

# 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)

Shaffi Zahrotul Mawaddah, Darsono<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedarto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

## ABSTRACT

*This study aims to examine the effect of internal control, family ownership and environmental uncertainty on tax avoidance in manufacturing companies in Indonesia. Tax avoidance is one of the efforts made by the company to minimize the tax burden. Many factors that influence tax avoidance, including internal control, family ownership, and environmental uncertainty are used in this study because of the findings that are still mixed from previous studies. In this study, agency theory is used to formulate the three hypotheses that will lead to the results of the analysis. The three hypotheses in this study each want to show the direction of the positive or negative influence of each independent variable on the dependent variable. Technical analysis used in this research is multiple linear regression analysis. The population in this study were 507 observations on manufacturing companies listed on the IDX in 2017-2019. The sample in this study was selected using a purposive sampling method with certain criteria, and obtained as many as 219 observations on manufacturing companies that meet the criteria. The results of the analysis show that tax avoidance and environmental uncertainty have a negative effect, while family ownership has no effect on tax avoidance.*

*Keywords: internal control, family ownership, environmental uncertainty, tax avoidance*

## PENDAHULUAN

Pajak sudah menjadi tumpuan keuangan bagi negeri dan kontribusinya terhadap pemasukan Negara. Oleh karena itu, pajak menjadi sumber pendanaan penting bagi perekonomian Indonesia. Dalam APBN 2019 tercatat bahwa penerimaan dari pajak menyumbang sekitar 82,5% dari jumlah pemasukan Negara. Hal tersebut menandakan bahwa keseluruhan biaya yang diperlukan oleh pemerintah dalam menjalankan pemerintahan dan menyediakan akses pelayanan dasar untuk warga sangat tergantung pada penerimaan pajak. Pemerintah Indonesia semakin besar-besaran melakukan optimalisasi pajak dari tahun ke tahun. Namun, penghindaran pajak menjadi salah satu hambatan pemerintah dalam menjalankan upaya untuk mengoptimalkan pajak. Penghindaran pajak menjadi bagian dari cara yang digunakan perusahaan dalam mengurangi biaya pajak. Perusahaan menganggap pajak sebagai beban, yang dapat berakibat pada berkurangnya laba perusahaan sehingga banyak perusahaan melakukan kegiatan penghindaran pajak untuk meminimalkan beban pajak agar laba perusahaan menjadi besar.

Terdapat faktor-faktor yang memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak, yaitu profitabilitas, pertumbuhan penjualan, ukuran perusahaan, *good corporate government*, kepemilikan institusional, pengendalian internal, kepemilikan keluarga, dan ketidakpastian lingkungan. Namun, Penelitian ini hanya berfokus pada pengaruh pengendalian internal, kepemilikan keluarga, dan ketidakpastian lingkungan terhadap penghindaran pajak. Hal tersebut dikarenakan penelitian-penelitian yang dilakukan

---

<sup>1</sup> Corresponding author

sebelumnya mengenai pengendalian internal, kepemilikan keluarga, dan ketidakpastian lingkungan memiliki hasil yang beragam.

Menurut Ashbaugh-Skaife *et al.* (2008) dan Gleason *et al.* (2017) pengendalian internal merupakan mekanisme pemantauan yang bertujuan untuk memastikan tidak adanya kesalahan dalam penyajian laporan keuangan secara material. Pengendalian internal yang efektif dapat mencegah kelalaian manajemen dalam membuat penilaian dan dapat memperkirakan kebijakan pajak perusahaan. Selain pengendalian internal, kepemilikan keluarga juga berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Menurut Chen *et al.* (2010) (dalam Gaaya *et al.*, 2017) bahwa kepemilikan keluarga merupakan satu diantara fitur dari tata kelola perusahaan yang krusial untuk mengurangi potensi dari masalah oportunistik manajerial. Kriteria dalam pengukuran struktur kepemilikan keluarga di perusahaan cukup beragam. Sebelumnya, telah dilakukan beberapa penelitian, meliputi (Allen dan Panian, 1982; Claessens *et al.* 2000; Gomez-Meija *et al.* 2003) yang menetapkan bahwa sebuah perusahaan dikatakan mempunyai struktur kepemilikan keluarga apabila pimpinan atau keluarga memiliki saham mayoritas diatas 5% hak suara, sedangkan menurut Barontini dan Caprio (2006) bahwa kriteria dari struktur kepemilikan keluarga yaitu keluarga mempunyai saham mayoritas lebih dari 10% hak suara.

Selain faktor internal perusahaan, ada pula faktor eksternal perusahaan yang dapat mempengaruhi penghindaran pajak, yaitu ketidakpastian lingkungan. Menurut Hanlon dan Heitzman (2010) bahwa ketidakpastian lingkungan membuat manajer melakukan perencanaan-perencanaan guna menyesuaikan kondisi perusahaan dengan keadaan yang tidak pasti, salah satunya adalah perencanaan pajak karena pajak merupakan bagian dari perencanaan biaya yang cukup signifikan. Menurut Gosh dan Oslen (2009) ketidakpastian lingkungan adalah konsep tentang tingkat perubahan terhadap karakteristik lingkungan yang dapat memberikan pengaruh pada operasi perusahaan, seperti ketidakpastian dari pemasok, pelanggan, pesaing, dan pembuat kebijakan.

Menurut uraian diatas, penelitian ini berusaha untuk menemukan bukti empiris mengenai pengaruh pengendalian internal, kepemilikan keluarga, dan ketidakpastian lingkungan terhadap penghindaran pajak. *Cash effective tax rate* (CETR) dipakai pada pengukuran penghindaran pajak. Pengendalian internal diukur dengan metode *scoring* pada penilaian efektivitas yang dikembangkan oleh Deumes dan Knechel (2008), yang terdiri dari beberapa pertanyaan. Kepemilikan keluarga diukur dengan menggunakan Skala dummy, sedangkan ketidakpastian lingkungan diukur dengan memakai model yang digunakan oleh Gong *et al.* (2009) yaitu volatilitas penjualan.

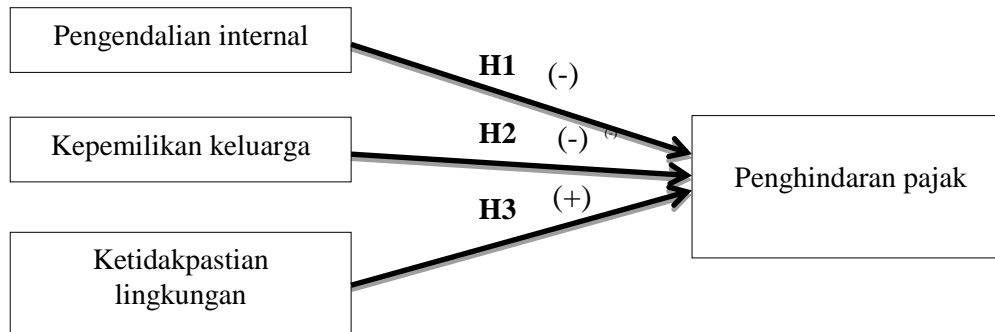
## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Hanlon dan Heitzman (2010) mengatakan bahwa tindakan penghindaran pajak merupakan gambaran dari masalah keagenan. Dari perspektif teori keagenan, pertimbangan dan estimasi manajemen menjadi hal yang dibutuhkan dalam perencanaan pajak. Dalam implementasinya, kompleksitas dan keleluasaan menjadi tantangan yang harus dihadapi oleh manajemen. Dengan adanya pengendalian internal dalam perusahaan membuat jalannya perusahaan lebih terawasi dan laporan keuangan dapat dipastikan bebas dari salah saji material sehingga hal tersebut mendorong manajemen untuk berfikir secara bijaksana dalam membuat perencanaan pajak yang sesuai dengan peraturan atau ketentuan yang ada sehingga tidak membahayakan perusahaan dimasa datang. Oleh karena itu, perusahaan cenderung menghindari kegiatan pajak yang agresif.

Selain pengendalian internal, kepemilikan keluarga juga dapat mempengaruhi penghindaran pajak. Kondisi tersebut dikarenakan perusahaan yang terdapat kepemilikan keluarga didalamnya akan makin fokus pada nilai jangka panjang dibandingkan dengan nilai jangka pendek karena perusahaan cenderung mengutamakan reputasi atau nama baik perusahaan dan lebih memilih untuk menghindari kegiatan pajak yang agresif. Selanjutnya, faktor lain yang dapat mempengaruhi penghindaran pajak adalah ketidakpastian lingkungan. Kondisi tersebut terjadi karena makin besar ketidakpastian lingkungan, makin besar pula situasi yang membuat manajemen tidak mampu untuk

memprediksi perubahan yang terjadi, sedangkan di satu sisi manajer dituntut oleh pemegang saham untuk menghasilkan laba yang tinggi. Oleh sebab itu, hal tersebut yang membuat manajemen melakukan penghindaran pajak.

**Gambar 1**  
**Kerangka Penelitian**



### **Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Penghindaran Pajak**

Manajemen melakukan penghindaran pajak dalam rangka meningkatkan jumlah arus kas, yang mana hal tersebut dapat digunakan untuk menaikkan kapasitas produksi sehingga dapat meningkatkan nilai perusahaan. Dalam pandangan teori keagenan, manajemen mempunyai insentif untuk melakukan penghindaran pajak berupa peningkatan kompensasi dan pemberian bonus. Namun, penghindaran pajak tidak terlepas dari risiko pajak, baik dalam konteks perencanaan pajak maupun penggelapan pajak karena keduanya terkait dengan peraturan perpajakan yang diterbitkan pemerintah, yang bisa menimbulkan denda atau sanksi jika melanggarnya sehingga perusahaan dianggap lebih baik jika tidak melakukan penghindaran pajak daripada yang melakukannya.

Pengendalian internal yang memadai dapat mengurangi perilaku oportunitas manajemen untuk menghindari pajak (Gleason *et al.*, 2017; Huang dan Chang, 2015). Jadi pengendalian internal yang efektif dapat meyakinkan jika perencanaan pajak berjalan secara efektif sesuai ketentuan yang berlaku dan tujuan perusahaan dapat tercapai. Bimo *et al.* (2019) memberikan bukti bahwa penghindaran pajak yang agresif mampu dikurangi melalui implementasi pengendalian internal yang efektif. Berdasarkan tinjauan pustaka dan argumen yang ada, berikut hipotesis yang hendak diuji:

**H<sub>1</sub>: Pengendalian internal yang efektif berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.**

### **Pengaruh Kepemilikan Keluarga Terhadap Penghindaran Pajak**

Menurut Fan dan Wong (2002) terdapat dua perspektif yang menjelaskan perilaku keluarga dalam mengelola pajak yaitu perspektif *alignment* dan *entrenchment*. Perspektif *alignment* menunjukkan bahwa keluarga berusaha meningkatkan nilai perusahaan untuk kepentingan semua pemegang saham, sedangkan perspektif *entrenchment* menunjukkan keluarga yang berperilaku oportunistik dalam mendapatkan keuntungan dengan mengorbankan pemegang saham minoritas. Menurut Chen *et al.* (2010) menegaskan bahwa efek *alignment* dalam kepemilikan keluarga membuat keluarga melakukan pengelolaan pajak dengan tetap mementingkan nama baik atau reputasi dan kelangsungan perusahaan sehingga perusahaan keluarga melakukan agresivitas pajak yang lebih rendah.

Masalah keagenan dalam kepemilikan keluarga dapat muncul karena kemungkinan adanya keterlibatan sekelompok pemegang saham pengendali dalam manajemen perusahaan, yang dapat mengakibatkan terambil alihnya sebagian kecil pemegang non-keluarga (Kovermann dan Wendt, 2019). Berdasarkan teori agensi, masalah keagenan kepemilikan keluarga pada penghindaran pajak perusahaan tergantung pada besarnya efek manfaat yang timbul dari kepemilikan saham yang berasal dari

keluarga. Namun, terdapat konflik kepentingan yang unik dalam kepemilikan keluarga yang terjadi antara pemegang saham mayoritas dengan pemegang saham minoritas yang lebih besar dibandingkan dengan konflik kepentingan antara pemilik dengan manajemen. Menurut Desai dan Darmapala (2006) bahwa perusahaan dengan kepemilikan keluarga lebih memilih untuk mengabaikan manfaat pajak demi terhindar dari biaya non-pajak yang berasal dari potensi potongan harga yang dapat ditimbulkan dari kekhawatiran pemegang saham minoritas dengan adanya *family rent-seeking* yang ditutupi oleh kegiatan penghindaran pajak.

Perusahaan dengan struktur kepemilikan keluarga cenderung lebih mengutamakan pentingnya biaya bukan pajak, termasuk biaya yang bisa muncul dari konflik keagenan. Biaya bukan pajak, meliputi potongan harga potensial dari pemegang saham minoritas, dan potensi kerusakan pada reputasi keluarga. Keluarga peduli dengan nama baik perusahaan mereka karena keluarga mengakui bahwa perusahaannya sebagai warisan bagi generasi penerus selanjutnya. Oleh karena itu, perusahaan dengan struktur kepemilikan keluarga cenderung menggunakan prinsip protektif dalam melakukan pengelolaan pajak. Hal tersebut digunakan untuk mengantisipasi kemungkinan terkenanya biaya non pajak dan sanksi akibat penghindaran pajak yang dilakukan tanpa perencanaan pajak. Oleh karena itu, perusahaan cenderung tidak melakukan tindakan penghindaran pajak yang agresif dan lebih berkonsentrasi pada nilai jangka panjang yang tidak membahayakan reputasi perusahaan. Berdasarkan tinjauan pustaka dan argumen yang ada, berikut hipotesis yang hendak diuji :

**H<sub>2</sub> : Kepemilikan keluarga berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.**

### **Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak**

Ketidakpastian lingkungan merupakan satu diantara aspek yang berdampak pada pengambilan keputusan strategis perusahaan. Penyesuaian kondisi internal perusahaan diupayakan oleh manajemen agar sesuai dengan kondisi lingkungan eksternal perusahaan. Dengan adanya perubahan lingkungan yang mengarah pada perbaikan kebijakan dapat berdampak pada prediksi perubahan lingkungan untuk masa depan perusahaan, termasuk dalam pengalokasian faktor ekonomi. Namun, seringkali kebijakan yang diambil merugikan perusahaan. Hal tersebut dikarenakan adanya ketidakpastian yang mengakibatkan manajemen mengalami kesulitan dalam memperkirakan dan menentukan kebijakan yang tepat.

Menurut Huang *et al.* (2017) bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi membuat kegiatan penghindaran pajak yang dilakukan juga tinggi. Sesuai dengan teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976) bahwa manajer bertanggung jawab dalam semua kondisi untuk mengelola aset pemegang saham, seperti juga dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Persaingan bisnis yang meningkat, melalui perkembangan teknologi dan perubahan pasar membuat pengelolaan perusahaan semakin sulit dan kompleks. Di lain sisi, pemegang saham menginginkan laba yang dihasilkan tinggi. Kondisi tersebut yang mendorong manajer untuk melakukan penghindaran pajak. Menurut Gosh and Olsen (2009) bahwa manajer menggunakan penilaian pribadi dalam pengambilan keputusan meningkat pada saat kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi, termasuk menyebabkan manajemen lebih leluasa untuk melakukan penghindaran pajak. Berdasarkan tinjauan pustaka dan argumen diatas, berikut hipotesis yang hendak diuji :

**H<sub>3</sub> : Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.**

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Dalam penelitian ini, variabel dependen berupa penghindaran pajak. *Cash effective tax rate* (CETR) dipakai pada pengukuran variabel penghindaran pajak. Pengukuran CETR berfokus pada pembayaran pajak secara tunai. Dalam penelitian ini, penggunaan pengukuran CETR didasarkan pada penelitiannya Chen *et al.* (2010) yakni

membagi pembayaran pajak tunai dengan pendapatan sebelum pajak. Berikut perumusan CETR :

$$\text{CETR} = \frac{\text{Beban Pajak}_t}{\text{Laba Sebelum Pajak}_t}$$

Terdapat tiga variabel independen pada penelitian ini, yaitu pengendalian internal, kepemilikan keluarga, dan ketidakpastian lingkungan. Variabel pengendalian internal diukur menggunakan metode *scoring* untuk mengungkapkan pelaksanaan mekanisme pengendalian internal dalam laporan tahunan, yang dikembangkan oleh Deumes dan Knechel (2008). Penilaian efektivitas pengendalian internal terdiri dari beberapa pertanyaan, seperti:

- a) Apakah tujuan pengendalian internal dinyatakan dengan jelas?
- b) Apakah manajemen bertanggung jawab atas pelaksanaan pengendalian internal?
- c) Apakah terdapat pernyataan tentang efektivitas pengendalian internal?
- d) Apakah perusahaan memiliki unit pengendalian internal? dan
- e) Apakah perusahaan menerapkan manajemen risiko?

Jika perusahaan mengungkapkan informasi tersebut maka akan diberikan angka 1, dan 0 apabila tidak mengungkapkan. Total skor yaitu jumlah dari angka yang didapat di masing-masing perusahaan dibagi dengan jumlah pertanyaan.

Variabel kepemilikan keluarga diukur menggunakan Skala dummy, yang mengukur apakah suatu keluarga memiliki saham setidaknya minimal 10% dari hak kepemilikan di dalam perusahaan atau terdapat anggota keluarga yang menduduki posisi manajerial dalam perusahaan. Angka 1 diberikan apabila perusahaan diketahui mempunyai kepemilikan keluarga, dan sebaliknya angka 0 diberikan apabila tidak terdapat kepemilikan keluarga dalam perusahaan.

Variabel ketidakpastian lingkungan dalam penelitian ini diukur memakai model yang digunakan oleh Gong *et al.* (2009), yang mengukur ketidakpastian lingkungan dengan menggunakan volatilitas penjualan. Volatilitas penjualan merupakan standar deviasi penjualan selama tahun observasi dibagi dengan total aset untuk tahun berjalan. Berikut perumusan dari volatilitas penjualan :

$$\text{Volatilitas penjualan} = \frac{\text{Standar Deviasi Penjualan}_t}{\text{Total Aset}_t}$$

### Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan berupa perusahaan manufaktur yang *listing* di Bursa Efek Indonesia periode 2017-2019. *Purposive sampling* dipakai sebagai metode pemilihan sampel dalam penelitian ini. *Purposive sampling* adalah teknik pemilihan sampel berdasarkan dengan kriteria yang telah ditentukan.

### Metode Analisis

Penelitian ini memakai regresi linier berganda. Berikut model regresi yang dirumuskan :

$$\text{CETR} = \alpha + \beta_1 \text{IC} + \beta_2 \text{FAM} + \beta_3 \text{EU} + e$$

Keterangan :

- $\alpha$  : konstanta  
 $\beta_1 - \beta_3$  : koefisien variabel  
CETR : *Cash effective tax rate*  
IC : *internal control*/pengendalian internal  
FAM : *family ownership*/kepemilikan keluarga  
EU : *environmental uncertainty*/ketidakpastian lingkungan, dan  
 $e$  : *error*.

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**Deskripsi Objek Penelitian**

Tidak semua perusahaan manufaktur yang tercatat di BEI periode 2017-2019 dijadikan sebagai sampel penelitian. Berdasarkan pemilihan sampel melalui *purposive sampling*, sampel yang dipakai sebanyak 219 data observasi dari 507 data observasi pada perusahaan manufaktur yang *listing* di BEI periode 2017-2019. Terdapat beberapa sampel yang harus dieliminasi karena tidak sesuai atau tidak memenuhi syarat yang dibutuhkan dalam pengambilan sampel. Berikut proses pengambilan sampel penelitian :

**Tabel 1**  
**Pengambilan Sampel**

No	Kriteria	2017	2018	2019	Total
1.	Perusahaan manufaktur yang <i>listing</i> di BEI periode 2017-2019.	158	167	182	507
2.	Perusahaan manufaktur yang mengalami <i>delisting</i> di tahun observasi (2017-2019).	(30)	(39)	(54)	(123)
3.	Perusahaan yang melaporkan kerugian selama tiga tahun observasi secara berturut-turut (2017-2019).	(28)	(28)	(28)	(84)
4.	Perusahaan yang memakai satuan mata uang asing atau luar negeri dalam penyajian laporan keuangan sepanjang tiga periode berturut-turut (2017-2019).	(21)	(21)	(21)	(63)
5.	Perusahaan yang tidak lengkap datanya untuk keperluan variabel penelitian selama tiga tahun berturut-turut (2017-2019).	(6)	(6)	(6)	(18)
6.	Jumlah sampel yang digunakan.	73	73	73	219

**Analisis Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif memperlihatkan nilai rata-rata, *maximum*, *minimum*, dan standar deviasi, yang dapat mendeskripsikan sebuah data. Berikut disajikan hasil dari pengujian statistik deskriptif :

**Tabel 2**  
**Hasil Statistik Deskriptif Pada Variabel Penelitian Non-Dummy**

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Pengendalian Internal	219	,40	1,00	,7699	,16256
Ketidakpastian Lingkungan	219	,006	2,908	,13081	,241839
Penghindaran Pajak	219	,001	1,547	,28394	,163896
Valid N (listwise)	219				

Sumber : data sekunder yang diolah, 2021

**Tabel 3**  
**Klasifikasi Variabel Dummy Kepemilikan Keluarga**

Kode	Keterangan	Frekuensi	Persentase
0	Perusahaan tidak memiliki kepemilikan keluarga.	54	24,7%
1	Perusahaan dengan kepemilikan keluarga.	165	75,3%
Jumlah		219	100%

Menurut tabel 3 diatas, dapat dijelaskan bahwa sebesar 75,3% atau 165 data dari total 219 data yang diamati merupakan perusahaan dengan kepemilikan keluarga, sedangkan sisanya sebesar 24,7% atau 54 data merupakan perusahaan yang tidak mempunyai kepemilikan keluarga sehingga dapat disimpulkan bahwa sebagian besar dari sampel penelitian merupakan perusahaan manufaktur dengan kepemilikan keluarga.

**Pembahasan Hasil Penelitian**

Uji hipotesis melalui uji-t dipakai untuk menilai seberapa besar secara individu variabel independen mempengaruhi variabel dependen (Ghozali, 2006). Jika nilai t hitung lebih besar dibandingkan dengan nilai t tabel maka variabel independen berpengaruh signifikan pada variabel dependen sehingga hipotesis nol (H0) ditolak dan begitu juga sebaliknya. Pengujian ini menggunakan 137 data sampel dengan 4 variabel maka nilai t tabelnya adalah 1,6564. Nilai signifikansi juga digunakan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh signifikan variabel independen pada variabel dependen. Apabila nilai signifikansi dibawah 0,05 maka variabel independen berpengaruh signifikan pada variabel dependen sehingga Hipotesis nol (H0) ditolak dan begitu juga sebaliknya.

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Signifikan Parameter Individual (Uji statistik t)**

Coefficients <sup>a</sup>					
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	
Model		B	Std. Error	Beta	T
1	(Constant)	-.944	,036		-26,163
	Pengendalian Internal	-.203	,049	-.331	-4,141
	Kepemilikan Keluarga	,006	,020	,025	,311
	Ketidakpastian Lingkungan	-.363	,103	-.280	-3,526

a. Dependent Variable: Penghindaran Pajak  
Sumber : data sekunder yang diolah, 2021

Berdasarkan tabel diatas dapat diperoleh persamaan matematis sebagai berikut :

$$CETR = -0,944 - 0,203 IC + 0,006 FAM - 0,363 EU + e$$

**Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Penghindaran Pajak**

Hasil pengujian pada hipotesis pertama mengenai pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak memperlihatkan hasil nilai t sebesar (-4,141) dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,000. Hasil ini mengartikan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif yang signifikan pada penghindaran pajak. Hasil tersebut memperlihatkan bahwa makin efisien pengendalian internal perusahaan maka makin kecil melakukan penghindaran pajak sehingga hipotesis pertama bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak diterima. Hasilnya selaras dengan penelitiannya Bimo *et al.* (2019) yakni pengendalian internal berpengaruh negatif pada penghindaran pajak. Tetapi hasil ini tidak selaras dengan penelitiannya Gallemore dan Labro (2015) bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Pengendalian internal adalah salah satu bentuk komponen pengawasan bagi manajemen, salah satunya untuk memantau perilaku manajer atau agen agar tidak bertindak oportunistik dalam melaksanakan tanggung jawabnya saat mengelola perusahaan, seperti melakukan tindakan penghindaran pajak melalui peningkatan kompensasi dan pemberian bonus yang mana hal tersebut dapat merugikan pihak prinsipal jika reputasi perusahaan terancam karena tindakan penghindaran pajak yang

dilakukan oleh manajer atau agen. Dengan adanya pengendalian internal yang efektif dapat meminimalisir tindakan penghindaran pajak sehingga dengan penerapan tersebut juga dapat meminimalisir konflik kepentingan dalam teori agensi antara manajer atau agen dengan prinsipal.

### **Pengaruh Kepemilikan Keluarga Terhadap Penghindaran Pajak**

Hasil pengujian pada hipotesis kedua mengenai pengaruh kepemilikan keluarga terhadap penghindaran pajak memperlihatkan hasil nilai  $t$  sebesar 0,311 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,756. Hasil ini mengartikan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh positif secara tidak signifikan terhadap penghindaran pajak, sedangkan rumusan hipotesis kedua menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Ketidaksesuaian antara hipotesis yang dirumuskan dengan hasil pengujian hipotesis membuat hipotesis kedua ditolak. Hal ini dikarenakan perusahaan cenderung melakukan penghindaran pajak untuk kepentingan keluarga karena kepemilikan keluarga yang semakin tinggi membuat keluarga mampu mempengaruhi manajemen melakukan penghindaran pajak yang agresif untuk kepentingannya. Namun, dengan adanya kontrol dan pengawasan manajemen yang ketat dalam perusahaan membuat manajemen menjadi lebih baik dan tidak terlalu dipengaruhi oleh ada tidaknya kepemilikan keluarga dalam perusahaan. Penelitian ini mempunyai hasil yang konsisten dengan penelitiannya Maharani dan Juliarto (2019) bahwa kepemilikan keluarga tidak berpengaruh pada penghindaran pajak. Namun, hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitiannya Oktavia dan Hananto (2018) yakni kepemilikan keluarga berpengaruh negatif pada penghindaran pajak.

### **Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak**

Hasil pengujian pada hipotesis ketiga mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap penghindaran pajak memperlihatkan hasil nilai  $t$  sebesar (-3,526) dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,001. Hasil ini mengartikan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif secara signifikan terhadap penghindaran pajak, sedangkan rumusan hipotesis ketiga menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Ketidaksesuaian antara hipotesis yang dirumuskan dengan hasil pengujian hipotesis membuat hipotesis ketiga ditolak. Hal ini dapat terjadi dikarenakan manajer akan lebih memikirkan strategi untuk melindungi nilai laba dengan melakukan manajemen laba melalui laporan keuangan yang agresif, guna meningkatkan laba perusahaan yang menurun akibat dari ketidakpastian lingkungan. Tindakan ini bertujuan demi menjaga agar perusahaan masih tetap terlihat dalam kondisi baik dimata *stakeholder* sekaligus menjaga kinerja manajer agar tetap terlihat baik dan profesional dimata prinsipal. Namun, jika manajer hanya menanggapi ketidakpastian lingkungan dari sisi laba dan tidak memikirkan estimasi pajak maka pajak yang dilaporkan akan makin besar yang menandakan bahwa perusahaan tidak menghindari pajak.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitiannya Huang *et al.* (2017) bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif pada penghindaran pajak. Akan tetapi, hasil ini konsisten dengan penelitiannya McGuire *et al.* (2014) bahwa ketidakpastian lingkungan dalam perusahaan membuat manajer kesulitan untuk menentukan tindakan apa yang berkaitan dengan pajak yang harus dilakukan.

### **KESIMPULAN DAN KETERBATASAN**

Pengendalian internal yang menggunakan metode *scoring* pada penilaian efektivitasnya (yaitu, dengan mengungkapkan pelaksanaan mekanisme pengendalian internal dalam laporan tahunan perusahaan) menunjukkan adanya pengaruh negatif secara signifikan terhadap penghindaran pajak sehingga makin efektif pengendalian internal perusahaan maka makin sedikit praktik penghindaran pajak perusahaan. Variabel kepemilikan keluarga tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak, membuat struktur



kepemilikan keluarga bukan menjadi tolok ukur bagi perusahaan untuk melaksanakan atau tidak praktik penghindaran pajak. Pengukuran Ketidakpastian lingkungan melalui volatilitas penjualan mempunyai pengaruh negatif pada penghindaran pajak sehingga makin tinggi ketidakpastian lingkungan yang terjadi di perusahaan maka makin sedikit penghindaran pajak yang dilakukan.

Peneliti menemukan beberapa keterbatasan pada penelitian ini diantaranya, yaitu Penelitian ini hanya memakai CETR sebagai proksi dalam pengukuran variabel penghindaran pajak. Sementara itu, proksi untuk mengukur variabel ketidakpastian lingkungan juga hanya menggunakan unsur ketidakpastian pasar yang diukur melalui volatilitas penjualan. Penggunaan sampel yang terbatas hanya untuk perusahaan manufaktur yang *listing* di BEI membuat hasilnya tidak bisa digeneralisasikan untuk jenis perusahaan lain yang terdaftar di BEI. Pendeknya rentang waktu pada sampel penelitian yaitu hanya tiga periode mulai dari tahun 2017-2019 belum bisa digunakan untuk menggambarkan dinamika dalam penghindaran pajak.

Dengan adanya keterbatasan pada penelitian ini, penelitian selanjutnya disarankan untuk melakukan pengembangan, diantaranya menggunakan proksi selain CETR untuk mengukur variabel penghindaran pajak, seperti dengan menggunakan BTD (*Book Tax Differences*). Sementara itu, untuk pengukuran ketidakpastian lingkungan diharapkan menggunakan tiga unsur mencakup (ketidakpastian pasar, intensitas persaingan, dan ketidakpastian teknologi) sehingga didapatkan hasil yang bisa menjelaskan ketidakpastian lingkungan dengan jelas (Arieftiara *et al.*, 2017). Selanjutnya, memperluas cakupan penggunaan sampel bukan sekedar perusahaan manufaktur akan tetapi dengan menambah jenis perusahaan lain yang *listing* di BEI, misalnya perusahaan penghasil bahan baku (pertanian dan pertambangan) serta perusahaan jasa agar hasil dari penelitian dapat lebih menjelaskan mengenai kondisi perusahaan secara keseluruhan. Terakhir diharapkan untuk memperluas periode penelitian tidak hanya tiga tahun saja (2017-2019).

## REFERENSI

- Allen, M. P. and Panian, S. K. 1982. "Power, performance, and succession in the large corporation." *Administrative Science Quarterly*, Vol. 27, No. 4, pp. 538-547.
- Arieftiara, D., Utama, S., dan Wardhani, R. 2017. "Environmental uncertainty as a contingent factor of business strategy decisions: Introducing an alternative measure of uncertainty." *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 11, No. 4, pp. 116-130.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., Kinney, W.R. Jr. and LaFond, R. 2008. "The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality." *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 1, pp. 217-250.
- Barontini, R. and Caprio, L. 2006. "The effect of family control on firm value and performance: Evidence from continental Europe." *European Financial Management*, Vol. 12, No. 5, pp. 689-723.
- 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*, Vol. 21, No. 2, pp. 131-143.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and Shevlin, T. 2010. "Are family firms more tax aggressive than non family firms?." *Journal of Financial Economics*, Vol. 91, No. 1, pp. 41-61.

- Claessens, S., Djankov, S. and Lang, L. 2000. "The separation of ownership and control in East Asia corporation." *Journal of Financial Economics*, Vol. 58, No. 1-2, pp. 81-112.
- Desai, M.A. and Dharmapala, D. 2006. "Corporate tax avoidance and high-powered incentives." *Journal of Financial Economics*, Vol. 79, No. 1, pp. 145-179.
- Deumes, R. and Knechel, W.R. 2008. "Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 1, pp. 35-66.
- Fan, J.P. and Wong, T.J. 2002. "Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, No. 3, pp. 401-425.
- Gaaya, S., Lakhal, N. and Lakhal, F. 2017. "Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality." *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32, No. 7, pp. 731-744.
- Gallemore, J. and Labro, E. 2015. "The importance of the internal information environment for tax avoidance." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 1, pp. 149-167.
- Ghosh, D. and Olsen, L. 2009. "Environmental uncertainty and managers' use of discretionary accruals." *Accounting, Organization and Society*, Vol. 34, No. 2, pp. 188-205.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gleason, C.A., Pincus, M. and Rego, S.O. 2017. "Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management." *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 39, No. 1, pp. 25-44.
- Gomez-Mejia, L. R., Larraza-Kintana, M., and Makri, M. 2003. "The determinants of executive compensation in familycontrolled public corporations." *Academy of management journal*, Vol. 46, No. 2, pp. 226-237.
- Gong, G., Li, L.Y. and Xie, H. 2009. "The association between management earnings forecast errors and accruals." *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 2, pp. 497-530.
- Hanlon, M. and Heitzman, S. 2010. "A review of tax research." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. (2-3), pp. 127-178.
- Huang, D.F. and Chang, M.L. 2015. "Do auditor-provided tax services improve the relation between tax-related internal control and book-tax differences?." *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 23, No. 2, pp. 177-199.
- Huang, H., Sun, L., and Zhang, J. 2017. "Environmental uncertainty and tax avoidance." *Advances in Taxation*, Vol. 24, No. 1, pp. 83-124.
- Jensen, M.C. dan W.H. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, pp. 305-36.



- Kovermann, J. and Wendt, M. 2019. "Tax avoidance in family firms: Evidence from large private firms." *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 152, No. 2, pp. 145-157.
- Maharani, W. and Juliarto, A. 2019. "Pengaruh Kepemilikan Keluarga terhadap tax avoidance dengan kualitas audit sebagai variabel moderating." *Diponegoro Journal Of Accounting*, Vol. 8, No. 4, pp. 1-10.
- McGuire, S.T., Omer, T.C., and Wilde, J.H. 2014. "Investment Opportunity Sets, Operating Uncertainty, and Capital Market pressure: Determinant of investments in tax shelter activities?" *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 36, No. 1, pp. 1-26.
- Oktavia, R., dan Hananto, H. 2018. "Pengaruh Kepemilikan Keluarga, Kontrol Keluarga Pemilik, dan Manajemen Keluarga Pemilik terhadap Tindakan Pajak Agresif pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Periode 2013-2015." *Akuntansi Dan Teknologi Informasi*, Vol. 12, No. 1, pp. 13-14.