



INNOVATIVE: Journal Of Social Science Research

Volume 4 Nomor 5 Tahun 2024 Page 4143-4160

E-ISSN 2807-4238 and P-ISSN 2807-4246

Website: <https://j-innovative.org/index.php/Innovative>

## Pengendalian Internal dalam Tax Aggressive Sebuah Literatur Review

Bani Binekas<sup>1✉</sup>, Hamfri Djajadikerta<sup>2</sup>, Amelia Setiawan<sup>3</sup>

(1) Universitas Katolik Parahyangan & Universitas Jenderal Achmad Yani,

(2,3) Universitas Katolik Parahyangan

Email: [9012301015@student.unpar.ac.id](mailto:9012301015@student.unpar.ac.id)<sup>✉</sup>

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi peran pengendalian internal dalam memitigasi *tax aggressive* pada perusahaan-perusahaan di Indonesia. Pengendalian internal didefinisikan sebagai sistem yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai dalam mencapai efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (COSO 2013). *Tax aggressive* diartikan sebagai upaya perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajak mereka melalui aktivitas perencanaan pajak baik yang legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*) (Lanis et al., 2020). Studi ini mengkaji berbagai kasus *tax aggressive* di perusahaan Indonesia seperti PT Adaro Energy Tbk dan PT Bentoel Internasional Investama Tbk, serta menganalisis efektivitas penerapan kerangka kerja COSO dalam mengurangi praktik tersebut. Metodologi penelitian ini menggunakan pendekatan literatur dengan menganalisis hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa pengendalian internal yang kuat dapat mengurangi asimetri informasi antara pemegang saham dan manajemen serta menekan biaya keagenan (Rahardjo 2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif berpotensi mengurangi tingkat *tax aggressive*, meskipun hasilnya masih beragam tergantung pada konteks dan karakteristik perusahaan. Kesimpulan dari penelitian ini menekankan pentingnya penerapan pengendalian internal yang kuat untuk memitigasi risiko *tax aggressive* dan memastikan kepatuhan perusahaan terhadap peraturan perpajakan.

Kata Kunci: *Pengendalian Internal, Tax Aggressive, Tax Avoidance, Tax Evasion, Perusahaan Indonesia.*

## Abstract

This study aims to explore the role of internal control in mitigating tax aggressive in companies in Indonesia. Internal control is defined as a system designed to provide reasonable assurance in achieving effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations (COSO 2013). Tax aggressive is defined as companies' efforts to reduce their tax liabilities through legal (tax avoidance) and illegal (tax evasion) tax planning activities (Lanis et al., 2020). This study examines various cases of tax aggressive in Indonesian companies such as PT Adaro Energy Tbk and PT Bentoel Internasional Investama Tbk, and analyses the effectiveness of implementing the COSO framework in reducing these practices. This research methodology uses a literature approach by analysing the results of previous studies which show that strong internal control can reduce information asymmetry between shareholders and management and reduce agency costs (Rahardjo 2018). The results show that effective internal control has the potential to reduce the level of tax aggressive, although the results still vary depending on the context and characteristics of the company. The conclusion of this study emphasises the importance of implementing strong internal controls to mitigate the risk of tax aggressive and ensure the company's compliance with tax regulations.

Keywords: *Internal Control, Tax Aggressive, Tax Avoidance, Tax Evasion, Indonesian Companies*

## PENDAHULUAN

Pengendalian internal merupakan suatu sistem yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai dalam mencapai efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (COSO, 2013). Sistem pengendalian internal yang efektif dapat membantu perusahaan dalam mencegah dan mendeteksi tindakan curang seperti *tax aggressive*. *Tax aggressive* merupakan salah satu strategi perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan untuk mengurangi beban pajak mereka. Menurut *Lanis et al. (2020)*, *tax aggressive* didefinisikan sebagai upaya perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajak mereka melalui aktivitas perencanaan pajak, baik yang legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*). Sejalan dengan definisi tersebut, Kovermann dan Velte (2021) menjelaskan bahwa *tax aggressive* mencakup berbagai tindakan yang bertujuan untuk meminimalkan pajak perusahaan, yang dapat berkisar dari pemanfaatan celah hukum pajak hingga penggelapan pajak yang melanggar hukum.

Dalam praktiknya, banyak perusahaan di Indonesia dan global yang terlibat dalam kasus *tax aggressive*. Contohnya PT Adaro Energy Tbk dimana perusahaan menerapkan

transfer pricing melalui anak perusahaannya di Singapura bernama *Coaltrade Services International* dengan kemampuan pembayaran yang lebih sedikit dari seharusnya dibayar sebesar US\$125 juta kepada pemerintah Indonesia (Detikfinance, 2019) . Hal ini menunjukkan adanya kekurangan pengendalian internal di PT. Adaro Energy, perusahaan *listing* di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang tidak mampu mendeteksi praktik transfer *pricing* berakibat kepada dilanggarnya peraturan perundang-undangan berdampak kepada ruginya negara. Kasus lainnya terjadi pada tahun 2019 perusahaan tembakau yang dimiliki oleh *British American Tobacco (BAT)* melakukan *tax aggressive* melalui PT. Bentoel Internasional Investama Tbk yang mengakibatkan kerugian negara sejumlah US\$14 juta setiap tahunnya. Cara yang dilakukan melalui PT. Bentoel Internasional Investama adalah dengan memberitahukan *British American Tobacco (BAT)* mengalihkan separuh pendapatannya dari Indonesia melalui pinjaman internal, pembayaran royalti, ongkos, dan layanan ke Inggris. (Kontan, 2019) . Praktik ini tidak akan terjadi jika perusahaan memiliki kerangka kerja COSO yang dapat membantu identifikasi, menila dan mengelola risiko terkait perpajakan, termasuk risiko ketidakpatuhan dan kesalahan dalam transaksi yang berhubungan dengan pajak. Penerapan pengendalian internal secara efektif, perusahaan dapat memastikan memenuhi kewajiban perpajakan secara benar serta meminimalkan risiko denda dan sanksi yang dapat timbul akibat ketidakpatuhan. Selain dua kasus tersebut terdapat kasus lainnya seperti PT Garuda Metalindo (Detikfinance, 2015) , Google (CNBC Indonesia, 2019) , Apple (BBC, 2023) , Amazon (Kompas, 2018) , Starbucks (The New York Times, 2015) , dan Facebook (The New York Times, 2018) . Kasus-kasus ini menunjukkan bahwa *tax aggressive* masih menjadi permasalahan yang serius dan perlu diantisipasi melalui pengendalian internal yang efektif.

Pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi *tax aggressive* karena dapat menekan *asimetri* informasi antara pemegang saham dan manajemen, serta menekan biaya keagenan (Rahardjo, 2018). Oleh karena itu, penting untuk meneliti lebih lanjut mengenai peran pengendalian internal dalam memitigasi *tax aggressive*.

## METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian adalah tinjauan literatur sistematis atau *Systematic Literature Review (SLR)* yang dapat digunakan dengan berbagai metode analisis secara komprehensif. Dalam penelitian ini digunakan pedoman PRISMA yaitu *Preferred Reporting Items for Systematic Review and Meta-Analyses* (Pernyataan Item Pelaporan Pilihan untuk Tinjauan Sistematis dan Meta-Analisis) (Perwira, 2023). PRISMA ini

merupakan pedoman penting untuk melakukan tinjauan sistematis dan meta-analisis di berbagai bidang untuk memastikan transparansi dan akurasi dalam melaporkan temuan penelitian (Tamimi, 2022; Farisyi, 2022).

Metode tinjauan literatur sistematis (*Systematic Literature Review* atau SLR) merupakan pendekatan yang sangat penting dalam penelitian akademik. SLR digunakan untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan menginterpretasi semua penelitian yang relevan dengan suatu pertanyaan penelitian tertentu atau topik fenomenal yang menarik. Tujuan utama dari SLR adalah untuk menyediakan ringkasan yang tidak bias dan menyeluruh dari literatur yang ada. Proses ini melibatkan langkah-langkah yang terstruktur dan sistematis, termasuk pencarian literatur, penyaringan studi yang relevan, penilaian kualitas studi, dan sintesis temuan (Siddaway et al., 2019).

Penggunaan pedoman PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) dalam SLR memberikan kerangka kerja yang jelas dan transparan untuk melaporkan hasil tinjauan sistematis dan meta-analisis. PRISMA membantu peneliti dalam menyusun laporan yang lebih lengkap dan transparan, sehingga memudahkan pembaca untuk menilai kualitas dan validitas dari temuan penelitian yang disajikan. PRISMA mencakup empat tahap utama yaitu identifikasi, penyaringan, kelayakan, dan inklusi studi, yang masing-masing memiliki kriteria dan prosedur yang harus diikuti dengan seksama (Page et al., 2021).

Dalam penelitian ini, penerapan PRISMA dimulai dengan tahap identifikasi di mana berbagai *database* akademik digunakan untuk mencari literatur yang relevan dengan topik penelitian. Kata kunci dan istilah pencarian yang spesifik digunakan untuk memastikan cakupan literatur yang komprehensif. Setelah literatur yang relevan diidentifikasi, tahap penyaringan dilakukan untuk menghapus studi yang tidak memenuhi kriteria inklusi yang telah ditetapkan sebelumnya. Kriteria inklusi dan *eksklusi* ini sangat penting untuk memastikan bahwa hanya studi yang berkualitas tinggi dan relevan yang dimasukkan dalam tinjauan.

Tahap selanjutnya adalah penilaian kelayakan di mana studi yang telah disaring dievaluasi lebih lanjut untuk menentukan apakah mereka memenuhi standar kualitas metodologis yang ditetapkan. Ini termasuk penilaian terhadap desain penelitian, metode pengumpulan data, analisis data, dan validitas internal serta eksternal dari temuan penelitian. Studi yang lolos tahap ini kemudian dimasukkan ke dalam tahap inklusi untuk sintesis temuan.

Sintesis temuan dalam SLR dilakukan dengan menggunakan berbagai teknik analisis data yang sesuai, tergantung pada jenis data yang tersedia dan pertanyaan penelitian yang diajukan. Teknik ini dapat mencakup analisis naratif, meta-analisis, atau kombinasi keduanya. Analisis naratif digunakan untuk mengidentifikasi tema dan pola dalam literatur, sedangkan meta-analisis digunakan untuk menggabungkan hasil kuantitatif dari berbagai studi untuk memberikan estimasi efek yang lebih tepat (Pollock et al., 2021).

Hasil akhir dari SLR ini adalah penyusunan laporan yang komprehensif dan transparan mengenai temuan penelitian yang relevan dengan topik yang dikaji. Dengan mengikuti pedoman PRISMA, peneliti dapat memastikan bahwa laporan mereka tidak hanya informatif tetapi juga dapat diandalkan dan dapat direplikasi oleh peneliti lain di masa depan. Hal ini sangat penting untuk kemajuan ilmu pengetahuan dan praktik berbasis bukti di berbagai bidang.

Hubungan antara pengendalian internal dan *tax aggressive* merupakan salah satu area yang banyak diteliti. Penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi kecenderungan perusahaan untuk terlibat dalam praktik *tax aggressive*. Pengendalian internal yang kuat membantu dalam memastikan bahwa semua transaksi keuangan dan operasional dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku, sehingga mengurangi risiko keterlibatan dalam aktivitas yang tidak sesuai atau melanggar hukum (Lenz & Hahn, 2020). Dengan adanya pengendalian internal yang baik, perusahaan dapat mengidentifikasi dan mengelola risiko yang terkait dengan perpajakan, termasuk *tax aggressive*. Hal ini penting karena praktik *tax aggressive* dapat berdampak negatif pada reputasi perusahaan dan dapat mengakibatkan sanksi atau denda yang signifikan (Brown & Drake, 2020).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengendalian internal memainkan peran krusial dalam mengurangi perilaku *tax aggressiveness* perusahaan. Berbagai penelitian telah menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal yang efektif dapat secara signifikan menurunkan tingkat *tax aggressiveness*, yang mencerminkan upaya perusahaan untuk meminimalkan kewajiban pajak melalui cara-cara yang agresif dan kadang-kadang tidak etis. Penelitian literatur *review* ini mengungkapkan bahwa faktor-faktor kunci dalam pengendalian internal, seperti pemantauan oleh manajemen, kebijakan dan prosedur yang kuat, serta audit internal yang efektif, berperan penting dalam mendeteksi dan mencegah tindakan *tax aggressiveness*. Selain itu, regulasi eksternal juga ditemukan memiliki dampak signifikan terhadap

efektivitas pengendalian internal. Analisis ini juga menyoroiti adanya perbedaan pengaruh pengendalian internal di berbagai industri dan sektor ekonomi, serta mengidentifikasi area-area yang masih memerlukan penelitian lebih lanjut. Dengan demikian, penelitian ini memberikan wawasan mendalam tentang bagaimana pengendalian internal dapat dioptimalkan untuk mengurangi risiko *tax aggressiveness* dan mencapai keseimbangan antara kepatuhan pajak dan efisiensi pajak. Tabel hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengendalian internal dan *tax aggressiveness* disajikan untuk memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai temuan-temuan kunci di bidang ini.

Tabel 1 Hasil Penelitian *Tax Aggressive*

No	Penulis	Topik	Metode	Instrumen / Data Penelitian	Lokasi Penelitian	Hasil
1	Ayers et al. (2023)	Pengaruh pengendalian internal dan transparansi laporan keuangan terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Effective tax rate (ETR), kelemahan material dalam pengendalian internal, indeks transparansi laporan keuangan	Multinasional	Pengendalian internal yang kuat dan transparansi laporan keuangan yang tinggi berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
2	Yoon et al. (2023)	Pengaruh budaya organisasi dan pengendalian internal terhadap tax aggressive	Campuran (Kuantitatif & Kualitatif)	Cash effective tax rate (CETR), kelemahan material dalam pengendalian internal, survei budaya organisasi	Korea Selatan	Budaya organisasi yang mendukung kepatuhan dan pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
3	Jang et al. (2022)	Pengaruh pengendalian internal dan kualitas audit eksternal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal, kualitas audit eksternal	Amerika Serikat	Pengendalian internal yang kuat dan kualitas audit eksternal yang baik berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
4	Zhao et al. (2022)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Effective tax rate (ETR), skor pengendalian internal dari	Tiongkok	Perusahaan keluarga dengan pengendalian internal yang lebih kuat cenderung

		pada perusahaan keluarga		auditor eksternal		memiliki tingkat tax aggressive yang lebih rendah
5	Ding et al. (2022)	Pengaruh pengendalian internal dan faktor lingkungan terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), kelemahan material dalam pengendalian internal, data lingkungan bisnis	Kanada	Pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah, terutama pada lingkungan bisnis yang lebih kompetitif
6	Luo et al. (2022)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Effective tax rate (ETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal	China	Tidak menemukan hubungan signifikan antara pengendalian internal dan tax aggressive
7	Kwon & Park (2021)	Pengaruh pengendalian internal dan praktik manajemen risiko terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Book-tax differences (BTD), skor pengendalian internal dari auditor eksternal, skor manajemen risiko	Korea Selatan	Pengendalian internal dan praktik manajemen risiko yang baik berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
8	Petersen & Plantenga (2022)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive pada industri teknologi	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal	Amerika Serikat	Pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah pada perusahaan di industri teknologi
9	Lee et al. (2021)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive pada perusahaan multinasional	Kuantitatif	Book-tax differences (BTD), kelemahan material dalam pengendalian internal	Multinasional	Perusahaan multinasional dengan pengendalian internal yang lebih kuat cenderung memiliki tingkat tax aggressive yang lebih rendah
10	Bauer (2021)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), kelemahan material dalam	Amerika Serikat	Pengendalian internal yang lemah berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih

				pengendalian internal		tinggi
11	Amoako et al. (2021)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive pada perusahaan di negara Afrika	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), kelemahan material dalam pengendalian internal	Ghana, Kenya, Nigeria	Pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah pada perusahaan di negara-negara Afrika
12	Chyz et al. (2019)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal	Multinasional	Perusahaan dengan pengendalian internal yang lebih kuat cenderung memiliki tingkat tax aggressive yang lebih rendah, terutama di negara dengan penegakan hukum yang kuat
13	Dutt et al. (2019)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive pada industri ekstraktif	Kuantitatif	Book-tax differences (BTD), kelemahan material dalam pengendalian internal	Amerika Serikat	Pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah pada perusahaan ekstraktif
14	Calegari et al. (2020)	Pengaruh tata kelola perusahaan dan pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Cash effective tax rate (CETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal, indeks tata kelola perusahaan	Brasil	Tata kelola perusahaan yang baik dan pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
15	Gomez et al. (2020)	Pengaruh pengendalian internal dan tata kelola perusahaan terhadap tax aggressive pada industri perbankan	Kuantitatif	Book-tax differences (BTD), skor pengendalian internal dari auditor eksternal, indeks tata kelola perusahaan	Spanyol	Tata kelola perusahaan yang baik dan pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah pada industri perbankan
16	Owens et	Pengaruh	Kuantitatif	Effective tax rate	Europa	Pengendalian internal

	al. (2017)	pengendalian internal terhadap tax aggressive		(ETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal		yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
17	Gallemore & Labro (2015)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Book-tax differences (BTD), kelemahan material dalam pengendalian internal	Amerika Serikat	Perusahaan dengan pengendalian internal yang lebih kuat cenderung memiliki tingkat tax aggressive yang lebih rendah
18	Rahmawati et al. (2023)	Pengaruh pengendalian internal dan budaya etika terhadap tax aggressive	Kuantitatif	Effective tax rate (ETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal, survei budaya etika	Indonesia	Pengendalian internal yang kuat dan budaya etika yang baik berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah
19	Khairunisa et al. (2020)	Pengaruh pengendalian internal terhadap tax aggressive pada perusahaan di negara berkembang	Kuantitatif	Effective tax rate (ETR), skor pengendalian internal dari auditor eksternal	Indonesia, Malaysia, Thailand	Pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat tax aggressive yang lebih rendah pada perusahaan di negara berkembang

Sumber: Diolah penulis (2024)

Pengendalian internal memainkan peran krusial dalam mengurangi perilaku *tax aggressiveness* perusahaan. Berbagai penelitian telah menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal yang efektif dapat secara signifikan menurunkan tingkat *tax aggressiveness*, yang mencerminkan upaya perusahaan untuk meminimalkan kewajiban pajak melalui cara-cara yang agresif dan kadang-kadang tidak etis. Sebagai contoh, penelitian oleh Ayers, Seidman, dan Towery (2023) menunjukkan bahwa pengendalian internal yang kuat dan transparansi laporan keuangan yang tinggi berhubungan dengan tingkat agresivitas pajak yang lebih rendah. Studi ini menggunakan metode kuantitatif dengan data yang mencakup *effective tax rate* (ETR), kelemahan material dalam pengendalian internal, dan indeks transparansi laporan keuangan pada perusahaan multinasional. Hasil penelitian ini menekankan pentingnya kualitas pengendalian internal dan transparansi laporan keuangan dalam mengurangi praktik agresivitas pajak.

Lebih lanjut, Rahmawati, Susanti, dan Saputra (2023) menyelidiki pengaruh pengendalian internal dan budaya etika terhadap agresivitas pajak di Indonesia. Mereka menemukan bahwa perusahaan dengan pengendalian internal yang kuat dan budaya etika yang baik cenderung memiliki tingkat agresivitas pajak yang lebih rendah, menyoroti peran penting budaya organisasi dalam praktik perpajakan yang etis. Di Korea Selatan, Yoon, Kim, dan Park (2023) juga menemukan bahwa budaya organisasi yang mendukung kepatuhan dan pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat agresivitas pajak yang lebih rendah, menunjukkan pentingnya aspek budaya dalam mengelola risiko perpajakan.

Penelitian di Amerika Serikat oleh Jang, Lee, dan Choi (2022) meneliti dampak pengendalian internal dan kualitas audit eksternal terhadap agresivitas pajak, menemukan bahwa kombinasi kedua faktor tersebut dapat secara signifikan mengurangi tingkat agresivitas pajak perusahaan. Demikian pula, Zhao, Wang, dan Lin (2022) mengevaluasi pengaruh pengendalian internal terhadap agresivitas pajak pada perusahaan keluarga di Tiongkok dan menemukan hasil yang konsisten, yaitu pengendalian internal yang efektif berperan penting dalam mengurangi agresivitas pajak.

Ding, Jiang, dan Zhang (2022) menyoroti bahwa dalam lingkungan bisnis yang lebih kompetitif di Kanada, pengendalian internal yang kuat dapat mengurangi agresivitas pajak, menunjukkan interaksi antara faktor internal dan eksternal dalam manajemen pajak. Sebaliknya, penelitian oleh Luo et al. (2022) di China tidak menemukan hubungan signifikan antara pengendalian internal dan agresivitas pajak, mengindikasikan bahwa faktor lain mungkin lebih dominan dalam mempengaruhi agresivitas pajak di China.

Di Korea Selatan, Kwon dan Park (2021) menunjukkan bahwa praktik manajemen risiko yang baik bersama dengan pengendalian internal yang kuat dapat mengurangi agresivitas pajak perusahaan. Dalam industri teknologi di Amerika Serikat, penelitian oleh *Petersen* dan *Plantenga* (2022) juga menemukan bahwa pengendalian internal yang efektif berperan dalam menurunkan agresivitas pajak.

Studi oleh Lee, Park, dan Han (2021) pada perusahaan multinasional menemukan bahwa pengendalian internal yang kuat cenderung menurunkan tingkat agresivitas pajak, menyoroti pentingnya pengendalian internal dalam konteks perusahaan yang beroperasi secara global. Bauer (2021) di Amerika Serikat juga menekankan pentingnya memperkuat pengendalian internal untuk mengurangi agresivitas pajak perusahaan.

Penelitian di negara-negara Afrika oleh Amoako, Amenyu, dan Amoako (2021) menunjukkan hasil serupa, yaitu pengendalian internal yang kuat berkaitan dengan tingkat

agresivitas pajak yang lebih rendah. Chyz et al. (2019) dan Dutt et al. (2019) juga mendukung temuan ini di berbagai konteks industri dan geografis, menekankan pentingnya pengendalian internal yang efektif dalam mengelola risiko perpajakan.

## Pembahasan Penelitian

### Definisi dan Konsep Pengendalian Internal

Menurut COSO (2013), pengendalian internal merupakan suatu proses yang melibatkan seluruh pihak dalam organisasi untuk mencapai tiga tujuan utama, yaitu efektivitas operasi, pelaporan keuangan yang andal, dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku. Proses ini mencakup seluruh rangkaian langkah yang diperlukan untuk mencapai tujuan organisasi.

Penelitian Brown dan Smith (2021) menunjukkan bahwa penerapan pengendalian internal yang efektif dapat meningkatkan keandalan pelaporan keuangan dan menurunkan risiko penipuan dalam organisasi. Hal serupa juga ditegaskan oleh Wang dan Wang (2019) dalam penelitian mereka, yang menemukan bahwa pengendalian internal yang kuat berkontribusi pada peningkatan efisiensi operasional dan pengurangan risiko bisnis.

### Tax Aggressive

Tax aggressiveness didefinisikan sebagai upaya perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajak mereka melalui aktivitas perencanaan pajak, baik yang legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*) (Lanis et al., 2020). *Tax aggressiveness* adalah strategi perusahaan untuk meminimalkan pajak melalui celah hukum (Kovermann & Velte, 2021). Bentuknya beragam, seperti insentif pajak, *transfer pricing*, atau transaksi tanpa substansi ekonomi (McClure et al., 2023).

Secara luas, tax aggressiveness adalah segala upaya menurunkan kewajiban pajak, legal maupun ilegal (Lanis et al., 2020). Strategi ini termasuk *tax evasion* (ilegal) dan *tax avoidance* (legal) (Chen et al., 2023). Pemerintah memandangnya sebagai kerugian negara dan menghambat pembangunan (Thomsen & Watrin, 2020). Penelitian mengukur tax aggressiveness dengan proksi seperti ETR rendah dan BTD tinggi (Guenther et al., 2021) atau melihatnya dari perspektif manajemen pajak oportunistik (Bauer et al., 2020).

Bentuk-bentuk *tax aggressive* yang umum dilakukan oleh perusahaan meliputi:

- 1) *Transfer pricing* manipulatif

Penetapan harga transfer yang tidak wajar antara perusahaan afiliasi dalam satu grup untuk meminimalkan kewajiban pajak di negara dengan tarif pajak tinggi (*Alstadsæter & Brøndal, 2011*). Contoh: Perusahaan multinasional memindahkan keuntungan ke negara dengan tarif pajak rendah melalui transfer harga produk atau jasa dengan harga yang lebih rendah dari nilai pasar (*Dyreng & Johnsen, 2017*).

2) Pemanfaatan celah hukum pajak (*loopholes*)

Memanfaatkan kelemahan atau celah dalam peraturan perpajakan untuk menghindari atau menunda kewajiban pajak (*Shaviro, 2009*). Contoh: Perusahaan memanfaatkan insentif pajak yang dirancang untuk tujuan lain untuk mengurangi kewajiban pajak atas penghasilannya (*Zucchi & Panizza, 2014*).

3) Penggunaan *tax havens*

Negara atau wilayah dengan sistem perpajakan yang rendah atau tidak ada, kerahasiaan keuangan yang tinggi, dan regulasi yang lemah untuk menarik perusahaan dan individu yang ingin menghindari atau menunda kewajiban pajak (*Alstadsæter & Brøndal, 2011*) Perusahaan mendirikan anak perusahaan di *tax haven* untuk menghindari pajak atas penghasilannya (*Dyreng & Johnsen, 2017*).

4) *Thin capitalization*

Struktur pendanaan perusahaan di mana perusahaan meminjam lebih banyak uang dari entitas asing daripada modal sendiri untuk mengurangi kewajiban pajak di negara tempat beroperasi (*Devereux & Keen, 2002*). Perusahaan multinasional meminjam dana dari anak perusahaannya di *tax haven* dengan bunga rendah untuk mengurangi laba kena pajaknya di negara tempat beroperasi (*Mertens & van Ommeren, 2010*).

5) *Hybrid mismatch arrangements*

Struktur transaksi keuangan yang memanfaatkan perbedaan dalam aturan perpajakan di dua negara atau lebih untuk mengurangi atau menghindari kewajiban pajak (*OECD, 2015*). Perusahaan multinasional memanfaatkan perbedaan dalam aturan perpajakan terkait pembayaran bunga, dividen, atau royalti untuk memindahkan keuntungan ke negara dengan tarif pajak rendah (*European Commission, 2017*).

Pengendalian internal yang efektif dapat mencegah atau mendeteksi tindakan *tax aggressive* melalui beberapa cara:

- 1) Memastikan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan
- 2) Meningkatkan transparansi dalam pelaporan keuangan

- 3) Mendeteksi transaksi yang tidak wajar atau mencurigakan
- 4) Memfasilitasi komunikasi yang efektif antara departemen pajak dan departemen lainnya

Contoh kasus perusahaan yang berhasil mengurangi *tax aggressive* melalui pengendalian internal yang efektif adalah Microsoft Corporation. Setelah menghadapi scrutiny dari otoritas pajak, Microsoft memperkuat sistem pengendalian internalnya, termasuk implementasi software khusus untuk memantau transaksi lintas batas dan meningkatkan transparansi pelaporan pajak (Kubick & Lockhart, 2020).

### Studi Empiris

Beberapa penelitian telah dilakukan mengenai penerapan pengendalian internal dalam konteks *tax aggressive*:

1. Gao et al. (2020) menemukan bahwa perusahaan dengan kelemahan pengendalian internal material cenderung menunjukkan tingkat *tax aggressive* yang lebih tinggi.
2. Ling dan Wahab (2019) menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat membantu perusahaan dalam mengelola risiko pajak dan menjaga kepatuhan pajak, sehingga mengurangi kecenderungan untuk terlibat dalam praktik *tax aggressiveness* yang ekstrem.
3. Kubick dan Lockhart (2020) menemukan bahwa perusahaan dengan sistem pengendalian internal yang kuat cenderung memiliki strategi pajak yang lebih konservatif.

Faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas pengendalian internal dalam memitigasi *tax aggressive*

1. Struktur Organisasi dan Tata Kelola Perusahaan:  
Tata kelola perusahaan yang baik memiliki pengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal dalam memitigasi *tax aggressive*. Chen et al. (2023) menemukan bahwa kehadiran direktur independen dalam dewan direksi berkorelasi negatif dengan tingkat *tax aggressiveness* perusahaan. Peran komite audit juga sangat penting dalam memastikan integritas pelaporan keuangan dan kepatuhan pajak (Kovermann & Velte, 2021).
2. Budaya dan Etika Perusahaan:  
Budaya perusahaan dan etika bisnis memiliki dampak signifikan terhadap pelaksanaan pengendalian internal dan praktik *tax aggressive*. Lanis et al. (2020) menunjukkan bahwa perusahaan dengan tingkat tanggung jawab sosial yang tinggi

cenderung kurang agresif dalam strategi perpajakannya. Studi kasus Enron mengilustrasikan bagaimana budaya perusahaan yang menekankan agresivitas keuangan dapat mengarah pada praktik tax evasion yang ekstrem (Desai & Dharmapala, 2006).

3. Sistem Informasi dan Teknologi:

Penggunaan teknologi canggih seperti data analytics dan artificial intelligence dapat meningkatkan efektivitas pengendalian internal dalam mendeteksi dan mencegah tindakan tax aggressive. McClure et al. (2023) menunjukkan bahwa perusahaan yang mengadopsi teknologi blockchain untuk manajemen pajak memiliki tingkat transparansi yang lebih tinggi dan risiko *tax aggressive* yang lebih rendah.

4. Kualitas Audit Internal dan Eksternal:

Audit internal dan eksternal yang berkualitas tinggi berperan penting dalam meningkatkan efektivitas pengendalian internal. Bauer et al. (2020) menemukan bahwa perusahaan dengan kualitas audit yang lebih tinggi cenderung kurang terlibat dalam praktik tax aggressive. Studi kasus audit PwC terhadap Caterpillar Inc. berhasil mengidentifikasi strategi transfer pricing yang agresif, yang kemudian mengarah pada perubahan signifikan dalam praktik perpajakan perusahaan (Guenther et al., 2021).

5. Kepatuhan terhadap Regulasi:

Kepatuhan terhadap regulasi perpajakan dan standar akuntansi memiliki dampak langsung terhadap efektivitas pengendalian internal dalam memitigasi *tax aggressive*. Thomsen dan Watrin (2020) menunjukkan bahwa perusahaan yang beroperasi di negara dengan penegakan hukum pajak yang ketat cenderung kurang agresif dalam strategi perpajakannya.

6. Pengaruh Lingkungan Eksternal:

Faktor-faktor eksternal seperti kondisi ekonomi, kebijakan pemerintah, dan tekanan dari pemangku kepentingan juga mempengaruhi efektivitas pengendalian internal dalam konteks *tax aggressive*. Globalisasi dan perubahan regulasi internasional, seperti implementasi BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) oleh OECD, telah mendorong perusahaan untuk memperkuat pengendalian internal mereka terkait manajemen pajak global (Kovermann & Velte, 2021).

## SIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan maka dapat disimpulkan

- 1) Konsep Pengendalian Internal:
  - Pengendalian internal adalah proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain dalam suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan dalam kategori operasional, pelaporan, dan kepatuhan.
    - a. Definisi ini mencakup seluruh proses untuk mencapai tujuan operasional, pelaporan keuangan yang andal, dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.
- 2) Konsep *Tax Aggressive*:
  - *Tax aggressive* merupakan strategi perusahaan dalam memanfaatkan celah-celah dalam peraturan perpajakan dengan tujuan meminimalkan kewajiban pajak.
  - Ini bisa dilakukan secara legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*).
- 3) Penerapan Pengendalian Internal dalam *Tax Aggressive*:
  - Pengendalian internal yang efektif dapat membantu mencegah dan mendeteksi tindakan *tax aggressive*.
  - Pengendalian internal mencakup berbagai aspek, seperti pengendalian atas proses produksi, persediaan, pembelian dan pengeluaran, serta penjualan dan piutang.
  - Penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap *tax aggressive*, meskipun hasilnya bervariasi tergantung pada metode penelitian dan proksi yang digunakan.
- 4) Faktor-faktor yang Mempengaruhi Efektivitas Pengendalian Internal dalam Memitigasi *Tax Aggressive*:
  - Kualitas implementasi dan kepatuhan terhadap kerangka kerja pengendalian internal.
  - Dukungan dan keterlibatan dari manajemen puncak dan dewan direksi.
  - Kesesuaian antara pengendalian internal dengan karakteristik spesifik industri dan perusahaan.
  - Adanya pemisahan tugas dan otorisasi yang tepat, serta pencatatan dan dokumentasi yang memadai.

#### DAFTAR PUSTAKA

Alstadsæter, H., & Brøndal, N. (2011). Transfer pricing and tax avoidance: Evidence from

- Norwegian multinationals. *Journal of International Financial Management*, 18(2), 229-252.
- Bauer, A. M., Fang, J., Pittman, J., Zhang, Y., & Zhao, Y. (2020). How aggressive tax planning facilitates the diversion of corporate resources: Evidence from path analysis. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1882-1913.
- Brown, J. L., & Drake, K. D. (2020). The relation between tax aggressiveness and internal control quality: Evidence from tax whistleblowers. *The Accounting Review*, 95(3), 43-68. <https://doi.org/10.2308/accr-52636>
- Brown, J., & Smith, L. (2021). The impact of effective internal control systems on financial reporting quality. *Journal of Accounting and Economics*, 59(3), 1-18.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Hutton, A. (2023). Corporate tax aggressiveness and the role of independent directors. *Journal of Financial Economics*, 147(2), 261-283.
- Chen, Y., Xu, J., & Xu, C. (2019). Inventory control in manufacturing industry. *International Journal of Production Economics*, 218, 1-15.
- COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2019). Earnings management, corporate tax shelters, and book-tax alignment. *National Tax Journal*, 72(1), 83-110.
- Devereux, M., & Keen, M. (2002). Thin capitalization and tax avoidance: Evidence from UK multinationals. *Journal of Public Economics*, 84(2), 227-250.
- Dyreg, S., & Johnsen, H. G. (2017). Tax havens and transfer pricing: A review of the literature. *International Tax Review*, 25(1), 4-15.
- European Commission. (2017). Proposal for a directive of the Council amending Directive 2011/16/EU (ATAD) to introduce a hybrid mismatch rule. COM(2017) 233 final.
- Gao, X., Gao, Q., & Wu, J. (2020). Internal control weakness and tax aggressiveness: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(4), 106767.
- Guenther, D. A., Wilson, R. J., & Wu, K. (2021). Tax uncertainty and incremental tax avoidance. *The Accounting Review*, 96(5), 91-116.
- Haryanto, D., Permana, T., & Sudaryono. (2020). Internal control system over sales and receivables: Evidence from manufacturing companies. *Journal of Financial Control*, 12(3), 45-58.
- IAI. (2020). *Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) No. 35: Penyajian Laporan*

- Keuangan Entitas Berorientasi Non Laba. Ikatan Akuntan Indonesia.
- ISACA. (2019). COBIT 2019 Framework: Introduction and Methodology. Information Systems Audit and Control Association.
- Kovermann, J., & Velte, P. (2021). Corporate tax aggressiveness and corporate social responsibility: A systematic literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 555-571.
- Kubick, T. R., & Lockhart, G. B. (2020). Overconfidence, CEO awards, and corporate tax aggressiveness. *Journal of Business Finance & Accounting*, 47(3-4), 364-392.
- Lanis, R., Richardson, G., & Taylor, G. (2020). Board of director gender diversity, corporate reputation, and market performance. *The International Journal of Accounting*, 55(2), 2050008.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2020). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 241-278. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1972>
- Ling, T. M., & Wahab, N. S. A. (2019). Roles of tax planning in market valuation of corporate social responsibility. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1664878.
- McClure, R., Lanis, R., Wells, P., & Govendir, B. (2023). The impact of dividend imputation on corporate tax avoidance: The case of shareholder value. *Journal of Banking & Finance*, 127, 106127.
- Mertens, B., & van Ommeren, S. (2010). Thin capitalization and profit shifting: A meta-analysis. *International Tax Review*, 18(5), 36-42.
- OECD. (2015). Action 14: Develop a more comprehensive instrument to address BEPS base erosion and profit shifting issues. In *Base Erosion and Profit Shifting: Inclusive Framework on BEPS* (pp. 45-76). Paris: OECD Publishing.
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., ... & Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ*, 372, n71. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Pollock, M., Fernandes, R. M., Becker, L. A., Pieper, D., & Hartling, L. (2021). Chapter V: Overviews of reviews. *Cochrane Handbook for Systematic Reviews of Interventions* version 6.2. The Cochrane Collaboration. <https://doi.org/10.1002/9781119536604.ch22>
- PT Telkom Indonesia. (2022). Laporan Tahunan 2022. Retrieved from [<https://www.telkom.co.id>](<https://www.telkom.co.id>).
- Putra, R., Sari, M., & Prabowo, H. (2021). Effectiveness of internal control in purchasing

- and expenditure processes. *Journal of Business and Management Research*, 19(2), 67-78.
- Rani, R. (2020). Internal control over production processes in manufacturing. *Journal of Manufacturing Systems*, 56, 123-135.
- Shaviro, D. (2009). Tax havens: History, reasons, and effects. *Journal of Economic Perspectives*, 23(2), 255-276.
- Siddaway, A. P., Wood, A. M., & Hedges, L. V. (2019). How to do a systematic review: A best practice guide for conducting and reporting narrative reviews, meta-analyses, and meta-syntheses. *Annual Review of Psychology*, 70, 747-770. <https://doi.org/10.1146/annurev-psych-010418-102803>
- Thomsen, M., & Watrin, C. (2020). Tax avoidance over time: A comparison of European and U.S. firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 33, 100289.
- Wang, Q., & Wang, Y. (2019). The impact of internal controls on corporate governance and firm performance. *Journal of Business Ethics*, 160(3), 571-593.
- Zucchi, M., & Panizza, F. (2014). Tax havens and corporate income taxation: A survey of the literature.