

**PENGARUH TATA KELOLA PERUSAHAAN YANG BAIK PADA
PENGHINDARAN PAJAK (STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN
MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK
INDONESIA TAHUN 2017-2020)**

Istighfarany Aishwarya Salma Pambudi¹, Erma Setiawati²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta

Email: salmaaishwarya02@gmail.com

Abstrak : *Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan tata kelola perusahaan yang baik meliputi kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, komite audit dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak (tax avoidance) pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020. Penghindaran pajak diukur menggunakan effective tax rate (ETR). Metode yang digunakan untuk penelitian ini adalah purposive sampling dan diolah menggunakan aplikasi SPSS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, dewan komisaris independen, dan kualitas audit tidak berpengaruh secara parsial terhadap penghindaran pajak. Dewan komisaris independen dan komite audit berpengaruh secara parsial terhadap penghindaran pajak. Secara simultan kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, dewan komisaris independen, komite audit dan kualitas audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak.*

Kata kunci: *Kompensasi Eksekutif, Karakter Eksekutif, Ukuran Perusahaan, Kepemilikan Institusional, Tax Avoidance*

Abstract : *This study aims to determine the relationship of good corporate governance including executive compensation, executive character, firm size, institutional ownership, independent board of commissioners, audit committee and audit quality to tax avoidance in manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2013. 2017-2020. Tax avoidance is measured using the effective tax rate (ETR). The method used for this research is purposive sampling and processed using SPSS application. The results showed that executive compensation, executive character, firm size, independent board of commissioners, and audit quality had no partial effect on tax avoidance. Independent board of commissioners and audit committee partially influence tax avoidance. Simultaneously executive compensation, executive character, firm size, independent board of commissioners, audit committee and audit quality have an effect on tax avoidance.*

Keywords: *Excecutive Compensation, Excecutive Character, Company Size, Institusional Ownership, Tax Avoidance.*

PENDAHULUAN

Pajak adalah sumber pendapatan negara yang besar dan dapat dikatakan sebagai hal yang sangat penting dalam membantu arah perkembangan perekonomian negara, karena dengan adanya pembayaran pajak oleh wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan digunakan untuk kesejahteraan rakyat itu sendiri. Kewajiban wajib pajak untuk melaksanakan

kewajibannya membayar pajak sudah diatur dalam Undang-undang perpajakan Nomor 28 Tahun 2007 Pasal 1 Nomor 1 yang sifatnya memaksa tanpa mengambil sepeser pun keuntungan dan digunakan untuk keperluan negara dan kemakmuran rakyat. Negara Indonesia selalu berusaha secara optimal agar masyarakat sadar hak dan kewajibannya akan melaksanakan pajak, karena pada saat ini masih banyak ketidaktaatan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Perusahaan dapat melakukan cara untuk meminimalkan beban pajak yang dibayarkan dengan mengoptimalkan laba perusahaan. Perusahaan yang memiliki beban pajak yang tinggi mendorong perusahaan untuk memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang ada yaitu dengan melakukan adanya penghindaran pajak atau biasa disebut dengan *tax avoidance* (Ningtias, 2015)

Tax avoidance adalah cara untuk meminimalkan agar beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan lebih sedikit tetapi juga dengan ketentuan perpajakan sehingga dapat dikatakan legal karena tidak melanggar aturan perpajakan. Penghindaran pajak yang dilakukan ini dapat dilegalkan karena sama sekali tidak melanggar dasar hukum perpajakan yang sudah diatur. Penghindaran pajak walaupun dikatakan legal dengan memanfaatkan kelemahan Undang-undang perpajakan, namun dalam sorotan masyarakat dan negara memberikan kesan yang negatif apabila perusahaan melakukan *tax avoidance*. Perusahaan memiliki kepentingan untuk menaikkan laba perusahaan dengan meminimalkan beban pajak yang dibayarkan, dan negara memiliki kepentingan atau hak atas pembayaran wajib pajak untuk meningkatkan sumber pendapatan negara.

Good corporate governance merupakan sistem tata kelola perusahaan yang baik sehingga perusahaan dapat mudah diawasi dan dikelola dengan baik. Adanya peluang pada perusahaan-perusahaan yang ada untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) maka dibutuhkan sistem tata kelola perusahaan yang baik sehingga dapat dipertanggungjawabkan kebijakan yang diambil dari sebuah keputusan, apabila masih banyaknya perusahaan yang melakukan penghindaran pajak karena tatanan perusahaan tersebut belum baik dan sepenuhnya dilakukan. Beberapa komponen yang meliputi dalam tata kelola perusahaan yang baik adalah kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, komite audit, kualitas audit.

Kompensasi eksekutif merupakan penghargaan atau imbalan yang diterima oleh manajemen, *karena* manajemen mampu mencapai target yang telah ditetapkan. Bentuk penghargaan yang diterima atau kompensasi tersebut adalah lain dari gaji pokok yang diterima oleh manajemen melainkan seperti bonus dan tunjangan. Adanya kompensasi yang diberikan tersebut supaya manajemen dapat termotivasi untuk menaikkan laba perusahaan dan meningkatkan kinerja perusahaan.

Karakter eksekutif disini merupakan sikap atau karakteristik yang dimiliki pemimpin pada *tiap* perusahaan dan yang paling penting dalam pengambilan keputusan. Setiap pemimpin perusahaan memiliki karakteristik *risk taker* dan *risk averse*. Pemimpin yang memiliki karakter berani dalam mengambil risiko merupakan pemimpin yang memiliki karakter *risk taker* tetapi pemimpin yang memiliki karakter kurang berani dalam mengambil risiko adalah pemimpin yang memiliki karakter *risk averse*.

Ukuran *perusahaan* dapat dilihat dari seberapa baik atau besarnya perputaran aset yang dimiliki oleh perusahaan. Ukuran perusahaan dibagi berdasarkan skalanya yaitu perusahaan berskala besar, menengah dan perusahaan kecil. Pengelompokan ukuran perusahaan dapat

diukur melalui beberapa cara: total aktiva, total penjualan, gaji karyawan dan lain-lain. Ukuran perusahaan yang besar membutuhkan pengawasan yang tepat agar tidak terjadi penghindaran pajak.

Kepemilikan institusional memiliki peran penting dalam perusahaan seperti mendisiplinkan, memantau, dan mempengaruhi. Berdasarkan hak dan suara yang dimiliki oleh pemilik institusional dapat memaksa manajer untuk fokus pada kinerja ekonomi dan menghindari peluang untuk meminimalisir perilaku mementingkan diri sendiri. Kepemilikan institusional berperan untuk mendorong pengawasan optimal terhadap kinerja manajer dalam mengelola perusahaan sehingga berpotensi untuk mengurangi konflik kepentingan (Siregar & Syafruddin, 2020)

Komisaris independen merupakan orang-orang yang bertanggung jawab dan mengawasi kinerja manajemen agar tidak memanfaatkan celah atas tujuan para pemegang saham. Tingginya presentase dewan komisaris independen berarti semakin banyak pula perusahaan memiliki dewan komisaris independen sehingga independensi akan makin tinggi karena tidak ada kaitan secara langsung dengan pemegang saham dan kebijakan terjadinya penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat ditekan rendah begitu pula sebaliknya (Eksandy, 2017)

Komite audit dalam sebuah perusahaan dipilih oleh komisaris independen untuk mengawasi pelaporan keuangan yang disajikan agar laporan keuangan tersaji secara benar dan tidak ada penyalahgunaan. Komite audit pada sebuah perusahaan dibentuk minimal dengan 3 anggota dengan itu maka komite audit berperan penting dalam tata kelola perusahaan agar tidak terjadi penghindaran pajak.

Kualitas audit pada sebuah perusahaan merupakan hal penting untuk menjaga reputasi agar tetap baik. Sikap transparansi dibutuhkan untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan agar tidak terjadi hal yang tidak diinginkan. Adanya kualitas audit yang baik juga akan menjamin kualitas dalam hal perpajakan dalam perusahaan. KAP *big four* merupakan Kantor Akuntan Publik yang dipercaya misalnya (Price Waterhouse Cooper, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young) dipercaya lebih berkualitas dalam hal mengaudit laporan keuangan perusahaan.

Penelitian yang mendasari penelitian ini adalah penelitian (Siregar & Syafruddin, 2020) yang meneliti pengaruh kompensasi eksekutif, karakteristik perusahaan, ukuran perusahaan, kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, komite audit dan kualitas audit pada tahun 2015-2018, sehingga peneliti tertarik untuk melakukan penelitian ini dengan mengupgrade sampai tahun terbaru dimulai pada tahun 2017-2020 atau tahun saat pandemi, sehingga dapat membandingkan bagaimana pengaruhnya terhadap *tax avoidance* hingga tahun 2020.

METODE PENELITIAN

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak adalah upaya penghindaran pajak dengan mengurangi beban pajak yang dibayarkan dengan memanfaatkan kelemahan peraturan perpajakan tetapi secara legal karena tidak melanggar hukum. Pengukuran yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan *Effective Tax Rate (ETR)* yaitu dengan membagi total beban pajak perusahaan dengan laba sebelum pajak (Siregar & Syafruddin, 2020).

$$\text{Tarif Pajak Efektif Saat ini} = \frac{\text{Beban Pajak Saat ini}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Kompensasi Eksekutif

Penelitian (Siregar & Syafruddin, 2020) adalah menghitung nilai kompensasi eksekutif dengan cara menghitung gaji atau tunjangan yang diterima proksi selama satu tahun dengan perhitungan logaritma natural yang diterima oleh dewan direksi dan dewan komisaris selama satu tahun.

Karakter Eksekutif

Berdasarkan penelitian (Ayu Feranika. H. Mukhzarudfa, 2016) mengukur karakter eksekutif dengan *corporate risk* menggunakan EBIT (*earning before income tax*) dibagi dengan total aset perusahaan. Tinggi rendahnya *corporate risk* akan menunjukkan kecondongan karakter eksekutif, *risk taking* atau *risk averse*. Rumus yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$\text{Risk} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Total Aset}}$$

Ukuran Perusahaan

Pengukuran variabel ukuran perusahaan menggunakan logaritma natural dari total aset yang dimiliki oleh perusahaan (Siregar & Syafruddin, 2020)

Kepemilikan Institusional

Menurut (Widyastuti, 2018) kepemilikan institusional diukur dengan persentase antara jumlah saham yang dimiliki institusi dengan jumlah saham yang beredar. Persamaanya adalah sebagai berikut:

$$\text{Kepemilikan Institusional} = \frac{\sum \text{Saham Institusi}}{\sum \text{Saham Beredar}}$$

Dewan Komisaris Independen

Rendahnya presentase dewan komisaris independen maka semakin sedikit dewan komisaris yang dimiliki perusahaan yang berakibat independensi juga rendah sehingga kebijakan adanya penghindaran pajak (*tax avoidance*) akan semakin tinggi. Sehingga pengukuran variabel tersebut diukur dengan cara menghitung atau menjumlahkan komisaris independen dari jumlah total kompensasi dewan komisaris (Siregar & Syafruddin, 2020)

$$\text{Dewan Komisaris} = \frac{\text{Dewan Komisaris Independen}}{\text{Total Dewan Komisaris}}$$

Komite Audit

Dewan komisaris membentuk komite audit untuk membantu menjalankan tugasnya yaitu melakukan pengawasan dalam penyusunan laporan keuangan. Perhitungan untuk mencari nilai variabel tersebut adalah untuk menjumlahkan anggota komite audit pada perusahaan (Siregar & Syafruddin, 2020)

Kualitas Audit

Perhitungan pada variabel tersebut menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang menggunakan jasa Empat Besar Kantor Akuntan Publik akan diberikan nilai 1, sebaliknya jika nilai 0 diberikan untuk perusahaan yang tidak menggunakan jasa Empat Besar Kantor Akuntan Publik, misalnya (Price Waterhouse Cooper, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young).

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek/ subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari yang kemudian ditarik kesimpulannya. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2017-2020. Sampel adalah bagian dari jumlah karakteristik yang dimiliki oleh populasi. Sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*, adapun kriterianya adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 yang menyajikan data keuangan secara lengkap.
2. Perusahaan menggunakan mata uang rupiah sebagai mata uang pelaporan.
3. Perusahaan dengan nilai laba sebelum dan sesudah pajak positif periode 2017-2020.
4. Perusahaan memiliki semua data yang diperlukan dalam variabel-variabel penelitian yang telah ditentukan.

Berdasarkan kriteria sampel yang telah ditentukan terdapat sebanyak 65 sampel perusahaan. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis data kuantitatif dengan menggunakan program SPSS versi 25 sebagai alat menguji data. Berikut merupakan penentuan sampel yang dilakukan:

Tabel. 1 Proses Penentuan Sampel

Keterangan	Jumlah
Jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020	193
Jumlah populasi perusahaan manufaktur yang tidak mempublikasikan laporan keuangan tahunan periode 2017-2020 secara berturut-turut	(59)
Jumlah perusahaan manufaktur yang tidak menggunakan mata uang rupiah sebagai mata uang pelaporan	(27)
Jumlah perusahaan perusahaan yang tidak memiliki nilai laba sebelum dan sesudah pajak periode 2017-2020	(42)
Jumlah sampel penelitian	65
Jumlah data penelitian dari tahun 2017-2020= 65 x 4 tahun	260
Data outlier	42
Jumlah data penelitian yang diolah dari tahun 2017-2020	218

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif yang digunakan untuk memberikan deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (mean), standar deviasi (standard deviation), dan maksimum-minimum. Dalam penelitian ini analisis deskriptif digunakan untuk mengetahui gambaran mengenai kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, kepemilikan konstitusional, dewan komisaris independen, komite audit, dan kualitas audit penghindaran pajak (*tax avoidance*) pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2017-2020.

Tabel 2. Hasil Uji Analisis Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Tax Avoidance	218	.039	.439	.25133	.050904
Kompensasi Eksekutif	218	20.831	27.893	23.50659	1.321367
Karakter Eksekutif	218	.007	.782	.13653	.118070
Ukuran Perusahaan	218	25.581	33.495	28.76204	1.676791
Kep Institusional	218	.000	1.000	.67032	.251550
Komisaris Independen	218	.200	1.000	.40817	.116086
Komite Audit	218	2.000	6.000	3.08716	.354978
Kualitas Audit	218	.000	1.000	.38532	.487791
Valid N (listwise)	218				

Sumber data diolah, 2021

Berdasarkan analisis statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 maka dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

Hasil analisis statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 *Tax Avoidance* menunjukkan bahwa sebanyak 218 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 0,25133 dan standar deviasi sebesar 0,050904. Masing-masing memiliki nilai maksimum 0,439 dan nilai minimum sebesar 0.039.

Hasil analisis statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 kompensasi eksekutif menunjukkan bahwa sebanyak 218 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 23,50659 dan standar deviasi sebesar 1,321367. Masing-masing memiliki nilai maksimum 27,893 dan nilai minimum 20,831.

Hasil analisis statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 karakter eksekutif menunjukkan bahwa sebanyak 218 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 0,13653 dan standar deviasi sebesar 0,118070. Masing-masing memiliki nilai maksimum 0,782 dan nilai minimum 0,007.

Hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 ukuran perusahaan menunjukkan bahwa sebanyak 218 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 28,76204 dan standar deviasi sebesar 1,676791. Masing-masing memiliki nilai maksimum 33,495 dan nilai minimum 25,581.

Hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 kepemilikan institusional menunjukkan bahwa sebanyak 204 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 0,67032 dan standar deviasi sebesar 0,251550. Masing-masing memiliki nilai maksimum 1,000 dan nilai minimum 0,000.

Hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 komisaris independen menunjukkan bahwa sebanyak 204 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 0,40817 dan standar deviasi sebesar 0,116086. Masing-masing memiliki nilai maksimum 1,000 dan nilai minimum 0,200.

Hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 komite audit menunjukkan bahwa sebanyak 204 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 3,08716 dan standar deviasi sebesar 0,354978. Masing-masing memiliki nilai maksimum 6,000 dan nilai minimum 2,000.

Hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel.2 kualitas audit menunjukkan bahwa sebanyak 204 data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020 memiliki nilai mean sebesar 0,38532 dan standar deviasi sebesar 0,487791. Masing-masing memiliki nilai maksimum 1,000 dan nilai minimum 0,000.

Uji Normalitas

Uji normalitas yang dapat dilihat dalam Kolmogorov Smirnov. Konsep dasar dari uji normalitas Kolmogorov Smirnov adalah dengan membandingkan distribusi data (yang akan diuji normalitasnya) dengan distribusi normal baku. Penerapan uji Kolmogorov Smirnov adalah bahwa jika signifikansi dibawah 0.05 berarti data yang akan diuji mempunyai perbedaan yang signifikan dengan data normal baku, berarti data tersebut tidak normal. Jika signifikansi diatas 0.05 berarti tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara data yang akan diuji dengan data normal baku.

Tabel 3. Uji Normalitas

Kolmogorov Smirnov	Asymp. Sig
1,200	0,112

Sumber data diolah, 2021.

Hasil uji normalitas yang disajikan dalam Tabel.3 menunjukkan bahwasannya nilai sig. (2-tailed) sebesar 0,112 > 0,05 maka dapat disimpulkan bahwasannya data tersebut terdistribusi secara normal karena lebih dari 0,05.

Uji Multikolinearitas

Pengujian ini dengan melihat tolerance dan *variance inflation factor* (VIF). Jika nilai tolerance > 0,10 dan VIF <10, maka menunjukkan tidak adanya multikolinearitas. Sebaliknya jika tolerance <0,10 dan VIF > 10 dapat diartikan terjadinya multikolinearitas .

Tabel 4. Uji Multikolinearitas

Model	Colinearity Statistics		Kesimpulan
	Tolerance	VIF	
Kompensasi Eksekutif	0,247	4,050	Tidak terjadi multikolinearitas
Karakter Eksekutif	0,729	1,372	Tidak terjadi multikolinearitas
Ukuran Perusahaan	0,254	3,931	Tidak terjadi multikolinearitas
Kepemilikan Institusional	0,961	1,041	Tidak terjadi multikolinearitas
Komisaris Independen	0,824	1,213	Tidak terjadi multikolinearitas
Komite Audit	0,859	1,165	Tidak terjadi multikolinearitas
Kualitas Audit	0,582	1,718	Tidak terjadi multikolinearitas

Sumber data diolah, 2021

Hasil uji multikolinearitas seperti yang ada pada tabel IV.4 menunjukkan bahwasannya seluruh variabel mempunyai nilai tolerance lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF lebih kecil dari 10, maka dapat disimpulkan bahwasanya model regresi pada penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas.

Uji Heteroskedastisitas

Pada uji heteroskedastisitas dengan spearman rho, apabila nilai signifikansi atau sig. (2-tailed) lebih besar dari 0.05 maka dapat dikatakan tidak terjadi masalah heteroskedastisitas. Begitu pula sebaliknya.

Tabel 5. Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Signifikansi	Kesimpulan
Kompensasi Eksekutif	0,820	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Karakter Eksekutif	0,378	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Ukuran Perusahaan	0,985	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Kepemilikan Institusional	0,421	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Komisaris Independen	0,843	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Komite Audit	0,082	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Kualitas Audit	0,977	Tidak terjadi heteroskedastisitas

Sumber data diolah, 2021

Tabel IV menunjukkan bahwasannya semua variabel mempunyai nilai signifikansi atau sig (2-tailed) lebih besar dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dapat dilakukan dengan Run Test. Pengambilan keputusan dilakukan dengan melihat nilai Asymp. Sig (2-tailed) uji Run Test. Apabila nilai Asymp.Sig (2-tailed) lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05 maka dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi.

Tabel 6. Hasil Uji Autokorelasi

Asymp. Sig	0,684
-------------------	-------

Sumber data diolah, 2021.

Tabel.6 menunjukkan hasil uji autokorelasi menggunakan run test dan menunjukkan bahwasannya nilai signifikansi atau sig. (2-tailed) sebesar 0,684. Artinya $0,684 > 0,05$ dan menunjukkan bahwasannya tidak terjadi autokorelasi.

Analisis Regresi Linear Berganda

Tabel 7. Hasil Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Variabel	B	t	Sig.
<i>(Constant)</i>	0,365	0,4704	0,000
Kompensasi Eksekutif	0,002	0,385	0,701
Karakter Eksekutif	-0,046	-0,107	0,164
Ukuran Perusahaan	-0,002	-0,067	0,607
Kepemilikan Institusional	0,031	0,154	0,022
Komisaris Independen	-0,036	-0,082	0,260
Komite Audit	-0,034	-0,240	0,001
Kualitas Audit	0,013	0,123	0,153

Sumber data diolah, 2021

$$TA = 0,365 + 0,002KomE - 0,046 KarE - 0,002 UP + 0,031 KI - 0,036 KomI - 0,034 KomA + 0,013 KA + e.$$

Nilai konstanta menunjukkan sebesar 0,365 maka apabila variabel independen yaitu kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, kepemilikan institusional, komisaris independen, komite audit, kualitas audit konstan maka penghindaran pajak sebesar 0,365.

Koefisien regresi kompensasi eksekutif menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi positif sebesar 0,002. Dengan demikian hubungan yang terbentuk antara variabel independen dengan dependen searah, apabila kompensasi eksekutif yang diterima oleh dewan direksi dan komisaris meningkat maka penghindaran pajak juga meningkat dan sebaliknya.

Karakter eksekutif menunjukkan nilai -0,046. Tanda negative berarti *tax avoidance* semakin tinggi, apabila semakin besar *risk taker* perusahaan maka semakin menurun terjadinya *tax avoidance* dan begitu pula sebaliknya. Ukuran perusahaan menunjukkan nilai -0,002. Tanda negative berarti *tax avoidance* semakin tinggi, apabila semakin besar ukuran perusahaan maka semakin menurun terjadinya *tax avoidance* dan begitu pula sebaliknya. Kepemilikan institusional menunjukkan nilai 0,031 dengan demikian hubungan yang terbentuk antara variabel independen dengan dependen searah. Komisaris independen menunjukkan nilai -0,036, Tanda negative menunjukkan *tax avoidance* yang tinggi apabila jumlah komisaris independen yang ada di perusahaan makin besar maka akan semakin menurun terjadinya *tax avoidance* dan berlaku sebaliknya. Komite audit menunjukkan nilai -0,034. Tanda negative menunjukkan *tax avoidance* yang tinggi, apabila makin besar jumlah komite audit atau tercapai jumlah yang ditetapkan maka semakin menurun terjadinya *tax avoidance*, begitu pula sebaliknya. Kualitas audit menunjukkan nilai 0,013 dengan demikian hubungan yang terbentuk antara variabel independen dengan dependen searah

Uji F

Pengujian ini dilakukan dengan melihat nilai probabilitas signifikan (Sig) F yang dibandingkan dengan batas signifikan yang ditetapkan yaitu sebesar 0.05. Jika nilai probabilitas signifikan <0.05 maka simultan model regresi tersebut fit. Jika nilai probabilitas signifikan >0.05 maka model regresi tersebut tidak fit.

Tabel.8 Hasil Uji F

	F	Sig
Regression	3,183	0,03

Sumber data diolah, 2021

Berdasarkan hasil uji F pada Tabel.8 maka dapat diperoleh nilai signifikan yaitu sebesar 0,03 artinya $0,003 <$ dari 0,05. Maka berdasarkan nilai signifikansi tersebut dapat disimpulkan bahwasannya model regresi tersebut fit.

Uji R Square

Koefisien Determinasi (R^2) digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel terikat. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu dimana nilai R^2 yang semakin baik. Hal ini berarti variabel-variabel bebas memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel terikat.

Tabel.9 Hasil Uji R Square

<i>Adjusted R Square</i>	0,066
--------------------------	-------

Sumber data diolah, 2021

Hasil uji adjusted R Square atau Koefisien Determinasi pada tabel IV.8 diperoleh nilai adjusted R² sebesar 0,066. Kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen sebesar 6,6% sisanya sebesar 93,4% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Uji t

Uji t dilakukan dengan tujuan menunjukkan besarnya pengaruh yang ditimbulkan oleh variabel-variabel independen secara individual atau parsial terhadap variabel dependen. Pengambilan keputusan berdasarkan perbandingan nilai Sig. dengan *level of significant* yang telah ditetapkan.

Tabel. 10 Hasil Uji t

Variabel	B	t	Sig.	Kesimpulan
Kompensasi Eksekutif	0,002	0,385	0,701	H ₁ ditolak
Karakter Eksekutif	-0,046	-0,107	0,164	H ₂ ditolak
Ukuran Perusahaan	-0,002	-0,067	0,607	H ₃ diterima
Kep Institusional	0,031	0,154	0,022	H ₄ diterima
Komisaris Independen	-0,036	-0,082	0,260	H ₅ ditolak
Komite Audit	-0,034	-0,240	0,001	H ₆ diterima
Kualitas Audit	0,013	0,123	0,153	H ₇ diterima

Sumber data diolah, 2021

Hipotesis pertama menyatakan bahwa kompensasi eksekutif berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar 0,385 dengan nilai sig. sebesar 0,701 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel kompensasi eksekutif tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Hipotesis kedua menyatakan bahwa karakter eksekutif berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,107 dengan nilai sig. sebesar 0,164 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel karakter eksekutif tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,067 dengan nilai sig. sebesar 0,607 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran perusahaan tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Hipotesis keempat menyatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada

tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar 0,154 dengan nilai sig. sebesar 0,022 dan lebih kecil jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel kepemilikan institusional berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Hipotesis kelima menyatakan bahwa komisaris independen berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,082 dengan nilai sig. sebesar 0,260 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel komisaris independen tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Hipotesis keenam menyatakan bahwa komite audit berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,240 dengan nilai sig. sebesar 0,001 dan lebih kecil jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel komite audit berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Hipotesis ketujuh menyatakan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Berdasarkan hasil pengolahan yang dapat dilihat pada tabel IV.7 menunjukkan bahwa nilai t sebesar 0,123 dengan nilai sig. sebesar 0,153 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05 atau 5%. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel kualitas audit tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Pembahasan

1. Kompensasi Eksekutif tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*)

Berdasarkan uji t yang telah dilakukan menunjukkan bahwa nilai t sebesar 0,385 dengan nilai sig. sebesar 0,701 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Dapat disimpulkan bahwasannya tidak terdapat pengaruh kompensasi eksekutif terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H1 ditolak. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Bika & Rina, 2021) dan Prayogo (2015) Kompensasi eksekutif merupakan imbalan yang diberikan kepada seorang eksekutif atas tugas dan tanggungjawab yang dimilikinya, Kompensasi diberikan untuk memotivasi manajemen eksekutif untuk melakukan kinerja dengan sebaik-baiknya. Dari hasil pengujian diatas yang menunjukan bahwa kompensasi eksekutif tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* ternyata dapat menunjukan bahwa sistem kompensasi di Indonesia kurang memotivasi manajer untuk melakukan tindakan penghindaran pajak. Hal ini dikarenakan pemberian kompensasi kepada direksi hanya bertujuan untuk meningkatkan kinerja perusahaan.

2. Karakter Eksekutif tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*)

Berdasar uji t yang telah dilakukan menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,017 dengan nilai sig. sebesar 0,164 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel karakter eksekutif tidak

berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H2 ditolak. Hal ini disebabkan penelitian yang mendukung Kartana dan Wulandari (2018) serta penelitian sebelumnya (Siregar & Syafruddin, 2020) menjelaskan karakter eksekutif tidak memiliki dampak terhadap penghindaran pajak karena pemegang saham mempunyai pengaruh yang lebih besar untuk menentukan kebijakan perusahaan yaitu melakukan penghindaran pajak. Pemegang saham akan meminta eksekutif untuk bertindak sesuai dengan perintah dari pemegang saham tersebut. Sehingga, karakter eksekutif *risk averse* sekalipun akan tetap dituntut oleh pemegang saham agar berani mengambil resiko untuk memenuhi keinginan dari pemegang saham.

3. Ukuran Perusahaan tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*).

Berdasarkan hasil uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar -0,067 dengan nilai sig. sebesar 0,607 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran perusahaan tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H3 diterima. Ukuran perusahaan yang besar akan membutuhkan pengawasan yang lebih banyak daripada ukuran perusahaan yang kecil. Pengawasan dilakukan oleh pengatur dan masyarakat. Pengawasan bertujuan untuk mengurangi tindakan penghindaran pajak. Ukuran perusahaan tidak menjadi alasan bagi eksekutif untuk melakukan penghindaran pajak karena semua perusahaan tetap memiliki kewajiban membayar pajak yang sama. Hasil penelitian ini mendukung penelitian (Siregar & Syafruddin, 2020) mengatakan bahwa ukuran perusahaan bukan menjadi tolak ukur dalam melakukan penghindaran pajak karena perusahaan akan tetap melakukan kewajibannya sebagai wajib pajak. Serta mendukung penelitian (Barli, 2018) secara umum perusahaan-perusahaan yang mempunyai aset besar akan menjaga kewenangan untuk melindungi nama baik perusahaan dimata publik, sehingga perusahaan tidak memanfaatkan kompleksitas transaksi keuangan sebagai cara untuk meningkatkan kekayaan perusahaan melalui tindakan penghindaran pajak.

4. Kepemilikan Institusional berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*).

Berdasarkan hasil uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar 0,154 dengan nilai sig. sebesar 0,022 dan lebih kecil jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel kepemilikan institusional berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H4 diterima. Hasil penelitian ini disebabkan semakin besar kepemilikan institusional maka semakin kuat kendali yang dilakukan pihak eksternal terhadap perusahaan dan dapat memungkinkan adanya praktik penghindaran pajak. Pengawasan dapat dilakukan lebih optimal oleh kepemilikan institusi guna mengawasi tindakan penghindaran pajak. Mendukung penelitian (Endang, Dudi, dan Annisa 2016) Kepemilikan institusional berpengaruh terhadap penghindaran pajak dalam penelitian yang dilakukan kepemilikan institusional artinya mengurangi tindakan praktik penghindaran pajak dan semakin tinggi proporsi kepemilikan saham yang dimiliki institusional maka akan mempengaruhi tindakan penghindaran pajak oleh perusahaan.

5. Komite Audit tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*)

Berdasarkan uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar -0,240 dengan nilai sig. sebesar 0,001 dan lebih kecil jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel komite audit berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H6 diterima. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan (Deddy & Raharjo, 2016) Komite audit telah menjadi komponen umum dalam struktur *corporate governance*, dan pada umumnya perusahaan pasti memiliki komite audit sebagai pengawasan dalam pembuatan laporan keuangan dan pengawasan internal, sehingga banyaknya anggota pada komite audit berpengaruh terhadap adanya tindakan penghindaran pajak dan mendukung penelitian (Ayu & Syafruddin, 2020) Peningkatan tindakan menurunkan pendapatan perusahaan yang dilakukan oleh manajemen dapat disebabkan karena jumlah anggota komite audit tidak memenuhi syarat minimal. Upaya menurunkan pendapatan dilakukan agar beban pajak perusahaan juga menurun. Tindakan penghindaran pajak akan semakin sulit dilakukan apabila jumlah komite audit di perusahaan yang terlibat dalam kontrol kebijakan keuangan semakin banyak.

6. Kualitas Audit tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*)

Berdasarkan uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar 0,123 dengan nilai sig. sebesar 0,153 dan lebih besar jika dibandingkan dengan *level of significant* yang telah ditetapkan 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel kualitas audit tidak berpengaruh pada penghindaran pajak (*tax avoidance*) sehingga H7 diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Ayu & Rosalita, 2016) dan penelitian sebelumnya (Siregar & Syafruddin, 2020). menyimpulkan bahwasannya tidak ada pengaruh kualitas audit dengan penghindaran pajak. Kualitas audit yang baik pasti memaksa auditor untuk menghindari adanya tuntutan hukum dan kecurangan, sehingga semakin tinggi kualitas audit suatu perusahaan maka perusahaan tersebut diyakini tidak melakukan penghindaran pajak.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Pada penelitian ini menguji kompensasi eksekutif, karakter eksekutif, ukuran perusahaan, komisaris independen, kepemilikan institusional, komite audit dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020.

Kompensasi Eksekutif tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) menunjukkan bahwa nilai t sebesar 0,385 dengan nilai sig. sebesar 0,701 dan lebih dari 0, tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H1 ditolak**. Karakter Eksekutif tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) bahwa nilai t sebesar -0,017 dengan nilai sig. sebesar 0,164 dan lebih besar dari 0,05 tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H2 ditolak**. Ukuran Perusahaan tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) hasil uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar -0,067 dengan nilai sig. sebesar 0,607 dan lebih dari 0,05 tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H3 diterima**. Kepemilikan Institusional berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) berdasarkan uji t yang dilakukan bahwa nilai t sebesar 0,154 dengan nilai sig.

sebesar 0,022 dan lebih kecil dari 0,05 berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H4 diterima.**

Komisaris Independen tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) berdasarkan uji t yang telah dilakukan menunjukkan bahwa nilai t sebesar -0,082 dengan nilai sig. sebesar 0,260 dan lebih dari 0,05 tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H5 ditolak.** Komite Audit berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) bahwa nilai t sebesar -0,240 dengan nilai sig. sebesar 0,001 dan lebih dari 0,05 berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H6 diterima**

Kualitas Audit tidak berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*tax avoidance*) berdasarkan uji t yang telah dilakukan bahwa nilai t sebesar -0,240 dengan nilai sig. sebesar 0,001 dan lebih kecil dari 0,05 tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* **maka H7 diterima.**

Peneliti memiliki keterbatasan dalam melakukan penelitian karena sampel yang digunakan hanya perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2020, periode penelitian yang dilakukan hanya berlangsung selama kurun waktu 4 tahun yaitu 2017-2020.

Saran

Pada penelitian selanjutnya dapat memperluas objek penelitian dengan industri lain sehingga lebih bervariasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia agar menggambarkan secara luas penghindaran pajak yang ada di Indonesia. Perkembangan penelitian selanjutnya penulis memberikan saran untuk menambahkan periode tahun yang lebih lama misalnya 5 tahun. Dapat menggunakan pengukuran proksi lain pada penghindaran pajak yaitu CETR (*cash effective tax rate*). Serta dapat dengan menambah komponen lain dalam *good corporate governance* misalnya rotasi kantor akuntan publik, ukuran dewan direksi untuk melihat bagaimana variabel yang lain berpengaruh terhadap penghindaran pajak yang ada di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Ayu Feranika, H. Mukhzarudfa, A. M. (2016). *Pengaruh Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris Independen, Kualitas Audit, Komite Audit, Karakter Eksekutif, dan Leverage Tax Avoidance (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia dengan Tahun Pengamatan 2010-2014)*. 4.
- Bika Juwanto¹, R. T. (2019). Seminar Nasional dan Call for Papers 2021 Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi - Semarang Pengaruh Kepemilikan Saham Eksekutif, Kepemilikan Institusional, Family Ownership, Dan Kompensasi Eksekutif Terhadap Tax Avoidance. *Vembria Rose Handayani¹, Nindya Putri Pratama*, 7(2), 28–35.
- Eksandy, A. (2017). *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)*. *Competitive Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 1. <https://doi.org/10.31000/competitive.v1i1.96>
- Endang Endari Mahule, Dudi Pratomo, & Annisa Nurbaiti. (2016). Pengaruh Kepemilikan Institusional, Kepemilikan Manajerial, Dan Komite Audit Terhadap Tax Aavoidance. *E-Proceeding of Management*, 3, 1626.
- Kartana, I. W., & Wulandari, N. G. A. S. (2018). *Pengaruh Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan dan Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance*.

- Meilia, P., & Adnan. (2017). Pengaruh Financial Distress, Karakteristik Eksekutif, dan Kompensasi Eksekutif Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Jakarta Islamic Index. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)*, 2(4), 84–92.
- Ningtias, P. A. (2015). Tax avoidance. *Pengaruh Tax Avoidance Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Efektivitas Komite Audit Sebagai Variabel Moderating*”.
- Saputra, M. F., Rifa, D., & Rahmawati, N. (2015). Pengaruh corporate governance, profitabilitas dan karakter eksekutif terhadap tax avoidance pada perusahaan yang terdaftar di BEI. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 19(1), 1–12. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol19.iss1.art1>
- Siregar, A. A., & Syafruddin, M. (2020). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan yang Baik Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2015-2018). *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(2), 1–11.
- Syamsuddin, R., Ali, M., & Sobarsyah, M. (2020). The Effect of Corporate Governance on Financial Performance and Tax Avoidance on LQ45 Companies. *Hasanuddin Journal of Business Strategy*, 2(4), 10–25. <https://doi.org/10.26487/hjbs.v2i4.362>
- Tandean, V. A., & Winnie, W. (2016). The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: An Empirical Study on Manufacturing Companies Listed in IDX period 2010-2013. *Asian Journal of Accounting Research*, 1(1), 28–38. <https://doi.org/10.1108/ajar-2016-01-01-b004>
- Widyastuti, D. I. (2018). Pengaruh Kepemilikan Manajerial, Kepemilikan Institusional, dan Proporsi Dewan Komisaris Independen terhadap Manajemen Laba. *JEBDEER: Journal of Entrepreneurship, Business Development and Economic Educations Research*, 1(2), 1–8. <https://doi.org/10.32616/jbr.v1i2.64>