalian internal dengan penghindaran pajak (Carolina & Purwantini, 2020; Christiantyo & Fahria, 2022; Hendi & Jenny, 2022).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis potensi pengendalian internal sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak melalui *systematic literatur review* atas penelitian empiris yang telah dilakukan di Indonesia. Penghindaran pajak yang agresif harus dimitigasi, dan jika ditemukan adanya bukti pelanggaran aturan, maka perusahaan dapat dikenakan sanksi dan kehilangan reputasi serta dalam jangka panjang menghambat kelangsungan usaha. Pengendalian internal sebagai desain pengawasan diharapkan mampu mengelola perencanaan pajak perusahaan.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Agensi

Teori agensi dapat digunakan sebagai pembentuk struktur pada konteks interaksi antara dua pihak. Jensen and Meckling (1976) memberikan pengertian hubungan agensi sebagai sebuah perikatan di mana melibatkan satu atau lebih individu yang berperan sebagai prinsipal dengan mempekerjakan orang lain yang memiliki peran sebagai agen untuk menjalankan fungsi dan tugas sebagai wakil prinsipal. Pelaksanaan tugas ini melibatkan pelimpahan otoritas dalam pengambilan keputusan. Agen merupakan manajemen sebagai pengelola perusahaan sementara prinsipal adalah pemilik perusahaan, yaitu pemegang saham pada konteks perusahaan. Hubungan inilah yang menjadi dasar dalam menjelaskan peristiwa ekonomi di dalam perusahaan.

Teori keagenan berasumsi bahwa prinsipal dan agen secara inheren bertindak untuk memaksimalkan kepentingan mereka sendiri. Prinsipal berusaha untuk memastikan bahwa agen bertindak demi kepentingan mereka sendiri dengan menciptakan sistem insentif dan merancang mekanisme pemantauan yang tepat. Di sisi lain, agen memiliki kepentingan finansial dan oleh karena itu tidak serta merta bertindak sesuai dengan keinginan kliennya.

Pada perilaku penghindaran pajak, manajemen memiliki diskresi untuk melakukan perencanaan pajak atas kompleksitas dan keleluasaan yang dimilikinya, sehingga prinsipal perlu mendesain pengawasan yang memadai. Hal ini dimaksudkan agar strategi yang dilakukan manajemen tidak mengesampingkan pemegang saham. Tindakan penghindaran pajak memiliki risiko yang dapat memunculkan biaya yang harus dibayar lebih tinggi melalui hasil pemeriksaan pajak dan sanksi. Risiko tersebut belum tentu dapat diterima oleh pemegang saham.

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak adalah serangkaian tindakan tanpa melanggar hukum dengan pengurangan jumlah pajak yang mesti dibayar sebagai tujuan. Pengurangan pajak ini diterapkan untuk mencapai tujuan laba dan likuiditas yang diinginkan. Mardiasmo (2016) mengartikan penghindaran pajak sebagai usaha untuk mengurangi pajak yang mesti dibayarkan tanpa ditemukannya pelanggaran terhadap peraturan yang saat ini berlaku. Kegiatan penghindaran pajak dilakukan dengan memanfaatkan celah hukum yang timbul dari sistem dan transaksi yang tidak diatur secara jelas agar tidak terjadi pelanggaran hukum (Dyrenge et al., 2019). Penghindaran pajak terjadi dengan memanfaatkan kesenjangan peraturan dan peluang wilayah abu-abu. *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) memberikan pernyataan adanya tiga ciri yang melekat pada penghindaran pajak yakni: (1) adanya unsur artifisial karena berbagai perjanjian; dan (2) niat pembuat

kebijakan dalam praktiknya bukan (3) Kerahasiaan cara atau metode yang terlibat (Finnerty et al., 2007).

Berbagai cara menjadi upaya untuk melakukan penghindaran pajak. Menurut Finnerty et al. (2007) metode yang mungkin perusahaan lakukan antara lain:

1. Pemanfaatan negara dengan perlakuan pajak khusus atau keringanan tinggi atas suatu jenis penghasilan.
2. Pemilihan format transaksi dengan mempertahankan substansi ekonominya atas beban pajak yang paling rendah.
3. Pemanfaatam aturan anti penghindaran yang spesifik dan yang umum seperti dalam pelaksanaan *tranfer pricing*.

Hoque et al (2011) juga memberikan gambaran cara lain dalam praktik penghindaran pajak yakni: ((1) Mendapatkan keuntungan dari modal sebenarnya merupakan hasil dari aktivitas operasional, sehingga laba bersih dan kewajiban pajak menurun, (2) Pengeluaran modal dianggap sebagai bagian dari pengeluaran operasional, (3) Pengeluaran untuk personal dianggap sebagai biaya bisnis sehingga laba terlihat rendah, dan (4) Depresiasi dan pembuangan bahan baku di industri manufaktur yang terlalu tinggi.

Tren penghindaran pajak pada suatu negara dapat dilihat dari rasio pajaknya (Yuli P & Irmayani, 2022). Rasio pajak memberikan gambaran kemampuan negara dalam mengumpulkan penerimaan pajak atau menyerap kembali pengeluaran dari rakyat dalam bentuk pajak. Sementara itu, aktivitas penghindaran pajak pada suatu perusahaan dapat diukur dengan berbagai cara. Pertama, menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR), yakni dengan mencerminkan perbedaan tetap antara perhitungan laba akuntansi dengan laba fiskal. Kedua, dengan menggunakan *Cash Effective Tax Rate* (CETR), yakni dinilai dengan membagi pengeluaran kas untuk pembayaran pajak dengan laba sebelum pajak. CETR mampu mempeerlihatkan agresivitas penghindaran pajak baik menggunakan perbedaan tetap maupun perbedaan temporer. Melalui pengeluaran kas yang semakin sedikit untuk membayar pajak maka perusahaan memiliki kecenderungan melakukan penghindaran pajak lebih agresif. Ketiga, dengan menggunakan *Book-Tax Difference* (BTD). BTD dihitung melalui perbedaan jumlah laba akuntansi dengan laba fiksai. Perbedaan yang besar mengindikasikan perilaku agresif dalam menghindari pajak.

Pengendalian Internal

Pengendalian internal merupakan salah satu desain pengawasan perusahaan. Pengendalian internal merupakan berisikan serangkaian prosedur yang memiliki tujuan untuk memastikan bebasnya laporan keuangan perusahaan dari salah saji material (Moreira Monteiro et al., 2021). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) memberikan pengertian pengendalian internal sebagai serangkaian proses dan tindakan yang dirancang oleh suatu perusahaan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian tujuannya, khususnya hasil operasi bisnis yang efisien dan efektif, pelaporan keuangan yang andal, dan kepatuhan terhadap peraturan.

Pengendalian internal berperan penting di dalam operasional dan manajerial perusahaan. Keberadaan dan penerapannya yang efektif dapat menjamin kelancaran operasional dan perkembangan perusahaan yang sehat (Leng & Ding, 2011). Pengendalian internal berperan untuk meyakinkan bahwa tidak ada pelanggaran ketentuan yang dilakukan oleh perusahaan. Pelanggaran

ketentuan yang dilakukan oleh perusahaan akan menimbulkan risiko tambahan bagi perusahaan yang dapat mengakibatkan munculnya biaya lebih dan dampak yang lebih buruk bagi perusahaan.

2. METODE

Penelitian ini menggunakan penelitian kualitatif deskriptif dengan tinjauan pustaka untuk mengeksplorasi dan merangkum penelitian sebelumnya. Kajian dilakukan dengan memilih literatur yang relevan dan menganalisis, memetakan serta menafsirkan literatur sebelumnya. Tahapan metode tinjauan pustaka terdiri dari mengidentifikasi literatur yang akan dikaji, menganalisisnya, dan terakhir menyajikan temuan. (Sekaran & Bougie, 2016).

Literatur dipilih dari berbagai sumber menggunakan Google Scholar untuk mengakses artikel secara langsung atau melalui situs web jurnal yang mempublikasikan artikel tersebut. Kata kunci "Penghindaran Pajak dan Pengendalian Internal" digunakan dalam pencarian literatur yang diterbitkan dalam lima tahun terakhir untuk memastikan relevansi dan kebaruan informasi. Artikel yang dihasilkan dari pencarian ini kemudian disaring dengan mempertimbangkan judul, abstrak, dan teks lengkapnya, sehingga hanya artikel yang sesuai dengan topik penelitian yang dipertahankan. Data dari artikel yang relevan diekstraksi ke dalam tabel yang mencantumkan tahun publikasi, penulis, nama jurnal, judul artikel, jumlah dan uraian variabel, tujuan riset yang dilakukan, metode dalam mengolah dan tindakan analisis, interpretasi hasil dan penjelasannya, serta esimpulan untuk analisis isi.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Pencarian literatur atas penelitian empiris pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak di Indonesia menghasilkan 10 judul artikel yang terbit pada rentang tahun 2019-2023. Seluruh artikel menggunakan indeks pengungkapan pengendalian internal sebagai proksi pengukuran pengendalian internal. Indeks pengungkapan pengendalian internal menghitung jumlah pengungkapan mengenai pengendalian internal yang diimplementasikan pada perusahaan dibandingkan dengan nilai keseluruhan pengungkapan tersebut pada laporan tahunan. Pengukuran penghindaran pajak lebih banyak menggunakan *Cash Effective Tax Ratio* (CETR), yakni dengan membandingkan pengeluaran kas untuk membayar pajak yang dilakukan perusahaan dengan jumlah laba sebelum pajaknya. Analisis regresi digunakan pada seluruh penelitian tersebut untuk menentukan hubungan antara pengendalian internal dengan penghindaran pajak. Adapun daftar penelitian dapat dilihat pada tabel 1.

Sintesis penelitian mengenai pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak menghasilkan tiga fraksi. Fraksi pertama yakni yang menyimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak (Bimo et al., 2019; Dini et al., 2022; Mawaddah & Darsono, 2022; Tanujaya & Cantikasari, 2022). Sementara fraksi kedua yakni yang menyimpulkan bahwa tidak ada keterkaitan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak (Carolina & Purwantini, 2020; Christiantyo & Fahria, 2022; Hendi & Jenny, 2022). Terakhir, fraksi ketiga yakni yang menyimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak (Fransisco Pandapotan et al., 2023; Frisca Tania & Mukhlisin, 2020; Stefani Febriani & Khairudin, 2023).

Tabel 1. Daftar Sampel Penelitian

No.	Peneliti	Tahun	Judul
1.	Stefani Febriani, Khairudin	2023	Pengaruh Diversifikasi Usaha Dan Pengendalian Internal Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Pada Perusahaan Tambang Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2019-2021)
2.	Fransisco Pandapotan, Fitria Puspitasari, Alfina Maharani	2023	Internal Control, Audit Quality, and Tax Avoidance: Evidence from Property and Real Estates
3.	Vidiyanna Rizal Putri, Muftikasari Ayu Raras Asih, Firda Nururrahma, Tiara Safina Rifkasari	2022	Tax Avoidance: dipengaruhi oleh Faktor Tata Kelola dan Enviromental Uncertainty
4.	Shaffi Zahrotul Mawaddah, Darsono	2022	Pengaruh Pengendalian Internal, Kepemilikan Keluarga, Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2017-2019)
5.	Alya Dini Nabila Rachmawati, Abdul Rohman	2022	Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Tax Avoidance Dengan Kepemilikan Keluarga Sebagai Variabel Moderating
6.	Irenius Dwinanto Bimo, Christianus Yudi Prasetyo, Cacilia Atmini Susilandari	2019	The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia
7.	Kennardi Tanujaya Amellia Cantikasari	2022	Dampak Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak dengan Kepemilikan Keluarga dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating
8.	Vira Carolina, Anissa Hakim Purwantini	2020	Pengaruh Pengendalian Internal, Struktur Kepemilikan, Sales Growth, Ketidakpastian Lingkungan, dan Koneksi Politik terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI Periode 2015-2019)
9.	Hendi, Jenny	2022	Analysis of Internal Control Effects against Tax Avoidance Withfamily Ownership and Uncertaintyenvironment as Moderation
10.	Effram Christiantyo, Rahmasari Fahria	2021	Factors Affecting Tax Avoidance

(Sumber: Data diolah, 2024)

Pencegahan Penghindaran Pajak melalui Pengendalian Internal : Sebuah Systematic Literature Review
 (Alfita Rakhmayani¹, Maya Aresteria², Apip Apip³, Deddy Sulestiyono⁴)

Pembahasan

Bimo et al., (2019); Dini et al., (2022; Mawaddah & Darsono (2022) serta Tanujaya & Cantikasari (2022) menyimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini berarti semakin efektif pengendalian internal perusahaan maka semakin sedikit praktik penghindaran pajak yang dilakukan. Dini et al. (2022) juga mengemukakan bahwa semakin efektif pengendalian internal diimplementasikan, semakin besar kepatuhan perusahaan terhadap peraturan pajak. Dengan hasil tersebut, pengendalian internal dapat mengurangi kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak.

Lebih lanjut, Bimo et al. (2019) menyimpulkan bahwa mekanisme pengendalian internal yang efektif akan mampu meminimalisir perilaku penghindaran pajak. Pengendalian internal yang semakin efektif maka akan semakin kecil pula kecenderungan manajemen untuk berperilaku oportunistik dalam melakukan penghindaran pajak. Dalam konteks tata kelola perusahaan, pengendalian internal menjadi kunci dalam mengawasi dan mengontrol praktik penghindaran pajak. Dengan peningkatan pengawasan dan kontrol perusahaan, tindakan manajemen untuk melakukan pengurangan pajak yang agresif dapat dicegah dan dideteksi. Implementasi pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi konflik antara prinsipal dan agen, sehingga mengurangi motivasi manajemen untuk melakukan penghindaran pajak.

Hasil penelitian sebaliknya atas pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak didapatkan oleh Fransisco Pandapotan et al. (2023). Hasil statistik dari riset tersebut menemukan bahwa pengendalian berpengaruh negatif terhadap CETR. Semakin kecil CETR maka perusahaan melakukan penghindaran pajak lebih tinggi. Temuan ini serupa dengan penelitian yang dilakukan oleh Sefani Febriani & Khairudin (2023) dan Frisca Tania & Mukhlisin (2020). Meskipun hasil pengujian regresi menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap CETR, dalam konteks penghindaran pajak maka berarti hal sebaliknya. Ini berarti pengendalian internal dapat mengefisienkan beban pajak lebih banyak bagi perusahaan.

Carolina & Purwantini (2020; Christiantyo & Fahria, (2022); serta Hendi & Jenny (2022) tidak menemukan adanya keterkaitan antara pengendalian internal dengan penghindaran pajak. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan atas pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Carolina & Purwantini (2020) menyebutkan bahwa kondisi tersebut terjadi karena informasi tentang pengendalian internal yang tercantum dalam laporan keuangan mungkin tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya. Tingkat pengungkapan dalam laporan tahunan perusahaan tidak menjamin bahwa tindakan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan akan rendah. Argumen yang sama juga disampaikan oleh Hendi & Jenny (2022).

Penelitian empiris yang menyimpulkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak lebih menekankan pengukuran pengendalian internal yang belum tentu sesuai dengan kondisi sebenarnya perusahaan sebagai argumen pendukung. Namun tidak dapat menyimpulkan secara langsung bahwa pelaksanaan pengendalian internal dalam perusahaan tidak dapat mengurangi penghindaran pajak. Begitu juga sebaliknya, pengendalian internal adalah suatu sistem yang dilakukan dalam lingkungan internal perusahaan sehingga informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan tidak dapat menjamin perusahaan jika perusahaan tidak melakukan penghindaran pajak (Hendi & Jenny, 2022).

Berdasarkan hasil yang diperoleh, terdapat *gap* di mana pengukuran pengendalian internal melalui pengungkapan belum bisa sepenuhnya diyakini untuk mencerminkan pengendalian internal yang sebenarnya terjadi di perusahaan. Laporan tahunan merupakan alat untuk menyampaikan kondisi perusahaan kepada pihak yang berkepentingan sehingga informasi penyelenggaraan pengendalian internal lebih banyak ditemui pada laporan tersebut. Akan tetapi, seluruh penelitian sepakat bahwa pengendalian internal merupakan salah satu mekanisme pengawasan dalam perusahaan yang dapat mengurangi kecenderungan manajemen untuk berperilaku oportunistik dalam membuat keputusan manajemen. Termasuk pada keputusan melakukan penghindaran pajak sehingga penghindaran pajak yang agresif dapat dikurangi. Pernyataan ini juga didukung oleh hasil penelitian (Armstrong et al., 2015) yang dilakukan atas perusahaan yang terdaftar pada compustat. Armstrong menjelaskan bahwa dalam konteks tata kelola perusahaan, pengendalian internal merupakan faktor yang menentukan penghindaran pajak.

Serupa dengan apa yang dikemukakan sebelumnya, hasil penelitian (Chen et al., 2020) juga mengungkapkan bahwa pengendalian internal dapat mengurangi intensi perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak yang agresif. Pengendalian internal berkualitas tinggi dapat secara halus menyeimbangkan manfaat dan biaya untuk mencapai tingkat penghindaran pajak yang optimal yang sepadan dengan tingkat toleransi risiko dan kapasitas risiko perusahaan. Perusahaan publik harus merancang pengendalian internal tidak hanya untuk keandalan pelaporan keuangan, tetapi juga efektivitas operasi nonkeuangan. Sistem pengendalian internal yang komprehensif dapat memoderasi perilaku penghindaran pajak perusahaan dan meningkatkan nilai perusahaan melalui manajemen risiko.

Melihat temuan dan sintesis penelitian empiris, pengendalian internal menekan tindakan perusahaan untuk melakukan aktivitas yang memiliki dampak buruk terhadap nilai perusahaan. Dengan demikian, pengendalian internal yang efektif memiliki potensi untuk dapat mengurangi perilaku penghindaran pajak yang agresif oleh perusahaan. Pengendalian internal yang efektif akan meningkatkan pengawasan dan kontrol perusahaan sehingga dapat mencegah dan mendeteksi penghindaran pajak yang agresif. Namun demikian, pengendalian internal juga dapat menjadi sistem yang mampu membuat perusahaan melakukan tindakan lebih untuk mengefisienkan beban pajak.

4. KESIMPULAN

Penghindaran pajak digunakan perusahaan untuk mengurangi beban pajak sekaligus memperoleh laba yang lebih tinggi. Meski tidak melanggar aturan, penerapan penghindaran pajak pada suatu perusahaan memiliki konsekuensi yang harus ditanggulangi. Berdasarkan pembahasan yang dilakukan, dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal yang efektif berpotensi mencegah penghindaran pajak yang agresif oleh perusahaan. Pengendalian internal merupakan salah satu mekanisme pengawasan dalam perusahaan yang dapat mengurangi kecenderungan manajemen untuk berperilaku oportunistik dalam membuat keputusan manajemen. Namun demikian, pengendalian internal juga dapat meningkatkan efisiensi beban pajak oleh perusahaan. Dengan demikian, pengendalian internal yang efektif menekan tindakan perusahaan untuk melakukan aktivitas yang memiliki dampak buruk terhadap nilai perusahaan. Untuk dapat menentukan potensi pengendalian internal dalam mengurangi penghindaran pajak diperlukan pengukuran pengendalian internal perusahaan yang lebih tepat sehingga benar-benar menunjukkan kondisi pengendalian internal yang sebenarnya.

Riset ini memperjelas masalah keagenan sebagai perspektif utama sebagian besar penelitian mengenai penghindaran pajak. Tindakan penghindaran pajak dapat menunjukkan upaya perencanaan pajak yang dilakukan manajemen namun juga dapat menunjukkan upaya prinsipal melalui pengendalian internal untuk mengurangi risiko perilaku tersebut terhadap perusahaan. Penghindaran pajak akan mengefisiensikan pajak yang dianggap sebagai beban oleh perusahaan. Pada upaya perencanaan pajak yang optimal maka pengendalian internal akan memberikan dampak positif terhadap penghindaran pajak. Pada perspektif meminimalisir risiko maka pengendalian internal menjadi pengawas untuk mengurangi perilaku penghindaran pajak.

5. REFERENCES

- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1–17. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Bauer, A. M. (2015). Tax Avoidance and the Implications of Weak Internal Controls. *Contemporary Accounting Research*, 33(2). <http://ssrn.com/abstract=1905093> Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1905093>
- Bimo, I. D., Prasetyo, C. Y., & Susilandari, C. A. (2019). The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia. *Journal of Economics and Development*, 21(2), 131–143. <https://doi.org/10.1108/jed-10-2019-0042>
- Carolina, V., & Handayani, R. (2019). Tax Avoidance & Corporate Risk: An Empirical Study in Manufacturing Company. *Jurnal Ilmiah Akuntansi* •, 4(2), 291–300.
- Carolina, V., & Purwantini, A. H. (2020). Pengaruh Pengendalian Internal, Struktur Kepemilikan, Sales Growth, Ketidakpastian Lingkungan, dan Koneksi Politik terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI Periode 2015-2019). *Business and Economics Conference in Utilization of Modern Technology*.
- Chen, H., Yang, D., Zhang, X., & Zhou, N. (2020). The Moderating Role of Internal Control in Tax Avoidance: Evidence from a COSO-Based Internal Control Index in China. *Journal of the American Taxation Association*, 42(1), 163–168. <https://doi.org/10.2308/atax-10701>
- Christiantyo, E., & Fahria, R. (2022). FACTORS AFFECTING TAX AVOIDANCE. *Proceeding of The 1st Jakarta Economic Sustainable International Conference*.
- Dini, A., Rachmawati, N., & Rohman, A. (2022). PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP TAX AVOIDANCE DENGAN KEPEMILIKAN KELUARGA SEBAGAI VARIABEL MODERATING. *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(2), 1–9. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Dyrend, S., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019). When Does Tax Avoidance Result in Tax Uncertainty? *The Accounting Review*, 94(2).
- Finnerty, C., Merks, P., Petriccione, M., & Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planning*. IBFD.
- Fransisco Pandapotan, Fitria Puspitasari, & Alfina Maharani. (2023). Internal Control, Audit Quality, and Tax Avoidance: Evidence from Property and Real Estates. *Neo Journal of Economy and Social Humanities*, 2(2), 71–77. <https://doi.org/10.56403/nejesh.v2i2.98>
- Friska Tania, F., & Mukhlisin. (2020). The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: Evidence from Indonesia. *Management & Economics Research Journal*, 2(4), 66–85. <https://doi.org/10.48100/merj.v2i4.126>
- Gleason, C. A., Pincus, M., & Rego, S. O. (2017). Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management. *Journal of the American Taxation Association*, 39(1), 25–44. <https://doi.org/10.2308/atax-51511>
- Hendi, & Jenny. (2022). Analysis of Internal Control Effects against Tax Avoidance With family Ownership and Uncertainty environment as Moderation. In *Quest Journals Journal of Research in Business and Management* (Vol. 10, Issue 2). www.questjournals.org
- Hutchens, M., Rego, S. O., & Williams, B. (2024). Tax Avoidance and Firm Risk: New Insights from a Latent Class Mixture Model. *The Accounting Review*, 99(1), 285–313. <https://doi.org/10.2308/TAR-2020-0343>

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976a). Theory of the Firm : Managerial Behavior , Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976b). THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. In *Journal of Financial Economics* (Vol. 3). Q North-Holland Publishing Company.
- Leng, J., & Ding, Y. (2011). Internal Control Disclosure and Corporate Governance: Empirical Research from Chinese Listed Companies. *Technology and Investment*, 02(04), 286–294. <https://doi.org/10.4236/ti.2011.24029>
- Mawaddah, S. Z., & Darsono. (2022). PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL, KEPEMILIKAN KELUARGA, DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2017-2019). *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(2), 1–11.
- Moreira Monteiro, A. P., Machado Vale, J. A., Morais Cepêda, C. L., & Leite, E. M. de A. (2021). Internal Control System Quality and Decision-Making Success: The Role of the Financial Information Quality. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(3), 285–294. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090302>
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 11(1).
- Rakhmayani, A., Yully, C., Ekaristi, D., & Aresteria, M. (2022). CONSEQUENCES OF TAX AVOIDANCE. In *Tax Accounting Applied International Journal* (Vol. 01, Issue 01).
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business*. Wiley. www.wileypluslearningspace.com
- Stefani Febriani, & Khairudin. (2023). Pengaruh Diversifikasi Usaha Dan Pengendalian Internal Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Pada Perusahaan Tambang Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2019-2021. *JEMSI (Jurnal Ekonomi, Manajemen, Dan Akuntansi)*, 9(3), 671–676. <https://doi.org/10.35870/jemsi.v9i3.1089>
- Tanujaya, K., & Cantikasari, A. (2022). Dampak Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak dengan Kepemilikan Keluarga dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 9(2), 155–178.
- Yuli P, S. L., & Irmayani. (2022). Faktor-faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak (studi kasus perusahaan property, real estate, dan building construction di bursa efek Indonesia 2018-2020). *Proceeding of National Conference on Accounting & Finance*, 243–255.