

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Saat ini telah banyak perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia terhitung sampai saat ini terdapat 728 perusahaan. Diantara beberapa sektor yang ada, sektor manufaktur merupakan salah satu sektor yang perusahaannya paling banyak terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Prospek bisnis di bidang manufaktur juga terbukti sangat menguntungkan setiap tahunnya yang nantinya akan menarik para investor untuk menanamkan modalnya kepada perusahaan tersebut. Semakin besar keuntungan yang diterima oleh perusahaan maka perusahaan tersebut diwajibkan untuk membayar pajak yang lebih besar.

Pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan sebagai wajib pajak dengan tidak mendapatkan timbal balik secara langsung, bersifat memaksa, dan pemungutannya dilakukan berdasarkan undang-undang (Dermawan, 2018). Pajak yang diterima oleh negara difungsikan sebagai sumber dana yang digunakan untuk pembiayaan pengeluaran pemerintah dan sebagai alat untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan dibidang sosial dan ekonomi serta digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat. Pemerintah menggunakan pajak untuk melaksanakan pembangunan di berbagai sektor kehidupan. Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan terbesar negara. Berikut data realisasi pendapatan penerimaan atas pajak selama tiga tahun terakhir.

Tabel 1.1
Realisasi Penerimaan Negara 2018-2020

Sumber penerimaan	2018	%	2019	%	2020	%
Penerimaan pajak	1.518.789,80	78,77	1.955.136,29	82,70	1.404.507,50	82,68
Penerimaan bukan pajak	409.320,00	21,23	408.994,30	17,30	294.141,00	17,32
Total	1.928.109,80	100	2.364.130,50	100	1.698.648,50	100

Sumber : bps.go.id, (2021)

Pendapatan penerimaan atas pajak dari tahun 2018 samai dengan 2019 mengalami peningkatan dan pada tahun 2020 penerimaan negara atas pajak mengalami penurunan sebesar 0,02%, namun penerimaan pajak masih menjadi penyumbang terbesar bagi penerimaan negara. Oleh karena itu pajak memiliki peran yang sangat penting sebagai sumber keuangan negara guna membiayai seluruh kepentingan negara. Berbagai cara pemerintah tempuh untuk meningkatkan penerimaan pajak dengan jalan melakukan perbaikan serta penyempurnaan peraturan-peraturan perpajakan di Indonesia. Perbaikan dan penyempurnaan peraturan perpajakan diharapkan mampu meningkatkan kesadaran wajib pajak untuk berpartisipasi dalam proses pembangunan negara melalui pembayaran pajak yang dilakukan.

Untuk meningkatkan penerimaan dari sektor perpajakan pemerintah melakukan perubahan dimulai awal tahun 1984, pada tahun ini sistem perpajakan di Indonesia berubah menjadi *self assesment system* dari yang sebelumnya adalah *official assesment system*. Di dalam *official assesment*

system pemerintah bertanggungjawab sepenuhnya terhadap pemungutan pajak, sebaliknya di dalam *self assesment system* wajib pajak sendiri yang bertanggungjawab untuk menghitung, membayar dan melaporkan pajak terhutang ke kantor pelayanan pajak (KPP). Dalam *self assesment system* pemerintah memberikan kepercayaan kepada wajib pajak dalam proses perhitungan pajak (Kellie, 2018).

Optimalisasi pajak yang dilakukan oleh Pemerintah Indonesia dari tahun ke tahun menunjukkan tren yang positif. Meskipun pajak yang diterima sebagai pendapatan Negara mengalami peningkatan, namun dalam target APBN setiap tahunnya tidak pernah tercapai. Berikut data presentasi realisasi penerimaan pajak di Indonesia dari tahun 2018-2020.

Tabel 1.2
Presentasi Realisasi Penerimaan Pajak di Indonesia

Tahun	2018	2019	2020
Target	1.424,00 Triliun	1.786,4 Triliun	1.198,82 Triliun
Realisasi	1.315,90 Triliun	1.545,3 Triliun	1.069,98 Triliun
Capaian	92,40 %	86,50%	89,25%

Sumber : kemenkeu.go.id, (2021)

Seperti pada data diatas realisasi penerimaan pajak tidak mampu mencapai target yang telah ditetapkan. Salah satu kendala penerimaan pajak tidak mencapai target karena pajak bagi perusahaan merupakan beban yang harus dibayar dan akan mengurangi laba bersih. Perbedaan kepentingan dari fiskus yang menginginkan penerimaan pajak yang besar dan kontinyu tentu bertolak belakang dengan kepentingan dari manajemen perusahaan yang menginginkan pembayaran pajak seminimal mungkin. Hal inilah yang

menyebabkan banyak dari masyarakat bahkan perusahaan yang melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) (Darmawan, dkk. 2020).

Salah satu kasus dimana perusahaan ingin meminimalkan pembayaran pajak yang terjadi pada PT Bentoel International Investama dimana lembaga *Tax Justice Network* melaporkan bahwa perusahaan tembakau milik British American Tobacco (BAT) telah melakukan penghindaran pajak di Indonesia melalui PT Bentoel Internasional Investama. Sebagai dampaknya negara bisa menderita kerugian US\$ 14 juta per tahun. Laporan tersebut menjelaskan BAT telah mengalihkan sebagian pendapatannya keluar dari Indonesia melalui dua cara. Pertama, melalui pinjaman intra-perusahaan antara tahun 2013 dan 2015 yang mana diakui perusahaan melalui laporan tahunan 2016 dengan mengatakan kerugian bersih meningkat 27,3%. Hal ini menyebabkan perusahaan kehilangan dana operasional karena untuk membayar beban bunga utang.

Kedua, melalui pembayaran kembali ke Inggris untuk royalti, ongkos dan layanan. Dimana pajak perusahaan rata-rata atas pembayaran setiap tahun dengan suku bunga 25% sebesar US\$ 2,5 juta untuk royalti, US\$ 1,3 juta untuk ongkos, dan US\$ 1,1 juta untuk biaya IT. Dengan adanya perjanjian Indonesia-Inggris maka potongan pajak untuk royalti atas merk dagang sebesar 15% dari US\$ 10,1 juta atau sebesar US\$ 1,5 juta. Sedangkan biaya layanan teknis tidak dikenakan pemotongan. Biaya IT tidak disebutkan dalam perjanjian, namun karena mirip dengan royalti, laporan tersebut mengasumsikan potongan pajak biaya IT sebesar US\$ 0,7 juta. Sehingga pendapatan yang hilang dari Indonesia mencapai US\$ 2,7 juta per tahun karena pembayaran royalti, ongkos dan biaya IT BAT kepada perusahaan perusahaannya di Inggris. Adapun dengan rincian

pajak royalty sebesar US\$ 1 juta per tahun, pajak perusahaan US\$ 1,3 juta per tahun dan pajak biaya IT sebesar US\$ 0,4 juta per tahun (Prima, 2019). Berdasarkan kasus diatas, permasalahan terjadi akibat perusahaan mengakui bahwa mengalami kerugian yang mengakibatkan perusahaan kehilangan dana operasional karena untuk membayar beban bunga. Biaya bunga yang besar akan memberikan pengaruh berkurangnya beban pajak yang dibayarkan.

Menurut Puspita dan Febrianti (2021) menyatakan bahwa *tax avoidance* merupakan strategi dan tehnik penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan legal dan aman sesuai aturan perpajakan. Dalam upaya perusahaan melakukan penghindaran pajak, maka perusahaan-perusahaan akan membuat perencanaan pajak, agar pembayaran pajak bisa seminimal mungkin. Jadi perusahaan akan membuat beban pajaknya bisa menjadi rendah dengan memanfaatkan aturan perpajakan yang berlaku, namun tidak melanggar dan tidak dapat disalahkan sebagai upaya penggelapan pajaknya. Secara hukum pajak *tax avoidance* tidak dilarang meskipun seringkali mendapat sorotan yang kurang baik dari kantor pajak karena dianggap memiliki konotasi yang negatif. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan suatu strategi pajak yang agresif yang dilakukan oleh perusahaan dalam rangka meminimalkan beban pajak, sehingga kegiatan ini memunculkan risiko bagi perusahaan antara lain denda dan buruknya reputasi perusahaan di depan publik.

Tax avoidance dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan dalam Undang-undang perpajakan. Komite fiskal OECD menyatakan bahwa terdapat tiga karakter *tax avoidance* yaitu adanya unsur artifisial, dimana berbagai pengaturan seolah-olah terdapat didalamnya padahal tidak, dan ini

dilakukan karena ketiadaan faktor pajak, memanfaatkan celah-celah dalam Undang-undang dan ketentuan perpajakan secara legal untuk berbagai tujuan, adanya unsur kerahasiaan, umumnya konsultan yang ditunjuk perusahaan untuk mengurus perpajakannya akan memberi cara untuk melakukan penghindaran pajak dengan syarat wajib pajak dapat menjaga kerahasiaannya (Hasan, 2020).

Persoalan *tax avoidance* merupakan persoalan yang rumit dan unik karena di satu sisi *tax avoidance* tidak melanggar hukum (legal), tapi disisi lain *tax avoidance* tidak diinginkan oleh pemerintah karena mengurangi pendapatan dari negara. Dengan demikian perlunya pembentukan kelola perusahaan yang baik digunakan dalam pengawasan tindakan manajemen perusahaan. Mekanisme pengaturan dan pengendalian perusahaan dapat diawasi dengan hubungan antara pemegang saham, pengurus perusahaan, pihak kreditur, pemerintah, karyawan dan para pemegang kepentingan internal dan eksternal lainnya. Pengawasan yang optimal dapat dilakukan oleh kepemilikan institusional karena kepemilikan institusional yang besar akan memperbesar pengawasan terhadap manajemen sehingga manajemen akan berusaha untuk bekerja dengan lebih baik dalam melaksanakan pengelolaan perusahaan.

Kepemilikan institusional merupakan pihak yang memonitor perusahaan dengan kepemilikan institusi yang besar (lebih dari 5%) mengidentifikasi kemampuannya untuk memonitor manajemen lebih besar. Adanya kepemilikan institusional di suatu perusahaan akan mendorong peningkatan pengawasan yang lebih optimal terhadap kinerja manajemen. Pengawasan yang dilakukan oleh investor institusional sangat bergantung pada besarnya investasi yang dilakukan. Dengan tingginya tingkat kepemilikan institusional, semakin tinggi

tingkat pengawasan manajer dapat mengurangi konflik kepentingan antara manajemen sehingga mengurangi peluang terjadinya penghindaran pajak (Halifah, 2020). Menurut penelitian yang dilakukan oleh Wulandewi (2019) menyatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Tahar dan Rachmawati (2020) menemukan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Selain itu pengawasan yang dapat meminimalkan adanya penghindaran pajak adalah dengan adanya komisaris independen. Komisaris independen adalah seseorang yang tidak memiliki keterkaitan dalam hal dengan pemegang saham, direksi atau dewan komisaris, serta tidak memiliki jabatan direksi dalam perusahaan yang bersangkutan dan berperan sebagai pengawas dari implementasi kebijakan direksi. Semakin besar jumlah komisaris independen, maka semakin baik dalam mengawasi dan mengontrol tindakan-tindakan yang dilakukan para direktur eksekutif (Nurhasanah, 2020). Komisaris independen juga memiliki tanggung jawab kepada kepentingan pemegang saham, sehingga komisaris independen akan memperjuangkan ketaatan pajak perusahaan dan dapat mencegah praktik *tax avoidance*. Penelitian yang dilakukan Wulandewi (2019) menyatakan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* berbeda halnya dengan penelitian Andriani dan Mahpudin (2020) yang menyatakan komisaris independen berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Faktor lainnya yang dapat mempengaruhi pengendalian dan pengawasan terhadap *tax avoidance* dengan adanya transparansi yang menjadi satu elemen

penting. Kualitas audit yang tinggi akan diberikan oleh auditor yang memiliki kualitas dan kemampuan yang tinggi untuk mempertahankan reputasinya. Kualitas audit adalah segala kemungkinan yang dapat terjadi saat auditor mengaudit laporan keuangan klien dan menemukan pelanggaran atau kesalahan yang terjadi, dan melaporkannya dalam laporan keuangan audit. Transparansi terhadap pemegang saham dapat dicapai dengan melaporkan hal-hal terkait perpajakan pada pasar modal dan pertemuan para pemegang saham. Peningkatan transparansi terhadap pemegang saham dalam hal pajak semakin dituntut oleh otoritas publik. Alasannya adalah adanya asumsi bahwa implikasi dari perilaku pajak yang agresif, pemegang saham tidak ingin perusahaan mereka mengambil posisi agresif dalam hal pajak dan akan mencegah tindakan tersebut jika mereka tahu sebelumnya (Wulandewi, 2019). Andriani & Mahpudin (2021) menyatakan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* sedangkan dalam penelitian Eksandy (2017) menunjukkan kualitas audit berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Selain kualitas audit, yang dapat mempengaruhi adanya penghindaran pajak adalah komite audit. Komite audit didefinisikan suatu komite yang bekerja secara profesional dan independen yang dibantu oleh dewan komisaris dan, dengan demikian, tugasnya adalah membantu dan memperkuat fungsi dewan komisaris (atau dewan pengawas) dalam menjalankan fungsi pengawasan (*oversight*) atas proses pelaporan keuangan, manajemen resiko, pelaksanaan audit dan implementasi dari *corporate governance* di perusahaan perusahaan. Komite audit terdiri dari sekurang-kurangnya tiga orang, yang diketuai oleh komisaris independen perusahaan dengan dua orang eksternal yang independen

serta menguasai dan memiliki latar belakang akuntansi dan keuangan (Tahar dan Rachmawati, 2020). Dari penelitian Pitaloka dan Merkusiwati (2019) menyatakan komite audit berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Berbeda dari hasil penelitian Tahar dan Rachmawati (2020) menyatakan bahwa komite audit berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Leverage juga diprediksi menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi *tax avoidance*. *Leverage* merupakan tingkat hutang yang digunakan perusahaan dalam melakukan pembiayaan. Besar kecilnya utang yang dimiliki perusahaan akan sangat berpengaruh terhadap besar kecilnya pajak yang dibayar. Hal ini dikarenakan adanya beban bunga atas pinjaman yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak, sehingga perusahaan dapat melakukan tindakan penghindaran pajak karena penghasilan kena pajak dapat berkurang karena adanya beban bunga tersebut (Tahar dan Rachmawati, 2020). Penelitian sebelumnya Tahar & Rachmawati (2020) menyatakan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance* berbeda dengan penelitian Puspita dan Febrianti (2017) menyatakan bahwa *leverage* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan adanya ketidak konsistenan hasil penelitian maka penelitian ini akan digunakan untuk menguji kembali mengenai pengaruh kepemilikan institusional, komisisaris independen, kualitas audit, komite audit, dan *leverage* terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2018-2020.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Apakah kepemilikan institusional berpengaruh terhadap *tax avoidance*?
- 2) Apakah proporsi dewan komisaris independen berpengaruh terhadap *tax avoidance*?
- 3) Apakah kualitas audit berpengaruh terhadap *tax avoidance*?
- 4) Apakah komite audit berpengaruh terhadap *tax avoidance*?
- 5) Apakah *leverage* berpengaruh terhadap *tax avoidance*?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka yang menjadi tujuan dalam penelitian ini sebagai berikut:

- 1) Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh kepemilikan institusional terhadap *tax avoidance*
- 2) Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh dewan komisaris independen terhadap *tax avoidance*
- 3) Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh kualitas audit terhadap *tax avoidance*
- 4) Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh komite audit terhadap *tax avoidance*
- 5) Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh *leverage* terhadap *tax avoidance*

1.4 Manfaat Penelitian

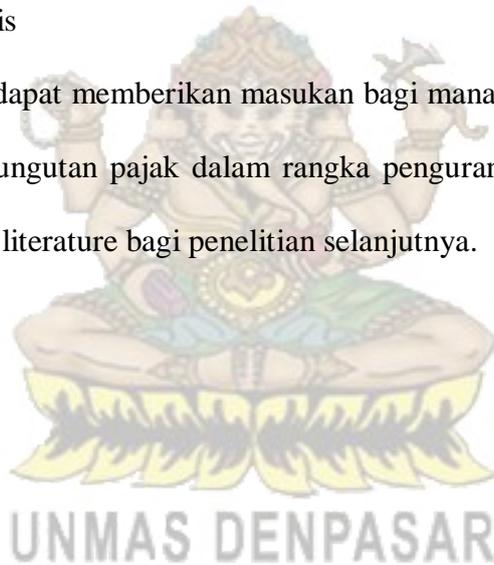
Berdasarkan penelitian diatas, penelitian ini diharapkan memberikan manfaat sebagai berikut:

1) Manfaat Teoritis

Menambah dan memperkaya bukti empiris mengenai hubungan kepemilikan institusional, dewan komisaris, kualitas audit, komite audit, dan *leverage* terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI 2018-2020

2) Manfaat Praktis

Penelitian ini dapat memberikan masukan bagi manajemen untuk memelihara penataan pemungutan pajak dalam rangka pengurangan *tax avoidance* serta sebagai bahan literature bagi penelitian selanjutnya.



BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling di tahun 1976 memperkenalkan konsep teori agensi ini. Teori agensi menjelaskan hubungan antara pihak prinsipal dan pihak agen, dimana pihak prinsipal, yaitu pemegang saham, memiliki kontrak dengan pihak agen, yaitu manajemen. Teori agensi beranggapan bahwa masing-masing individu hanya termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan banyak konflik kepentingan antara *principal* dan agen.

Terdapat dua kontrak yang biasanya timbul di dalam hubungan keagenan yang menjadi tanggung jawab keduanya pertama prinsipal mempunyai kewajiban memperhatikan dan memberikan imbalan kepada agen serta mempunyai hak mengontrol dan mengawasi, meminta pertanggungjawaban setiap periode, mengganti manajemen dengan orang yang lebih baik seandainya manajemen dinilai tidak mampu melakukan tugasnya, dan mendapatkan keuntungan yang optimal atas modalnya sehingga meningkatkan kesejahteraan *principal* secara maksimal. Kedua agen memiliki tanggungjawab untuk menjalankan bisnis atas modal *principal* dan mengambil keputusan yang dibutuhkan perusahaan serta melaporkan seluruh tindakan yang telah dilakukan dan akan dilakukan kepada *principal* secara transparan dan rutin.

Teori agensi dapat memunculkan adanya asimetri informasi, yaitu agen yang menjalankan perusahaan akan memiliki lebih banyak informasi tentang

perusahaan daripada principal. Akan mustahil bagi prinsipal untuk terus melakukan pengawasan setiap saat terhadap agen. Agen memiliki kewajiban untuk memberikan informasi kepada principal secara periodik, misalnya sehubungan pemberian laporan keuangan. Permasalahannya adalah agen terkadang tidak seluruhnya memberikan laporan yang sesuai dengan kondisi yang sebenarnya di dalam perusahaan. Para pemegang saham sudah pasti memiliki harapan besar agar manajemen dapat bekerja secara baik dan benar, sehingga dapat meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan para pemegang saham. Namun manajemen justru dapat pula melakukan hal yang hanya berfokus pada dirinya sendiri, yaitu meluruskan jalan demi kemakmuran manajemen itu sendiri. Dapat diartikan bahwa masing-masing pihak memiliki motivasi agar kepentingannya sendiri yang dapat dipenuhi. *Conflict of interest* yang timbul akan membuat bertambahnya biaya bagi para pemegang saham yang dikenal dengan *agency cost*.

Hubungan teori agensi dengan penghindaran pajak yaitu apabila pengelolaan manajemen terhadap perusahaan kurang baik maka akan menimbulkan konflik atau *agency problem* yang akan merugikan berbagai pihak. Dalam konteks penghindaran pajak, manajemen memiliki kepentingan untuk memanipulasi laba perusahaan yang nantinya akan mengurangi beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan, namun perilaku memanipulasi laba yang dilakukan oleh manajemen, mengakibatkan bias informasi kepada investor, perilaku tersebut tentunya akan mengurangi unsur penilaian investor terhadap perusahaan dan sebagai pemilik perusahaan (*principal*) umumnya akan menjaga

nama baik perusahaan dengan tidak melakukan *tax avoidance* (Wardani dan Khoriyah, 2018).

2.1.2 *Trade- Off Theory*

Trade-off theory pertama kali diperkenalkan oleh Modigliani dan Miller pada tahun 1963 dalam sebuah artikel *American Economic Review* 53 yang berjudul *Corporate Income Taxes on the Cost of Capital: A Correction*. *Trade-Off Theory* menjelaskan adanya hubungan antara pajak, risiko kebangkrutan dan penggunaan utang yang disebabkan keputusan struktur modal yang diambil perusahaan (Darmawan, dkk. 2020). *Trade-off theory* berasumsi bahwa terdapat manfaat pajak akibat penggunaan utang, sehingga perusahaan memilih menggunakan utang sampai tingkat tertentu untuk memaksimalkan nilai perusahaan.

Trade-off theory juga menjelaskan bahwa penetapan struktur modal yang dikatakan optimal dapat terwujud saat terjadinya kesetaraan antara pengeluaran yang terjadi dengan manfaat yang diterima atas keputusan penggunaan utang oleh perusahaan (Praditasari dan Setiawan, 2019). Manfaat utama yang didapatkan dari suatu pembiayaan melalui utang adalah pengurangan pajak yang diperoleh dari bunga pinjaman yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak. Sehingga penggunaan hutang akan memberikan hubungan yang positif terhadap penghindaran pajak oleh suatu perusahaan.

Perusahaan mempunyai perbandingan yang kuat untuk menentukan pembiayaan pendanaannya baik melalui saham maupun utang. Jika menggunakan pembiayaan melalui saham maka biaya tekanan finansial

meningkat karena pembayaran deviden yang dibayarkan setelah pajak atau yang dapat diartikan tidak dapat digunakan sebagai pengurang pajak. Sedangkan jika perusahaan memilih pembiayaan melalui utang akan mendapatkan manfaat pajak yang dapat mengurangi kewajiban pajak perusahaan. Penambahan utang yang melampaui titik tertentu (optimal) maka akan menimbulkan kebangkrutan karena biaya kebangkrutan sendiri lebih besar dari manfaat pajak dari utang tersebut.

2.1.3 Pajak

Menurut UU No. 28 tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan, Pajak adalah kontribusi wajib pajak kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran masyarakat. Menurut Hasan (2020) pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (*kontraprestasi*) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Kemudian pengertian tersebut direvisi menjadi, pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*. Dari pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

- a. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah berdasarkan atas undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
- b. Pemungutan pajak mengisyaratkan adanya alih dana (sumber daya) dari sektor swasta (wajib pajak membayar pajak) ke sektor negara (pemungut pajak/administrator pajak).
- c. Pemungutan pajak diperuntukkan bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan, baik rutin maupun pembangunan.
- d. Tidak dapat ditunjukkan adanya imbalan (*kontraprestasi*) individual oleh pemerintah terhadap pembayaran pajak yang dilakukan oleh para wajib pajak.
- e. Selain fungsi *budgeter* (anggaran) yaitu fungsi mengisi Kas Negara/Anggaran Negara yang diperlukan untuk menutup pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan, pajak juga berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial (fungsi mengatur/regulatif).

Jika pajak tidak dilaksanakan maka ada sanksi-sanksi yang akan ditetapkan oleh undang-undang bagi wajib pajak baik badan maupun pribadi. Dengan begitu juga perusahaan dengan giat-giatnya melakukan perlawanan yang aktif, perlawanan aktif meliputi semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditunjukkan kepada fiskus dengan tujuan menghindari pajak atau disebut dengan *tax avoidance*.

2.1.4 *Tax Avoidance* (Penghindaran Pajak)

Tax avoidance merupakan pengaturan untuk meminimumkan atau menghilangkan beban pajak dengan mempertimbangkan akibat pajak yang ditimbulkannya. *Tax avoidance* bukan pelanggaran undang-undang perpajakan karena usaha wajib pajak untuk mengurangi, menghindari, meminimumkan atau meringankan beban pajak dilakukan dengan cara yang dimungkinkan oleh Undang-Undang Pajak (Wulandewi, 2019). Beberapa ahli mengemukakan pendapatnya mengenai pengertian dari *tax avoidance*. James Kessler memberikan pengertian *tax avoidance* sebagai usaha-usaha yang dilakukan wajib pajak untuk meminimalkan pajak dengan cara yang bertentangan dengan maksud dan tujuan dari pembuat Undang-Undang (*the intention of parlement*). Hasan (2020) menyebutkan suatu transaksi diindikasikan sebagai *tax avoidance* apabila melakukan salah satu tindakan berikut:

1. Wajib pajak berusaha untuk membayar pajak lebih sedikit dari yang seharusnya terutang dengan memanfaatkan kewajaran interpretasi hukum pajak;
2. Wajib pajak berusaha agar pajak dikenakan atas keuntungan yang di *declare* dan bukan atas keuntungan yang sebenarnya diperoleh;
3. Wajib pajak mengusahakan penundaan pembayaran pajak.

Dapat disimpulkan bahwa walaupun secara literal tidak ada hukum yang dilanggar, namun semua pihak sepakat bahwa penghindaran pajak merupakan praktik tidak dapat diterima. Oleh karena itu, *tax avoidance* (penghindaran pajak) berciri *fraus legis* yaitu kawasan *grey area* yang posisinya berada di antara *tax compliance* dan *tax evasion*. Menurut James Kessler pengertian *tax*

avoidance dibagi menjadi 2 jenis, yakni penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax evasion*). Kendati demikian, pandangan suatu negara terhadap pengertian penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax evasion*) bisa jadi saling berbeda, sehingga hal ini akan kembali pada bagaimana suatu negara tersebut memahami pengertian dari *tax avoidance* itu sendiri. Biasanya perusahaan melakukan strategi-strategi atau cara-cara yang legal sesuai dengan aturan undang-undang yang berlaku, namun dengan memanfaatkan hal-hal yang sifatnya ambigu dalam undang-undang sehingga dalam hal ini wajib pajak memanfaatkan celah-celah yang ditimbulkan oleh adanya ambiguitas dalam undang-undang perpajakan (Hasan, 2020).

Pada penelitian Astuti dan Suhendri (2019) diungkapkan beberapa cara perusahaan melakukan penghindaran pajak, yaitu:

1. Menampakkan laba dari aktivitas operasional sebagai laba dari modal sehingga mengurangi laba bersih dan utang pajak perusahaan tersebut.
2. Mengakui pembelanjaan modal sebagai pembelanjaan operasional, dan membebankan yang sama terhadap laba bersih sehingga mengurangi utang pajak perusahaan.
3. Membebankan biaya personal sebagai biaya bisnis sehingga mengurangi laba bersih.
4. Membebankan depresiasi produksi yang berlebihan di bawah nilai penutupan peralatan sehingga mengurangi laba kena pajak.

5. Mencatat pembuangan yang berlebihan dari bahan baku dalam industrimanufaktur sehingga mengurangi laba kena pajak.

Menurut Astuti dan Suhendri (2019) dalam perusahaan multinasional, penghindaran pajak yang biasa dilakukan adalah mengalihkan sebagian laba ke anak perusahaan yang beroperasi di negara dengan tarif pajak lebih rendah atau negara surga pajak (*tax haven countries*). Beberapa resiko yang ditimbulkan oleh kegiatan *tax avoidance* antara lain denda, publisitas, dan reputasi. Sekat yang membatasi legal dan ilegalnya suatu tindakan penghematan pajak dalam upaya *tax planning* masih sulit untuk dibedakan, sehingga perusahaan diharapkan untuk menaati peraturan pajak yang berlaku dan tidak memanfaatkan ambiguitas demi kepentingan perusahaan di masa yang akan datang.

2.1.5 Kepemilikan Institusional

Kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham yang dimiliki oleh institusi seperti asuransi, bank, perusahaan investasi dan kepemilikan institusi lain. Kepemilikan institusional biasanya diukur menggunakan jumlah pemilik perusahaan oleh investor institusi terhadap total jumlah saham yang beredar (Wulandewi, 2020). Investor institusi adalah perusahaan lain yang mempunyai saham pada badan hukum tertentu dimana keterangannya adalah persentase saham yang dimiliki investor institusi tersebut dibandingkan dengan jumlah saham badan hukum yang beredar.

Adanya tanggung jawab perusahaan kepada pemegang saham, maka pemilik Institusional memiliki insentif untuk memastikan bahwa manajemen perusahaan membuat keputusan yang akan memaksimalkan kesejahteraan

pemegang saham. Menurut Adelia (2018), perusahaan yang memiliki kepemilikan institusional yang tinggi akan semakin agresif dalam meminimalisir pelaporan perpajakan. Semakin tinggi kepemilikan institusional maka akan semakin baik sistem pengawasan terhadap penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan dengan sewajarnya sehingga memungkinkan praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan meningkat .

2.1.6 Komisaris Independen

Menurut UU No.40 Tahun 2007 tentang persoalan pasal 120 ayat 2, komisaris independen merupakan orang yang diangkat berdasarkan keputusan RUPS dari pihak yang tidak terafiliasi dengan pemegang saham pengendalian. Komisaris Independen adalah seseorang yang tidak mempunyai ikatan kerja sama dengan pemilik perusahaan pengendali, tidak memiliki hubungan kerja sama dengan pimpinan perusahaan atau komisaris serta tidak mempunyai jabatan sebagai direktur pada suatu perusahaan yang bersangkutan dengan perusahaan pemilik menurut peraturan yang dikeluarkan oleh BEI (Tahar dan Rachmawati, 2020).

Berdasarkan peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) No. 33/POJK 04/2014 jumlah komisaris independen wajib sekurang-kurangnya 30% dari dewan komisaris yang ada. Semakin tinggi presentasi komisaris independen berarti semakin banyak juga sesuatu perusahaan memiliki dewan komisaris independen, serta pengawasan terhadap kinerja direksi akan semakin ketat. Dewan komisaris dan dewan direksi berusaha dalam mengawasi manajemen untuk bertindak sesuai dengan peraturan yang ada.

2.1.7 Kualitas Audit

Kualitas audit adalah segala kemungkinan yang dapat terjadi saat auditor mengaudit laporan keuangan klien dan menemukan pelanggaran atau kesalahan yang terjadi, dan melaporkannya dalam laporan keuangan. Salah satu elemen penting dalam kualitas audit adalah transparansi. Transparansi mensyaratkan adanya pengungkapan yang akurat tentang laporan keuangan yang telah diaudit oleh KAP. Transparansi terhadap pemegang saham dapat tercapai apabila perusahaan melaporkan hal yang terkait dengan perpajakan pada pasar modal dan pada rapat dengan pemegang saham. Peningkatan transparansi terhadap pemegang saham dalam perpajakan semakin dituntut oleh publik (Tahar dan Rachmawati, 2020). Setyawan (2020) menjelaskan hal-hal yang berhubungan dengan kualitas audit antara lain:

1. Lamanya auditor/umur audit, semakin lama maka semakin rendah kualitas auditnya.
2. Jumlah klien, semakin banyak maka semakin baik kualitas auditnya
3. Kesehatan keuangan klien, makin sehat ada kecenderungan klien menekan auditor untuk mengikuti standar yang berlaku.
4. Review oleh pihak ketiga, kualitas audit semakin tinggi apabila direview oleh pihak ketiga.

2.1.8 Komite Audit

Eksandy (2017) menjelaskan bahwa komite audit berfungsi untuk memberikan pandangan mengenai masalah-masalah yang berhubungan dengan kebijakan keuangan, akuntansi dan penegndalian *intern*. Pada umumnya, komite

ini berfungsi sebagai pengawas proses pembuatan laporan keuangan dan pengawasa internal, karena BEI mengharuskan semua emiten untuk membentuk dan memiliki komite audit yang diketuai oleh komisaris independen. Perusahaan paling sedikit mempunyai 3 (tiga) anggota komite audit yang berasal dari komisaris independen dan pihak dari perusahaan publik. Tujuan pembentukan komite audit adalah meningkatkan kualitas laporan keuangan, meningkatkan efektifitas fungsi internal audit maupun eksternal audit, meningkatkan kepercayaan publik atas kelayakan dan objektivitas laporan keuangan perusahaan, dan menciptakan iklim disiplin dan pengendalian yang dapat mengurangi kesempatan terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan perusahaan. Komite audit memiliki tanggungjawab pada bidang, yaitu :

a. Laporan Keuangan

Komite audit bertanggung jawab atas laporan keuangan yang dibuat manajemen telah memberikan gambaran yang sebenarnya tentang kondisi keuangan, hasil usaha, rencana, dan komitmen perusahaan jangka panjang

b. Pengawasan Perusahaan

Bertanggung jawab untuk pengawasan perusahaan termasuk dalamnya hal-hal yang berpotensi mengandung risiko dan sistem pengendalian intern serta memonitor proses pengawasan yang dilakukan auditor internal.

c. Tata Kelola Perusahaan

Komite audit memastikan bahwa perusahaan telah dijalankan sesuai undang-undang dan peraturan yang berlaku dan melaksanakan pengawasan secara efektif terhadap benturan kepentingan dan kecurangan yang dilakukan oleh karyawan.

2.1.9 Leverage

Menurut Arianandini dan Samatha (2018) *Leverage* merupakan suatu perbandingan yang mencerminkan besarnya utang yang digunakan untuk pembiayaan oleh perusahaan dalam menjalankan aktivitas operasinya. Selain dari itu juga, *leverage* ini dapat diartikan sebagai penggunaan aktiva ataupun dana yang mana untuk bisa menggunakan dana tersebut perusahaan harus menutupi biaya tetap atau juga beban tetap. Perusahaan yang memiliki biaya operasi tetap maupun biaya modal tetap, maka perusahaan itu menggunakan *leverage*. Penggunaan *leverage* tersebut bisa menimbulkan beban serta risiko bagi perusahaan, apalagi apabila keadaan perusahaan sedang memburuk (Hasan, 2020).

Perusahaan memungkinkan menggunakan utang untuk memenuhi Kebutuhan operasional dan investasi perusahaan. Akan tetapi, utang akan menimbulkan beban tetap (*fixed rate return*) yang disebut dengan bunga. Semakin besar utang maka laba kena pajak akan lebih kecil karena insentif pajak\ atas bunga utang semakin besar. Hal tersebut membawa implikasi meningkatnya penggunaan utang oleh perusahaan. Besar kecilnya utang yang dimiliki perusahaan akan sangat berpengaruh terhadap besar kecilnya pajak yang dibayar. Hal ini dikarenakan adanya beban bunga atas pinjaman yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak. Sehingga perusahaan dapat melakukan tindakan penghindaran pajak karena penghasilan kena pajak dapat berkurang karena adanya beban bunga tersebut.

2.2 Hasil Penelitian Sebelumnya

Berikut ini disajikan beberapa hasil penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan *tax avoidance*.

Penelitian yang dilakukan oleh Eksandy (2017) mengenai pengaruh komisaris independen, komite audit dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) (studi empiris pada sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2014). Variabel independen yang digunakan adalah komisaris independen, komite audit dan kualitas audit sedangkan variabel dependen adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*). Jumlah sampel pada penelitian sebanyak 14 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa komisaris independen dan kualitas audit berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan komite audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai komisaris independen, komite audit dan kualitas audit sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak menggunakan tempat penelitian pada sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Penelitian yang dilakukan oleh Puspita dan Febrianti (2017) mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia. Variabel independen yang digunakan Ukuran perusahaan, *Return on Asset (ROA)*, *Leverage*, Intensitas Modal, *Sales Growth* dan Komisaris Independen. Variabel dependen yang digunakan adalah *tax avoidance*. Sampel pada penelitian berjumlah 52 perusahaan dengan

pengumpulan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan analisis regresi linear berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa ukuran perusahaan, *return on asset (ROA)* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance* dan *sales growth* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* sedangkan *leverage*, intensitas modal dan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai *leverage* dan komisaris independen sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai ukuran perusahaan, *Return on Asset (ROA)*, *sales growth* dan intensitas modal.

Penelitian yang dilakukan oleh Dermawan (2018) mengenai Pengaruh profitabilitas, *leverage*, dan dewan komisaris independen terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia tahun 2015 – 2017. Dengan profitabilitas, *leverage*, dan dewan komisaris independen sebagai variabel independen dan *tax avoidance* sebagai variabel dependen. Sampel pada penelitian ini berjumlah 54 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa profitabilitas dan proporsi dewan komisaris berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan *leverage* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Persamaan penelitian ini yaitu sama-sama meneliti mengenai proporsi dewan komisaris dan *leverage* sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai profitabilitas.

Penelitian yang dilakukan oleh Wulandewi (2019) mengenai Pengaruh *corporate governance*, profitabilitas, dan karakteristik eksekutif terhadap *tax*

avoidance pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2016-2018. Variabel independen yang digunakan kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, kualitas audit, komite audit, profitabilitas, dan karakteristik eksekutif sedangkan variabel dependen adalah *tax avoidance*. Populasi pada penelitian ini sebanyak 169 perusahaan dan sampel penelitian berjumlah 34 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, kualitas audit, komite audit, profitabilitas, dan karakteristik eksekutif berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Persamaan penelitian ini yaitu sama-sama meneliti mengenai bahwa kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, kualitas audit, dan komite audit sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai profitabilitas, dan karakteristik eksekutif.

Penelitian yang dilakukan oleh Pitaloka dan Merkusiwati (2019) mengenai pengaruh profitabilitas, *leverage*, komite audit dan karakter eksekutif terhadap *tax avoidance*. Variabel independen yang digunakan adalah profitabilitas, *leverage*, komite audit dan karakter eksekutif sedangkan variabel dependen adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*). Jumlah sampel pada penelitian sebanyak 68 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa profitabilitas, *leverage*, dan karakter eksekutif berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan komite audit berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Persamaan dari

penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai *leverage* dan komite audit sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai profitabilitas dan karakter eksekutif,

Penelitian yang dilakukan oleh Tahar dan Rachmawati (2020) mengenai Pengaruh mekanisme *corporate governance*, *corporate social responsibility*, ukuran perusahaan dan *leverage* terhadap penghindaran pajak (studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek indonesia tahun 2015-2017). Variabel independen yang digunakan *corporate governance*, *corporate social responsibility*, ukuran perusahaan dan *leverage*. Variabel dependen yang digunakan adalah penghindaran pajak. Jumlah sampel sebanyak 108 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan analisis regresi linear berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kepemilikan institusional, komisaris independen, kualitas audit, komite audit, *corporate social responsibility* dan *leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak, sedangkan ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai *leverage* sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai *corporate governance*, *corporate social responsibility*, dan ukuran perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Setyawan (2020) mengenai pengaruh kualitas audit, ukuran perusahaan, dan profitabilitas terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur sub sektor otomotif dan komponen di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2017. Variabel independen yang digunakan kualitas audit, ukuran audit, dan profitabilitas. Variabel dependen yang digunakan adalah

penghindaran pajak (*tax avoidance*). Jumlah sampel sebanyak 10 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kualitas audit, ukuran perusahaan, dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai kualitas audit sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai ukuran audit dan profitabilitas dan memiliki perbedaan pada tempat penelitannya yaitu pada sub sektor otomotif dan komponen di Bursa Efek Indonesia.

Penelitian yang dilakukan oleh Darmawan, dkk. (2020) mengenai Pengaruh profitabilitas, *leverage* dan kualitas audit terhadap *tax avoidance* (studi pada perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI tahun 2017-2019). Variabel independen yang digunakan profitabilitas, *leverage* dan kualitas audit sedangkan variabel dependen adalah *tax avoidance*. Jumlah populasi pada penelitian ini sebanyak 43 perusahaan dan jumlah sampel sebanyak 22 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Penelitian ini menunjukkan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*, sedangkan *leverage* dan kualitas audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai variabel *leverage* dan kualitas audit sedangkan perbedaannya pada penelitian ini tidak meneliti mengenai variabel profitabilitas dan terdapat perbedaan pada tempat penelitiannya yaitu pada perusahaan perbankan di Bursa Efek Indonesia.

Penelitian yang dilakukan oleh Andriani dan Mahpudin (2021) mengenai pengaruh *corporate governance* dan kompensasi rugi fiskal terhadap *tax avoidance*: studi empiris pada perusahaan pertambangan yang terdaftar di BEI tahun 2017-2019. Variabel independen yang digunakan komisaris independen, kepemilikan institusional, kualitas audit, komite audit, dan kompensasi rugi fiskal sedangkan variabel dependen adalah penghindaran pajak. Jumlah populasi pada penelitian ini sebanyak 48 perusahaan dan jumlah sampel sebanyak 12 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa komisaris independen dan komite audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak, sedangkan kepemilikan institusional, kualitas audit dan kompensasi rugi fiskal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Persamaan pada penelitian ini yaitu sama-sama meneliti mengenai Komisaris Independen, Kepemilikan Institusional, kualitas audit, dan komite audit sedangkan perbedaannya adalah dalam penelitian ini tidak meneliti mengenai kompensasi rugi fiskal.

Penelitian yang dilakukan oleh Ubaidillah (2021) mengenai *tax avoidance : good corporate governance* (studi kasus perusahaan pertambangan terdaftar di BEI 2015-2018). Variabel independen yang digunakan komisaris independen, kepemilikan institusional, komite audit dan kualitas audit. Variabel dependen yang digunakan adalah *tax avoidance*. Jumlah populasi pada penelitian ini sebanyak 47 perusahaan dan jumlah sampel sebanyak 10 perusahaan dengan pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi linear

berganda. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*, sedangkan kualitas audit dan komite audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Persamaan dari penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai komisaris independen, kepemilikan institusional, komite audit dan kualitas audit sedangkan perbedaannya terdapat pada tempat penelitiannya yaitu pada perusahaan pertambangan di BEI.

