

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian dalam studi ini adalah perusahaan-perusahaan yang bergerak di sektor properti dan *real estate* yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama rentang periode tahun 2020 hingga 2024. Pemilihan sampel dilakukan dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yakni teknik penentuan sampel berdasarkan kriteria-kriteria tertentu yang telah ditetapkan sebelumnya agar data yang diperoleh relevan dan representatif sesuai kebutuhan penelitian. Kriteria pemilihan sampel sebagai berikut:

1. Perusahaan sektor properti dan *real estate* yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2020-2024.
2. Perusahaan tidak delisting selama periode 2020-2024.
3. Perusahaan melaporkan laporan keuangan dan laporan tahunan (*annual report*) secara lengkap selama periode 2020-2024.
4. Perusahaan tidak mengalami kerugian selama periode 2020-2024, karena nilai CETR tidak dapat diinterpretasikan dengan benar apabila laba sebelum pajak bernilai negatif.
5. Perusahaan menggunakan mata uang rupiah (IDR).
6. Penyampaian informasi yang lengkap terkait seluruh variabel yang dibutuhkan dalam penelitian ini.

Tabel 4. 1 Kriteria Pemilihan Sampel

No	Kategori	Total Perusahaan
1.	Perusahaan sektor properti dan <i>real estate</i> yang terdaftar di BEI tahun 2020-2024	92
2.	Perusahaan yang mengalami <i>delisting</i> selama tahun 2020-2024	(3)
3.	Perusahaan yang tidak melaporkan laporan keuangan dan laporan tahunan selama tahun 2020-2024	(7)
4.	Perusahaan yang mengalami kerugian selama tahun 2020-2024	(50)
5.	Perusahaan yang tidak menggunakan mata uang rupiah (IDR)	(0)
6.	Perusahaan tidak memberikan informasi lengkap yang dibutuhkan	(15)
7.	Sampel Penelitian	17
8.	Jumlah Sampel ($n \times$ periode penelitian)	85

Kriteria *purposive sampling* dalam penelitian ini mengeluarkan perusahaan

yang mengalami kerugian (laba sebelum pajak negatif) selama periode pengamatan. Pengecualian ini bukan karena perusahaan tersebut tidak membayar pajak sebagian besar transaksi utama pada sektor properti dan *real estate*, yaitu pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) final berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, yang dihitung dari nilai bruto transaksi dan tetap terutang terlepas dari kondisi laba atau rugi perusahaan. Namun, kondisi ini justru menjadi alasan pengecualiannya, karena rumus CETR (pembayaran pajak tunai dibagi laba sebelum pajak) kehilangan makna interpretasinya ketika penyebutnya bernilai negatif. Dyreng dkk. (2008) menegaskan bahwa tarif pajak efektif menjadi sulit diinterpretasikan ketika laba sebelum pajak bernilai negatif, sehingga observasi dengan kondisi tersebut umumnya diklasifikasikan sebagai tidak terdefinisi (*undefined*) dan dikeluarkan dari sampel utama penelitian. Pendekatan ini konsisten dengan kriteria *purposive*

sampling yang digunakan oleh Bimo dkk. (2019), sehingga pengecualian perusahaan rugi dalam penelitian ini dilakukan semata-mata untuk menjaga validitas pengukuran CETR, bukan karena ketiadaan kewajiban pajak.

Berdasarkan hasil seleksi sampel pada Tabel 4.1, diperoleh 17 perusahaan sektor properti dan *real estate* yang memenuhi seluruh kriteria. Dengan periode penelitian selama 5 tahun (2020–2024), total observasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 85 observasi ($17 \text{ perusahaan} \times 5 \text{ tahun}$).

4.2 Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran umum mengenai distribusi data dari setiap variabel yang digunakan dalam penelitian, meliputi nilai rata-rata (*mean*), nilai minimum, nilai maksimum, dan standar deviasi. Hasil analisis statistik deskriptif dari 85 observasi selama periode 2020–2024 disajikan pada Tabel 4.2 berikut.

Tabel 4. 2 Hasil Tabel Uji Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CETR	85	0	1,328	0,2488588	0,2716879
IC	85	0,5	1	0,8528235	0,1243845
FAM	85	0	1	0,1176471	0,3241019
UE	85	0,018	0,132	0,0495412	0,0279266
SIZE	85	26,588	31,962	29,28128	1,551851
ROA	85	0,05	19,11	4,706235	4,18606

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Berdasarkan Tabel 4.2, variabel penghindaran pajak (CETR) memiliki nilai minimum sebesar 0,0000 dan nilai maksimum sebesar 1,3280 dengan nilai rata-rata 0,2489 dan standar deviasi 0,2717. Nilai rata-rata CETR yang berada di bawah tarif pajak nominal sebesar 25% mengindikasikan bahwa secara umum perusahaan

sektor properti dan *real estate* cenderung melakukan penghindaran pajak selama periode penelitian.

Variabel pengendalian internal (IC) memiliki nilai minimum 0,5000 dan nilai maksimum 1,0000 dengan rata-rata 0,8528 dan standar deviasi 0,1244. Nilai rata-rata yang mendekati angka 1 menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan sampel memiliki tingkat pengendalian internal yang tergolong baik berdasarkan indeks pengukuran yang digunakan.

Variabel kepemilikan keluarga (FAM) merupakan variabel *dummy* dengan nilai rata-rata 0,1176. Hal ini berarti hanya sekitar 11,76% dari total sampel atau 2 dari 17 perusahaan yang dikategorikan sebagai perusahaan dengan kepemilikan keluarga (kepemilikan $\geq 5\%$). Variabel ketidakpastian lingkungan (UE) memiliki nilai rata-rata 0,0495 dengan standar deviasi 0,0279, nilai minimum 0,0180, dan nilai maksimum 0,1320.

Variabel ukuran perusahaan (SIZE) yang diproksikan dengan logaritma natural total aset memiliki rata-rata 29,2813, nilai minimum 26,5880, dan nilai maksimum 31,9620. Variabel profitabilitas (ROA) memiliki nilai rata-rata 4,7062 dengan nilai minimum 0,0500 dan nilai maksimum 19,1100, menunjukkan variasi yang cukup besar antar perusahaan sampel.

4.3 Hasil Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan aplikasi STATA. Metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi data panel untuk menguji pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak dengan kepemilikan keluarga dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi,

serta ukuran perusahaan dan profitabilitas sebagai variabel kontrol. Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, terlebih dahulu dilakukan pemilihan model regresi data panel yang paling sesuai untuk masing-masing persamaan, kemudian dilanjutkan dengan pengujian asumsi klasik yang meliputi uji multikolinearitas. Setelah model dinyatakan memenuhi kriteria yang diperlukan, pengujian hipotesis dilakukan melalui uji simultan (uji F), koefisien determinasi (R^2), uji parsial (uji t).

4.3.1 Pemilihan Model Regresi Data Panel

Pemilihan model regresi data panel dilakukan untuk menentukan model yang paling sesuai digunakan dalam penelitian ini. Ketepatan pemilihan model diperlukan agar estimasi yang dihasilkan dapat menggambarkan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen secara lebih akurat. Penelitian ini menggunakan tiga persamaan regresi, sehingga pemilihan model dilakukan secara terpisah untuk masing-masing persamaan melalui tiga tahap pengujian, yaitu Uji Chow, Uji Hausman, dan Uji *Lagrange Multiplier*.

4.3.1.1 Uji Chow

Uji Chow dilakukan untuk menentukan model regresi data panel yang lebih tepat digunakan antara *Common Effect Model* (CEM) dan *Fixed Effect Model* (FEM). Dasar pengambilan keputusan dalam Uji Chow adalah apabila nilai probabilitas $F < 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Fixed Effect Model* (FEM), sedangkan apabila nilai probabilitas $F > 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Common Effect Model* (CEM).

Tabel 4. 3 Hasil Uji Chow

Persamaan	Nilai Probabilitas
Persamaan 1	0,0009
Persamaan 2	0,0037

Persamaan	Nilai Probabilitas
Persamaan 3	0,0051

Sumber : Hasil Olah Data 2026

Berdasarkan hasil Uji Chow pada Tabel 4.3, nilai probabilitas F pada ketiga persamaan lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga H_0 ditolak pada ketiga persamaan tersebut. Dengan demikian, model yang lebih tepat digunakan pada Persamaan 1, Persamaan 2, dan Persamaan 3 adalah *Fixed Effect Model* (FEM) dibandingkan *Common Effect Model* (CEM). Oleh karena itu, analisis selanjutnya dilanjutkan dengan melakukan Uji Hausman untuk menentukan model terbaik antara *Fixed Effect Model* (FEM) dan *Random Effect Model* (REM).

4.3.1.2 Uji Hausman

Uji Hausman dilakukan untuk menentukan model regresi data panel yang lebih tepat digunakan antara *Fixed Effect Model* (FEM) dan *Random Effect Model* (REM). Dasar pengambilan keputusan dalam Uji Hausman adalah apabila nilai probabilitas $\text{prob} > \chi^2 < 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Fixed Effect Model* (FEM), sedangkan apabila nilai probabilitas $\text{prob} > \chi^2 > 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Random Effect Model* (REM).

Tabel 4. 4 Hasil Uji Hausman

Persamaan	Nilai Probabilitas
Persamaan 1	0,1666
Persamaan 2	0,1353
Persamaan 3	0,2256

Sumber : Hasil Olah Data 2026

Berdasarkan hasil Uji Hausman pada Tabel 4.4, nilai probabilitas pada ketiga persamaan lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga H_0 diterima pada ketiga persamaan tersebut. Dengan demikian, model yang lebih tepat digunakan pada Persamaan 1, Persamaan 2, dan Persamaan 3 adalah *Random Effect*

Model (REM) dibandingkan *Fixed Effect Model* (FEM). Oleh karena itu, analisis selanjutnya dilanjutkan dengan melakukan Uji *Lagrange Multiplier* untuk memastikan bahwa *Random Effect Model* (REM) juga lebih tepat digunakan dibandingkan *Common Effect Model* (CEM).

4.3.1.3 Uji *Lagrange Multiplier*

Uji *Lagrange Multiplier* (LM) dilakukan untuk menentukan model regresi data panel yang lebih tepat digunakan antara *Common Effect Model* (CEM) dan *Random Effect Model* (REM). Dasar pengambilan keputusan dalam Uji *Lagrange Multiplier* adalah apabila nilai probabilitas $\text{prob} > \text{chibar}^2 < 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Random Effect Model* (REM), sedangkan apabila nilai probabilitas $\text{prob} > \text{chibar}^2 > 0,05$ maka model yang dipilih adalah *Common Effect Model* (CEM).

Tabel 4. 5 Hasil Uji Lagrange Multiplier

Persamaan	Nilai Probabilitas
Persamaan 1	0,0021
Persamaan 2	0,0252
Persamaan 3	0,0492

Sumber : Hasil Olah Data 2026

Berdasarkan hasil Uji *Lagrange Multiplier* pada Tabel 4.5, nilai probabilitas Breusch-Pagan pada Persamaan 1, Persamaan 2, dan Persamaan 3 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga H_0 ditolak dan model yang lebih tepat digunakan adalah *Random Effect Model* (REM) dibandingkan *Common Effect Model* (CEM). Berdasarkan hasil ketiga tahap pengujian pemilihan model tersebut, dapat disimpulkan bahwa model regresi data panel yang digunakan dalam penelitian ini

adalah *Random Effect Model* (REM) untuk Persamaan 1, Persamaan 2, dan Persamaan 3.

4.3.2 Uji Asumsi Klasik

Pada penelitian ini, model yang terpilih adalah *Random Effect Model* (REM) yang diestimasi menggunakan metode *Generalized Least Squares* (GLS). Metode GLS secara inheren telah mengoreksi masalah heteroskedastisitas dan autokorelasi dalam proses estimasinya, sehingga uji heteroskedastisitas dan uji autokorelasi tidak diperlukan secara terpisah (Setyawan dkk., 2019). Dalam *Central Limit Theorem*, jika jumlah sampel besar ($n > 30$), maka distribusi sampel akan mendekati dianggap normal (Gujarati & Porter, 2009). Jadi dapat disimpulkan bahwa meskipun hasil dari pengujian normalitas menunjukkan sebagian data berdistribusi tidak normal, namun dikarenakan sampel dalam penelitian ini sebanyak 85 dan lebih dari 30 ($n > 30$) sesuai dengan *Central Limit Theorem* maka data dianggap berdistribusi normal. Dengan demikian, uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini hanya meliputi uji multikolinearitas.

4.3.1.1 Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk mendeteksi ada tidaknya hubungan linear yang kuat antar variabel independen dalam model regresi. Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Apabila nilai $VIF < 10$, maka disimpulkan tidak terdapat masalah multikolinearitas. Sebaliknya, apabila nilai $VIF > 10$, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat gejala multikolinearitas antar variabel independen dalam model regresi.

Tabel 4. 6 Hasil Uji Multikolinearitas (Setelah *Mean Centering*)

CETR1			CETR2			CETR3		
Variabel	VIF	1/VIF	Variabel	VIF	1/VIF	Variabel	VIF	1/VIF
c IC	1,00	0,9976	c IC	1,49	0,6709	c IC	1,93	0,5177
SIZE	1,08	0,9294	c FAM	1,43	0,6978	c FAM	2,88	0,3477
ROA	1,07	0,9307	c UE	1,55	0,6452	c UE	1,55	0,6440
			SIZE	1,17	0,8514	c ICXFAM	2,52	0,3969
			ROA	1,07	0,9303	c ICXUE	1,78	0,5602
						SIZE	1,42	0,7062
						ROA	1,21	0,8242
<i>Mean</i> VIF	1,05		<i>Mean</i> VIF	1,34		<i>Mean</i> VIF	1,90	

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Berdasarkan Tabel 4.6, seluruh variabel menunjukkan nilai VIF di bawah 10 pada ketiga persamaan. Persamaan 1 menghasilkan *Mean* VIF sebesar 1,05, Persamaan 2 menghasilkan *Mean* VIF sebesar 1,34, dan Persamaan 3 menghasilkan *Mean* VIF sebesar 1,90 setelah dilakukan teknik *mean centering* pada variabel interaksi. Hasil ini menunjukkan bahwa model regresi dalam penelitian ini telah terbebas dari masalah multikolinearitas pada ketiga persamaan sehingga layak digunakan untuk pengujian hipotesis.

4.4 Analisis Regresi

Analisis regresi data panel digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dengan struktur data panel. Berdasarkan hasil serangkaian uji pemilihan model yang telah dilakukan, seluruh persamaan dalam penelitian ini diestimasi menggunakan *Random Effect Model* (REM). Penelitian ini menggunakan tiga persamaan regresi. Persamaan 1 digunakan untuk menguji pengaruh langsung pengendalian internal terhadap penghindaran pajak (H1). Persamaan 2 digunakan untuk menguji pengaruh langsung kepemilikan keluarga (H2) dan ketidakpastian lingkungan (H3) terhadap penghindaran pajak,

sebelum efek interaksi dimasukkan ke dalam model, sehingga dapat dipastikan bahwa perubahan yang terjadi pada Persamaan 3 benar-benar mencerminkan efek moderasi. Persamaan 3 merupakan model utama *Moderated Regression Analysis* (MRA) yang digunakan untuk menguji peran kepemilikan keluarga sebagai pemoderasi hubungan pengendalian internal terhadap penghindaran pajak (H4) serta peran ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi hubungan tersebut (H5). Hasil regresi pada masing-masing persamaan disajikan sebagai berikut.

Tabel 4. 7 Hasil Analisis Regresi

Variabel	CETR1			CETR2			CETR3		
	Koef.	z	P> z	Koef.	z	P> z	Koef.	z	P> z
c_IC	-0,333	-1,35	0,179	-0,047	-0,17	0,862	-0,145	-0,42	0,675
SIZE	-0,011	-0,47	0,638	0,004	0,18	0,855	0,004	0,15	0,881
ROA	-0,033	-4,05	0,000	-0,032	-4,15	0,000	-0,030	-3,61	0,000
c_FAM				0,105	0,83	0,407	-0,036	-0,19	0,849
c_UE				4,067	2,71	0,007	4,052	2,60	0,009
c_ICXFAM							-1,481	-1,05	0,293
c_ICXUE							-0,666	-0,10	0,918
Cons	0,756	1,03	0,304	0,269	0,37	0,710	0,255	0,32	0,747

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Berdasarkan Tabel 4.7 menyajikan hasil estimasi model pertama dalam penelitian ini, yang digunakan untuk menganalisis pengaruh langsung pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Persamaan regresi data panel model pertama adalah sebagai berikut:

$$\text{CETR1} = 0,7561211 - 0,3332777 (\text{IC}) - 0,0119403 (\text{SIZE}) - 0,0334952 (\text{ROA})$$

Persamaan regresi data panel model pertama tersebut, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- Nilai konstanta sebesar 0,7561211 menunjukkan bahwa jika pengendalian internal, ukuran perusahaan, dan profitabilitas konstan, maka penghindaran pajak sebesar 0,7561211.

- b. Koefisien regresi pengendalian internal adalah sebesar -0,3332777. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel pengendalian internal meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,3332777.
- c. Koefisien regresi ukuran perusahaan adalah sebesar -0,0119403. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ukuran perusahaan meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,0119403.
- d. Koefisien regresi profitabilitas adalah sebesar -0,0334952. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel profitabilitas meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,0334952.

Selanjutnya, model kedua pada penelitian ini menganalisis pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak dengan menambahkan kepemilikan keluarga dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel independen, sebelum dimasukkannya variabel interaksi. Berdasarkan tabel 4.7 didapat persamaan regresi data panel model kedua sebagai berikut:

$$\text{CETR2} = 0,2693864 - 0,0472416 (\text{IC}) + 0,1054907 (\text{FAM}) + 4,067272 (\text{UE}) + 0,0045624 (\text{SIZE}) - 0,032748 (\text{ROA})$$

Berdasarkan persamaan regresi data panel model kedua tersebut, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Nilai konstanta sebesar 0,2693864 menunjukkan bahwa jika pengendalian internal, kepemilikan keluarga, ketidakpastian lingkungan, ukuran perusahaan, dan profitabilitas konstan, maka penghindaran pajak sebesar 0,2693864.

- b. Koefisien regresi pengendalian internal adalah sebesar $-0,0472416$. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel pengendalian internal meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar $0,0472416$.
- c. Koefisien regresi kepemilikan keluarga adalah sebesar $0,1054907$. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel kepemilikan keluarga meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan meningkat sebesar $0,1054907$.
- d. Koefisien regresi ketidakpastian lingkungan adalah sebesar $4,067272$. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ketidakpastian lingkungan meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan meningkat sebesar $4,067272$.
- e. Koefisien regresi ukuran perusahaan adalah sebesar $0,0045624$. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ukuran perusahaan meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan meningkat sebesar $0,0045624$.
- f. Koefisien regresi profitabilitas adalah sebesar $-0,032748$. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel profitabilitas meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar $0,032748$.

Selanjutnya, model ketiga pada penelitian ini menganalisis hubungan pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak dengan variabel kepemilikan keluarga dan variabel ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi. Berdasarkan tabel 4.7 didapat persamaan regresi data panel model ketiga sebagai berikut:

$$\text{CETR3} = 0,2555988 - 0,1454883 (\text{IC}) - 0,0364497 (\text{FAM}) + 4,052446 (\text{UE}) - 1,48102 (\text{ICXFAM}) - 0,6667962 (\text{ICXUE}) + 0,0040568 (\text{SIZE}) - 0,0306608 (\text{ROA})$$

Berdasarkan persamaan regresi data panel model ketiga tersebut, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Nilai konstanta sebesar 0,2555988 menunjukkan bahwa jika pengendalian internal, kepemilikan keluarga, ketidakpastian lingkungan, interaksi IC dengan FAM, interaksi IC dengan UE, ukuran perusahaan, dan profitabilitas konstan, maka penghindaran pajak sebesar 0,2555988.
- b. Koefisien regresi pengendalian internal adalah sebesar -0,1454883. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel pengendalian internal meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,1454883.
- c. Koefisien regresi kepemilikan keluarga adalah sebesar -0,0364497. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel kepemilikan keluarga meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,0364497.
- d. Koefisien regresi ketidakpastian lingkungan adalah sebesar 4,052446. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ketidakpastian lingkungan meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan meningkat sebesar 4,052446.
- e. Koefisien regresi interaksi pengendalian internal dengan kepemilikan keluarga adalah sebesar -1,48102. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel kepemilikan keluarga memoderasi pengendalian internal, maka tingkat

penghindaran pajak akan menurun sebesar 1,48102 diikuti dengan pengaruh kepemilikan keluarga.

- f. Koefisien regresi interaksi pengendalian internal dengan ketidakpastian lingkungan adalah sebesar -0,6667962. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ketidakpastian lingkungan memoderasi pengendalian internal, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,6667962 diikuti dengan pengaruh ketidakpastian lingkungan.
- g. Koefisien regresi ukuran perusahaan adalah sebesar 0,0040568. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel ukuran perusahaan meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan meningkat sebesar 0,0040568.
- h. Koefisien regresi profitabilitas adalah sebesar -0,0306608. Hal ini dapat diinterpretasikan jika variabel profitabilitas meningkat satu satuan, maka tingkat penghindaran pajak akan menurun sebesar 0,0306608.

4.5 Uji Hipotesis

4.5.1 Uji Simultan (Uji F)

Uji simultan (Uji F) digunakan untuk mengetahui apakah seluruh variabel independen yang digunakan dalam model penelitian secara bersama-sama atau serentak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Pengujian ini penting dilakukan untuk memastikan bahwa model regresi yang dibangun secara keseluruhan layak digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, sebelum dilanjutkan dengan interpretasi pengaruh masing-masing variabel secara parsial. Kriteria pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai probabilitas ($\text{Prob} > F$) terhadap taraf signifikansi sebesar 0,05. Apabila nilai $\text{Prob} > F$ lebih kecil dari 0,05,

maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Sebaliknya, apabila nilai $\text{Prob} > F$ lebih besar dari 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen secara simultan tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

Tabel 4. 8 Hasil Uji Simultan (Uji F)

	CETR1	CETR2	CETR3
Prob>F	0,0001	0,0000	0,0001
N	85	85	85

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Berdasarkan tabel 4.8 menunjukkan bahwa CETR1, CETR2, CETR3 nilai $\text{Prob}>F$ sebesar 0,0000 yang artinya seluruh variabel independen memiliki pengaruh terhadap variabel dependen secara signifikan dan simultan.

4.5.2 Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)

Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mengukur seberapa besar variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model. Pada model REM, nilai *R-squared* yang relevan adalah *R-squared overall*.

Tabel 4. 9 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

	CETR1	CETR2	CETR3
R-Squared Overall	0,2905	0,3921	0,4141
N	85	85	85

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Berdasarkan tabel 4.9, nilai *R-squared overall* persamaan 1 sebesar 0,2905 atau 29,05%, yang berarti variabel IC, SIZE, dan ROA mampu menjelaskan variasi CETR sebesar 29,05%. Pada persamaan 2, nilai *R-squared overall* meningkat menjadi 0,3921 atau 39,21%, yang menunjukkan bahwa penambahan variabel FAM dan UE meningkatkan kemampuan model dalam menjelaskan variasi CETR. Pada

Persamaan 3 yang merupakan model MRA lengkap, nilai *R-squared overall* sebesar 0,4141 atau 41,41%, yang berarti seluruh variabel dalam model mampu menjelaskan 41,41% variasi penghindaran pajak, sedangkan sisanya 58,59% dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar model.

4.5.3 Uji Parsial (Uji t)

Uji parsial (Uji t) dilakukan untuk menguji apakah variabel independen secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Apabila nilai $P > |z|$ lebih besar dari 0,05 maka variabel independen tidak berpengaruh parsial terhadap variabel dependen. Dan sebaliknya, apabila nilai $P > |z|$ lebih kecil dari 0,05 maka variabel independen berpengaruh parsial terhadap variabel dependen. Dibawah ini merupakan *output* dari uji parsial (Uji t) pada model 1, model 2, dan model 3:

Tabel 4. 10 Uji Parsial (Uji T)

Variabel	CETR1			CETR2			CETR3		
	Koef.	z	P> z	Koef.	z	P> z	Koef.	z	P> z
c_IC	-0,333	-1,35	0,179	-0,047	-0,17	0,862	-0,145	-0,42	0,675
SIZE	-0,011	-0,47	0,638	0,004	0,18	0,855	0,004	0,15	0,881
ROA	-0,033	-4,05	0,000	-0,032	-4,15	0,000	-0,030	-3,61	0,000
c_FAM				0,105	0,83	0,407	-0,036	-0,19	0,849
c_UE				4,067	2,71	0,007	4,052	2,60	0,009
c_ICXFAM							-1,481	-1,05	0,293
c_ICXUE							-0,666	-0,10	0,918
Cons	0,756	1,03	0,304	0,269	0,37	0,710	0,255	0,32	0,747

Sumber: Hasil Olah Data STATA, 2026

Mengacu pada tabel 4.10 diperoleh hasil pengujian berikut ini:

1. Hipotesis 1 menyatakan bahwa pengendalian internal yang efektif berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Merujuk pada tabel 4.10, variabel c_IC menghasilkan koefisien negatif yaitu -0,145 dengan tingkat signifikansi lebih tinggi dari 0,05 yakni 0,675. Dari hasil koefisien dan nilai

signifikansi, ditarik kesimpulan jika pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Maka dari itu, **H1 ditolak**.

2. Hipotesis 2 menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang positif antara kepemilikan keluarga dengan penghindaran pajak. Merujuk pada tabel 4.10, c_FAM menghasilkan koefisien positif yaitu 0,105 dengan tingkat signifikansi lebih tinggi dari 0,05 yakni 0,407. Dari hasil koefisien dan nilai signifikansi, ditarik kesimpulan jika kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Maka dari itu, **H2 ditolak**.
3. Hipotesis 3 menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang negatif antara ketidakpastian lingkungan dengan penghindaran pajak. Merujuk pada tabel 4.10, c_UE menghasilkan koefisien positif yaitu 4,067 dengan tingkat signifikansi lebih rendah dari 0,05 yakni 0,007. Dari hasil koefisien dan nilai signifikansi, ditarik kesimpulan jika ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak. Oleh karena itu, **H3 diterima**.
4. Hipotesis 4 menyatakan bahwa kepemilikan keluarga berperan dalam memperkuat pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Merujuk pada tabel 4.10, c_ICXFAM menghasilkan koefisien negatif yaitu -1,481 dengan tingkat signifikansi lebih tinggi dari 0,05 yakni 0,293. Dari hasil koefisien dan nilai signifikansi, ditarik kesimpulan jika kepemilikan

keluarga tidak signifikan memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Maka dari itu, **H4 ditolak**.

5. Hipotesis 5 menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berperan dalam memperkuat pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Merujuk pada tabel 4.10, c_{ICXUE} menghasilkan koefisien negatif yaitu -0,667 dengan tingkat signifikansi lebih tinggi dari 0,05 yakni 0,918. Dari hasil koefisien dan nilai signifikansi, ditarik kesimpulan jika ketidakpastian lingkungan tidak signifikan memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak. Maka dari itu, **H5 ditolak**.

4.6 Interpretasi Hasil

4.6.1 Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Hasil pengujian hipotesis pertama (H1) menunjukkan bahwa pengendalian internal (IC) tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (CETR) dengan koefisien sebesar -0,1455 dan nilai $P > |z| = 0,675$. Dengan demikian, H1 yang menyatakan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak ditolak.

Hasil ini tidak sejalan dengan teori keagenan (*agency theory*) yang menyatakan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi asimetri informasi antara prinsipal dan agen, sehingga mengurangi perilaku oportunistik termasuk penghindaran pajak. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pada perusahaan sektor properti dan *real estate* di Indonesia, kualitas pengendalian internal yang lebih baik belum tentu secara langsung menekan aktivitas penghindaran pajak. Hal ini dimungkinkan karena pada sektor properti, terdapat

berbagai insentif pajak yang dimanfaatkan secara legal oleh manajemen, sehingga pengendalian internal tidak secara signifikan mempengaruhi besarnya CETR. Hasil penelitian ini konsisten dengan beberapa penelitian sebelumnya yang menemukan bahwa efektivitas pengendalian internal tidak selalu berkorelasi langsung dengan tingkat penghindaran pajak, khususnya pada industri-industri yang memiliki kompleksitas transaksi tinggi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Putri & Setiawati (2025) pada perusahaan manufaktur sektor konsumsi yang terdaftar di BEI periode 2021–2023, yang juga menemukan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance* (H1 ditolak). Hasil tersebut menunjukkan bahwa skor pengungkapan pengendalian internal dalam laporan tahunan bersifat *self-reported* oleh perusahaan sehingga belum tentu mencerminkan implementasi pengendalian internal yang sesungguhnya di lapangan. Dengan demikian, tinggi rendahnya skor pengungkapan tersebut tidak dapat dijadikan indikator yang andal untuk memprediksi kecenderungan perusahaan dalam melakukan penghindaran pajak, sebuah keterbatasan pengukuran yang juga relevan diterapkan pada konteks sektor properti dan *real estate* dalam penelitian ini.

Namun demikian, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Bimo dkk. (2019) maupun Tanujaya & Cantikasari (2022) yang menemukan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak. Hasil kedua penelitian tersebut menunjukkan bahwa semakin efektif pengendalian internal yang diterapkan, semakin tinggi tarif pajak efektif yang dibayarkan perusahaan, yang berarti semakin rendah tingkat penghindaran

pajaknya. Perbedaan hasil ini diduga disebabkan oleh perbedaan sektor dan periode pengamatan; sampel Bimo dkk. (2019) berasal dari perusahaan manufaktur secara umum, sedangkan penelitian ini berfokus pada sektor properti dan *real estate* yang memiliki karakteristik insentif pajak dan struktur transaksi yang berbeda, sehingga efektivitas pengendalian internal belum tentu memberikan dampak yang sama terhadap keputusan perpajakan manajemen.

Di sisi lain, hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian (Putri & Setiawati, 2025), yang menemukan bahwa pengendalian internal dinyatakan tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Putri dan Setiawati (2025) menjelaskan bahwa informasi pengendalian internal yang diungkapkan dalam laporan tahunan belum tentu mencerminkan kondisi pengawasan yang sesungguhnya di lapangan, sehingga skor pengungkapan tersebut tidak dapat dijadikan jaminan atas rendahnya praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Konsistensi temuan ini semakin memperkuat dugaan bahwa efektivitas pengendalian internal yang diukur melalui indeks pengungkapan pada laporan tahunan memiliki keterbatasan dalam mencerminkan kualitas pengawasan aktual perusahaan, terutama dalam mencegah praktik penghindaran pajak yang cenderung dilakukan secara tersembunyi dan tidak selalu terdeteksi oleh mekanisme pengendalian yang bersifat formal dan terdokumentasi.

4.6.2 Pengaruh kepemilikan Keluarga terhadap Penghindaran Pajak

Hasil pengujian hipotesis kedua (H2) menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga (FAM) tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (CETR), dengan koefisien sebesar 0,105 dan nilai $P > |z| = 0,407$. Selain tidak

signifikan, arah koefisien yang positif terhadap CETR ini juga berlawanan dengan arah yang dihipotesiskan, karena koefisien positif terhadap CETR menunjukkan pengaruh yang negatif terhadap penghindaran pajak (CETR naik berarti penghindaran pajak turun). Dengan demikian, H2 yang menyatakan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak ditolak, baik dari sisi signifikansi maupun dari sisi arah hubungan.

Tidak signifikannya pengaruh kepemilikan keluarga dapat dijelaskan dari komposisi sampel penelitian ini, di mana hanya 2 dari 17 perusahaan (11,76%) yang memiliki kepemilikan keluarga $\geq 5\%$. Keterbatasan variasi data ini membuat pengaruh kepemilikan keluarga terhadap penghindaran pajak sulit terdeteksi secara signifikan secara statistik. Selain itu, pada sektor properti dan *real estate*, kepemilikan keluarga tidak selalu menjadi faktor dominan yang menentukan kebijakan perpajakan perusahaan, karena keputusan tersebut lebih banyak dipengaruhi oleh pertimbangan operasional dan struktur insentif pajak yang berlaku pada sektor ini.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Fuadi dkk. (2024), yang menemukan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh signifikan pada taraf 10% dengan koefisien negatif terhadap CETR, yang berarti berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Fuadi dkk. (2024) berargumen bahwa keluarga sebagai pemegang saham mayoritas memiliki kendali signifikan yang memungkinkan mereka memaksimalkan kepentingan kelompok dengan mengorbankan hak pemegang saham minoritas, sejalan dengan teori keagenan tipe II. Perbedaan hasil ini diduga dipengaruhi oleh perbedaan sektor (manufaktur pada penelitian Fuadi

dkk., 2024, dibandingkan properti dan *real estate* pada penelitian ini) serta jumlah dan variasi sampel kepemilikan keluarga yang jauh lebih besar pada penelitian tersebut (300 observasi dibandingkan 85 observasi pada penelitian ini).

Hasil penelitian ini sejalan dengan Mawaddah & Darsono (2022), yang menggunakan pengukuran CETR pada perusahaan manufaktur di BEI periode 2017–2019, dan menemukan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh positif secara tidak signifikan terhadap penghindaran pajak (koefisien 0,006; sig=0,756), meskipun rumusan hipotesis mereka juga menyatakan arah negatif. Mawaddah & Darsono (2022) menjelaskan bahwa adanya kontrol dan pengawasan manajemen yang ketat dalam perusahaan membuat manajemen menjadi lebih baik dan tidak terlalu dipengaruhi oleh ada tidaknya kepemilikan keluarga, sehingga struktur kepemilikan keluarga bukan menjadi tolok ukur bagi perusahaan untuk melakukan atau tidak melakukan praktik penghindaran pajak. Konsistensi arah dan signifikansi hasil pada dua konteks sektor yang berbeda ini (manufaktur dan properti/*real estate*) memperkuat dugaan bahwa kepemilikan keluarga bukan determinan utama penghindaran pajak di Indonesia, terlepas dari perspektif *alignment* maupun *entrenchment* yang mendasari hipotesisnya.

4.6.3 Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Penghindaran Pajak

Hasil pengujian hipotesis ketiga (H3) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan (UE) berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (CETR), dengan koefisien sebesar 4,067 dan nilai $P > |z| = 0,007$. Koefisien yang positif terhadap CETR menunjukkan pengaruh yang negatif terhadap penghindaran pajak, karena kenaikan CETR berarti penurunan tingkat penghindaran pajak. Dengan

demikian, H3 yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak diterima.

Diterimanya H3 menunjukkan bahwa perusahaan sektor properti dan *real estate* yang menghadapi ketidakpastian lingkungan yang lebih tinggi justru cenderung lebih patuh dalam membayar pajak, bukan memanfaatkan situasi tersebut untuk melakukan penghindaran pajak yang lebih agresif. Hal ini dapat dijelaskan dari perspektif kehati-hatian manajemen: dalam kondisi lingkungan yang tidak menentu, manajemen cenderung menghindari risiko tambahan berupa sanksi maupun pemeriksaan pajak yang dapat memperburuk posisi keuangan perusahaan yang sudah rentan terhadap fluktuasi eksternal, sekaligus melindungi posisi dan reputasi pribadinya di mata prinsipal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Mawaddah & Darsono (2022), yang menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak (koefisien -0,363; sig=0,001) pada perusahaan manufaktur di BEI periode 2017–2019. Mawaddah & Darsono (2022) menjelaskan bahwa manajer cenderung lebih memikirkan strategi untuk melindungi nilai laba melalui manajemen laba ketika menghadapi ketidakpastian lingkungan, sehingga pajak yang dilaporkan justru semakin besar dan menandakan perusahaan tidak menghindari pajak.

4.6.4 Pengaruh Kepemilikan Keluarga Memoderasi Hubungan Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Hasil pengujian hipotesis keempat (H4) menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga (FAM) tidak signifikan memoderasi hubungan antara pengendalian

internal dan penghindaran pajak, dengan koefisien interaksi c_ICXFAM sebesar -1,4810 dan nilai $P > |z| = 0,293$. Dengan demikian, H4 ditolak.

Tidak signifikannya peran moderasi kepemilikan keluarga dapat dijelaskan dari beberapa perspektif. Pertama, proporsi perusahaan dengan kepemilikan keluarga dalam sampel penelitian ini relatif kecil (hanya 11,76% atau 2 dari 17 perusahaan), sehingga pengaruh moderasinya menjadi terbatas secara statistik. Kedua, dalam konteks perusahaan properti dan *real estate* Indonesia, pemilik keluarga tidak selalu secara aktif mengintervensi kebijakan perpajakan perusahaan, terutama apabila sudah ada mekanisme pengendalian internal yang berjalan. Ketiga, keberadaan kepemilikan keluarga dalam jumlah kecil belum cukup kuat untuk mengubah hubungan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak secara signifikan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Rachmawati & Rochman (2022) yang menggunakan kepemilikan keluarga sebagai variabel moderasi pada hubungan pengendalian internal dengan penghindaran pajak, dan menemukan bahwa kepemilikan keluarga tidak signifikan memoderasi hubungan tersebut (koefisien selisih mutlak 0,041; sig=0,111). Hasil tersebut menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif tetap mampu menekan penghindaran pajak terlepas dari ada atau tidaknya kepemilikan keluarga, karena efektivitas pengendalian internal lebih ditentukan oleh penerapannya sendiri daripada oleh struktur kepemilikan perusahaan. Temuan ini sejalan dengan hasil penelitian ini yang juga menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga tidak memperkuat maupun memperlemah secara

signifikan pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak pada sampel perusahaan properti dan *real estate*.

Namun demikian, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Bimo dkk. (2019) yang menemukan bahwa kepemilikan keluarga ($IC \times FAM$) memoderasi secara signifikan hubungan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak pada taraf signifikansi 10 persen dengan koefisien sebesar 0,553. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pengendalian internal justru semakin mampu mengurangi penghindaran pajak pada perusahaan dengan kepemilikan keluarga yang tinggi dibandingkan dengan kepemilikan keluarga yang rendah, karena keluarga selaku pemilik cenderung menjaga reputasi perusahaan dan menghindari risiko sanksi akibat pelanggaran perpajakan. Perbedaan hasil ini diduga dipengaruhi oleh perbedaan proksi pengukuran kepemilikan keluarga serta komposisi sampel; pada penelitian Bimo dkk. (2019), sampel manufaktur memiliki variasi kepemilikan keluarga yang lebih merata, sedangkan pada penelitian ini hanya 2 dari 17 perusahaan sampel yang memiliki kepemilikan keluarga, sehingga variasi data untuk mendeteksi efek moderasi menjadi sangat terbatas.

Meskipun demikian, hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Tanujaya & Cantikasari (2022) ketika pengendalian internal diukur menggunakan CETR, yang menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga tidak signifikan memoderasi hubungan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak ($prob=0,389$), meskipun pada pengukuran yang sama dengan ETR ditemukan hasil signifikan (koefisien interaksi 0,1015; $prob=0,041$). Hasil tersebut menunjukkan bahwa efek moderasi kepemilikan keluarga terhadap hubungan pengendalian internal dan

penghindaran pajak bersifat sensitif terhadap proksi pengukuran penghindaran pajak yang digunakan, sehingga ketidakkonsistenan antar penelitian, termasuk pada penelitian ini, sangat mungkin dipengaruhi oleh perbedaan instrumen pengukuran selain oleh perbedaan karakteristik sektor dan ukuran sampel.

4.6.5 Ketidakpastian Lingkungan Memoderasi Hubungan Pengendalian Internal terhadap Penghindaran Pajak

Hasil pengujian hipotesis kelima (H5) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan (UE) tidak signifikan memoderasi hubungan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak, dengan koefisien interaksi c_ICXUE sebesar -0,6668 dan nilai $P > |z| = 0,918$. Dengan demikian, H5 ditolak.

Tidak signifikannya peran moderasi ketidakpastian lingkungan mengindikasikan bahwa dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi maupun rendah, pengaruh pengendalian internal terhadap penghindaran pajak tidak mengalami perubahan yang berarti. Hal ini dapat disebabkan oleh karakteristik sektor properti dan *real estate* yang relatif stabil dalam menghadapi perubahan lingkungan eksternal dibandingkan sektor lain. Selain itu, periode penelitian yang mencakup tahun 2020-2024 merupakan periode pemulihan pasca pandemi COVID-19, di mana ketidakpastian yang terjadi lebih bersifat makroekonomi dan tidak secara langsung mengubah hubungan antara sistem pengendalian internal dengan keputusan perpajakan perusahaan. Hasil ini menunjukkan bahwa manajemen perusahaan properti cenderung mempertahankan kebijakan perpajakan yang konsisten terlepas dari tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi.

Hasil penelitian ini konsisten dengan Tanujaya & Cantikasari (2022) maupun Bimo dkk. (2019), yang keduanya juga menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak signifikan memoderasi hubungan antara pengendalian internal dan penghindaran pajak. Tanujaya dan Cantikasari (2022) menunjukkan hasil tidak signifikan baik pada pengukuran CETR (prob=0,820) maupun ETR (prob=0,073), sementara Bimo dkk. (2019) menemukan bahwa interaksi pengendalian internal dan ketidakpastian lingkungan ($IC \times UE$) juga tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (koefisien $-0,283$; prob=0,347). Kedua hasil tersebut menunjukkan bahwa lingkungan eksternal yang diukur melalui ketidakpastian lingkungan tidak memengaruhi cara manajemen merancang dan menjalankan sistem pengendalian internal dalam mencegah penghindaran pajak, karena efektivitas pengendalian internal lebih bergantung pada peran manajemen secara internal dan mekanisme pemantauan yang telah melekat dalam organisasi, ketimbang tekanan atau perubahan kondisi eksternal yang dihadapi perusahaan. Konsistensi temuan pada dua konteks sektor yang berbeda, yaitu manufaktur pada penelitian Bimo dkk. (2019) dan properti dan *real estate* pada penelitian ini, semakin memperkuat dugaan bahwa faktor internal perusahaan memang lebih dominan dalam menentukan efektivitas pengendalian internal terhadap penghindaran pajak dibandingkan faktor eksternal seperti ketidakpastian lingkungan.