

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian

Hasil pemilihan sampel pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2013-2016 diperoleh jumlah sampel sebanyak 54 perusahaan. Proses pemilihan sampel disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 4.1
Proses Pengambilan Sampel

Kriteria	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang konsisten terdaftar di BEI selama tahun 2013-2016	144
Perusahaan manufaktur yang tidak mempublikasikan laporan keuangan selama tahun 2013-2016	(34)
Perusahaan manufaktur yang tidak menggunakan mata uang Rupiah dalam menyampaikan laporan keuangan	(20)
Perusahaan manufaktur yang mengalami kerugian selama tahun 2013-2016	(36)
Jumlah Perusahaan	54
Tahun Pengamatan	4
Sampel Perusahaan pada Tahun Pengamatan	216
Data <i>Ouliers</i>	25
JUMLAH TOTAL SAMPEL	191

B. Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif variabel-variabel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CSR	191	,101	,380	,23809	,053293
ROA	191	,001	,312	,09100	,064019
LEV	191	,066	,837	,37513	,177849
SIZE	191	25,619	32,151	28,33687	1,570021
KI	191	,200	,600	,37390	,076593
ETR	191	,029	,768	,26450	,099049
Valid N (listwise)	191				

Sumber: Hasil Analisis Data

Tabel 4.2 menunjukkan bahwa jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 191 sampel perusahaan. Data variabel *Corporate Social Responsibility* (CSR) yang digunakan berkisar antara 0,101 sampai dengan 0,380. Rata-rata CSR sebesar 0,23809 dan memiliki standar deviasi senilai 0,53293.

Data variabel ROA memiliki nilai minimum 0,001 dan nilai maksimum 0,312. Rata-rata nilai ROA yang digunakan dalam penelitian ini adalah 0,09100 dengan standar deviasi senilai 0,064019. Data variabel *leverage* yang digunakan dalam penelitian ini adalah berkisar antara 0,066 sampai dengan 0,837 dengan rata-rata sebesar 0,37513. Sedangkan standar deviasi untuk variabel leverage adalah senilai 0,177849.

Variabel ukuran perusahaan memiliki nilai minimum sebesar 25,619 dan nilai maksimum sebesar 32,151. Rata-rata data ukuran perusahaan senilai 28,33687 dengan standar deviasi senilai 1,570021. Sedangkan variabel komisaris independen memiliki data berkisar antara 0,200 sampai dengan 0,600. Nilai rata-rata variabel komisaris independen sebesar 0,37390 dengan standar deviasi 0,76593. Tabel 4.2 juga menunjukkan bahwa *Effective Tax Rate* (ETR) memiliki nilai minimum 0,029 dan nilai maksimum 0,768 dengan rata-rata 0,26450. Sedangkan standar deviasi untuk variabel ETR adalah senilai 0,99049.

C. Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas

Uji normalitas yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan tes *One-Sample Kolmogorov Smirnov*. Hasil pengujian untuk uji normalitas ditunjukkan dengan tabel sebagai berikut:

Tabel 4.3
One-Sample Kolmogorov Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		191
Normal Parameters(a,b)	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,08660946
Most Extreme Differences	Absolute	,093
	Positive	,093
	Negative	-,078
Kolmogorov-Smirnov Z		1,291
Asymp. Sig. (2-tailed)		,071

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan tabel 4.3 didapatkan hasil Asymp. Sig. (2-tailed) yaitu sebesar 0,071. Nilai Asymp Sig. (2-tailed) tersebut kemudian dibandingkan dengan 0,05. Sehingga diperoleh bahwa nilai Asymp Sig. (2-tailed) $0,071 > 0,05$. Hasil tersebut dapat diartikan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini memiliki distribusi yang normal.

2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan melihat nilai *Durbin Watson*. Berikut ini adalah hasil pengujian dengan menggunakan *Durbin Watson*:

Tabel 4.4
Uji *Durbin-Watson*

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,485(a)	,235	,215	,087772	2,300

a Predictors: (Constant), KI, CSR, ROA, SIZE, LEV

b Dependent Variable: ETR

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan hasil pengujian tersebut diperoleh nilai *Durbin Watson* sebesar 2,300. Data dikatakan terbebas dari autokorelasi adalah apabila nilai $dU < dw < 4-dU$. Hasil pengujian tersebut didapatkan nilai dU dengan $n=191$ dan $k=5$ adalah sebesar 1,8171. Sehingga $1,8171 < 2,300 > 4-1,8171$. Artinya, data yang digunakan dalam penelitian ini masih belum terbebas atas autokorelasi.

Run-test merupakan metode lain untuk melakukan pengujian autokorelasi. Suatu data akan dikatakan terbebas dari autokorelasi adalah apabila nilai Asymp. Sig (2-tailed) lebih besar daripada 0,05. Berikut adalah hasil *Runs-test* yang telah dilakukan:

Tabel 4.5
Hasil *Runs-test*

	Unstandardized Residual
Test Value(a)	-,00932
Cases < Test Value	95
Cases >= Test Value	96
Total Cases	191
Number of Runs	98
Z	,218
Asymp. Sig. (2-tailed)	,827

a Median

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan *Runs-test* tersebut diperoleh bahwa nilai Asymp. Sig. (2-tailed) adalah sebesar 0,827. Nilai Asymp. Sig. (2-tailed) tersebut kemudian dibandingkan dengan 0,05. Sehingga diperoleh bahwa $0,827 > 0,05$. Artinya, data yang digunakan dalam penelitian ini tidak memiliki gejala autokorelasi.

3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan uji *Glejser*. Hasil uji *Glejser* yang telah dilakukan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.6
Hasil Uji *Glejser*

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	,232	,077		3,008	,003
	CSR	-,149	,082	-,132	-1,825	,070
	ROA	-,214	,078	-,227	-2,756	,060
	LEV	-,021	,028	-,062	-,759	,449
	SIZE	-,005	,003	-,120	-1,600	,111
	KI	,062	,057	,079	1,085	,279

a Dependent Variable: RES2

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa nilai Sig untuk semua variabel dalam penelitian ini memiliki nilai $> 0,05$. Artinya, data yang digunakan terbebas atas gejala heteroskedastisitas.

4. Uji Multikolinearitas

Data yang digunakan dalam analisis regresi linear berganda dikatakan terbebas dari multikolinearitas dapat diketahui dengan nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Nilai *tolerance* yang lebih besar sama dengan 0,10 dan nilai VIF yang kurang dari sama dengan 10 dapat dikatakan sebagai

data yang tidak mengalami gejala multikolinearitas. Berikut adalah hasil pengujian multikolinearitas yang telah dilakukan:

Tabel 4.7
Hasil Uji Multikolinearitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	,249	,116		2,149	,033		
	CSR	-,116	,123	-,063	-,946	,345	,944	1,059
	ROA	-,515	,117	-,333	-4,415	,000	,728	1,373
	LEV	,110	,042	,198	2,656	,009	,742	1,348
	SIZE	-,001	,004	-,020	-,297	,766	,879	1,137
	KI	,226	,086	,175	2,644	,009	,942	1,061

a Dependent Variable: ETR

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan tabel 4.7, nilai *tolerance* yang diperoleh atas hasil uji multikolinearitas untuk semua variabel adalah $> 0,10$. Sedangkan nilai VIF untuk semua variabel adalah < 10 . Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini tidak mengalami gejala multikolinearitas.

D. Hasil Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

1. Uji F

Analisis regresi linear berganda dilakukan dengan salah satu tujuannya yaitu untuk mengetahui pengaruh beberapa variabel independen terhadap satu variabel dependen secara bersama-sama. Cara untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh tersebut dapat dilakukan dengan melakukan uji F. Berikut adalah hasil uji F yang telah dilakukan:

Tabel 4.8
Hasil Uji F

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,439	5	,088	11,392	,000(a)
	Residual	1,425	185	,008		
	Total	1,864	190			

a Predictors: (Constant), KI, CSR, ROA, SIZE, LEV

b Dependent Variable: ETR

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan tabel 4.8 telah diperoleh hasil Sig sebesar 0,000. Nilai tersebut kemudia dibandingkan dengan nilai *tolerance* 0,05. Sehingga, Sig 0,000 < 0,05. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel independen dalam penelitian ini yaitu variabel *Corporate Social Responsibility* (CSR), profitabilitas, *leverage*, ukuran perusahaan dan komisaris independen dapat berpengaruh secara bersama-sama terhadap tindakan *tax avoidance*.

2. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Uji koefisien determinasi dilakukan untuk mengetahui seberapa besar variabel independen dalam penelitian ini dapat menjelaskan variabel dependennya. Berikut adalah hasil uji koefisien determinasi atau *Adjusted R²* yang telah dilakukan:

Tabel 4.9
Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,485(a)	,235	,215	,087772

a Predictors: (Constant), KI, CSR, ROA, SIZE, LEV

b Dependent Variable: ETR

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan tabel 4.9 diperoleh nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,215. Artinya adalah variabel independen dalam penelitian ini yaitu *Corporate Social Responsibility (CSR)*, profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan dan komisaris independen mampu menjelaskan variabel dependen yakni *tax avoidance* sebesar 21,50%. Sedangkan *tax avoidance* mampu dijelaskan sebesar 78,50% oleh variabel independen diluar penelitian ini.

3. Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi linear berganda merupakan analisis yang digunakan untuk mengetahui hubungan linear antara beberapa variabel independen terhadap satu variabel dependen. Selain itu, analisis regresi linear berganda juga digunakan untuk mengetahui bentuk hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependen yang biasanya berupa hubungan positif atau negatif. Hasil analisis regresi linear berganda penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 4.10
Analisis Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,249	,116		2,149	,033
CSR	-,116	,123	-,063	-,946	,345
ROA	-,515	,117	-,333	-4,415	,000
LEV	,110	,042	,198	2,656	,009
SIZE	-,001	,004	-,020	-,297	,766
KI	,226	,086	,175	2,644	,009

a Dependent Variable: ETR

Sumber: Hasil Analisis Data

Berdasarkan hasil yang ditunjukkan dalam tabel 4.10, dapat disimpulkan persamaan regresi linear berganda untuk penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$ETR = 0,249 - 0,116CSR - 0,515ROA + 0,110LEV - 0,001SIZE + 0,226KI + e$$

Hasil analisis regresi linear berganda juga digunakan untuk melakukan uji hipotesis. Uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji t pada analisis regresi linear berganda. Uji t dilakukan dengan cara membandingkan hasil Sig. pada analisis regresi linear berganda dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Apabila nilai Sig. < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen tersebut berpengaruh terhadap variabel dependen. Sedangkan untuk mengetahui arah hubungan atas variabel independen terhadap variabel dependen maka harus memperhatikan bentuk nilai koefisien regresi

yang berupa positif atau negatif. Berikut adalah hasil uji hipotesis yang telah dilakukan:

a. Hasil Uji Hipotesis Pertama (H_1)

H₁: Corporate Social Responsibility berpengaruh negatif terhadap tindakan tax avoidance.

Berdasarkan tabel 4.10 diperoleh nilai Sig. untuk variabel CSR adalah sebesar 0,345. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga didapatkan bahwa $0,345 > 0,050$ yang berarti bahwa CSR tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Hasil tersebut membuktikan bahwa H_1 ditolak.

b. Hasil Uji Hipotesis Kedua (H_2)

H₂: Profitabilitas berpengaruh negatif terhadap tindakan tax avoidance.

Berdasarkan tabel 4.10 diperoleh bahwa nilai Sig. untuk variabel ROA adalah sebesar 0,000. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga didapatkan bahwa $0,000 < 0,050$ yang berarti bahwa profitabilitas berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Selain itu, koefisien regresi yang ditunjukkan dalam tabel 4.10 untuk variabel ROA adalah -0,515. Sehingga dapat disimpulkan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap tindakan *tax avoidance*. Hasil tersebut membuktikan bahwa H_2 diterima.

c. Hasil Uji Hipotesis Ketiga (H₃)

H₃: Leverage berpengaruh negatif terhadap tindakan tax avoidance.

Berdasarkan tabel 4.10 diperoleh nilai Sig. untuk variabel leverage adalah sebesar 0,009. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi sebesar 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh $0,009 < 0,05$ yang berarti profitabilitas berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Selain itu, koefisien regresi yang ditunjukkan pada tabel 4.10 untuk variabel leverage adalah sebesar 0,110. Hasil tersebut membuktikan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap tindakan *tax avoidance*. Sehingga H₃ ditolak.

d. Hasil Uji Hipotesis Keempat (H₄)

H₄: Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap tindakan tax avoidance.

Berdasarkan tabel 4.10 diperoleh nilai Sig. untuk variabel ukuran perusahaan adalah sebesar 0,766. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh bahwa $0,766 > 0,05$ yang berarti ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Hasil tersebut membuktikan bahwa H₄ ditolak.

e. Hasil Uji Hipotesis Kelima (H₅)

H₅: Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap tindakan tax avoidance.

Berdasarkan tabel 4.10 diperoleh nilai Sig. untuk variabel komisaris independen adalah senilai 0,009. Nilai tersebut kemudian dibandingkan

dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh bahwa $0,009 < 0,05$ yang berarti komisaris independen berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Selain itu, tabel 4.10 juga menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi untuk variabel komisaris independen adalah 0,226. Hasil tersebut membuktikan bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap tindakan *tax avoidance*. Sehingga H_5 ditolak.

E. Pembahasan

Hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel *Corporate Social Responsibility* (CSR) memiliki nilai Sig. sebesar 0,345. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh $0,345 > 0,05$ yang berarti bahwa CSR tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Artinya bahwa H_1 ditolak.

Hasil tersebut bertentangan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Pradipta dan Supriyadi (2013). Penelitian yang dilakukan oleh mereka menunjukkan bahwa CSR berpengaruh negatif terhadap tindakan *tax avoidance*. Menurut Wahyudi (2015) rendahnya tingkat pengungkapan CSR di Indonesia dapat mengurangi pengaruh signifikansi terhadap tindakan *tax avoidance*. Hal tersebut menyebabkan bahwa CSR belum dapat sepenuhnya dijadikan sebagai indikator sebuah perusahaan melakukan tindakan *tax avoidance* ataukah tidak. Penelitian ini juga memperlihatkan bahwa perusahaan di Indonesia memiliki tingkat yang cukup rendah dalam pengungkapan aktivitas CSRnya. Hal ini dapat

dilihat melalui rata-rata indeks CSR dalam penelitian ini yang hanya sebesar 0,23809 saja.

Hasil uji hipotesis yang kedua menunjukkan bahwa variabel profitabilitas yang diproksikan dalam rasio *Return On Assets* (ROA) memiliki nilai Sig. 0,000. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Maka dari hasil tersebut diperoleh $0,000 < 0,05$ yang berarti bahwa profitabilitas berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Selain itu, koefisien regresi pada variabel ROA menunjukkan nilai -0,515 yang menandakan bahwa ROA memiliki pengaruh negatif terhadap tindakan *tax avoidance*. Sehingga H_2 diterima. Artinya, semakin tinggi nilai profitabilitas sebuah perusahaan akan mendorong perusahaan untuk tidak melakukan tindakan *tax avoidance* dan membuat tingkat tindakan *tax avoidance* tersebut menjadi semakin rendah.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Pradipta dan Supriyadi (2013), Kurniasih dan Sari (2013) serta Lanis dan Richardson (2007). Beberapa penelitian tersebut membuktikan bahwa membuktikan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap tindakan *tax avoidance*. Sebuah perusahaan dengan tingkat profitabilitas yang tinggi dapat mendorong perusahaan tidak melakukan tindakan *tax avoidance*. Profitabilitas merupakan tingkat kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba. Semakin tinggi tingkat profitabilitas maka perusahaan tersebut semakin baik dalam memanfaatkan aset yang dimilikinya secara efektif dan efisien.

Perusahaan dengan profitabilitas tinggi tentunya lebih memiliki sumber daya yang cenderung lebih baik jika dibandingkan dengan perusahaan dengan profitabilitas rendah. Hal tersebut mendorong perusahaan untuk melakukan perencanaan pajak yang lebih baik dengan memanfaatkan insentif pajak yang telah ditetapkan. Sehingga perusahaan tersebut tidak perlu lagi melakukan tindakan *tax avoidance*.

Hasil uji hipotesis yang ketiga menunjukkan bahwa variabel *leverage* memiliki nilai Sig. sebesar 0,009. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh $0,009 < 0,05$ yang berarti bahwa *leverage* berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Selain itu, koefisien regresi pada *leverage* menunjukkan nilai 0,110 yang dapat diartikan sebagai *leverage* berpengaruh positif terhadap tindakan *tax avoidance*. Artinya semakin tinggi tingkat *leverage* yang dimiliki perusahaan akan semakin tinggi pula tingkat tindakan *tax avoidance* perusahaan tersebut. Sehingga H_3 ditolak.

Leverage merupakan rasio yang menunjukkan tingkat komposisi utang yang dimiliki perusahaan. Menurut Opi (2015) alasan sebuah perusahaan menggunakan utang adalah karena bunga atas pinjaman merupakan pengurang pajak. Sedangkan Mills dalam Dunbar (2011) mengatakan bahwa *leverage* mencerminkan kompleksitas transaksi keuangan perusahaan. Sehingga perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi memiliki kemampuan yang lebih besar untuk melakukan tindakan *tax avoidance* melalui transaksi-transaksi

keuangan. Sehingga semakin tinggi tingkat *leverage* perusahaan, maka akan semakin tinggi pula tingkat tindakan *tax avoidance*.

Hasil hipotesis yang keempat menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memiliki nilai Sig. 0,766. Nilai tersebut kemudian dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05. Sehingga diperoleh bahwa $0,766 > 0,05$ yang berarti ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Hasil ini membuktikan bahwa H_4 ditolak.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rusydi (2013) yang membuktikan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Artinya, tindakan *tax avoidance* tidak melihat seberapa besar ukuran sebuah perusahaan. Hal ini dibuktikan bahwa *tax avoidance* tidak hanya dilakukan oleh perusahaan berukuran besar atau perusahaan kecil saja. Penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa persentase penerimaan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) yang tergolong rendah yakni sebesar 10,40%. Persentase tersebut menunjukkan bahwa masih rendahnya kepatuhan Wajib Pajak badan dalam melaporkan kewajibannya. Selain itu, *tax avoidance* juga masih dilakukan oleh perusahaan multinasional yang cenderung berukuran besar dengan melakukan *transfer pricing* atau *treaty shopping*.

Hasil uji hipotesis kelima menunjukkan bahwa komisaris independen memiliki nilai Sig. 0,009. Nilai tersebut dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% atau 0,05 sehingga diperoleh $0,009 < 0,05$. Hasil tersebut menunjukkan bahwa komisaris independen berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*.

Selain itu, koefisien regresi menunjukkan angka 0,226 yang berarti bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap tindakan *tax avoidance*. Artinya adalah semakin banyak proporsi komisaris independen dalam suatu perusahaan maka akan semakin tinggi pula tindakan *tax avoidance* pada perusahaan tersebut. Sehingga H_5 ditolak.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Sari (2010) yang mengatakan bahwa pengaruh komisaris independen terhadap tindakan *tax avoidance* dapat dijelaskan melalui semakin banyak jumlah komisaris independen maka akan semakin besar pengaruh untuk melakukan kinerja manajemen. Pengawasan tersebut akan mengurangi masalah agensi, dengan cara melakukan pengawasan terhadap dewan komisaris dalam memaksimalkan laba. Dewan komisaris merupakan pihak perwakilan dari pemegang saham. Dewan komisaris ini diharapkan mampu untuk memaksimalkan penerimaan laba dengan mengurangi beban pajak yang salah satunya dilakukan dengan tindakan *tax avoidance*. Sehingga semakin tinggi pengawasan komisaris independen terhadap dewan komisaris untuk memaksimalkan laba maka akan semakin tinggi tingkat *tax avoidance* yang dilakukan.