

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*agency theory*), sebagaimana dikemukakan oleh Jensen dan Meckling (1976), menyediakan kerangka kerja konseptual yang kuat untuk menganalisis hubungan kontraktual antara pemilik perusahaan (*principal*) dan manajer (*agent*). Teori ini berasumsi bahwa kedua pihak akan bertindak untuk memaksimalkan kepentingan masing-masing, yang berpotensi menimbulkan konflik kepentingan (*agency conflict*) akibat adanya pemisahan antara kepemilikan dan pengendalian perusahaan. Dalam konteks penghindaran pajak, manajer sebagai agen memiliki insentif untuk menurunkan beban pajak perusahaan demi meningkatkan kinerja jangka pendek yang dapat berdampak pada kompensasi dan prospek karier mereka, meskipun tindakan tersebut mungkin tidak selaras dengan kepentingan jangka panjang pemegang saham (Jensen & Meckling, 1976; Lubis *et al.*, 2023).

Konflik keagenan dalam pengambilan keputusan pajak kerap dipicu oleh asimetri informasi, ketika manajer memiliki akses lebih besar terhadap informasi internal dibandingkan pemegang saham. Situasi ini memberi peluang bagi manajer untuk melakukan praktik perencanaan pajak agresif

demi efisiensi fiskal jangka pendek, meskipun berpotensi menimbulkan risiko reputasi dan keberlanjutan perusahaan (Costa & Klann, 2023; Wenwu *et al.*, 2023).

Pengendalian internal dapat menunjang perusahaan dalam mencapai tujuan dan meningkatkan kinerja (Rachmawati & Rohman, 2022). Sistem pengendalian internal yang efektif terbukti dapat menurunkan tingkat penghindaran pajak dengan meningkatkan kepatuhan terhadap kebijakan dan regulasi pajak yang berlaku (Tanujaya & Cantikasari, 2022; Kerr *et al.*, 2024). Struktur kepemilikan keluarga menjadi faktor kontekstual yang turut memengaruhi dinamika konflik keagenan dalam praktik penghindaran pajak. Kepemilikan yang terkonsentrasi pada keluarga dapat menciptakan keselarasan antara kepentingan pemilik dan manajer, sehingga mengurangi kecenderungan penghindaran pajak yang agresif (Rini & Herliansyah, 2019). Namun, dalam beberapa kasus, keluarga pemilik justru dapat menggunakan kendali mereka untuk mendorong strategi pajak yang lebih agresif demi keuntungan sendiri (Lubis *et al.*, 2023).

Ketidakpastian lingkungan eksternal juga turut memperumit hubungan keagenan, di mana tekanan terhadap kinerja keuangan mendorong manajemen untuk melakukan penghindaran pajak sebagai bentuk mitigasi risiko keuangan. Namun, efektivitas pengendalian internal dalam kondisi lingkungan yang tidak pasti tetap menjadi kunci dalam membatasi tindakan oportunistik (Tanujaya & Cantikasari, 2022; Dinata & Candra, 2023). Sesuai dengan teori agensi yang menyatakan bahwa manajer juga bertanggung

jawab dalam semua kondisi untuk mengelola aset pemegang saham, serta dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi (Mawaddah & Darsono, 2022).

Oleh karena itu, teori keagenan memberikan dasar yang komprehensif untuk memahami praktik penghindaran pajak dalam perusahaan. Mekanisme pengendalian internal, struktur kepemilikan keluarga, dan kondisi lingkungan eksternal semuanya memengaruhi tingkat dan bentuk penghindaran pajak, sekaligus mencerminkan intensitas konflik antara kepentingan manajemen dan pemilik.

2.1.2 Penghindaran pajak

Penghindaran pajak adalah praktik yang dilakukan oleh perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajak mereka dengan cara yang masih sesuai dengan peraturan perpajakan, namun sering kali bersifat agresif dan menimbulkan dilema etis serta kebijakan publik (Safitri & Widarjo, 2023). Praktik ini dapat berdampak signifikan terhadap keputusan keuangan perusahaan, termasuk struktur modal, investasi, dan transparansi keuangan (Lubis *et al.*, 2023).

Penghindaran pajak dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor internal dan eksternal perusahaan. Faktor internal seperti kualitas pengendalian internal dan tata kelola perusahaan dapat menentukan sejauh mana suatu perusahaan melakukan penghindaran pajak (Tanujaya & Cantikasari, 2022). Sementara itu, faktor eksternal seperti lingkungan ekonomi dan kebijakan perpajakan juga mempengaruhi strategi perpajakan perusahaan (Tănase *et al.*, 2024), (Yaramah & Nazila, 2022).

2.1.3 Pengendalian Internal

Pengendalian internal merupakan salah satu desain pengawasan perusahaan (Rakhmayani *et al.*, 2025). Pengendalian internal menjadi suatu prosedur pemantauan dengan tujuan tidak adanya kesalahan material yang tersaji pada laporan keuangan. Prosedur ini juga dapat membantu perusahaan dalam mencapai tujuannya, serta memastikan bahwa perusahaan mematuhi hukum dan peraturan perpajakan (Pandapotan *et al.*, 2023). Pengendalian internal yang baik dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas organisasi dalam pengelolaan keuangan (Gomes *et al.*, 2020). Selain itu, sistem pengendalian internal yang kuat berkontribusi dalam mencegah serta mendeteksi tindakan kecurangan dan manipulasi keuangan (Chen *et al.*, 2021).

2.1.4 Kepemilikan Keluarga

Kepemilikan keluarga adalah faktor yang mempengaruhi hubungan antara variabel independen dan dependen dalam suatu penelitian, terutama dalam konteks bisnis dan keuangan. Kepemilikan keluarga sering kali berperan dalam menentukan strategi perusahaan, kebijakan manajemen, dan struktur keuangan, yang pada akhirnya dapat mempengaruhi kinerja perusahaan. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga dapat memperkuat atau melemahkan hubungan antara kebijakan keuangan dan kinerja perusahaan (Zhou *et al.*, 2022). Selain itu, kepemilikan keluarga juga ditemukan berpengaruh dalam hubungan antar tata kelola perusahaan dan penghindaran pajak (Chen *et al.*, 2021).

2.1.5 Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan merupakan faktor yang dapat mempengaruhi perusahaan dalam pengambilan keputusan. Manajemen berusaha menyesuaikan kondisi internal agar sesuai dengan kondisi ketidakpastian di lingkungan eksternal (Hendi & Jenny, 2022). Ketidakpastian lingkungan yang disebabkan oleh volatilitas lingkungan, membuat perusahaan sulit untuk membuat keputusan dan menyebabkan perusahaan lebih berhati-hati untuk melakukan tindakan penghindaran pajak dalam melaporkan laporan keuangan (Purnomo & Eriandani, 2023).

Studi oleh Milliken (1987) mengklasifikasikan ketidakpastian lingkungan menjadi tiga kategori utama, yakni :

- 1) *State Uncertainty*, yakni ketidakpastian tentang keadaan lingkungan bisnis saat ini.
- 2) *Effect Uncertainty*, yakni ketidakpastian tentang bagaimana perubahan lingkungan akan mempengaruhi organisasi.
- 3) *Response Uncertainty*, yakni ketidakpastian tentang strategi atau respons yang paling efektif terhadap perubahan lingkungan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Dalam penelitian sebelumnya mengenai pengendalian internal dan penghindaran pajak, menunjukkan kelemahan pengendalian internal terkait pajak menyebabkan tingkat penghindaran pajak menjadi tinggi. Lemahnya pengendalian internal ini disebabkan oleh kurangnya keselarasan antara manajer dan pemegang saham. Studi-studi terbaru

menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat menekan praktik penghindaran pajak (Bimo et al., 2019). Penelitian lain juga menemukan bahwa kelemahan dalam sistem pengendalian internal dapat meningkatkan kecenderungan perusahaan melakukan tax avoidance, terutama jika dipengaruhi oleh insentif manajerial (Wenwu et al., 2023). Selain itu, kajian literatur sistematis terbaru menegaskan bahwa pengendalian internal mampu mencegah perilaku penghindaran pajak agresif dan meningkatkan efisiensi beban pajak perusahaan (Rakhmayani et al., 2025). Bahkan, penelitian terkini juga menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan dapat memoderasi hubungan antara pertumbuhan penjualan dan penghindaran pajak, meskipun tidak signifikan pada hubungan dengan pengendalian internal (Putri & Setiawati, 2025).

Tingkat penghindaran pajak yang lebih rendah di perusahaan dengan pengendalian internal terkait pajak yang tidak efektif dibandingkan dengan perusahaan dengan pengendalian internal yang efektif menunjukkan biaya agensi yang dihasilkan dari ketidakselarasan antara manajer dan pemegang saham. Selain itu, jika tingkat penghindaran pajak yang lebih rendah tidak optimal bagi perusahaan, maka perbaikan kelemahan sistem pengendalian internal yang ada seharusnya mengarah pada penyelarasan manajer dengan pemegang saham yang lebih kuat dan perbaikan dalam perencanaan pajak. Dengan demikian tingkat penghindaran pajak dapat menurun di tahun-tahun yang

akan datang. Perubahan semacam itu juga konsisten dengan efek kausal dari kelemahan pengendalian internal pada penghindaran pajak.

Tabel 2. 1
Telaah Hasil Penelitian Sebelumnya

Peneliti	Tujuan Penelitian	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Jensen & Meckling (1976)	Menyatukan elemen teori (1) hak kepemilikan, (2) keagenan dan (3) keuangan untuk mengembangkan teori struktur kepemilikan perusahaan.	Pendekatan deduktif untuk mengembangkan teori dari asumsi-asumsi dasar tentang perilaku agen dan prinsipal	Struktur kepemilikan perusahaan mempengaruhi kebijakan dan perilaku manajer, serta efisiensi perusahaan secara keseluruhan.
Bimo (2019)	Menganalisis pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak, menganalisis faktor internal (kepemilikan keluarga) dan eksternal (ketidakpastian lingkungan) terhadap efektivitas pengendalian internal dalam mencegah penghindaran pajak.	<i>Purposive sampling</i> dengan sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012-2017.	Pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi penghindaran pajak. Kepemilikan keluarga berpengaruh terhadap hubungan pengendalian internal dengan penghindaran pajak, sedangkan untuk ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh.

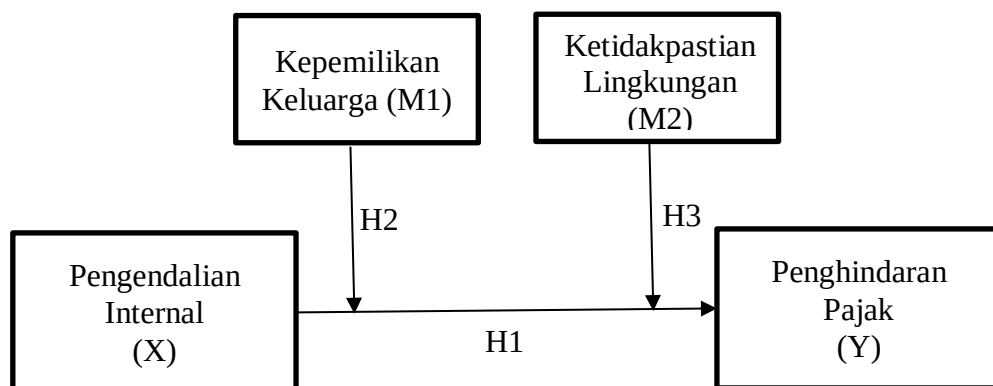
Rini (2019)	Menganalisis pengaruh karakter eksekutif, kepemilikan keluarga, penghindaran pajak terhadap tata kelola perusahaan.	<i>Purposive sampling</i> dengan sampel perusahaan manufaktur sektor aneka industri yang terdaftar di BEI tahun 2015-2018 sebanyak 60 data.	- Karakter eksekutif & tata kelola perusahaan masing-masing berpengaruh positif signifikan terhadap penghindaran pajak. - Kepemilikan keluarga berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap penghindaran pajak.
Kerr (2021)	Menguji hubungan antara tata kelola perusahaan dan penghindaran pajak	Mengumpulkan data dari kuisioner kode etik yang diajukan setiap tahun kepada regulator meksiko. Analisis deskriptif statistik.	Reformasi tata kelola dan peningkatan tata kelola perusahaan di tingkat perusahaan dapat mengurangi penghindaran pajak.

Baranova (2022)	Mempertimbangkan kemungkinan menciptakan subsistem pengendalian pajak internal yang bertujuan untuk memberikan keandalan pelaporan akuntansi (keuangan) serta ketaatan terhadap persyaratan UU yang mengatur pelaksanaan akuntansi	Tinjauan analitis terhadap publikasi ilmiah para profesional yang berspealisasi dalam masalah risiko pajak dan undang-undang federasi Rusia di bidang perpajakan.	Elemen terpenting dalam pengendalian internal yaitu proses klarifikasi dan analisis risiko sebagai sarana perlindungan bisnis yang efektif.
Tanujaya (2022)	Untuk mengetahui pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak	Metode kuantitatif dengan menggandakan data sekunder berupa laporan keuangan dan laoporan tahunan perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI periode 2017-2021.	Pengendalian internal berpengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak.
Yaramah (2022)	Mengumpulkan bukti empiris mengenai profitabilitas, <i>leverage</i> , intensitas modal dan kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak.	<i>Purposive sampling</i> dengan 36 sampel Perusahaan sektor real estate yang terdaftar di BEI tahun 2017-2020. Analisis regresi data panel.	Profitabilitas, <i>leverage</i> , intensitas modal dan kepemilikan institusional berpengaruh secara simultan terhadap penghindaran pajak.

Lubis (2023)	Menguji hubungan antara tata kelola perusahaan dan penghindaran pajak.	Studi literatur review dengan menggunakan 34 artikel yang berkaitan dengan penghindaran pajak dan tata kelola perusahaan yang dimulai dari tahun 2006-2022.	Komposisi dewan yang independen dan kuat berdampak negatif terhadap penghindaran pajak.
Pandapotan <i>et al.</i> , (2023)	Menguji pengaruh pengendalian internal dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak di Indonesia.	Studi kuantitatif pada perusahaan BEI.	Pengendalian internal efektif menekan tax avoidance, kualitas audit memperkuat hubungan ini.
Safitri (2023)	Mengamati artikel - artikel tentang penghindaran pajak dari tahun 2017-2022 dan mengelompokkannya ke dalam kelompok-kelompok berdasarkan subjek dan metodenya.	Metode kuantitatif dengan sampel 70 (tujuh puluh) jurnal nasional dan internasional.	Dari tahun 2017-2022, tata kelola perusahaan, koneksi politik, profitabilitas, tanggung jawab sosial perusahaan dan manajemen aba menjadi cara yang paling umum digunakan oleh perusahaan untuk menghindari pembayaran pajak.
Rakhmayani & Aresteria (2025)	Mengulas literatur tentang peran pengendalian internal dalam pencegahan penghindaran pajak.	Studi literatur sistematis.	Pengendalian internal mampu mencegah perilaku penghindaran pajak agresif dan meningkatkan efisiensi pajak.

Putri & Setiawati (2025)	Menganalisis determinan pengendalian internal, ukuran perusahaan, pertumbuhan penjualan, dan ketidakpastian lingkungan terhadap tax avoidance.	Analisis kuantitatif pada perusahaan BEI.	Pertumbuhan penjualan berpengaruh signifikan terhadap tax avoidance; ketidakpastian lingkungan tidak memoderasi hubungan pengendalian internal dengan tax avoidance.
--------------------------	--	---	--

2.3 Kerangka Pemikiran



Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu serta rumusan masalah yang telah dikemukakan, sebagai dasar dalam penyusunan hipotesis, maka berikut ini merupakan hasil kerangka pemikiran antar variabel penelitian. Berdasarkan penjelasan mengenai landasan teori di atas maka penelitian ini hendak meneliti mengenai Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Penghindaran Pajak, dimana penghindaran pajak sebagai variabel *independent* (bebas) dan pengendalian internal sebagai variabel *dependent* (terikat). Selain terdapat variabel bebas dan terikat, dalam penelitian ini juga

memuat dua variabel lain, yakni kepemilikan keluarga (M1) dan ketidakpastian lingkungan (M2) sebagai variabel *moderating*.

2.4 Hipotesis

2.4.1 Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak merupakan strategi yang dilakukan oleh manajemen perusahaan untuk menurunkan beban pajak yang ditanggung perusahaan, biasanya dengan menurunkan tarif pajak efektif atas laba sebelum pajak (Wati & Nazila, 2022). Terdapat dua perspektif utama dalam memandang penghindaran pajak. Perspektif pertama menganggap bahwa penghindaran pajak merupakan bentuk perencanaan pajak yang sah dan digunakan untuk meningkatkan nilai perusahaan melalui penghematan kas yang dapat dimanfaatkan untuk investasi atau ekspansi (Safitri & Widarjo, 2023). Sebaliknya, perspektif kedua melihat bahwa penghindaran pajak dilakukan manajemen sebagai tindakan oportunistik demi keuntungan pribadi, seperti meningkatkan bonus dan kompensasi, tanpa mempertimbangkan risiko jangka panjang perusahaan (Li, Shevlin, & Zhang, 2021).

Dalam konteks teori keagenan, penghindaran pajak dapat dilihat sebagai bentuk konflik kepentingan antara manajer dan pemilik (Jensen & Meckling, 1976). Manajer sebagai pihak yang mengelola perusahaan memiliki akses informasi lebih besar dan kontrol terhadap keputusan operasional, termasuk strategi perpajakan. Ketika kepentingan manajer tidak sepenuhnya sejalan dengan kepentingan pemilik, maka muncul potensi perilaku oportunistik, termasuk penggunaan strategi penghindaran

pajak yang tidak selalu memberikan manfaat jangka panjang bagi perusahaan. Oleh karena itu, diperlukan mekanisme tata kelola yang efektif untuk membatasi perilaku tersebut.

Pengendalian internal adalah salah satu bentuk komponen pengawasan bagi manajemen, salah satunya untuk memantau perilaku manajer agen agar tidak bertindak oportunistik dalam melaksanakan tanggung jawabnya saat mengelola Perusahaan. Tindakan oportunistik yang dilakukan 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 (Mawaddah & Darsono, 2022).

Sistem pengendalian internal yang baik dapat membantu perusahaan mencapai tujuannya, menjaga kepatuhan terhadap regulasi, serta mengurangi potensi penyimpangan dalam pelaporan keuangan (Pandapotan *et al.*, 2023). Penelitian empiris menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat menurunkan tingkat penghindaran pajak karena membatasi ruang gerak manajer untuk bertindak menyimpang (Tanujaya & Cantikasari, 2022; Dinata & Candra, 2023).

Berdasarkan logika diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1: Pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.4.2 Peran Kepemilikan Keluarga dalam Memoderasi Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Keluarga sebagai pemilik perusahaan memiliki kepentingan yang tinggi dalam pengelolaan sumber daya perusahaan, termasuk kebijakan perpajakan. Hal ini disebabkan karena mereka sering kali memandang perusahaan sebagai bagian dari kekayaan pribadi dan warisan keluarga (Chalevas *et al.*, 2024). Terdapat dua pandangan utama dalam menjelaskan perilaku pemilik keluarga dalam konteks penghindaran pajak, yakni *entrenchment dan alignment* (Srinidhi & Liao, 2020). Perspektif *entrenchment* menyatakan bahwa pemilik keluarga dapat menggunakan kekuasaan mereka untuk memperoleh keuntungan pribadi dengan mengorbankan pemegang saham minoritas, termasuk melalui penghindaran pajak yang agresif (Almaharmeh *et al.*, 2024; Raditya *et al.*, 2020). Sebaliknya, perspektif *alignment* berasumsi bahwa pemilik keluarga memiliki kepentingan jangka panjang terhadap keberlanjutan perusahaan, sehingga mereka cenderung menjaga kepatuhan pajak demi reputasi dan stabilitas bisnis keluarga (Nanda & Rosid, 2024; Carbone *et al.*, 2025).

Dalam kerangka teori keagenan, kepemilikan keluarga memunculkan dinamika agensi yang unik. Teori keagenan menjelaskan bahwa konflik kepentingan dapat terjadi antara pemilik (*principal*) dan manajer (*agent*), terutama saat informasi tidak simetris dan mekanisme pengawasan lemah (Jensen & Meckling, 1976). Namun, dalam perusahaan keluarga, agen dan prinsipal sering kali merupakan entitas yang sama atau sangat dekat secara

sosial, yang dapat menyebabkan dua kemungkinan. Jika pemilik keluarga bertindak sebagai agen dan prinsipal sekaligus, maka konflik agensi dapat berkurang (*alignment*), atau justru meningkat apabila mereka menggunakan kekuasaan untuk kepentingan pribadi tanpa pengawasan efektif (*entrenchment*). Dalam konteks ini, pengendalian internal yang seharusnya berfungsi sebagai alat pengawasan bisa menjadi tidak efektif jika dikompromikan oleh dominasi keluarga dalam struktur tata kelola perusahaan (Almaharmeh *et al.*, 2024).

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa pengaruh kepemilikan keluarga terhadap penghindaran pajak tidak bersifat linier, tetapi dipengaruhi oleh orientasi keluarga terhadap kepentingan bisnis jangka panjang dan kontrol internal perusahaan. Beberapa studi menemukan bahwa kepemilikan keluarga yang dominan dapat melemahkan efektivitas pengendalian internal, terutama bila terjadi sentralisasi kekuasaan dan minimnya akuntabilitas (Ronald Huacca-Incacutipa *et al.*, 2022; Mindrawati & Hastuti, 2023). Namun, penelitian lain menyatakan bahwa ketika nilai dan reputasi keluarga menjadi prioritas, pengendalian internal dapat diperkuat sebagai bentuk komitmen terhadap kepatuhan dan tata kelola yang baik (Ginesti *et al.*, 2023; Abdelaziz, 2021).

Berdasarkan landasan teoritis dan empiris diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Kepemilikan keluarga berperan dalam memperkuat pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak.

2.4.3 Peran Ketidakpastian Lingkungan dalam Memoderasi Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Ketidakpastian lingkungan merupakan faktor yang mempengaruhi keputusan Perusahaan (Hendi & Jenny, 2022). Menurut teori keagenan, dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan mendorong manajer untuk mempertimbangkan cara yang legal untuk mengelola pajak, yaitu melalui penghindaran pajak (Purnomo & Eriandani, 2023). Dalam kondisi tersebut, manajer memiliki keleluasaan lebih besar untuk bertindak oportunistik, seperti melakukan investasi berisiko tinggi atau praktik efisiensi yang berpotensi menimbulkan risiko hukum dan reputasi (Shatem & Abou-Moghli, 2024).

Ketidakpastian lingkungan juga meningkatkan biaya keagenan, karena pemilik perlu memperkuat mekanisme tata kelola perusahaan, seperti sistem pengendalian internal, peran dewan komisaris, dan audit, guna meminimalkan potensi moral *hazard*. Dengan demikian, tata kelola yang efektif menjadi krusial dalam menekan dampak negatif ketidakpastian lingkungan terhadap strategi dan kinerja perusahaan (Chen *et al.*, 2021; Aprisma & Sudaryati, 2020).

Penelitian empiris menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian internal dalam mencegah penghindaran pajak dipengaruhi oleh kondisi lingkungan (Hendi & Jenny, 2022). Studi terbaru menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan dapat memperkuat peran tata kelola internal dalam perusahaan, terutama ketika persaingan pasar rendah (Felicia &

Sambuaga, 2023). Namun, pada pasar dengan persaingan tinggi yang mencerminkan ketidakpastian lingkungan yang besar, kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak semakin meningkat (Tanujaya & Cantikasari, 2022).

Berdasarkan landasan teoritis dan empiris diatas, maka hipotesis yang diajukan yakni:

H3: Ketidakpastian lingkungan berperan dalam memperkuat pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak.