

**PERAN EFEKTIF *CORPORATE GOVERNANCE* ATAS *TAX AVOIDANCE* PADA SEKTOR PERTAMBANGAN**

**Yolanda Margareta<sup>1</sup>, Ratna Septiyanti<sup>2</sup>, Niken Kusumawardani<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> Fakultas Ekonmi dan Bisnis, Universitas Lampung

<sup>2</sup> Fakultas Ekonmi dan Bisnis, Universitas Lampung

<sup>3</sup> Fakultas Ekonmi dan Bisnis, Universitas Lampung

**Informasi Naskah**

**Update Naskah:**

Dikumpulkan: 6 Januari 2022

Diterima: 02 Februari 2022

Terbit/Dicetak: 18 Februari 2022

**Keywords:**

*Tax Avoidance, Corporate Governance, Cash Effective Tax Rate*

**Abstract**

*This research aims to examine the correlation between corporate governance and tax avoidance and how effective corporate governance is in tax avoidance in mining companies listed on Indonesia Stock Exchange. By using purposive sampling in the observation periode 2010-2019, obtained 234 observations from 40 mining companies listed on Indonesia Stock Exchange. Data were analyzed by using descriptive statistics and for hypothesis testing using Spearman's non-parametric analysis to the elements of corporate governance and tax avoidance. These results of this study show that the elements of corporate governance that consist of audit committee meetings and audit quality have negative and significant correlation with tax avoidance as measured using Cash Effective Tax Rate (CETR). Other result shows that institutional ownership has negative and insignificant correlation with tax avoidance, and independent commissioner has positive and insignificant correlation with tax avoidance.*

\* Corresponding Author.

Yolanda Margareta, email: [yolandamargareta13@gmail.com](mailto:yolandamargareta13@gmail.com)

## A. PENDAHULUAN

Salah satu penopang pendapatan negara berasal dari pajak. Pajak mempunyai kontribusi yang cukup tinggi dalam penerimaan negara. Pada beberapa tahun belakangan, penerimaan dari sektor pajak memiliki proporsi lebih dari 50% dari APBN. Tanpa adanya pajak negara tidak dapat berkembang dengan baik hal ini karena pajak memiliki peranan sangat penting bagi suatu negara, sebab pajak digunakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Negara selaku pemungut pajak dan perusahaan selaku wajib pajak memiliki kepentingan yang berbeda. Sisi akuntansi menjelaskan bahwa pajak merupakan beban yang mengurangi laba bersih, hal ini sangat berbeda dengan tujuan entitas bisnis yang ingin meraup laba yang maksimal. Maka perusahaan cenderung mencari cara untuk mengurangi jumlah pembayaran pajak (Ngadiman dan Puspitasari, 2014). Dalam memperkecil jumlah pajak yang harus dibayar, perusahaan dapat memperkecil nilai pajak dengan tetap mengikuti peraturan pajak yang berlaku (Penghindaran Pajak) atau memperkecil nilai pajak dengan melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan Undang-Undang (Brian dan Martani, 2014). Hal tersebut memicu terjadinya penghindaran pajak yang dikarenakan pajak dipandang sebagai beban dan kewajiban. Penghindaran pajak merupakan semua bentuk usaha dalam mengurangi pajak namun tetap memperhatikan dan mematuhi peraturan yang ada. Menurut Budiman (dalam Mulyani, 2018) penghindaran pajak ialah usaha pengurang pajak dengan memanfaatkan pengecualian dan pemotongan yang diperkenankan.

Dalam laporan yang dibuat penyidik IMF tahun 2016, Indonesia masuk ke peringkat ke 11 terbesar dalam penghindaran pajak perusahaan dengan nilai diperkirakan 6,48 milyar dolar AS, pajak perusahaan tidak dibayarkan perusahaan yang ada di Indonesia ke Dinas Pajak Indonesia (tribunnews.com). Menurut Sekjen Forum Indonesia Untuk Transparansi Anggaran (FITRA), Yenny Sucipto dalam suara.com, diduga setiap tahun ada Rp10 triliun yang merupakan angka penghindaran pajak. Kebanyakan adalah badan usaha yaitu sekitar 80 persen, sisanya adalah wajib pajak perorangan. Kebanyakan perusahaan yang bergerak di sektor mineral dan batubara. Kebanyakan juga adalah perusahaan asing. Ada juga perusahaan berbadan hukum Indonesia, tetapi kepemilikannya sebetulnya oleh asing. Dalam Liputan6.com pada tahun 2016 partisipasi dari pekerja di sektor pertambangan masih sangat minim dalam program *tax amnesty*. Jumlah wajib pajak pada sektor ini tercatat 6.001 wajib pajak, namun yang ikut program *tax amnesty* hanya 967 wajib pajak atau sebesar 16,11% saja. Dan program *tax amnesty* yang diberlakukan pada tahun 2016 tidak sepenuhnya berhasil.

Pemenuhan kewajiban perpajakan dalam perusahaan dipengaruhi oleh budaya dan tata kelola perusahaan. Oleh karenanya, *Good Corporate Governance* sangat erat kaitannya dengan pemenuhan kewajiban perpajakan setiap perusahaan. Salah satu inti dari tata kelola perusahaan adalah pengawasan, sehingga tata kelola yang baik harus sejalan dengan dilaksanakannya pengawasan yang baik. Maka peneliti memilih kepemilikan institusional, persentase dewan komisaris independen, komite audit perusahaan, dan kualitas audit sebagai representatif fungsi pengawasan dan dijadikan variabel untuk mengukur apakah proksi-proksi tersebut berpengaruh atau tidak dengan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan.

Pengujian lebih lanjut dianggap perlu mengenai masalah pengaruh tata kelola perusahaan terhadap penghindaran pajak perusahaan, khususnya di Indonesia mengingat hasil penelitian terdahulu diperoleh hasil yang tidak konsisten. Seperti pada penelitian Mulyani dkk. (2018) bahwa kepemilikan institusional berpengaruh terhadap praktik *tax avoidance*. Hal ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan Sandy dan Lukviarman (2015) dan Damayanti dan Susanto (2015) yang menemukan bahwa kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap praktik *tax avoidance*. Pada penelitian yang dilakukan oleh Wibawa dkk. (2016) dan Winata (2014) menyatakan bahwa persentase dewan komisaris independen berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Namun hal ini tak sejalan pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Mulyani dkk. (2018) dan Wardana dkk. (2018) yang menyatakan bahwa persentase dewan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap praktik penghindaran pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Sandy dan Lukviarman (2015) dan Damayanti dan Susanto (2015) tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyani dkk. (2018) dan Wardana dkk. yang menemukan bahwa adanya pengaruh komite audit

terhadap praktik penghindaran pajak. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Mulyani dkk. (2018) dan Annisa dan Kurniasih (2012) menyatakan bahwa ada pengaruh kualitas audit terhadap praktik tax avoidance. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Wibawa dkk. (2016) dan Damayanti dan Susanto (2015) menyatakan bahwa kualitas audit tidak memiliki pengaruh terhadap tax avoidance.

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Pemilihan perusahaan pertambangan didasari atas fantastisnya nilai ekonomi yang dihasilkan industri pertambangan, ternyata kontribusi pajaknya sangat minim. Data dari Kementerian Keuangan menunjukkan *tax ratio* yang dikontribusikan dari sektor pertambangan mineral dan batu bara (minerba) pada 2016 hanya sebesar 3,9%, sementara *tax ratio* nasional pada 2016 sebesar 10,4%. Pemilihan periode penelitian tahun 2010-2019 didasari atas banyaknya kasus penghindaran pajak pada rentang waktu tersebut. Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberi manfaat dan informasi tambahan bagi pengguna laporan keuangan.

## **B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Teori Keagenan**

Teori keagenan (*agency theory*) yaitu hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen (Supriyono, 2018). Teori keagenan adalah konsep dimana pihak pemilik perusahaan yaitu pemegang saham memberi wewenang kepada pihak manajemen untuk menjalankan kewajibannya sesuai dengan kontrak yang telah disepakati. Teori ini memaparkan bahwa semua manusia akan bertindak atas kepentingan mereka sendiri. Pemegang saham dalam hal ini ialah prinsipal diasumsikan hanya tertarik kepada laba atas investasi mereka di dalam perusahaan, sedangkan para agen diasumsikan akan mengalami kepuasan atas kompensasi keuangan dari hubungan tersebut.

### **Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)**

Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) adalah usaha mengurangi pajak dengan tetap memperhatikan dan mematuhi peraturan yang ada. Penghindaran pajak ialah usaha pengurang pajak dengan memanfaatkan pengecualian dan potongan yang diperkenankan (Budiman, 2012). Penghindaran pajak dianggap mengurangi pajak secara eksplisit dan merefleksikan semua transaksi yang memiliki pengaruh pada utang pajak eksplisit perusahaan (Puspita & Harto, 2014). Dalam penjelasan Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) telah dinyatakan bahwa pajak merupakan salah satu sarana dan hak tiap wajib pajak untuk berpartisipasi dalam penyelenggaraan negara dan pembangunan. Namun berbeda dengan pelaku bisnis yang menganggap pajak adalah hal yang memberatkan investasi mereka. Wajar bila perusahaan/pengusaha berusaha untuk menghindari beban pajak dengan melakukan perencanaan pajak yang efektif, yang biasanya dilaksanakan dengan memanfaatkan celah dalam undang-undang.

### **Corporate Governance**

*Good Corporate Governance* merupakan sistem pengendalian dan pengaturan perusahaan yang dapat dilihat dari mekanisme hubungan antara berbagai pihak yang mengurus perusahaan, maupun ditinjau dari nilai-nilai yang terkandung dari mekanisme pengelolaan itu sendiri. Sedangkan menurut OECD (*Organization for Economic Co-Operation and Development*), *corporate governance* sebagai sekumpulan hubungan antara pihak manajemen perusahaan, *board* dan pemegang saham dan pihak lain yang mempunyai kepentingan dengan perusahaan, seperangkat prinsip-prinsip dari GCG dikembangkan pula oleh OECD agar dapat diterapkan secara fleksibel sesuai dengan keadaan, budaya, dan tradisi di negara masing-masing.

### **Kepemilikan Institusional**

Menurut Bushee dalam (Boediono, 2005) menyatakan bahwa kepemilikan institusional memiliki kemampuan untuk mengurangi insentif para manajer yang mementingkan diri sendiri melalui tingkat pengawasan yang intens. Kepemilikan institusional bisa membendung hasrat manajemen untuk menggunakan *discretionary* di dalam laporan keuangan sehingga mempengaruhi kualitas laba yang dilaporkan. Kepemilikan institusional mempunyai kemampuan untuk mengontrol manajemen melalui pemantauan secara efektif sehingga akan meminimalkan tindakan manajemen laba. Persentase saham yang

dimiliki institusi bisa mempengaruhi proses penyusunan laporan keuangan. Kepemilikan institusional memiliki definisi yaitu saham perusahaan yang dimiliki oleh institusi. Kepemilikan institusional yang tinggi dipercaya akan menimbulkan pengawasan yang lebih besar oleh pihak institusi sehingga dapat menghalangi kecurangan yang dimanfaatkan oleh pihak manajemen.

### Komisaris Independen

Menurut Undang-Undang No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, menjelaskan bahwa dewan komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan/ atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat pada dewan direksi. Kedudukan komisaris independen pada hakikatnya sama dengan dewan komisaris lainnya yaitu sebagai pemberi nasihat dan pengawas direksi. Adapun menurut penjelasan Pasal 120 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas, yang membedakannya adalah komisaris independen berasal dari kalangan luar perusahaan, tidak terafiliasi dengan pemegang saham utama, anggota direksi dan/ atau anggota dewan komisaris lainnya.

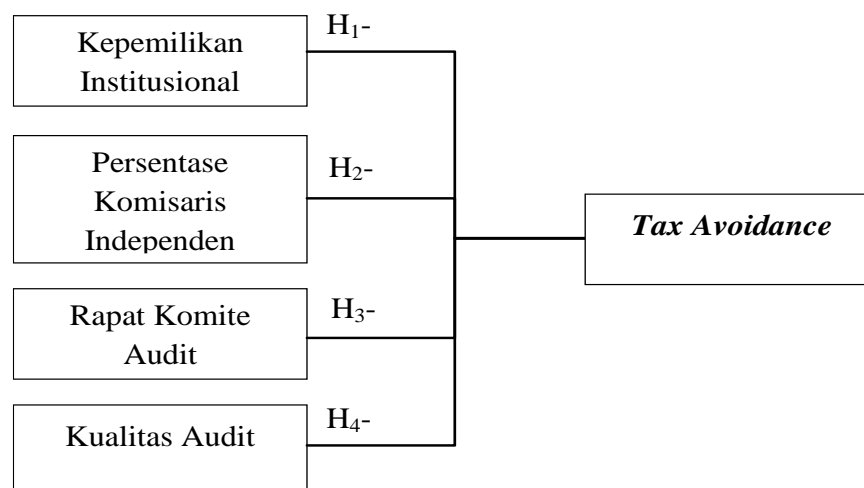
### Komite Audit

Ikatan Komite Audit Indonesia (IKAI) mengartikan komite audit sebagai suatu komite yang independen dan profesional yang telah dibentuk oleh dewan komisaris, bertugas memperkuat dan membantu fungsi dewan komisaris (atau dewan pengawas) dalam menjalankan fungsi pengawasan atas pelaporan keuangan, manajemen risiko, pelaksanaan audit, dan implementasi dari *corporate governance* di perusahaan-perusahaan. Tugas utama komite audit adalah memeriksa dan mengawasi proses pelaporan keuangan dan kontrol internal. Anggota audit harus diangkat oleh dewan komisaris yang tidak melaksanakan tugas-tugas eksekutif dan terdiri atas paling sedikit tiga anggota dan mayoritas harus independen.

### Kualitas Audit

Berdasarkan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) audit yang dilaksanakan auditor dikatakan berkualitas baik, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Kualitas audit adalah karakteristik atau gambaran praktik dan hasil audit berdasarkan standar auditing dan standar pengendalian mutu yang menjadi ukuran pelaksanaan tugas dan tanggung jawab profesi seorang auditor. Kualitas audit berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

### Kerangka Penelitian dan Pengembangan Hipotesis



Gambar 1. Kerangka Penelitian

Perusahaan yang kepemilikan sahamnya lebih besar dimiliki oleh institusi perusahaan lain maupun pemerintah, maka kinerja manajemen untuk dapat memperoleh laba yang diinginkan akan cenderung diawasi oleh investor institusi tersebut. Hal tersebut mendorong manajemen untuk dapat meminimalkan nilai pajak yang terutang oleh perusahaan. Kepemilikan institusional harusnya mampu memainkan peranan penting untuk mengawasi, mendisiplinkan, dan memengaruhi manajer sehingga dapat memaksa manajemen untuk menghindari perilaku mementingkan diri sendiri. Semakin tinggi tingkat kepemilikan institusional maka semakin besar pengawasan ke manajer sehingga masalah keagenan akan berkurang dan mengurangi praktik *tax avoidance* (Fadhilah, 2014), atau dalam arti lain semakin tinggi nilai kepemilikan institusional maka semakin rendah nilai *tax avoidance* yang menandakan bahwa praktik penghindaran pajak semakin sedikit, sehingga dapat diformulasikan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub> : Kepemilikan institusional memiliki hubungan negatif dengan *tax avoidance*.**

Semakin banyak pihak independen dalam barisan eksekutif perusahaan seharusnya mampu mengatasi masalah agensi serta kepentingan *stakeholder* juga dapat terpenuhi. Teori keagenan menyatakan semakin banyak jumlah komisaris independen, maka semakin baik mereka mengawasi dan mengontrol tindakan manajer, terutama dalam hal penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi persentase jumlah dewan komisaris independen berarti semakin tinggi pula tingkat independensi, sehingga akan membuat praktik *tax avoidance* semakin rendah. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat diformulasikan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub> : Persentase komisaris independen memiliki hubungan negatif dengan *tax avoidance*.**

Komite audit adalah bagian dari manajemen perusahaan yang memiliki pengaruh secara signifikan dalam penentuan kebijakan perusahaan. Dalam penelitian (Mulyani, Wijayanti, & Masitoh, 2018) menunjukkan bahwa komite audit berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Berbeda dengan penelitian (Sandy & Lukviarman, 2015), (Winata, 2014), dan (Annisa & Kurniasih, 2012), menyatakan variabel komite audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini berarti semakin banyak jumlah rapat komite audit maka akan membuat praktik penghindaran pajak dapat dikurangi dan semakin sedikit kebijakan untuk melakukan *tax avoidance*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat diformulasikan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>3</sub> : Rapat komite audit memiliki hubungan negatif dengan *tax avoidance*.**

Perusahaan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) *The Big Four* biasanya menghasilkan kualitas audit yang semakin baik, dan akan semakin sulit melakukan kebijakan penghindaran pajak. Menurut pendapat (Chai dan Liu, 2010) dalam (Annisa & Kurniasih, 2012) apabila semakin berkualitas audit suatu perusahaan, maka perusahaan tersebut cenderung tidak melakukan manipulasi laba untuk kepentingan perpajakan. KAP *The Big Four* dianggap lebih berkualitas karena dianggap lebih mampu membatasi praktik manajemen laba dibanding auditor KAP *Non-Big Four*. Serta auditor *The Big Four* dianggap dapat mempertahankan sikap independensi dalam kenyataan sepanjang pelaksanaan audit dan, independensi dalam profesional, serta dapat menjadi menjaga kepercayaan masyarakat sebagai pemakai laporan keuangan. Sehingga semakin baik kualitas audit maka akan semakin rendah tingkat praktik *tax avoidance*. Maka dari hasil penelitian tersebut dapat diformulasikan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>4</sub> : Kualitas audit memiliki hubungan negatif dengan *tax avoidance*.**

## C. METODE PENELITIAN

### Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian adalah seluruh perusahaan *go public* yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Metode pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling* yaitu pemilihan sampel berdasarkan tujuan penelitian dengan pertimbangan khusus. Sampel yang digunakan adalah perusahaan yang tergolong ke dalam perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

## Jenis dan Sumber Data

Sumber data digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Variabel yang diteliti tersedia dengan lengkap dalam pelaporan keuangan tahunan 2010-2019. Sumber data diperoleh dari *website* resmi perusahaan terkait.

## Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai *tax avoidance* (penghindaran pajak) yang diukur dengan CETR (*Cash Effective Tax Rate*) yang diharapkan mampu mengidentifikasi keagresifan perencanaan pajak perusahaan yang dilakukan menggunakan perbedaan tetap maupun perbedaan temporer (Chen et al. 2010) dengan rumus sebagai berikut.

$$CETR_{it} = \frac{Cash\ Tax\ Paid_{it}}{Pre - tax\ Income_{it}} \times 1$$

*Cash Tax Paid* : Pajak yang dibayarkan perusahaan

*Pre – tax income* : Laba sebelum pajak

Kas yang dibayarkan perusahaan untuk pajak atas laba sebelum pajak yang dikalikan dengan minus 1 memiliki makna bahwa semakin tinggi nilai CETR pada suatu perusahaan, maka semakin tinggi tingkat kecenderungan perusahaan untuk melakukan praktik penghindaran pajak.

## Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang menjelaskan variabel terikat. Variabel independen dalam penelitian ini merupakan variabel yang dikembangkan dari empat komponen *corporate governance* dengan indikator kepemilikan institusional (X1), persentase dewan komisaris independen (X2), komite audit (X3), dan kualitas audit (X4).

### Kepemilikan Institusional

Kepemilikan institusional (X1) adalah kepemilikan saham perusahaan oleh institusi. Variabel kepemilikan institusional diukur dengan membagi persentase kepemilikan saham institusional dengan total saham beredar (Puspita & Harto, 2014).

$$X_1 = \frac{\text{kepemilikan saham institusional}}{\sum \text{saham yang beredar}} \times 100\%$$

### Dewan Komisaris Independen

Dewan Komisaris Independen (X2) merupakan jumlah anggota yang menjabat sebagai anggota komisaris namun berasal dari pihak yang tidak terafiliasi. Ukuran yang digunakan untuk menghitung persentase komisaris independen menggunakan hasil dari jumlah komisaris independen dibagi dengan jumlah seluruh dewan komisaris (Sandy & Lukviarman, 2015).

$$X_2 = \frac{\sum \text{dewan komisaris independen}}{\sum \text{dewan komisaris}} \times 100\%$$

Persentase komisaris independen digunakan untuk menjamin jumlah proporsional pemegang saham sesuai dengan peraturan yang dikeluarkan BEI pada Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 57/POJK.04/2017 Pasal 19 Ayat (2) bahwa minimal terdapat tiga puluh persen (30%) jumlah minimal komisaris independen.

### Rapat Komite Audit

Pengukuran untuk keberadaan komite audit ditentukan dengan frekuensi rapat yang dilakukan oleh komite audit dalam satu periode (Amalia & Didik, 2017). Frekuensi rapat yang tinggi akan menghasilkan pemantauan yang baik. Berdasarkan surat keputusan BAPEPAM-LK Nomor: Kep-643/BL/2012, komite audit harus melakukan rapat secara berkala paling kurang sebanyak 4 kali dalam setahun. Informasi mengenai frekuensi rapat komite audit diperoleh dari laporan tahunan perusahaan dan dari pengumuman yang dikeluarkan oleh BEI.

## Kualitas Audit

Pengukuran variabel kualitas Audit menggunakan variabel *dummy* yang diberi angka 1 jika diaudit oleh KAP *The Big Four* dan diberi angka 0 jika diaudit oleh KAP *non The Big Four* (Hartadinata & Tjaraka, 2013).

## Metode Analisis Data

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah statistik deskriptif dan uji hipotesis *rank spearman* dengan bantuan IBM SPSS Statistics 20. Statistik deskriptif merupakan gambaran atau deskripsi mengenai data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, variansi, maksimum, minimum, *sum*, *range*, kurtosis, dan *skewness* (Ghazali, 2013).

Hasil uji normalitas tidak memenuhi syarat untuk penggunaan analisis regresi berganda, sehingga analisis hanya dapat difokuskan pada asosiasi antarvariabel. Pemilihan uji korelasi *spearman rank test* bertujuan untuk mengetahui hubungan dan seberapa kuatnya hubungan-hubungan variabel bebas (*independen*) dan variabel terikat (*dependen*). Dalam menentukan tingkat kekuatan hubungan antar variabel, hasil akan berpedoman pada nilai koefisien korelasi yang merupakan hasil output SPSS. Besarnya koefisien korelasi dapat dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut: (Hartono, 2013)

$$R_s = 1 - \frac{6 \sum d^2}{n(n^2 - 1)}$$

Dimana:

- $R_s$  = Nilai korelasi *spearman rank test*
- $d^2$  = Selisih dari pasangan rank
- $n$  = Banyaknya pasangan rank
- 6 = Bilangan konstan

Dalam menentukan tingkat kekuatan hubungan antar variabel, hasil akan berpedoman pada nilai koefisien korelasi yang merupakan hasil *output* SPSS, dengan ketentuan:

1. Nilai koefisien korelasi sebesar 0,00 – 0,25, hal ini berarti hubungan sangat lemah,
2. Nilai koefisien korelasi sebesar 0,26 – 0,50, hal ini berarti hubungan cukup,
3. Nilai koefisien korelasi sebesar 0,51 – 0,75, hal ini berarti hubungan kuat,
4. Nilai koefisien korelasi sebesar 0,76 – 0,99, hal ini berarti hubungan sangat kuat,
5. Nilai koefisien korelasi sebesar 1,00, hal ini berarti hubungan sangat sempurna.

Berikut kriteria arah korelasi:

- a. Jika koefisien korelasi bernilai positif maka hubungan kedua variabel tersebut dikatakan searah. Maksud dari hubungan yang searah adalah jika variabel X meningkat maka variabel Y juga akan meningkat.
- b. Jika koefisien korelasi bernilai negatif maka hubungan kedua variabel tersebut dikatakan tidak searah. Maksud dari hubungan yang tidak searah adalah jika variabel X meningkat maka variabel Y akan menurun.

Berikut kriteria signifikansi korelasi:

- a. Jika nilai Sig. (2-tailed) lebih kecil dari 0.05 atau 0,01 maka hubungan dikatakan signifikan.
- b. Jika nilai Sig. (2-tailed) lebih besar dari 0.05 atau 0,01 maka hubungan dikatakan tidak signifikan.

## D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Gambaran Umum Objek Penelitian

Penelitian ini menggunakan seluruh perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dengan tahun pengamatan dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2019 sebagai sampel penelitian. Sampai bulan Desember 2019, jumlah perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) adalah sebanyak 51 perusahaan. Berdasarkan kriteria-kriteria pengambilan sampel

yang telah ditentukan, objek penelitian yang digunakan adalah sebanyak 40 perusahaan sektor pertambangan. Rentang penelitian yang digunakan adalah periode 2010 sampai dengan 2019 dengan total data observasi sebanyak 234 laporan keuangan.

### Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data dilihat dari nilai minimum, nilai maksimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi dari masing-masing variabel penelitian. Hasil analisis deskriptif dari variabel tersebut adalah sebagai berikut:

**Tabel 1. Hasil Analisis Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kepemilikan Institusional	234	4,06	99,98	68,96	25,07
Komisaris Independen	234	,308	,667	,42	,09
Rapat Komite Audit	234	0	77	10,77	12,08
Kualitas Audit	234	0	1	,60	,49
Tax Avoidance	234	-,998	,000	-,28	,26
Valid N (listwise)	234				

Sumber: Data diolah, 2021.

Berdasarkan hasil analisis deskriptif di atas, nilai terendah pada *tax avoidance* adalah sebesar -0,998 dimana nilai tersebut dihasilkan oleh PT Adaro Energy, Tbk. pada tahun 2010. Semakin kecil nilai *tax avoidance* menunjukkan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan semakin rendah. Sehingga dapat dikatakan bahwa upaya penghindaran pajak yang dilakukan PT Adaro Energy, Tbk. pada tahun 2010 kecil. Nilai *tax avoidance* tertinggi pada tabel adalah sebesar 0, namun dalam penelitian ini 0 adalah menandakan bahwa tidak ada dugaan penghindaran pajak pada tahun tersebut. Sehingga peneliti memberikan jawaban manual yang merupakan nilai *tax avoidance* tertinggi yaitu sebesar -0,00068 yang dihasilkan oleh PT Garda Tujuh Buana, Tbk. pada tahun 2015. Hal ini mengindikasikan bahwa upaya penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan tersebut pada tahun 2015 besar.

Hasil analisis di atas menunjukkan bahwa jumlah observasi (N) adalah sebanyak 234. Dari keseluruhan observasi pada tabel tersebut dapat diketahui bahwa variabel kepemilikan institusional, persentase dewan komisaris independen, dan kualitas audit memiliki rata-rata lebih besar dari standar deviasi. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas data dari masing-masing variabel tersebut cukup baik, karena nilai rata-rata yang lebih besar dari nilai deviasi standarnya mengidentifikasi bahwa standar *error* dari variabel tersebut kecil.

### Uji Hipotesis

Dalam uji normalitas ditemukan bahwa data memiliki keterbatasan yaitu data tidak terdistribusi normal. Maka dalam pengujian hipotesis untuk mengetahui hubungan antara variabel dependen *tax avoidance* dengan variabel independen yaitu kepemilikan institusional, komisaris independen, rapat komite audit, dan kualitas audit menggunakan uji *spearman*. Berikut hasil uji *rank spearman* menggunakan IBM SPSS Statistics 20.

**Tabel 2. Hasil Uji Hipotesis Rank Spearman**

Variabel Dependen	Variabel Independen	Koefisien Korelasi	Tingkat Signifikansi	Arah Hubungan
Tax Avoidance	Kepemilikan Institusional	-,070	,283	Negatif
	Komisaris Independen	,092	,159	Positif
	Rapat Komite Audit	-,132*	,044	Negatif
	Kualitas Audit	-,130*	,046	Negatif

(Sumber: Data diolah, 2021.)



Berdasarkan tabel 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional menunjukkan nilai negatif sebesar 0,070, hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah. Nilai koefisien korelasi kepemilikan institusional didukung oleh tingkat signifikansi sebesar 0,283 atau lebih besar dari 0,05, hal tersebut menjelaskan bahwa kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*, sehingga hasil ini menunjukkan bahwa semakin besar kepemilikan institusional maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil, namun peran kepemilikan institusional ternyata tidak efektif dalam mengatasi praktik penghindaran pajak.
2. Nilai koefisien korelasi variabel persentase dewan komisaris independen menunjukkan nilai positif sebesar 0,092, hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah. Nilai koefisien korelasi komisaris independen didukung oleh tingkat signifikansi sebesar 0,159 atau lebih besar dari 0,05, hal tersebut menjelaskan bahwa persentase dewan komisaris independen memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*, sehingga hasil ini menunjukkan bahwa semakin besar jumlah komisaris independen maka praktik *tax avoidance* akan semakin tinggi pula. Dan peran dewan komisaris independen pun ternyata tidak efektif dalam mengatasi praktik penghindaran pajak.
3. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit menunjukkan nilai negatif sebesar 0,132, hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah. Nilai koefisien korelasi rapat komite audit didukung oleh tingkat signifikansi sebesar 0,044 atau lebih kecil dari 0,05, hal tersebut menjelaskan bahwa rapat komite audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*, sehingga hasil ini menunjukkan bahwa semakin banyak rapat komite audit yang dilakukan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Dan hasil menunjukkan bahwa peran rapat komite audit adalah salah satu variabel *corporate governance* yang efektif dalam mengatasi praktik penghindaran pajak.
4. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit menunjukkan nilai negatif sebesar 0,130, hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah. Nilai koefisien korelasi kualitas audit didukung oleh tingkat signifikansi sebesar 0,046 atau lebih kecil dari 0,05, hal tersebut menjelaskan bahwa kualitas audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*, sehingga hasil ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas audit suatu laporan keuangan perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Dan hasil menunjukkan bahwa peran kualitas audit juga termasuk salah satu elemen variabel *corporate governance* yang efektif dalam mengatasi praktik penghindaran pajak.

### Analisis Subsektor Pertambangan

Untuk mendukung penelitian ini, penulis melakukan analisis hipotesis tambahan dengan menguji hubungan antar variabel dependen dan independen pada setiap subsektor pada sektor pertambangan, yaitu batubara, logam dan mineral, dan migas. Berikut hasil uji *rank spearman*, untuk melihat hubungan antar variabel pada setiap subsektor pertambangan menggunakan IBM SPSS *Statistics 20*.

**Tabel 3 Hasil Uji Hipotesis *Rank Spearman* (Subsektor pada Sektor Pertambangan)**

Subsektor	Variabel Dependen	Variabel Independen	Koefisien Korelasi	Sig.	Arah Hubungan
<b>Batubara</b> (N = 140)	<i>Tax Avoidance</i>	Kepemilikan Institusional	-,114	,179	Negatif
		Komisaris Independen	,059	,488	Positif
		Rapat Komite Audit	-,169*	,046	Negatif
		Kualitas Audit	-,207*	,014	Negatif
<b>Logam dan Mineral</b> (N = 31)	<i>Tax Avoidance</i>	Kepemilikan Institusional	-,166	,372	Negatif
		Komisaris Independen	,045	,808	Positif
		Rapat Komite Audit	,002	,990	Positif
		Kualitas Audit	,037	,845	Positif
<b>Migas</b> (N = 63)	<i>Tax Avoidance</i>	Kepemilikan Institusional	-,002	,988	Negatif
		Komisaris Independen	,217	,087	Positif
		Rapat Komite Audit	-,144	,260	Negatif
		Kualitas Audit	-,052	,688	Negatif

(Sumber: Data diolah, 2021.)

Berdasarkan tabel 3 diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional pada subsektor batubara menunjukkan nilai negatif sebesar 0,114, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,179. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional pada subsektor logam dan mineral menunjukkan nilai negatif sebesar 0,166, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,372. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kepemilikan institusional pada subsektor ini juga memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional pada subsektor migas menunjukkan nilai negatif sebesar 0,002, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,988. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kepemilikan institusional pada sektor ini pun memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin besar kepemilikan institusional perusahaan baik pada subsektor batubara, logam dan mineral, dan migas maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Namun dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran kepemilikan institusional pada semua subsektor pertambangan ternyata tidak efektif mengatasi praktik *tax avoidance*.
2. Nilai koefisien korelasi variabel komisaris independen pada subsektor batubara menunjukkan nilai positif sebesar 0,059, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,488. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa komisaris independen memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel komisaris independen pada subsektor logam dan mineral menunjukkan nilai positif sebesar 0,045, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,808. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa komisaris independen pada subsektor ini juga memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel komisaris independen pada subsektor migas menunjukkan nilai positif sebesar 0,217, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,087. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa komisaris independen pada sektor ini pun memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin besar jumlah komisaris independen perusahaan baik pada subsektor batubara, logam dan mineral, dan migas maka praktik *tax avoidance* akan semakin tinggi pula. Dan dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran komisaris independen pada semua subsektor pertambangan ternyata tidak efektif mengatasi praktik *tax avoidance*.
3. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit pada subsektor batubara menunjukkan nilai negatif sebesar 0,169, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,046. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa rapat komite audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit pada subsektor logam dan mineral menunjukkan nilai positif sebesar 0,001, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,990. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa rapat komite audit pada subsektor ini juga memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit pada subsektor migas menunjukkan nilai negatif sebesar 0,144, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,260. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa rapat komite audit pada sektor ini memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Dalam hasil uji ini hanya hubungan rapat komite audit dan *tax avoidance* pada subsektor batubara yang menunjukkan hasil bahwa semakin banyak rapat komite audit yang dilakukan perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil, juga menunjukkan bahwa peran rapat komite audit pada subsektor batubara ternyata efektif mengatasi praktik *tax avoidance*, namun tidak efektif terhadap subsektor lainnya.

4. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit pada subsektor batubara menunjukkan nilai negatif sebesar 0,207, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,014. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kualitas audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit pada subsektor logam dan mineral menunjukkan nilai positif sebesar 0,037, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,845. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kualitas audit pada subsektor ini juga memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit pada subsektor migas menunjukkan nilai negatif sebesar 0,052, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,688. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kualitas audit pada sektor ini memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Dan artinya dalam hasil uji ini hanya hubungan kualitas audit dan *tax avoidance* pada subsektor batubara yang menunjukkan hasil bahwa semakin baik kualitas laporan keuangan perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Dan dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran kualitas audit pada subsektor batubara ternyata efektif mengatasi praktik *tax avoidance*, namun tidak efektif terhadap subsektor lainnya.

#### Analisis Sebelum dan Sesudah *Tax Amnesty*

Berdasarkan pemaparan penulis pada latar belakang, pada tahun 2016 mulai diberlakukannya *tax amnesty* (pengampunan pajak) di Indonesia. Berdasarkan Liputan6.com partisipasi dari pekerja di sektor pertambangan masih sangat minim dalam program *tax amnesty*. Jumlah wajib pajak pada sektor ini tercatat 6.001 wajib pajak, namun yang ikut program *tax amnesty* hanya 967 wajib pajak atau sebesar 16,11% saja. Dan program *tax amnesty* yang diberlakukan pada tahun 2016 tidak sepenuhnya berhasil. Maka untuk mendukung penelitian ini, penulis melakukan analisis hipotesis tambahan dengan menguji hubungan antar variabel dependen dan independen pada periode sebelum dan sesudah *tax amnesty* berlaku di Indonesia. Berikut hasil uji *rank spearman*, untuk melihat hubungan antar variabel pada 3 tahun sebelum (tahun 2014-2016) dan 3 tahun sesudah (tahun 2017-2019) *tax amnesty* berlaku menggunakan IBM SPSS *Statistics* 20.

**Tabel 4 Hasil Uji Hipotesis *Rank Spearman* (Sebelum dan Sesudah Diterapkan *Tax Amnesty*)**

<i>Tax Amnesty</i>	Variabel Dependen	Variabel Independen	Koefisien Korelasi	Sig.	Arah Hubungan
<b>Sebelum</b> (N = 71)	<i>Tax Avoidance</i>	Kepemilikan Institusional	-,095	,425	Negatif
		Komisaris Independen	-,102	,399	Negatif
		Rapat Komite Audit	-,235*	,050	Negatif
		Kualitas Audit	-,055	,649	Negatif
<b>Sesudah</b> (N = 77)	<i>Tax Avoidance</i>	Kepemilikan Institusional	-,035	,765	Negatif
		Komisaris Independen	,011	,924	Positif
		Rapat Komite Audit	-,078	,498	Negatif
		Kualitas Audit	-,175	,127	Negatif

(Sumber: Data diolah dengan program IBM SPSS 20, 2021.)

Berdasarkan tabel 4 diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional pada sebelum *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai negatif sebesar 0,095, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,425. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kepemilikan institusional pada sesudah *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai negatif sebesar 0,035, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,765. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kepemilikan institusional pada sesudah *tax amnesty* ini juga memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Dan artinya dalam hasil uji ini

hubungan kepemilikan institusional dan *tax avoidance* baik sebelum dan sesudah diberlakukan *tax amnesty* menunjukkan hasil bahwa semakin besar kepemilikan institusional perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Namun dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran kepemilikan institusional baik sebelum dan sesudah berlakunya *tax amnesty* ternyata tidak efektif mengatasi praktik *tax avoidance*.

2. Nilai koefisien korelasi variabel komisaris independen pada sebelum *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai negatif sebesar 0,102, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,399. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa komisaris independen memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel komisaris independen pada sesudah *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai positif sebesar 0,011, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,924. Dan artinya dalam hasil uji ini hubungan dewan komisaris independen dan *tax avoidance* sebelum diberlakukan *tax amnesty* menunjukkan hasil bahwa semakin besar jumlah dewan komisaris independen perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil, namun sesudah diberlakukan *tax amnesty* hasil menunjukkan sebaliknya, yaitu semakin besar jumlah dewan komisaris independen perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin tinggi. Dan dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran dewan komisaris independen baik sebelum dan sesudah berlakunya *tax amnesty* ternyata tidak efektif mengatasi praktik *tax avoidance*.
3. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit pada sebelum *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai negatif sebesar 0,235, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,050. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa rapat komite audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel rapat komite audit pada sesudah *tax amnesty* berlaku menunjukkan nilai negatif sebesar 0,078, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,498. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa rapat komite audit pada sesudah *tax amnesty* berlaku juga memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Hasil uji ini menunjukkan bahwa hubungan rapat komite audit dan *tax avoidance* baik sebelum dan sesudah diberlakukan *tax amnesty* menunjukkan hasil bahwa semakin rapat komite audit yang dilakukan perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Dan dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran rapat komite audit sebelum berlakunya *tax amnesty* ternyata efektif mengatasi praktik *tax avoidance*, namun hal ini berlaku sebaliknya pada sesudah *tax amnesty* berlaku.
4. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit pada sebelum *tax amnesty* menunjukkan nilai negatif sebesar 0,055, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,649. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kualitas audit memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Nilai koefisien korelasi variabel kualitas audit pada sebelum *tax amnesty* menunjukkan nilai negatif sebesar 0,175, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,127. Hal ini berarti hubungan antara keduanya sangat lemah dan menjelaskan bahwa kualitas audit pada sesudah *tax amnesty* juga memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Dan artinya dalam hasil uji ini hubungan kualitas audit dan *tax avoidance* baik sebelum dan sesudah diberlakukan *tax amnesty* menunjukkan hasil bahwa semakin baik kualitas laporan keuangan perusahaan maka praktik *tax avoidance* akan semakin kecil. Namun dari hasil tersebut menunjukkan bahwa peran kualitas audit baik sebelum dan sesudah berlakunya *tax amnesty* ternyata tidak efektif mengatasi praktik *tax avoidance*.

## **Pembahasan**

### **Hubungan Kepemilikan Institusional dengan Tax Avoidance**

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dengan *tax avoidance*. Berdasarkan hasil pengujian diketahui variabel kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan terhadap *tax avoidance*. Semakin tinggi nilai kepemilikan institusional maka semakin rendah nilai *tax avoidance* artinya semakin sedikit penghindaran

pajak yang terjadi pada perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2019. Namun hasil menunjukkan bahwa kepemilikan institusional tidak efektif dalam mengatasi *tax avoidance*, oleh karena itu maka hipotesis pertama ditolak. Dan berlaku hal yang sama pada hasil analisis yang dilakukan pada subsektor pertambangan dan analisis sebelum dan sesudah diberlakukan *tax amnesty*.

Kepemilikan institusional merupakan salah satu alat yang dapat digunakan untuk mengurangi konflik agensi. Semakin tinggi tingkat kepemilikan institusional maka semakin kuat tingkat pengawasan yang dilakukan oleh pihak eksternal dalam menekan perilaku oportunistik dari manajemen perusahaan. Dan pada penelitian ini menunjukkan hasil yang demikian. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan (Annisa & Kurniasih, 2012), (Winata, 2014), dan (Fadhilah, 2014). Semakin tinggi tingkat kepemilikan institusional hal ini akan membuat tingkat pengawasan dari pihak institusi akan semakin ketat, sehingga hal ini akan membatasi gerak manajemen untuk melakukan praktik *tax avoidance*. Keberadaan pihak investor institusional dapat membuat mekanisme *monitoring* menjadi lebih efektif sehingga dapat mengurangi masalah keagenan, dari hasil penelitian ini dapat diketahui dengan keberadaan investor institusional fungsi pengawasan berjalan dengan baik atau juga memungkinkan bahwa terlibatnya pihak institusional mempengaruhi setiap pengambilan keputusan oleh manajemen.

### **Hubungan Komisaris Independen dengan *Tax Avoidance***

Berdasarkan hasil pengujian diketahui variabel persentase dewan komisaris independen memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*. Hal ini berarti semakin tinggi persentase dewan komisaris independen maka semakin tinggi nilai *tax avoidance* yang menandakan akan semakin tinggi praktik *tax avoidance* yang terjadi pada perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2019. Namun hasil menunjukkan bahwa komisaris independen tidak efektif dalam mengatasi *tax avoidance*, oleh karena itu maka hipotesis kedua ditolak. Dan berlaku hal yang sama pada hasil analisis yang dilakukan pada subsektor pertambangan dan analisis sesudah diberlakukan *tax amnesty*. Berbeda dengan sebelum *tax amnesty* berlaku, semakin tinggi persentase dewan komisaris independen maka semakin rendah nilai *tax avoidance* yang menandakan semakin kecil praktik *tax avoidance*.

Dewan komisaris independen selaku pihak independen yang berasal dari kalangan luar perusahaan dipercaya mampu melakukan tugas pengawasan dengan baik, dan memastikan bahwa praktik dan kebijakan dalam pengelolaan perusahaan dapat dipatuhi dan diterapkan dengan benar sehingga dapat menghalangi terjadinya praktik *tax avoidance*. Namun dalam penelitian ini dapat dibuktikan dengan justru makin banyaknya jumlah dewan komisaris independen tidak dapat membuat praktik *tax avoidance* dapat dihindari. Diduga hal ini terjadi karena tingkat independensi yang rendah dari komisaris independen, serta ada kemungkinan bahwa pihak komisaris independen tidak selalu memantau transparansi kegiatan terutama dalam penghindaran pajak.

### **Hubungan Rapat Komite Audit dengan *Tax Avoidance***

Berdasarkan hasil pengujian diketahui variabel rapat komite audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*. Hal ini berarti semakin banyak jumlah rapat komite audit maka semakin rendah nilai *tax avoidance* yang menandakan praktik *tax avoidance* yang terjadi semakin sedikit pada perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2019. Dan hasil menunjukkan bahwa rapat komite audit ternyata efektif dalam mengatasi *tax avoidance*, oleh karena itu maka hipotesis ketiga diterima. Dan hal ini didukung dengan hasil analisis yang dilakukan pada subsektor batubara dan sebelum diberlakukan *tax amnesty*.

Penelitian ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan (Mulyani, Wijayanti, & Masitoh, 2018), namun sejalan dengan penelitian (Sandy & Lukviarman, 2015), (Winata, 2014), dan (Annisa & Kurniasih, 2012), menyatakan variabel komite audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Komite audit adalah komite yang bekerja secara profesional dan independen yang dibentuk oleh dewan komisaris. Jika rapat komite audit sering dilakukan, maka seharusnya fungsi-fungsi yang dilakukan komite audit akan semakin baik. Selaras dengan hasil temuan penelitian ini, peran komite audit sudah efektif dalam

keputusan yang terbaik untuk perusahaan baik itu dalam kebijakan keuangan pada umumnya ataupun kebijakan dalam hal pajak perusahaan. Sehingga hal ini dapat menutup kesempatan pihak manajemen untuk melakukan penghindaran pajak dan menguntungkan perusahaan dalam hal perpajakan.

### **Hubungan Kualitas Audit dengan *Tax Avoidance***

Berdasarkan hasil pengujian diketahui variabel kualitas audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*. Hal ini berarti semakin baik kualitas audit maka semakin sedikit praktik penghindaran yang terjadi pada perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2019. Dan hasil menunjukkan bahwa kualitas audit ternyata efektif dalam mengatasi *tax avoidance*, oleh karena itu maka hipotesis keempat diterima. Dan hal ini didukung dengan hasil analisis yang dilakukan pada subsektor batubara, namun tidak efektif pada sebelum dan sesudah *tax amnesty* berlaku.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan (Mulyani, Wijayanti, & Masitoh, 2018), (Sandy & Lukviarman, 2015), dan (Annisa & Kurniasih, 2012) menyatakan bahwa ada pengaruh negatif kualitas audit terhadap praktik *tax avoidance*. Semakin berkualitas audit suatu perusahaan, maka perusahaan tersebut cenderung tidak melakukan manipulasi laba untuk kepentingan perpajakan. Laporan keuangan yang diaudit oleh KAP *The Big Four* dianggap lebih berkualitas. Disamping KAP *The Big Four* dianggap mampu mempertahankan sikap independensinya sepanjang pelaksanaan audit serta dapat menjaga kepercayaan masyarakat sebagai pemakai laporan keuangan, KAP *the Big Four* dianggap lebih mampu membatasi penghindaran pajak dibanding KAP *Non the Big Four*. Sejalan dengan hasil temuan penelitian ini yang mengindikasikan bahwa laporan keuangan perusahaan yang diaudit oleh KAP *the Big Four* dapat menandakan perusahaan tersebut tidak melakukan penghindaran pajak.

## **E. SIMPULAN DAN SARAN**

### **Simpulan**

Dari hasil pengujian dengan variabel kepemilikan institusional, persentase dewan komisaris independen, rapat komite audit dan kualitas audit diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Kepemilikan institusional memiliki hubungan yang negatif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*.
2. Persentase dewan komisaris independen memiliki hubungan yang positif dan tidak signifikan dengan *tax avoidance*.
3. Rapat komite audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*.
4. Kualitas audit memiliki hubungan yang negatif dan signifikan dengan *tax avoidance*.
5. Hanya variabel rapat komite audit dan kualitas audit yang merupakan elemen *corporate governance* yang terbukti efektif dalam mengatasi praktik *tax avoidance*.
6. Pada hasil analisis subsektor sektor pertambangan ditemukan bahwa hanya pada hubungan rapat komite audit dan kualitas audit pada subsektor batubara yang memiliki hubungan negatif dan efektif dalam mengatasi praktik *tax avoidance*.
7. Pada uji hipotesis lanjutan pada analisis sebelum dan sesudah *tax amnesty* berlaku di Indonesia ditemukan bahwa hanya hubungan rapat komite audit sebelum *tax amnesty* yang memiliki hubungan negatif dan efektif dalam mengatasi praktik *tax avoidance*.

### **Saran**

Adapun saran-saran yang dapat diberikan peneliti adalah sebagai berikut:

1. Implementasi *Good Corporate Governance* sebaiknya dijadikan pedoman dan standar dalam semua kegiatan usaha bagi seluruh perusahaan baik yang terdaftar di BEI maupun tidak, sebagai upaya mencegah praktik penghindaran pajak.
2. Meningkatkan pengetahuan mengenai *Good Corporate Governance*, etika dalam perusahaan, dan tanggung jawab dalam menjalankan peran masing-masing di dalam perusahaan. Selain itu pemilihan sumber daya manusia yang tepat juga diperlukan untuk menjalankan peran-peran tersebut.

Penelitian selanjutnya diharapkan memperluas populasi atau mengganti sektor penelitian untuk mendapatkan hasil yang semakin akurat, dan menambahkan variabel lainnya di luar penelitian ini yang diindikasikan memiliki pengaruh agar memperoleh hasil yang beraneka ragam serta memperkaya teori yang ada.

## REFERENSI

- Amalia, B. Y., & Didik, M. (2017). Pengaruh Konsentrasi Kepemilikan, Kepemilikan Institusional, Proporsi Dewan Komisaris Independen, dan Frekuensi Rapat Komite Audit Terhadap Praktik Manajemen Laba. *Diponegoro Journal of Economics*, Vol 6, Nomor 3, 1-14.
- Annisa, N. A., & Kurniasih, L. (2012). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi dan Auditing UNS*. Vol 8 No. 2, 123-136.
- Boediono, G. S. (2005). Kualitas Laba: Studi Pengaruh Mekanisme Corporate Governance dan Dampak Manajemen Laba dengan Menggunakan Analisis Jalur. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*. Solo.
- Brian, I., & Martani, D. (2014). Analisis Pengaruh Penghindaran Pajak dan Kepemilikan Keluarga terhadap Waktu Pengumuman Laporan Keuangan Tahunan Perusahaan. *Finance and Banking Journal*, Vol.16 No.2, 125-139.
- Damayanti, F., & Susanto, T. (2015). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, Kepemilikan Perusahaan, dan Return on Assets Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Bisnis dan Manajemen Esensi*, Vol.5 No.2, 187-206.
- Detik Finance. (2019). *Mengenal Soal Penghindaran Pajak yang Dituduhkan ke Adaro*. Dipetik 08 23, 2019, dari <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4612708/mengenal-soal-penghindaran-pajak-yang-dituduhkan-ke-adaro>
- FCGI. (2004). *Peranan Dewan Komisaris dan Komite Audit dalam Pelaksanaan Corporate Governance (Tata Kelola Perusahaan)*. Jilid II, Edisi 2.
- Ghazali, I. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hartadinata, O. S., & Tjaraka, H. (2013). Analisis Pengaruh Kepemilikan Manajerial, Kebijakan Hutang, dan Ukuran Perusahaan terhadap Tax Aggressiveness. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Tahun XXIII No. 3*.
- Hartono, J. (2013). *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFPE.
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: KEP-643/BL/2012 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit
- Liputan6. (2016). *Wajib Pajak Sektor Tambang yang Ikut Tax Amnesty Cuma 16 Persen*. Dipetik 01 2021, dari <https://m.liputan6.com/bisnis/read/2636873/wajib-pajak-sektor-tambang-yang-ikut-tax-amnesty-cuma-16-persen>.
- Mulyani, S., Wijayanti, A., & Masitoh, E. (2018). Pengaruh Corporate Governance terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis Airlangga*, Vol.3 No.1, 322-340.
- Ngadiman, & Puspitasari, C. (2014). Pengaruh Leverage, Kepemilikan Institusional, dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) pada Perusahaan Sektor Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2010-2012. *Jurnal Akuntansi*, 8(3), 401-421.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 57/POJK.04/2017 tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan Efek yang Melakukan Kegiatan Usaha Sebagai Penjamin Emisi Efek dan Perantara Pedagang Efek. Pasal 19 Ayat (2).
- Pinter Politik. (2017). *Keberhasilan & Kegagalan Tak Terduga Tax Amnesty*. Dipetik 01 2021, dari <https://www.pinterpolitik.com/keberhasilan-kegagalan-tak-terduga-tax-amnesty>.
- Puspita, S. R., & Harto, P. (2014). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak. *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol.3 No.2, 1-13.
- SahamOK. (2019). *Sektor Pertambangan (2) – Industri Sumber Daya Alam*. Dipetik 01 2020, dari <https://www.sahamok.com/emiten/sektor-pertambangan/>
- Sandy, S., & Lukviarman, N. (2015). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur. *JAAI*, Vol. 19 No. 2, 85-98.
- SPSS Indonesia (2018). *Tutorial Analisis Korelasi Rank Spearman dengan SPSS*. Dipetik 08 29, 2020, dari

<https://www.spssindonesia.com/2017/04/analisis-korelasi-rank-spearman.html?m=1>

- Suara.com. (2019). *Fitra: Setiap Tahun, Penghindaran Pajak Capai Rp110 Triliun*. Dipetik Oktober 18, 2019, dari <https://www.suara.com/bisnis/2017/11/30/190456/fitra-setiap-tahun-penghindaran-pajak-capai-rp110-triliun>
- Tribunnews.com. (2017). *Indonesia Masuk Peringkat ke-11 Penghindaran Pajak Perusahaan, Jepang No. 3*. Dipetik Agustus 23, 2019, dari <https://m.tribunnews.com/internasional/2017/11/20/indonesia-masuk-peringkat-ke-11-penghindaran-pajak-perusahaan-jepang-no3>
- Undang-Undang No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.
- Undang-Undang No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Pasal 120 ayat (2).
- Wardana, A. K., Anggara, E., & Amirah. (2016). Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Good Corporate Governance (GCG), dan Corporate Social Responsibility (CSR) Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Permana, Vol. VII No. 2*, 1-23.
- Wibawa, A., Wilopo, & Abdillah, Y. (2016). Pengaruh Good Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Perpajakan (JEJAK), Vol.11 No.1*, 1-9.
- Winata, F. (2014). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013. *Tax and Accounting Review. Vol. 4 No. 1*, 1-11.