



PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK PADA PERUSAHAAN PERBANKAN Studi Empiris pada Perusahaan-perusahaan yang Tercatat di BEI Tahun 2018-2022

Lailatul 'Aziizah, Wahyu Meiranto¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl.Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study aims to determine the influence of internal control and audit quality on tax avoidance in banking companies. This study makes internal control and audit quality as independent variables and tax avoidance measured through ETR and CETR as dependent variables. Internal control is measured through the ICD index and audit quality is observed through a public accounting firm appointed by the company. The population used in this study is banking sector companies listed on the IDX. Through the purposive sampling method, there are 156 data that are used as the final sample in this study. The analysis method used is second order confirmatory factor analysis with the help of the SmartPLS 3 application in testing hypotheses. The results of this study show that internal control and audit quality have an insignificant relationship with tax avoidance.

Keywords: Internal control, Audit quality, ETR, CETR.

PENDAHULUAN

Pemerintah Indonesia, melalui Direktorat Jenderal Pajak, mengatur pajak sebagai salah satu sumber utama pendapatan negara, seperti yang ditetapkan dalam UU No. 28 Tahun 2007. Pajak dianggap sebagai partisipasi wajib warga negara yang digunakan untuk kesejahteraan bersama. Perusahaan juga memiliki kewajiban perpajakan yang diatur dalam UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan No. 7 Tahun 2021. Namun, sering terjadi benturan kepentingan antara perusahaan yang ingin memaksimalkan laba dan pemerintah yang ingin memaksimalkan penerimaan pajak. Hal ini mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak secara legal.

Penghindaran pajak menurut Pohan (2019) dianggap sebagai upaya untuk menghindari kewajiban perpajakan yang dilakukan secara sah oleh Wajib Pajak karena melibatkan prosedur yang memanfaatkan *grey area* pada ketentuan perpajakan dengan tujuan meminimalisir pajak terutang. Namun, tindakan ini tidak etis karena mengurangi potensi penerimaan negara (Pandapotan & Nurlis, 2023). Penelitian oleh Andalenta & Ismawati (2022) menunjukkan bahwa perusahaan dengan kompetensi tinggi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan cenderung tidak melakukan praktik penghindaran pajak. Pernyataan ini didukung dengan bentuk pemungutan pajak di Indonesia, yaitu *self-assessment system* yang memberi fleksibilitas dalam penentuan besaran pajak, sehingga dapat mendorong penghindaran pajak.

Fenomena ini seiring dengan teori keagenan yang menggambarkan hubungan antara pemerintah (prinsipal) dan perusahaan (agen) yang tidak linear. Kedua pihak memaksimalkan tujuan masing-masing, sehingga mengindikasikan perilaku oportunistik. Oleh karena itu, diperlukan faktor-faktor yang dapat menekan praktik penghindaran pajak. Bimo et al. (2019) mengungkapkan bahwa pengendalian internal yang efektif dalam perusahaan dapat memicu manajemen untuk melakukan perencanaan pajak sesuai aturan dan ketentuan yang menguntungkan di masa depan. Pengendalian internal yang efektif dapat diamati dari pengungkapan laporan yang dinilai oleh auditor eksternal. Sehingga, dalam proses penilaiannya memerlukan kompetensi dan keahlian yang memadai dari auditor eksternal agar dihasilkan kualitas audit yang baik. Kualitas audit erat kaitannya dengan reputasi dan ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor dari KAP Big 4 dipercaya memiliki reputasi dan kompetensi yang unggul untuk mengidentifikasi manipulasi yang dilakukan dalam laporan perusahaan (Madah Marzuki & Syukur, 2021). Sehingga, kualitas audit menjadi salah satu faktor yang dapat menekan penghindaran pajak.

¹ Corresponding author

Di Indonesia, tren penghindaran pajak meningkat selama pandemi COVID-19 karena penurunan pendapatan dan kerugian perusahaan (Awaliah et al., 2022). Studi sebelumnya menemukan bahwa pengendalian internal yang efektif dan kualitas audit yang tinggi dapat mengurangi penghindaran pajak. Oleh karena itu, penelitian lanjutan diperlukan untuk memahami hubungan antara pengendalian internal, kualitas audit, dan penghindaran pajak. Studi ini memodifikasi penelitian sebelumnya pada sektor perbankan sebagai kontributor besar penerimaan pajak.

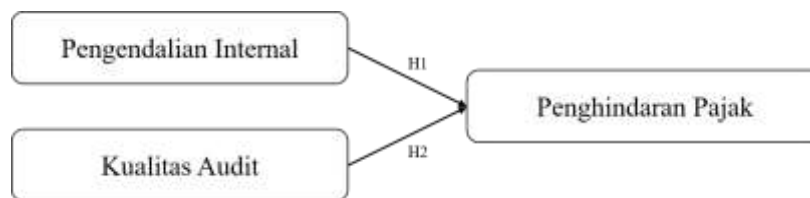
KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Keagenan

Jensen & Meckling (1976) menginterpretasikan hubungan keagenan menjadi perikatan antara satu atau beberapa pihak (prinsipal) yang memimpin pihak lain (agen) guna melaksanakan sesuatu atas nama prinsipal dan memberikan kuasa untuk menentukan langkah terbaik. Pada teori keagenan, prinsipal dan agen dianggap sebagai *rational economic man* yang memiliki preferensi dan kepercayaan masing-masing yang berasal dari kepentingan pribadi. Hal ini pun mendorong agen untuk berperilaku sesuai *self-interest*. Sehingga, prinsipal akan membuat sistem pengawasan untuk mencegah perilaku agen yang tidak sejalan dengan kepentingan prinsipal (Fama & Jensen, 1983).

Pada penelitian ini, hubungan keagenan diuraikan dalam hubungan antara pemerintah dengan manajemen perusahaan. Agen tidak selalu melaksanakan perintah prinsipal dan cenderung mengikuti kepentingan pribadi. Oleh karena itu, pemerintah berusaha mengawasi kejadian ini dan memunculkan biaya tambahan (*agency cost*) sebagai tindakan preventif. Selain itu, diperlukan pula pemisahan antara agen dengan hubungan keagenan ini untuk menciptakan efisiensi dan efektivitas pengelolaan perusahaan. Ketidaksielarasan tujuan dapat berdampak pada timbulnya masalah antara agen dan *stakeholders*.

Kerangka Pemikiran



Perumusan Hipotesis

Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan sudut pandang teori keagenan, pengendalian internal dipandang sebagai suatu mekanisme pengawasan atas perilaku agen yang tidak diinginkan, salah satunya praktik penghindaran pajak. Manajemen sebagai agen memiliki kesempatan untuk memaksimalkan keuntungan dengan menekan kewajiban perpajakan pada perusahaan. Hal ini sering bertentangan dengan kepentingan pemerintah sebagai prinsipal yang memastikan bahwa perusahaan mematuhi regulasi. Oleh karena itu, pengendalian internal yang efektif sangat diperlukan tidak hanya untuk mengurangi praktik penghindaran pajak. Terjadinya konflik kepentingan ini yang kemudian mendorong penelitian tentang hubungan pengendalian internal terhadap penghindaran pajak perlu dilakukan.

Penelitian terdahulu yang menggali pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak telah memberikan hasil yang beragam. Sebagian penelitian menunjukkan adanya hubungan negatif, namun penelitian lainnya menyatakan tidak adanya hubungan pada pengendalian internal dan penghindaran pajak. Penelitian oleh Bimo et al. (2019), Chen et al. (2020), dan Wenwu et al. (2023) menyajikan adanya hubungan negatif pada pengendalian internal dan penghindaran pajak. Menurut mereka, pengendalian internal yang efektif akan mengurangi praktik penghindaran pajak. Pendapat serupa juga disampaikan Suárez (2017) dalam penelitiannya yang menunjukkan hasil bahwa pengendalian internal yang efektif didapat dari keselarasan antara visi, misi, nilai-nilai, dan elemen yang terlibat dalam suatu perusahaan. Sehingga pengendalian internal memberikan implikasi kepatuhan manajemen atas regulasi yang ada, termasuk di bidang perpajakan.

H1: Pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak

Pandapotan et al. (2023) menginterpretasikan kualitas audit sebagai suatu kemampuan auditor untuk mengidentifikasi ketidakjujuran yang ditemukan di laporan keuangan. Auditor yang memiliki kualitas audit yang memadai diyakini memiliki reputasi yang baik pula. Hal ini berkaitan dengan kompetensi auditor dalam menilai setiap aktivitas negatif atau positif perusahaan. Perusahaan yang memanfaatkan jasa audit dari auditor yang mempunyai kualitas audit baik, dinilai cenderung patuh terhadap regulasi.

Teori keagenan memandang kualitas audit sebagai suatu kemampuan pihak ketiga, dalam hal ini auditor, dalam mengevaluasi dan mencegah perilaku manajemen perusahaan yang menyimpang, seperti praktik penghindaran pajak. Auditor berperan untuk memastikan laporan keuangan yang diungkapkan suatu perusahaan memiliki nilai wajar tanpa pengecualian. Akan tetapi, tidak jarang terjadi konflik kepentingan antara prinsipal dengan agen. Suropto (2021) berpendapat bahwa manajemen perusahaan yang berperan sebagai agen cenderung memaksimalkan keuntungan dengan mengurangi beban pajak melalui penghindaran pajak, sedangkan pemilik dan pemegang saham yang berperan sebagai prinsipal menginginkan perusahaan patuh terhadap regulasi. Hal ini memiliki implikasi terhadap hubungan teori keagenan pada kualitas audit sangat kuat karena membantu pihak ketiga dalam memahami konflik kepentingan dan asimetri informasi yang terjadi.

Berbagai penelitian sebelumnya yang menguji korelasi antara kualitas audit dan penghindaran pajak telah dilakukan dengan memakai teori keagenan. Hasil yang didapatkan pun beragam. Septariani, Johan, and Widiyarini (2022), Shintawati Kusnadi (2022), dan Pandapotan dkk. (2023) menemukan bahwasanya terdapat hubungan negatif antara kualitas audit dan penghindaran pajak yang ditandai dengan kecenderungan perusahaan untuk menekan praktik penghindaran pajak karena auditor yang ditunjuk perusahaan memiliki kualitas audit yang baik. Kualitas audit juga berperan mendorong perusahaan mempertahankan kepercayaan publik.

H2: Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Dua kategori variabel yang diterapkan dalam penelitian ini adalah variabel dependen (variabel terikat) dan variabel independen (variabel bebas). Variabel dependen yang digunakan ialah penghindaran pajak yang diukur dengan ETR dan CETR. Sedangkan variabel pengendalian internal dan kualitas audit digunakan sebagai variabel independen pada penelitian ini. Variabel pengendalian internal dalam penelitian ini diukur menggunakan 5 item pertanyaan yang diadopsi dari penelitian (Deumes and Knechel, 2008). Sedangkan variabel kualitas audit diukur dari apakah perusahaan menunjuk Big 4 sebagai auditor eksternal sesuai penelitian (Dakhli, 2022).

Populasi dan Sampel

Menurut Sekaran and Bougie (2017), populasi merujuk pada arti sekumpulan orang, peristiwa, atau apa pun yang dianggap menarik untuk diteliti. Pada penelitian ini, perusahaan perbankan yang tercatat di BEI termasuk dalam populasi penelitian. Sampel akan diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu sampel dipilih atas dasar karakteristik tertentu dari populasi (Sugiyono 2013). Kriteria ukuran yang digunakan sebagai panduan dalam pemilihan sampel tersebut, yaitu:

1. Perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI pada periode 2018-2022
 2. Perusahaan perbankan yang memiliki data lengkap terkait penelitian
 3. Perusahaan perbankan yang tidak mengalami kerugian pada periode 2018-2022
 4. Perusahaan perbankan yang mengungkapkan laporan keuangan dalam mata uang rupiah
- Berdasarkan kriteria sampel di atas, diperoleh sampel akhir yaitu 156 perusahaan.

Model Analisis Data

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Partial Least Square-Structural Equation Modelling* (PLS-SEM) untuk melakukan pengolahan data dengan *software* SmartPLS 3. Penggunaan PLS dalam analisis data memiliki beberapa kelebihan karena memudahkan dalam melakukan analisis data, penjelasan yang sistematis, dan tingkat signifikansi yang lebih tinggi.

Penggunaan PLS untuk mengukur penelitian terdiri dari tiga tahap, yaitu analisis deskriptif, pengujian *outer model*, dan pengujian *inner model*. Tahapan ini kemudian digunakan untuk menguji hipotesis penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Penelitian ini menentukan populasi penelitian dari perusahaan perbankan yang tercatat di BEI dan mendapatkan data panel sejumlah 235 perusahaan. Setelah dilakukan *purposive sampling* sebagai metode penentuan sampel, dihasilkan sampel sejumlah 156 yang berasal dari 38 perusahaan pada periode 2018-2022. Berikut adalah tabel yang menjelaskan lebih rinci terkait populasi dan sampel penelitian:

Tabel 1
Populasi dan Sampel Penelitian

Kriteria Sampel	Jumlah
Perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI pada periode 2018-2022 (47 x 5 tahun)	235
Perusahaan perbankan yang tidak memiliki data lengkap terkait penelitian	(44)
Perusahaan perbankan yang mengalami kerugian pada periode 2018-2022	(34)
Perusahaan perbankan yang mengungkapkan laporan keuangan dalam mata uang asing	(1)
Total sampel akhir	156

Sumber: Data sekunder diolah, 2024

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif yakni pengujian yang berguna sebagai deskripsi atas variabel penelitian yang disajikan melalui beberapa kriteria seperti *mean*, standar deviasi, minimum, dan maksimum (Ghozali, 2021). Variabel yang dijelaskan meliputi pengendalian internal (IC), kualitas audit (AQ), dan penghindaran pajak yang diukur melalui ETR dan CETR. Tabel 2 menunjukkan statistik deskriptif penelitian ini.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	<i>N</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>	<i>Mean</i>	<i>Standard Deviation</i>
ETR	156	0,01221	0,91755	0,2543739	0,09242475
CETR	156	0,00297	2,59207	0,3146948	0,29241953
IC	156	0,4	1,0	0,809	0,1547
AQ	156	0	1	0,65	0,479

Sumber: Data sekunder diolah, 2024

Pengujian Model Pengukuran

Pengujian model pengukuran dilaksanakan dengan tujuan mengevaluasi keandalan penggunaan model. Tahapan kondisi ini meliputi uji kolinearitas dan uji signifikansi *weight* yang berguna untuk mengevaluasi konstruk yang digunakan (Ghozali, 2021). Uji kolinearitas mencakup perhitungan terhadap nilai VIF. Pengujian ini dilaksanakan guna memahami dan mengidentifikasi korelasi antar variabel independen.

Pada uji kolinearitas, ketiadaan gejala kolinearitas terlihat pada hasil yang memperlihatkan nilai VIF < 5. Menurut Hair et al. (2019), nilai tersebut merupakan nilai yang ideal karena berada pada nilai < 3. Sehingga ditemukan kesimpulan tidak adanya gejala kolinearitas dalam hubungan antar variabel independen, terutama dengan pengendalian internal dan kualitas audit.

Tabel 3
Hasil Uji Kolinearitas

	VIF
AQ	1,000
CETR	1,036
ETR	1,036
IC	1,000

Sumber: data sekunder diolah, 2024

Pengujian selanjutnya dalam uji model pengukuran adalah uji signifikansi *weight* yang dilihat dari *outer weights* untuk menunjukkan bahwa setiap indikator secara signifikan berkontribusi dalam mengukur masing-masing variabel laten. Signifikansi *weight* pada konstruk yang berbentuk formatif dikatakan valid jika nilai signifikansi > 0,5.

Semakin besar signifikansi *outer weight*, akan semakin relevan indikator pada model konstruk. Berdasarkan Tabel 4.4, signifikansi *outer weight* menunjukkan nilai lebih dari 0,5 kecuali pada penghindaran pajak yang diukur dengan ETR memiliki nilai 0,317. Maka nilai yang melebihi batas 0,5 dianggap relevan dan nilai di bawahnya dianggap tidak relevan

Tabel 4
Uji Signifikansi Weight

	Kualitas Audit	Pengendalian Internal	Penghindaran Pajak
AQ	1,000		
CETR			0,891
ETR			0,317
IC		1,000	

Sumber: data sekunder diolah, 2024

Pengujian Model Struktural

Pengujian model struktural dilaksanakan atas tujuan mengestimasi korelasi yang terjadi antar variabel laten (Ghozali, 2021). Tahapan pada uji ini meliputi uji nilai kekuatan penjelas (R^2) dan uji nilai kekuatan prediktif (Q^2). Pengujian yang pertama yaitu uji nilai kekuatan penjelas (R^2) yang dilakukan ketika tidak adanya masalah kolinearitas. Pengujian ini mengukur varians yang dijelaskan dalam setiap konstruk endogen, sehingga hal tersebut menjadi ukuran kekuatan penjelas. Uji koefisien determinasi memiliki rentang nilai antara 0 dan 1.

Hasil uji nilai kekuatan penjelas yang ditunjukkan Tabel 5 di bawah menyajikan nilai *adjusted R²* yaitu 0,005 atau 0,5% pada penghindaran pajak. Hal ini dapat diartikan bahwa terdapat 0,5% dari *variance* variabel dependen, dapat dideskripsikan oleh variabel lain yang terdapat pada penelitian ini. Sedangkan sisanya dideskripsikan oleh faktor lain yang keberadaannya di luar kerangka model penelitian ini. Angka ini menurut Hair et al. (2022) menunjukkan model lemah.

Tabel 5
Uji Nilai R²

	R Square	R Square Adjusted
Penghindaran Pajak	0,017	0,005

Sumber: data sekunder diolah, 2024

Uji selanjutnya adalah uji nilai kekuatan prediktif (Q^2) yang bertujuan untuk mengetahui kekuatan prediktif pada model penelitian. Hair et al. (2022) menyebutkan bahwa nilai $Q^2 > 0$ membuktikan bahwasanya model memiliki *predictive relevance*, sedangkan $Q^2 < 0$ menandakan

predictive relevance yang kurang. Hasil pengujian Q^2 yang ditunjukkan oleh Tabel 6 menyajikan nilai Q^2 sebesar -0,028 untuk penghindaran pajak. Hal ini memberikan arti bahwa kondisi nilai $Q^2 < 0$. Oleh karena itu, dapat diartikan bahwa nilai observasi dari penghindaran pajak yang diwakilkan dengan CETR dan ETR memiliki nilai yang kurang baik (Hair et al., 2019).

Tabel 6
Uji Nilai Q^2

	Q^2
Penghindaran Pajak	-0,028

Sumber: data sekunder diolah, 2024

Pengujian Hipotesis

Tabel 7
Uji Hipotesis (t-statistik)

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics ((O/STDEV))</i>	<i>P-Values</i>	Ket.
AQ -> ETR, CETR	-0,077	-0,065	0,127	0,606	0,272	Ditolak
IC -> ETR, CETR	0,114	0,117	0,093	1,235	0,109	Ditolak

Sumber: data sekunder diolah, 2024

Tabel 7 yang menunjukkan hasil uji hipotesis dapat dianalisis dengan mengamati nilai *original sample*, t-statistik, dan *p values*. T-statistik $> 1,65$ menunjukkan hipotesis yang didukung dan berlaku sebaliknya. *P values* yang digunakan untuk mengevaluasi signifikansi melalui pengukuran *one-tailed test* juga harus menunjukkan nilai $< 5\%$ agar hipotesis dapat diterima secara signifikan. Berdasarkan Tabel 4.7 di atas, hubungan kualitas audit terhadap penghindaran pajak berpengaruh negatif tidak signifikan. Sementara itu, hubungan pengendalian internal terhadap penghindaran pajak juga menunjukkan pengaruh yang negatif dan signifikan.

Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan penelitian Wenwu et al. (2023) sebelumnya yang menjadi pedoman atas penelitian ini, pengendalian internal digunakan sebagai variabel independen dengan penghindaran pajak sebagai variabel dependennya. Penelitian ini mencoba melihat penghindaran pajak dari sisi pengukuran yang lebih beragam, yaitu ETR dan CETR. Hal ini dilakukan untuk melihat perbandingan antar kedua pengukuran tersebut. Temuan penelitian membuktikan bahwasanya pengendalian internal memiliki pengaruh positif tidak signifikan terhadap penghindaran pajak yang diukur melalui ETR maupun CETR. Hal ini diuraikan pada Tabel 4.7 yang menyajikan bahwa *original sample* 0,114, t-statistik berada pada nilai 1,235, dan *p values* 0,109. Sehingga, kesimpulan yang dapat diambil adalah **H_1 ditolak**.

Teori keagenan menekankan bahwa agen dan prinsipal seharusnya memiliki keselarasan tujuan. Akan tetapi, Jensen & Meckling (1976) menyebutkan jika prinsipal maupun agen dianggap sebagai *rational economic man* yang memiliki preferensi dan kepercayaan masing-masing. Sehingga, hal ini menimbulkan benturan kepentingan antara kedua pihak tersebut. Pengendalian internal yang didefinisikan sebagai sistem yang memastikan tujuan perusahaan tercapai (Rubino & Vitolla, 2014), hadir sebagai usaha perusahaan dalam mengawasi manajemen agar tetap selaras dengan pemerintah dalam hal peraturan perpajakan. Pengendalian internal ini yang kemudian diungkapkan ke dalam laporan tahunan perusahaan sebagai wujud transparansi atas pengawasan perusahaan terhadap kinerja manajemen dan karyawan. Sehingga, konflik kepentingan yang terjadi antara perusahaan dengan pemerintah, yaitu penghindaran pajak, dapat dilakukan pencegahan. Pengendalian internal menjadi salah satu hal yang wajib dilaporkan perusahaan saat mengungkapkan laporan tahunan. Hal ini diatur oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dalam SEOJK No.35/SEOJK.03/2017 tentang Pedoman Standar Sistem Pengendalian Internal bagi Bank Umum. Pengendalian internal yang ada pada laporan tahunan dapat diuraikan salah satunya dengan *Internal Control Disclosure (ICD) index*. *ICD index* dianggap cocok digunakan karena terfokus pada pertanyaan tentang pengendalian internal yang dilaporkan oleh perusahaan, walaupun masih banyak

perusahaan yang belum mengungkapkan. Hal ini dibuktikan pada Tabel 4.1 yaitu sebanyak 44 perusahaan sepanjang tahun 2018-2022 tidak melaporkan pengendalian internal sesuai dengan standar yang ada pada ICD *index*.

Bimo et al. (2019) pada penelitiannya yang membahas dampak pengendalian internal terhadap penghindaran pajak di Indonesia menemukan hubungan negatif antara variabel tersebut. Semakin efektif pengendalian internal yang diimplementasikan oleh perusahaan, akan menurunkan perilaku oportunistik manajemen. Sehingga, penghindaran pajak yang terjadi pada perusahaan semakin menurun. Temuan serupa dikemukakan pada penelitian Chen et al. (2020) yang menguji peran pengendalian internal dalam penghindaran pajak dengan melakukan evaluasi terhadap kerangka kerja COSO dalam manajemen risiko pajak. Hasil penelitian yang mengukur pengendalian internal menggunakan standar COSO menyajikan bahwa pengendalian internal akan meminimalisir tren penghindaran pajak yang dilancarkan perusahaan. Sehingga, peneliti mengambil kesimpulan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, walaupun nilai signifikansi yang didapat tidak memenuhi kriteria perhitungan.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak

Penelitian ini juga menelaah hubungan antara kualitas audit dan penghindaran pajak. Sama seperti penjelasan sebelumnya, uji hipotesis dilakukan untuk menentukan apakah kualitas audit berpengaruh kepada penghindaran pajak yang diukur melalui ETR dan CETR. Temuan penelitian yang ditunjukkan pada Tabel 4.7 memperlihatkan hasil bahwasanya kualitas audit berpengaruh negatif, tetapi tidak signifikan terhadap penghindaran pajak. Hal ini ditandai pada Tabel 4.7 yang menyatakan *original sample* -0,077, *t*-statistik berada pada nilai 0,606, dan *p values* 0,272. Sehingga, dapat diambil kesimpulan bahwa **H₂ ditolak**.

Jika dilihat dari pandangan teori keagenan, audit eksternal berperan sebagai pihak ketiga yang dianggap dapat melakukan pencegahan atas praktik penghindaran pajak oleh perusahaan. Auditor yang kompeten dan berkualitas dengan cermat mengawasi laporan keuangan yang diungkapkan oleh perusahaan. Hal ini seringkali dikaitkan dengan persepsi publik mengenai keberadaan KAP Big 4 dan KAP Non-Big 4. Lanis & Richardson (2012) pada penelitiannya menemukan audit yang dilakukan oleh Big 4 mengurangi tingkat penghindaran pajak pada perusahaan. Namun, penemuan ini ditolak oleh Shintawati Kusnadi (2022) yang membuktikan bahwasanya kualitas audit yang diwakilkan melalui indikator Big 4 dan Non-Big 4 memberikan pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak oleh perusahaan.

Sepakat dengan Shintawati Kusnadi (2022), Pandapotan et al. (2023) juga mendukung penelitian sebelumnya dengan hasil yang menemukan bahwa kualitas audit memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Pandapotan et al. (2023) menemukan bahwa kualitas audit yang semakin baik mempermudah pendeteksian manipulasi dalam laporan keuangan. Hal ini tentu dapat meminimalisir praktik penghindaran pajak. Sehingga, peneliti mengambil kesimpulan bahwa kualitas audit memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, walaupun nilai signifikansinya terlalu kecil.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Penelitian ini bermaksud menelaah pengaruh pengendalian internal dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak yang diukur melalui ETR maupun CETR. Penelitian ini juga berusaha membandingkan pengujian penghindaran pajak yang menggunakan ETR dan CETR. ETR merupakan pengukuran penghindaran pajak dengan melihat total beban pajak yang harus ditunaikan oleh perusahaan pada tahun berjalan jika dibandingkan dengan penghasilan sebelum pajak. Sedangkan CETR adalah pengukuran penghindaran pajak dengan melihat besaran pajak yang telah ditunaikan oleh perusahaan dan dibandingkan dengan penghasilan sebelum pajak. Penelitian ini melakukan observasi pada perusahaan perbankan yang mengungkapkan laporan tahunan, laporan keuangan, dan data penelitian serta tercatat di BEI tahun 2018-2022. Sampel akhir yang didapatkan yaitu 156 perusahaan dengan metode *purposive sampling*. Kemudian, dilakukan uji hipotesis melalui *second order CFA* untuk menelaah pengaruh pengendalian internal dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak.

Selama melakukan penelitian, peneliti menemukan beberapa keterbatasan, seperti kurangnya jumlah sampel pada penelitian akibat sedikitnya perusahaan perbankan yang tercatat di BEI dan memenuhi kriteria penelitian pada rentang tahun 2018-2022, signifikansi yang tergolong sangat



rendah, dan pengukuran pengendalian internal yang mengacu pada ICD indeks dianggap memiliki keterbatasan dalam hal indikator penilaiannya. Berdasar pada keterbatasan yang peneliti alami, maka penelitian di masa depan perlu untuk memperbanyak sampel dengan menguji pada perusahaan sektor lain yang lebih beragam dan memiliki tren penghindaran pajak yang tinggi. Selanjutnya, penelitian di masa depan dapat melakukan penambahan variabel lain yang diprediksi lebih dapat menjelaskan faktor penyebab penghindaran pajak dan menggunakan standar pengukuran lain untuk mengukur pengendalian internal.

REFERENSI

- Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500–522. <https://doi.org/10.1108/02686900910966503>
- Andalenta, I., & Ismawati, K. (2022). Tax Avoidance Perusahaan Perbankan. *Owner*, 6(1), 225–233. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.627>
- 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/https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83(1), 217–250.
- Asrinanda, Y. D. (2018). The Effect of Tax Knowledge, Self Assessment System, and Tax Awareness on Taxpayer Compliance. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(10). <https://doi.org/10.6007/ijarbss/v8-i10/4762>
- Awaliah, R., Ayu Damayanti, R., & Usman, A. (2022). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan di Indonesia yang Terdaftar di BEI (Tahun 2016-2020) Melalui Analisis Tingkat Effective Tax Rate (ETR) Perusahaan. *Akrual: Jurnal Bisnis Dan Akuntansi Kontemporer*, 1–11. <https://doi.org/10.26487/akrual.v15i1.20491>
- Bauer, A. M. (n.d.). *Internal Control Quality as an Explanatory Factor of Tax Avoidance*.
- 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>
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and the cost of equity capital. *Accounting Review*, 323–349.
- 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), 23–55. <https://doi.org/10.2308/atax-52408>
- Chow, C. W. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *Accounting Review*, 272–291.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127–149.
- Dakhli, A. (2022). The impact of corporate social responsibility on firm financial performance: does audit quality matter? *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 950–976. <https://doi.org/10.1108/JAAR-06-2021-0150>
- DeAngelo, H., & Masulis, R. W. (1980). Optimal capital structure under corporate and personal taxation. *Journal of Financial Economics*, 8(1), 3–29.
- Deumes, R., & Knechel, W. R. (2008). Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 35–66.
- Doyle, J. T., Ge, W., & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141–1170.
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), 61–82.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Empiris, S., Manufaktur, P., Terdaftar, Y., & Bei Tahun, D. (2009). *PENGARUH PENGHINDARAN PAJAK DAN GOOD CORPORATE GOVERNANCE TERHADAP BIAYA UTANG*. www.idx.co.id.



- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of Ownership and Control. *The Journal of Law & Economics*, 26(2), 301–325. <http://www.jstor.org/stable/725104>
- Gaaya, S., Lakhali, N., & Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 32(7), 731–744. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2017-1530>
- García-Meca, E., Ramón-Llorens, M. C., & Martínez-Ferrero, J. (2021). Are narcissistic CEOs more tax aggressive? The moderating role of internal audit committees. *Journal of Business Research*, 129, 223–235. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.02.043>
- Ghozali, I. (2021). *PARTIAL LEAST SQUARES KONSEP, TEKNIK, DAN APLIKASI Menggunakan Program SmartPLS 3.2.9 Untuk Penelitian Empiris* (3rd ed.).
- Gleason, C. A., Pincus, M., & Rego, S. O. (2017). Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management. *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), 25–44.
- Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2017). Is tax avoidance related to firm risk? *The Accounting Review*, 92(1), 115–136.
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. In *European Business Review* (Vol. 31, Issue 1, pp. 2–24). Emerald Group Publishing Ltd. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Han, L. (2010). The internal control provisions of sarbanes-oxley act and quality of interim earnings. (No Title).
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127–178. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Huang, D.-F., & Chang, M.-L. (2016). Do auditor-provided tax services improve the relation between tax-related internal control and book-tax differences? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 23(2), 177–199.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. In *Journal of Financial Economics* (Vol. 3). Q North-Holland Publishing Company.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105–135.
- Kovermann, J. H. (2018). Tax avoidance, tax risk and the cost of debt in a bank-dominated economy. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 683–699.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86–108.
- Lestari, H. T., & Ovami, D. C. (2020). Pengaruh corporate governance terhadap tax avoidance pada perusahaan asuransi di indonesia. *Journal of Trends Economics and Accounting Research*, 1(1), 1–6.
- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). *The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance*.
- Madah Marzuki, M., & Syukur, M. S. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179>
- Minnick, K., & Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? *Journal of Corporate Finance*, 16(5), 703–718. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.08.005>
- Monika, C. M., & Noviari, N. (2021). The effects of financial distress, capital intensity, and audit quality on tax avoidance. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 5(6), 282–287.
- Noor, L. K., Anitra, V., Ramayanti, E., Sudirman, H. A., Pribadi, M. I., & Ananta, A. Z. (n.d.). *Pengaruh communication dan opportunistic behavior control terhadap trust dan dampaknya pada customer loyalty*.
- Pandapotan, F., & Nurlis, N. (2023). Does Independent Commissioners Play a Moderating Role in Relationship Financial Ratios and Financial Distress with Tax Avoidance? *Saudi Journal of Economics and Finance*, 7(04), 209–219. <https://doi.org/10.36348/sjef.2023.v07i04.002>



- Pandapotan, F., Puspitasari, F., & Maharani, A. (n.d.). *Neo Journal of Economy and Social Humanities (NEJESH) Internal Control, Audit Quality, and Tax Avoidance: Evidence from Property and Real Estates*. <https://internationalpublisher.id/journal/index.php/Nejesh/>
- Pohan, C. A. (2011). *Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Pohan, C. A. (2019). *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Ed. Revisi*. Gramedia Pustaka Utama.
- Qawqzeh, H. K. (2023). The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: evidence from the ailing economics. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0122>
- Rubino, M., & Vitolla, F. (2014). Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. *Managerial Auditing Journal*, 29(8), 736–771.
- Septariani, D., Johan, R. S., & Widiyarini, W. (2022). Kualitas Audit, Capital Intensity dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Farmasi Yang Terdaftar di BEI Periode 2016 Sampai 2020. *Sosio E-Kons*, 14(3), 261–273.
- Shintawati Kusnadi, D. (2022). Pengaruh Leverage, Kepemilikan Keluarga, Kualitas Audit Terhadap Tax Avoidance. *Februari*, 2(2), 257–263. <https://embiss.com/index.php/embiss/article/view/91>
- S.T. Tahilia, A. M., Sulistyowati, S., & Wasif, S. K. (2022). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, dan Konservatisme Akuntansi terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi Dan Manajemen*, 19(02), 49–62. <https://doi.org/10.36406/jam.v19i02.722>
- Suárez, C. A. (2017). INTERNAL CONTROL SYSTEMS LEADING TO FAMILY BUSINESS PERFORMANCE IN MEXICO: A FRAMEWORK ANALYSIS. *Journal of International Business Research*, 16(1), 1–16. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/internal-control-systems-leading-family-business/docview/2024743129/se-2?accountid=49069>
- Sudaryo, Y., Purnamasari, D., & Kartikawati, G. (n.d.). *PENGARUH PROFITABILITAS, LEVERAGE, KUALITAS AUDIT DAN KOMITE AUDIT TERHADAP TAX AVOIDANCE PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR PADA BURSA EFEK INDONESIA PERIODE 2013-2017*. 17(3). <https://jurnal.inaba.ac.id/>
- Suripto, S. (2021). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit Dan Manajemen Laba Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi (MEA)*, 5(1), 1651–1672.
- Wenwu, X., Khurram, M. U., Qing, L., & Rafiq, A. (2023). Management equity incentives and corporate tax avoidance: Moderating role of the internal control. *Frontiers in Psychology*, 14. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2023.1096674>
- Wongsinhirun, N., Chatjuthamard, P., Chintrakarn, P., & Jiraporn, P. (2024). Tax avoidance, managerial ownership, and agency conflicts. *Finance Research Letters*, 61, 104937. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.frl.2023.104937>
- Wunder, H. F. (2009). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 14–28. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2008.12.003>
- Xu, Y. (2024). The effect of tax avoidance on earnings persistence: evidence from China. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1108/JEAS-04-2023-0086>
- Zhang, Y.-Z. (2018). Effectiveness of Internal Control, Financing Constraints and Corporate Value. In *European Journal of Business and Management www.iiste.org ISSN* (Vol. 10, Issue 3). Online. www.iiste.org