

**PENGARUH KONSERVATISME AKUNTANSI DAN INTENSITAS MODAL
TERHADAP TAX AVOIDANCE DENGAN DEWAN KOMISARIS INDEPENDEN
SEBAGAI VARIABEL MODERATING**

Nurul Alfian, Andriyani Kusuma, Muslimatul Aina

fian@unira.ac.id

Fakultas Ekonomi, Universitas Madura

Abstract

This study aims to provide empirical evidence that accounting conservatism and capital intensity affect tax avoidance, as well as the existence of an independent board of commissioners as a moderating variable to interact with the relationship between accounting conservatism and capital intensity on tax avoidance. This research is associative, sample selection is done by purposive sampling method. The data used are secondary data and annual reports, while the data analysis techniques used are descriptive statistical analysis and multiple regression analysis and for statistical analysis of moderating variables using the value test using SPSS 21.

The results of this study indicate that accounting conservatism has a significant negative effect on tax avoidance, while capital intensity has a significant and positive effect on tax avoidance. And the independent board of commissioners is able to moderate the effect of accounting conservatism on tax avoidance, while the independent board of commissioners is not a variable that moderates the effect of capital intensity on tax avoidance.

Keywords: accounting conservatism, capital intensity, independent board of commissioners, tax avoidance.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris bahwa konservatisme akuntansi dan intensitas modal berpengaruh terhadap tax avoidance, serta keberadaan dewan komisaris independen sebagai variabel moderasi untuk menginteraksi hubungan antara konservatisme akuntansi dan intensitas modal terhadap penghindaran pajak. Penelitian ini bersifat asosiatif, pemilihan sampel dilakukan dengan metode purposive sampling. Data yang digunakan berupa data sekunder dan laporan tahunan, sedangkan teknik analisis data yang digunakan adalah analisis statistik deskriptif dan analisis regresi berganda serta untuk analisis statistik variabel moderating menggunakan uji nilai menggunakan SPSS 21.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan negatif terhadap tax avoidance, sedangkan intensitas modal berpengaruh signifikan positif terhadap tax avoidance. Dan dewan komisaris independen mampu memoderasi pengaruh konservatisme akuntansi terhadap penghindaran pajak, sedangkan dewan komisaris

independen bukan merupakan variabel yang memoderasi pengaruh intensitas modal terhadap penghindaran pajak.

Kata kunci : konservatisme akuntansi, intensita modal, dewan komisaris independen, penghindaran pajak.

1. PENDAHULUAN

Latar Belakang

Pajak merupakan sumber pendapatan terbesar bagi negara khususnya Indonesia, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan nasional. Kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan pembangunan yaitu dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak.

Pajak merupakan kontribusi wajib oleh pemerintah yang harus dikeluarkan dan bersifat memaksa kepada warga negara dan badan (perusahaan) bahwa sipembayar atau wajib pajak tidak mendapat imbalan secara langsung namun pajak tersebut digunakan pemerintah untuk keperluan negara (kemakmuran rakyat) berdasarkan UU KUP Nomor 28 tahun 2007 pasal 1 ayat 1. Pajak merupakan beban yang harus dikeluarkan perusahaan yang secara otomatis mengurangi pendapatan perusahaan. Perusahaan menginginkan beban pajak yang rendah bahwa dengan beban pajak yang rendah mempengaruhi jumlah laba yang akan dihasilkan.

Fenomena diberlakukannya Amnesti pajak adalah bukti selanjutnya bahwa masih adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh masyarakat Indonesia. Amnesti pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan. Kewajiban perpajakan yang mendapatkan pengampunan pajak terdiri atas kewajiban Pajak Penghasilan, dan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Perencanaan pajak (tax planning) merupakan iuran pajak yang dibayarkan atau disetorkan oleh perusahaan kepada pemerintah sebagai kewajiban namun pihak manajemen menurunkan tingkat laba/pendapatan guna untuk meminimalkan pembayaran pajaknya kepada pemerintah namun perencanaan pajak ini masih dalam bingkai peraturan perpajakan. Tax avoidance merupakan salah satu mekanisme dalam perencanaan pajak. Menurut Aditama, dkk (2014) penghindaran Pajak (Tax Avoidance) adalah usaha wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan cara menggunakan alternatif-alternatif yang riil yang dapat diterima oleh fiskus.

Menurut Astrian, dkk (2014) penggelapan pajak yang dilakukan perusahaan di bidang supplier (penyalur) di kota Jambi bahwa perusahaan tersebut dengan sengaja tidak mendaftarkan dan melaporkan usahanya pada kantor wilayah Direktorat Jendral Pajak (kanwil DJP). Tidak adanya NPWP bagi perusahaan karena unsur kesengajaan mengakibatkan perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak.

Penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan tidak terlepas dari pimpinan-pimpinan perusahaan selaku pemegang kebijakan atas setiap kegiatan ekonomi. Setiap pimpinan perusahaan memiliki karakter yang berbeda-beda serta tujuan yang berbeda. Menurut

Dyrengr, dkk (2010) dalam Swingly, dkk (2015) CEO dapat memengaruhi keputusan penghindaran pajak dengan mengatur "tone at the top" berkaitan dengan kegiatan pembayaran pajak perusahaan.

Prinsip akuntansi yang berlaku umum (Generally Accepted Accounting Principles) memberikan kebebasan bagi manajer untuk memilih metode akuntansi yang akan digunakan untuk menyusun laporan keuangan. Kebebasan tersebut akan memengaruhi perilaku manajer dalam melakukan pencatatan akuntansi dan pelaporan transaksi keuangan perusahaan khususnya terkait dengan laba perusahaan (Wardhani, 2008).

Konservatisme akuntansi adalah prinsip kehati-hatian seorang pihak manajemen perusahaan mengakui pendapatan dan biaya untuk menghadapi segala risiko yang mungkin akan terjadi bahwa sikap optimisme manajemen mengakui biaya atau rugi yang pasti akan terjadi dibandingkan keuntungan atau pendapatan di masa yang akan datang. Givoli dan Hayn (2000) dalam Prabaningrat, dkk (2015) menyatakan bahwa konservatisme memaksakan pengakuan tepat waktu dalam mengakui kerugian dan menunda pengakuan keuntungan, dalam hal ini dapat mengurangi kesempatan manajer berhasil mengaplikasikan praktik manajemen laba.

Tata kelola perusahaan yang baik akan meminimalisir atau menekan terjadinya agresivitas pajak pada perusahaan atau penghindaran pajak. Penerapan konsep corporate governance bertujuan untuk mendorong timbulnya kesadaran dan tanggung jawab sosial perusahaan terhadap masyarakat dan kelestarian lingkungan sekitar perusahaan (Putri, dkk., 2014). Salah satu karakteristik corporate governance yang harus dimiliki perusahaan adalah komisaris independen.

Praktik penghindaran pajak merupakan hal biasa dan legal dilakukan oleh perusahaan, namun hal tersebut tidak diinginkan oleh pemerintah (Pradipta, 2015). Pihak pemerintah menginginkan pihak perusahaan melaporkan biaya pajaknya secara real tanpa adanya unsur perencanaan pajak-penghindaran pajak.

Rumusan Masalah

1. Apakah konservatisme akuntansi berpengaruh terhadap tax avoidance?
2. Apakah intensitas modal (capital intensity) berpengaruh terhadap tax avoidance?
3. Apakah dewan komisaris independen memoderasi pengaruh konservatisme akuntansi terhadap tax avoidance?
4. Apakah dewan komisaris independen memoderasi pengaruh intensitas modal terhadap tax avoidance?

KAJIAN PUSTAKA

Konservatisme Akuntansi

Konservatisme akuntansi menurut glossary dalam FASB Statement of Concept No.2 adalah reaksi yang hati-hati terhadap ketidakpastian dengan mencoba meyakinkan bahwa ketidakpastian resiko yang ada pada kondisi bisnis cukup layak untuk di pertimbangkan. Menurut Sari (2004) konservatisme merupakan prinsip yang paling mempengaruhi penilaian

dalam akuntansi. Defenisi konservatisme yang lebih deskriptif adalah memilih prinsip akuntansi yang mengarah pada minimalisasi laba kumulatif yang dilaporkan yaitu mengakui pendapatan lebih lambat, mengakui biaya lebih cepat, menilai aset dengan nilai terendah, dan menilai kewajiban dengan nilai yang lebih tinggi (Anggraini, dkk., 2008).

Menurut Basu (1997) dalam Anggraini, dkk (2008) konservatisme akuntansi adalah pengakuan laba bad news di awal, dan pengakuan laba good news di akhir. Sedangkan menurut Hendriksen (1992) dalam Sari (2004) menyatakan bahwa konservatisme adalah prinsip untuk melaporkan informasi akuntansi yang terendah dari beberapa kemungkinan nilai untuk aktiva dan pendapatan serta yang tertinggi dari beberapa kemungkinan nilai kewajiban dan beban. Menurut Suwardjono (2014: 245) implikasi konsep konservatisme terhadap prinsip-prinsip akuntansi yaitu mengakui biaya atau rugi yang memungkinkan akan terjadi, tetapi tidak segera mengakui pendapatan atau laba yang akan datang walaupun kemungkinan terjadinya besar.

Watts (2003) dalam Nasir, dkk (2014) mendefinisikan konservatisme sebagai perbedaan verifiabilitas yang diminta untuk pengakuan laba dibandingkan rugi. Watts juga menyatakan bahwa konservatisme akuntansi muncul dari insentif yang berkaitan dengan biaya kontrak, litigasi, pajak, dan politik yang bermanfaat bagi perusahaan untuk mengurangi biaya keagenan dan mengurangi pembayaran yang berlebihan kepada pihak-pihak seperti manajer, pemegang saham, pengadilan dan pemerintah. Hal tersebut didukung juga oleh Hendrikson, et al (1992) dalam Suprianto, dkk (2014) bahwa penggunaan konsep konservatisme akuntansi juga didasarkan pada alasan dalam pembayaran pajak.

a. Hal-Hal yang Mendorong Penggunaan Konservatisme .

Eksistensi keberadaan konservatisme penting dalam laporan keuangan (Watts, 2003 dalam Purwanti, dkk., 2014). Ia mengatakan bahwa ada empat masalah yang mendorong penggunaan konservatisme:

1. Kontrak. Didalam perjanjian kontrak manajer berkewajiban untuk menyajikan laporan keuangan kepada pihak-pihak eksternal yang berkepentingan dalam perusahaan seperti pemegang saham, kreditor, dan dewan komisaris.
2. Tuntutan Hukum. Tuntutan hukum mendorong perkembangan konservatisme karena tuntutan hukum selalu terjadi saat laba dan aktiva di catat terlalu tinggi, selain itu juga adanya potensi tuntutan hukum disebabkan pencatatan yang overstatement. Sehingga manajer dan auditor terdorong untuk melaporkan laba dan aktiva yang konservatif.
3. Perpajakan. Penundaan terhadap pembayaran pajak juga mendorong penggunaan konservatisme. Dengan konservatisme, perusahaan dapat mengurangi present value pajak dengan jalan menunda pengakuan pendapatan.
4. Peraturan. Peraturan yang di keluarkan oleh standar akuntansi memberikan insentif kepada perusahaan untuk menerapkan akuntansi yang konservatif. Bagi penyusun standar akuntansi, konservatisme akan menghindarkan mereka dari kritik akibat penyajian laporan keuangan yang overstate.

b. Alat pengukuran konservatisme

Menurut Watts (2003b) dalam Yenti, dkk (2013) berikut ini pengukuran konservatisme akuntansi yang digunakan para peneliti dalam penelitiannya, yaitu sebagai berikut:

1. Net asset measures, salah satu ukuran yang dapat digunakan untuk mengetahui konservatisme laporan keuangan seperti yang digunakan oleh Beaver dan Ryan (2000) adalah nilai aktiva yang understatement dan kewajiban yang overstatement.
2. Earning/accrual measure, pada tipe ini konservatisme diukur dengan menggunakan akrual, yaitu selisih antara laba bersih dari kegiatan operasional dengan arus kas.
3. Earning/stock relation measure, stock market price berusaha untuk merefleksikan perubahan nilai asset pada saat terjadinya perubahan baik perubahan atas rugi ataupun laba dalam nilai asset- stock return tetap berusaha untuk melaporkannya sesuai dengan waktunya.

Intensitas Modal (Capital Intensity)

Menurut Nugraha dan Wahyu (2015) capital intensity atau rasio intensitas modal adalah aktivitas investasi perusahaan yang dikaitkan dengan investasi aset tetap dan persediaan. Intensitas modal merupakan salah satu bentuk keputusan keuangan. Keputusan tersebut ditetapkan oleh manajemen perusahaan untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan (Mulyani, dkk., 2014). Rasio intensitas modal dapat menunjukkan efisiensi penggunaan aktiva untuk menghasilkan penjualan (Yoehana, 2013 dalam Nugraha dan Wahyu 2015). Intensitas modal mencerminkan seberapa besar modal yang dibutuhkan perusahaan untuk menghasilkan pendapatan. Sumber dana atau kenaikan modal dapat diperoleh dari pembelian serta penjualan aset tetap. aset tetap tersebut dijual dengan alasan bahwa untuk mendanai kegiatan perusahaan.

Intensitas modal didefinisikan sebagai rasio antara aktiva tetap seperti peralatan, mesin dan berbagai properti terhadap total aktiva (Noor, dkk., 2010:190) dalam Mulyani, dkk (2014). Capital intensity ratio merupakan seberapa besar perusahaan menginvestasikan asetnya pada aset tetap. Dalam penelitian ini capital intensity diproksikan menggunakan rasio intensitas aset tetap. Intensitas aset tetap adalah seberapa besar proporsi aset tetap perusahaan dalam total aset yang dimiliki perusahaan.

Dewan Komisaris Independen

Menurut Djalil (2000) dalam Astrian, dkk (2015), dewan komisaris independen dibentuk sebagai organ perseroan yang bertugas mengawasi kebijaksanaan direksi dalam menjalankan perseroan dan memberikan nasihat kepada direksi dalam menjalankan kegiatan pengurusan perseroan. Dewan komisaris independen adalah seorang dewan komisaris terfokus kepada tanggung jawab untuk melindungi pemegang saham, khususnya pemegang saham independen dari praktik curang atau melakukan tindak kejahatan pasar modal (Rifa'i, 2009). Dengan adanya mekanisme corporate governance dalam perusahaan meminimalisir terjadinya kecurangan yang akan terjadi oleh pihak manajemen perusahaan karena pihak manajemen (agent) perusahaan dan pihak principal memiliki tujuan yang berbeda.

Peraturan Bursa Efek Indonesia Nomor Kep-305/BEJ/07-2004 mengharuskan perusahaan yang tercatat untuk mempunyai komisaris independen setidaknya 30 persen dari

seluruh jajaran anggota dewan komisaris. Seseorang yang menjabat sebagai komisaris independen dalam perusahaan harus memiliki kriteria sebagai berikut:

1. Bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan Perusahaan dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir;
2. Tidak mempunyai saham baik langsung maupun tidak langsung pada perusahaan;
3. Tidak mempunyai hubungan afiliasi dengan perusahaan, anggota dewan komisaris, anggota direksi atau pemegang saham utama perusahaan; dan
4. Tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha perusahaan.

Pajak

Pajak merupakan iuran wajib oleh pemerintah yang harus dikeluarkan dan bersifat memaksa kepada warga negara dan badan (perusahaan) bahwa sipembayar pajak tidak mendapat imbalan secara langsung namun pajak tersebut digunakan pemerintah untuk keperluan negara (kemakmuran rakyat) berdasarkan UU KUP Nomor 28 tahun 2007 pasal 1 ayat 1. Menurut Suandy (2011) dalam Lestari (2014) pajak merupakan unsur pengurangan laba yang tersedia baik untuk dibagikan kepada pemegang saham maupun diinvestasikan kembali. Di lain sisi pajak merupakan beban yang harus dikeluarkan perusahaan yang secara otomatis mengurangi pendapatan perusahaan.

Perencanaan Pajak (Tax Planning)

Perencanaan pajak merupakan bagian dari manajemen perpajakan secara luas serta tahap awal untuk melakukan analisis secara sistematis atas berbagai alternative perlakuan perpajakan dengan tujuan untuk mencapai pemenuhan kewajiban perpajakan minimum. Meminimalisasi beban pajak dapat dilakukan dengan berbagai cara, mulai dari yang masih berada dalam bingkai peraturan perpajakan sampai dengan yang melanggar peraturan perpajakan. Upaya meminimalkan pajak sering disebut dengan perencanaan pajak (tax planning). Umumnya perencanaan pajak merujuk pada proses merekayasa usaha dan transaksi Wajib Pajak (WP) supaya utang pajak berada dalam jumlah minimal tetapi masih dalam bingkai peraturan perpajakan (Suandy, 2008 dalam Annisa, dkk., 2012).

Tujuan dari tax planning secara lebih khusus ditujukan untuk memenuhi hal-hal sebagai berikut :

1. Meminimalisasikan beban pajak yang terhutang.
2. Menghilangkan atau menghapuskan pajak sama sekali.
3. Menghilangkan atau menghapus pajak dalam tahun berjalan.
4. Menunda pengakuan penghasilan.
5. Mengubah penghasilan rutin berbentuk Capital Again.
6. Memperluas bisnis atau melakukan ekspansi usaha dengan membentuk badan usaha baru.
7. Menghindari bentuk penghasilan yang membentuk, memperbanyak atau mempercepat pengurangan pajak.

a. Prinsip Perencanaan Pajak

Berikut ini 5 prinsip yang harus dipenuhi dalam melakukan perencanaan pajak secara aman serta tidak melanggar aturan pajak dan Undang-undang:

1. Mengetahui ketentuan perpajakan yang dimuat dalam perundang-undangan perpajakan. Dengan mengetahui ketentuan perpajakan, wajib pajak mengetahui hak dan kewajiban perpajakan, apa yang harus dilakukan dan apa yang tidak boleh dilakukan. Pada tahap selanjutnya, wajib pajak bisa menguasai ketentuan yang dapat dimanfaatkan dalam tax planning.
2. Legal, artinya tidak menabrak hukum. Prinsip legal ini membedakan antara perencanaan pajak (tax advice) yang dilakukan masih dalam koridor hukum dengan penyelundupan pajak (tax evasion) yang sifatnya illegal.
3. Menguasai strategi dan tekniknya. Pemilihan strategi dan teknik perlu dilakukan secara cermat sehingga tujuan perencanaan pajak yang dikehendaki dapat diraih dengan efisien dan efektif.
4. Secara bisnis masuk akal. Jangan sampai obsesi mendapatkan benefit dari penghematan pajak justru malah merugikan secara komersil. Dalam hal ini cost dan benefit dari setiap keputusan harus selalu diperhitungkan secara mendetail.

b. Strategi Perencanaan Pajak (Tax Planning)

Ada beberapa strategi perencanaan pajak yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan pajak yang harus dibayar oleh perusahaan antara lain:

1. Penghematan pajak (Tax Saving). Pergeseran pajak (Shifting) pemindahan atau menransfer beban pajak dari subjek pajak kepada pihak lain, dengan demikian orang atau badan yang dikenakan pajak mungkin sekali dalam menanggungnya.
2. Kapitalisasi, pengurangan harga objek pajak sama dengan jumlah pajak yang akan dibayarkan kemudian oleh pembeli.
3. Transformasi, cara pengelakkan pajak yang dilakukan oleh perusahaan dengan cara menanggung beban pajak yang dikenakan terhadapnya.
4. Pengindaran pajak (Tax Avoidance) dengan menuruti peraturan yang berlaku.

Penghindaran pajak (Tax avoidance)

Menurut Darussalam, dkk (2009) tax avoidance adalah suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan (loophole) ketentuan perpajakan suatu negara sehingga ahli pajak menyatakan legal karena tidak melanggar peraturan perpajakan. Pohan (2013) dalam Sari, dkk (2016) menyatakan bahwa penghindaran pajak adalah upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, bahwa metode dan tehnik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan grey area yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Sedangkan menurut Lim (2011) tax avoidance sebagai penghematan pajak

yang timbul dengan memanfaatkan ketentuan perpajakan yang dilakukan secara legal untuk meminimalkan kewajiban pajak.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Hasil Penelitian

1. Analisis Deskriptif Statistik

Deskriptif ini memberikan gambaran mengenai nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata, dan standard deviasi data yang digunakan dalam penelitian.

Tabel 4.3
Hasil Analisis Statistik Deskriptif
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std Deviation
Konservatisme Akuntansi	81	-,37	,34	,0105	,08708
Capital Intensity	81	,00	,29	,0273	,5445
Komisaris Independen	81	,25	,80	,5827	,10159
Penghindaran Pajak	81	,00	,38	,1099	,07482
Valid N (Listwise)	81				

Sumber: Data Sekunder Yang diolah dengan SPSS 21

- a. Nilai akuntansi konservatisme terendah -0,37 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan AGRO pada tahun 2012 dan nilai akuntansi konservatisme tertinggi 0,34 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan NOBU pada tahun 2012. Nilai rata-rata dari akuntansi konservatisme adalah 0,0156 pertahunnya dengan nilai standar deviasi 0,08708 yang menunjukkan perusahaan dalam penelitian ini semakin menerapkan prinsip konservatisme karena nilai rata-rata perusahaan lebih kecil dibandingkan dengan nilai standar deviasi. Semakin besar nilai KNSV semakin besar perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi. Hasil ini diperoleh dari perhitungan pada akun terkait yang terdapat dilaporan keuangan dan annual report 27 perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI periode 2012-2014.
- b. Nilai capital intensity terendah 0,00 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan BBNP pada tahun 2013 dan nilai capital intensity tertinggi 0,29 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan MCOR pada tahun 2012. Nilai rata-rata dari capital intensity adalah 0,0273 dengan nilai standar deviasi 0,05445 yang menunjukkan perusahaan dalam penelitian ini memakai keputusan keuangannya pada investasi asset tetap karena nilai rata-rata dari tabel di atas lebih kecil dibandingkan dengan nilai standar deviasi pertahunnya. Hasil ini diperoleh dari perhitungan pada akun terkait yang terdapat dilaporan keuangan dan annual report 27 perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI

- c. Nilai komisaris independen terendah 0,25 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan PNB pada tahun 2012 dan nilai komisaris independen tertinggi 0,80 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan BJBR pada tahun 2011. Nilai rata-rata dari komisaris independen adalah 0,5827 dengan nilai standar deviasi 0,10159 yang menunjukkan perusahaan dalam penelitian ini memiliki dewan komisaris diatas dari standar yang telah ditetapkan oleh BAPEPAM yaitu 30%. Nilai rata-rata yang menunjukkan besar perolehan dewan komisaris dibandingkan dengan standar yang telah ditetapkan mengartikan bahwa dalam sampel penelitian penerapan corporate governance semakin ditingkatkan dengan semakin banyaknya jumlah komisari independen dalam perusahaan. Hasil ini diperoleh dari perhitungan pada akun terkait yang terdapat dilaporan keuangan dan annual report 27 perusahaan perbankan
- d. Nilai penghindaran pajak terendah -0,00 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan BABP pada tahun 2014 dan Nilai penghindaran pajak tertinggi 0,38 dimiliki oleh perusahaan perbankan dengan kode perusahaan AGRO pada tahun 2012. Nilai rata-rata dari penghindaran pajak adalah 0,1099 pertahunnya dengan nilai standar deviasi 0,07482 yang menunjukkan perusahaan dalam penelitian ini diindikasikan melakukan penghindaran pajak senilai dengan standar deviasi tetapi semakin menjauh di nilai rata-rata. ukuran sebuah perusahaan melakukan penghindaran pajak adalah Perusahaan yang memiliki Cash ETR antara 0-1 dimana semakin rendah nilai ETR (mendekati 0) maka perusahaan dianggap semakin agresif terhadap pajak. Hasil ini diperoleh dari perhitungan pada akun terkait yang terdapat dilaporan keuangan dan annual report 27 perusahaan perbankan.

Uji Hipotesis

Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis H1, dan H2 menggunakan analisis regresi linier berganda dengan meregresikan variabel independen (konservatisme akuntansi dan capital intensity) terhadap variabel dependen (penghindaran pajak), sedangkan untuk menguji hipotesis H3, dan H4 menggunakan analisis moderasi dengan pendekatan absolut residual atau uji nilai selisih mutlak. Uji hipotesis ini dibantu dengan menggunakan program SPSS versi 21.

- a. Analisis Regresi Linier Berganda
Pengujian hipotesis H1, dan H2 dilakukan dengan analisis regresi berganda pengaruh konservatisme akuntansi, dan capital intensity terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian tersebut ditampilkan sebagai berikut:
 - 1) Uji Koefisien Determinasi (R^2) Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mengetahui sejauh mana kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen dengan adanya regresi linier. Hasil koefisien determinasi dapat dilihat dari table berikut:

Tabel 4.8
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjust R Square	Std Error of the Estimate
1	,353 ^a	,125	,102	,07089

a. Predictors: (Constant), Capital Intensity, Konservatisme Akuntansi

Sumber : data Sekunder yang diolah dengan SPSS 21

Berdasarkan tabel diatas nilai R adalah 0,353 atau 35,3% menurut pedoman interpretasi koefisien korelasi, angka ini termasuk kedalam kategori korelasi berpengaruh rendah karena berada pada interval 0,20 - 0,399. Hal ini menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi dan capital intensity berpengaruh rendah terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi diatas, nilai R² (R Square) dari model regresi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel bebas (independent) dalam menerangkan variabel terikat (dependent).

Dari tabel diatas diketahui bahwa nilai R² sebesar 0,125, hal ini berarti bahwa 12,5% yang menunjukkan bahwa penghindaran pajak dipengaruhi oleh variabel konservatisme akuntansi, dan capital intensity. Sisanya sebesar 87,5% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

2) Uji F – Uji Simultan

Uji ini digunakan untuk mengetahui sejauh mana variabel-variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen. Hasil Uji Statistik F dapat dilihat dari tabel berikut ini :

Tabel 4.9

Hasil Uji Statistik F

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	,056	2	,028	5,563	,006 ^b
Regression	,392	78	,005		
Residual	,448	80			
Total					

a. Dependent Variable: Penghindaran Pajak

b. Predictors: (Constant), Intensitas Modal, Konservatisme Akuntansi

Sumber : Data Sekunder yang diolah dengan SPSS 21

Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat bahwa dalam pengujian regresi berganda menunjukkan hasil F hitung sebesar 5,563 dengan tingkat signifikansi 0,006 jauh dibawah 0,05, dimana nilai F hitung (6,43) lebih besar dari nilai F tabelnya sebesar 3,11 (df1= 3-1=2 dan df2=81-3=78), maka Ho ditolak dan Ha diterima. Berarti variabel konservatisme akuntansi dan capital intensity berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

3) Uji regresi secara parsial (t)

Uji t digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat dan uji t digunakan untuk melihat pengaruh secara satu per satu atau secara parsial. Hasil pengujian parsial dapat dilihat pada tabel 4.10 sehingga dapat disimpulkan bahwa:

Tabel 4.10
Hasil Uji t (Uji Parsial)
Coefficients^a

Pembahasan

1. Pengaruh akuntansi konservatisme terhadap *tax avoidance*

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh, akuntansi konservatisme berpengaruh signifikan dengan arah yang negatif terhadap penghindaran pajak, ini dilihat dari tabel 4.11, sangat signifikan sebesar 0,010 dimana lebih kecil dari 0,05 dan koefisien regresi (B) bernilai negatif yaitu -0,277, sehingga hipotesis pertama (H1) akuntansi konservatisme berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) diterima. Konservatisme akuntansi adalah prinsip kehati-hatian manajemen mengakui pendapatan dan biaya untuk menghadapi segala risiko yang mungkin akan terjadi. Bahwa sikap optimisme manajemen mengakui biaya atau rugi yang pasti akan terjadi dibandingkan keuntungan atau pendapatan di masa yang akan datang.

Variabel konservatisme akuntansi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan arah yang negatif. Nilai koefisien yang negatif menunjukkan bahwa tingkat kehati-hatian seorang manajer dalam pengakuan labanya semata-mata untuk kehati-hatian (*prudential*) risiko yang akan terjadi di masa depan. Koefisien tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi penerapan konservatisme sebuah perusahaan maka penghindaran pajak dari perusahaan tersebut semakin rendah. Lebih lanjut, penerapan prinsip tersebut bukan suatu upaya perusahaan meningkatkan kecenderungan melakukan penghindaran pajak. Dua pola umum praktik penghindaran pajak yaitu penerimaan pinjaman dari pihak afiliasi dan pembukaan cabang di negara *tax heaven country*. *Tax heaven country* adalah negara yang tarif pajaknya rendah dibandingkan dengan di Indonesia. Oleh karena itu, perusahaan membuka cabang atau anak perusahaan di negara lain selain di Indonesia.

Prinsip kehati-hatian manajemen mengakui pendapatan dan biaya untuk menghadapi segala risiko yang mungkin akan terjadi berdasar pada penggunaan teori agensi yang menjelaskan pihak agen lebih memiliki informasi lebih dibandingkan dengan pihak prinsipal. Manajemen perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi lebih kepada meminimalisir segala risiko yang akan terjadi di masa yang akan datang.

Hasil penelitian ini diperkuat dengan hasil penelitian Sari, dkk (2016), Pramudito dan Maria (2015), serta Astrian, dkk (2015) menyatakan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak dengan arah yang negatif. Dampak penggunaan konservatisme akuntansi diindikasikan bahwa manajemen perusahaan menggunakan pola manajemen untuk penghindaran pajak. Namun, pada hasil penelitian ditemukan konservatisme akuntansi merupakan kebijakan perusahaan untuk mengantisipasi kerugian yang akan terjadi dimasa yang akan datang atau keadaan yang tidak pasti dengan membentuk cadangan piutang ragu-ragu oleh pihak bank yang didasarkan pada keadaan, harapan atas kejadian, konsekuensi atau hasil yang dianggap kurang atau tidak menguntungkan untuk perusahaan. Tujuan dari konservatisme itu sendiri adalah menciptakan tren yang positif dikalangan masyarakat atau prestasi perusahaan. Namun, hasil ini bertentangan dengan hasil penelitian Dwimulyani (2010) yang menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi berhubungan dan dapat memicu terjadinya sengketa pajak yang berarti bahwa pihak perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak.

2. Pengaruh modal itensitas terhadap *tax avoidance*

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh, capital intensity berpengaruh signifikan dengan arah yang positif terhadap penghindaran pajak, ini dilihat dari tabel 4.11, nilai signifikan 0,014 dimana lebih kecil dari 0,05 dan koefisien regresi B bernilai positif yaitu 0,433, sehingga hipotesis kedua pengaruh capital intensity berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak diterima. Bahwa semakin besarnya investasi aset dalam aset tetap akan memengaruhi perusahaan dalam penghindaran pajak.

Variabel capital intensity memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan arah yang positif. Nilai koefisien yang positif menunjukkan bahwa perusahaan lebih banyak menginvestasikan modalnya pada aset tetap (*capital intensive*) akan memiliki tarif pajak efektif yang rendah (Gupta dan Newberry, 1997). Jika tarif pajak efektif turun, maka discretionary tax avoidance akan naik. Hal ini dikarenakan beban depresiasi dari aset tersebut lebih besar sehingga beban perusahaan juga akan besar.

Pengukuran variabel capital intensity adalah membagi nilai buku total aset tetap bersih terhadap total aset perusahaan. sehingga apabila perusahaan ingin melakukan praktik penghindaran pajak tentunya bisa melakukan invesatsi modal pada aset tetap bersih. Hal tersebut disebabkan karena perlakuan perpajakan yang memperbolehkan perusahaan untuk menyusutkan aset tetapnya dengan periode yang lebih pendek dari umur ekonomisnya (Gupta dan Newberry, 1997).

Berdasarkan agensi teori pada penelitian ini yang menggambarkan bahwa pihak manajemen lebih banyak mengetahui keadaan keuangan perusahaan yang sebenarnya sedangkan pihak berkepentingan lainnya tidak. Lebih lanjut, besar andil pihak manajemen perusahaan untuk mengalokasikan investasi asetnya dalam bentuk aset tetap sehingga beban depresiasi akan memengaruhi laba perusahaan yang berujung pada praktik penghindaran pajak. Hal ini juga dijelaskan dalam teori akuntansi positif pada salah satu hipotesis yang meyebabkan manajemen melakukan penghindran pajak yaitu hipotesis biaya proses politik. Biaya politik

yang dimaksud adalah semua biaya yang harus dikeluarkan perusahaan terkait dengan regulasi pemerintah, termasuk didalamnya yaitu beban pajak.

Hasil penelitian ini diperkuat dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dwilopa (2016) mengenai capital intensity dan penghindaran pajak yang menghasilkan bahwa intensitas modal memengaruhi penghindaran pajak (tax avoidance). Namun, hasil ini bertentangan dengan hasil penelitian Kuriyah dan Nur (2016) bahwa variabel capital intensity tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal ini menunjukkan bahwa tinggi rendahnya capital intensity tidak akan mempengaruhi agresivitas pajak suatu perusahaan.

3. Pengaruh dewan komisaris indepen dalam memoderasi akuntansi konservatisme terhadap penghindaran pajak (tax avoidance)

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh, komisaris independen mampu memoderasi akuntansi konservatisme terhadap penghindaran pajak, ini dilihat dari tabel 4.12, signifikan sebesar 0,009 dimana lebih kecil dari 0,05 dan koefisien regresi (B) bernilai positif yaitu 0,028. Hal ini berarti bahwa hipotesis ketiga (H3) yang menyatakan komisaris independen memoderasi pengaruh konservatisme akuntansi terhadap penghindaran pajak diterima. Hasil uji ini memiliki arti bahwa semakin banyak dewan komisaris independen dalam perusahaan tersebut maka semakin baik tata kelola perusahaan di suatu perusahaan.

Menurut Djalil (2000) dalam Astrian, dkk (2015), dewan komisaris independen dibentuk sebagai organ perseroan yang bertugas mengawasi kebijaksanaan direksi dalam menjalankan perseroan dan memberikan nasihat kepada direksi dalam menjalankan kegiatan pengurusan perseroan. Komisaris independen merupakan anggota dewan komisaris yang berasal dari luar manajemen perusahaan dan bukan merupakan pegawai perusahaan tersebut tetapi berurusan langsung dengan organisasi dalam perusahaan. Perusahaan mengangkat komisaris independen untuk mengawasi bagaimana organisasi dalam perusahaan dijalankan dan dapat menjadi penengah antara komisaris dalam dan pihak pemegang saham apabila terjadi konflik. Komisaris independen dipercaya menjadi penengah diantara kedua belah pihak karena bersikap objektif dan memiliki risiko yang kecil dalam konflik internal.

Dewan komisaris independen berperan dalam mengawasi tindakan manajemen dalam menerapkan suatu konsep akuntansi. Bahwa dengan adanya pengawasan dari dewan komisaris maka penerapan prinsip konservatisme akuntansi dapat diterapkan sebagaimana mestinya tanpa adanya tujuan tertentu yang ingin dicapai oleh pihak manajemen. Selain itu, penerapan konservatisme akuntansi semata-mata hanya untuk berjaga-jaga di masa yang akan datang bukanlah suatu ketentuan bagi perusahaan bahwa prinsip tersebut diterapkan untuk melakukan penghindaran pajak. Akan tetapi, Watts mengemukakan bahwa konservatisme akuntansi muncul dari insentif yang berkaitan dengan biaya kontrak, litigasi, pajak, dan politik yang bermanfaat bagi perusahaan untuk mengurangi biaya keagenan dan mengurangi pembayaran yang berlebihan kepada pihak-pihak seperti manajer, pemegang saham, pengadilan dan pemerintah. Berdasarkan apa yang telah dikemukakan Watts, agency theory menjelaskan sifat manajer untuk mementingkan diri sendiri, adanya keuntungan yang ingin diperoleh pihak manajemen atas penerapan prinsip tersebut. Untuk menengahi kepentingan dari manajemen

tersebut, komisaris Independen melakukan pengawasan dengan baik dan mengarahkan perusahaan berdasarkan pada aturan yang telah ditetapkan. Namun, keberadaan dewan komisaris independen diindikasikan menjembatani pihak manajemen melakukan praktik penghindaran pajak dengan penerapan prinsip konservatisme akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan perusahaan.

4. Pengaruh dewan komisaris independen dalam memoderasi capital intensity terhadap *tax avoidance*

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh, komisaris independen bukan merupakan variable yang memoderasi capital intensity terhadap penghindaran pajak, ini dilihat dari tabel 4.12, signifikan sebesar 0,209 dimana lebih besar dari 0,05 dan koefisien regresi (B) bernilai negatif yaitu -0,018. Hal ini berarti bahwa hipotesis keempat (H4) yang menyatakan komisaris independen memoderasi pengaruh capital intensity terhadap penghindaran pajak ditolak. Hasil uji ini memiliki arti bahwa dewan komisaris independen bukan merupakan variabel yang memperkuat atau memperlemah hubungan capital intensity terhadap penghindaran pajak karena berada pada angka signifikan 0,209 lebih besar dari 0,05 dan koefisien B bernilai negatif.

Keberadaan dewan komisaris independen dalam perusahaan tidak dapat memengaruhi pihak manajemen perusahaan untuk melakukan kreatif accounting dalam laporannya. Bahwa tugas dari anggota dewan komisaris independen itu sendiri adalah mengawasi segala tindakan dari segala pihak-pihak yang berada dalam lingkup perusahaan agar terhindar dari ketentuan yang tidak ditetapkan. Tugas dari dewan komisaris independen yaitu mencegah terjadinya fraud. Selain itu, dewan komisaris independen merupakan dewan terafiliasi tidak memihak kepada siapapun, dewan komisaris independen merupakan penengah antara agen dan prinsipal yang mempunyai perbedaan kepentingan. Adanya asimetri informasi yang terjadi antara agent dan principal menurut agency theory menuntut suatu perusahaan menerapkan corporate governance sehingga segala pihak manajemen dapat diawasi, terhindar dari praktik menyeleweng atau tidak sesuai dengan peraturan/kontrak yang telah disepakati.

Berdasarkan hasil penelitian diperoleh bahwa hadirnya dewan komisaris independen dalam perusahaan bukan merupakan variabel yang memperkuat atau memperlemah hubungan capital intensity terhadap penghindaran pajak. Dewan komisaris independen telah melakukan tugas pengawasannya dengan baik serta banyaknya jumlah komisaris independen dalam suatu perusahaan juga berpengaruh besar terhadap pengawasan. Keberadaan dewan komisaris independen bukan merupakan pihak yang menjembatani manajemen perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak yang pada hasil penelitian ditemukan angka 0,209 lebih besar dari 0,05. Serta nilai rata-rata proporsi komisaris independen yang dimiliki perusahaan sampel sebesar 58,2%. Hal ini mengindikasikan perusahaan telah mematuhi perundang-undangan Perseroan Terbatas No 40 Tahun 2007 dan peraturan BAPEPAM No.IX.1.5 tahun 2004 dan peraturan BEJ No 1 A Tahun 2004, yang menyatakan bahwa perusahaan yang sahamnya tercatat di BEI sekurang-kurangnya memiliki 30% Dewan Komisaris Independen dari seluruh jajaran anggota Dewan Komisaris.

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan maka dapat diambil kesimpulan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Konservatisme berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap tax avoidance, penerapan prinsip konservatisme dalam perusahaan tidak meningkatkan kecenderungan perusahaan untuk melakukan praktik penghindaran pajak.
2. Intensitas modal berpengaruh positif dan signifikan terhadap tax avoidance besarnya investasi aset dalam aset tetap akan menyebabkan beban depresiasi meningkat dan akan berdampak pada pajak yang akan dibayarkan.
3. Dewan komisaris independen memoderasi pengaruh antara konservatisme akuntansi terhadap tax avoidance. Dengan keberadaan dewan komisaris independen dalam suatu perusahaan, maka semakin baik tata kelola perusahaan di suatu perusahaan dalam hal ini penerapan konservatisme akuntansi bukan merupakan prinsip yang digunakan untuk melakukan praktik tax avoidance.
4. Dewan komisaris independen bukan merupakan variabel yang memperkuat atau memperlemah pengaruh antara intensitas modal terhadap tax avoidance.

DAFTAR PUSTAKA

- Adisamartha, I.B.P. Fajar dan Naniek, N. 2015. Pengaruh Likuiditas, Leverage, Intensitas Persediaan dan Intensitas Aset Tetap pada Tingkat Agresivitas Wajib Pajak Badan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. ISSN: 2303- 1018. 13.3
- Aditama, Ferry dan Anna Purwaningsih. 2014. Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Nonmanufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *MODUS*. 26. 1. ISSN: 0/;'''''''';852-1875.
- Agusti, Wirna Yola. 2014. Pengaruh Profitabilitas, Leverage, dan Corporate Governance terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi*. 2. 3. Al-Qur'an dan Terjemahannya.
- Anggraini, fivi dan I. Trisnawati. 2008. Pengaruh Earnings Management terhadap Konservatisme Akuntansi. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. 10. 1.
- Annisa, N. Ayu dan L. Kurniasih. 2012. Pengaruh Corporate Governance terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. 8. 2.
- Annisa, Nuralifmida Ayu. 2011. Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi & Auditing*. 8. 2.
- Astrian, afri.,D.F. Puspa dan Ethika. 2015. Pengaruh Corporate Governance dan Konservatisme Akuntansi terhadap Tax Avoidance (Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI). *E-Jurnal/Journal System*. 6. 1.
- Darussalam dan Danny Septriadi. 2009. Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion, dan Anti Avoidance Rule.
- Artikel.<http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=36&hlm=2>. Diunduh tanggal 20 September 2016.
- Delgado,F.J., Elena, F.J and Antonio, M.A. 2014. Effective Tax Rates in Corporate Taxation: a Quantile Regression for the EU. *Inzinerine Ekonomika- Engineering Economics*. 25. 5. 487–496.
- Dwilopa, Dio Erlangga. 2016. Pengaruh Corporate Social Responsibility, Capital Intensity, dan Perencanaan Pajak terhadap Penghindaran Pajak. Naskah Publikasi. <http://repository.umy.ac.id/handle/123456789/8328?show=full>.
- Dwimulyani, Susi. 2010. Konservatisme Akuntansi dan Sengketa Pajak Penghasilan: Suatu Investigasi Empiris. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Ghozali. Imam. 2013. Aplikasi analisis Multivariate dengan Program SPSS, Edisi keempat. Semarang: universitas Diponegoro.
- Gujarati. 2006. Damodar N (United States Military Academy, West Point). *Essentials Of Economics*. Third Edition. Mc Graw-Hill International Edition.

Gupta. S dan Newberry. K. 1997. Determinants Of The Variability In Corporate Effective Tax Rates: Evidence From Longitudinal Data. *Journal of accounting and public policy*. 1-34.

Haniati, Sari dan Fitriany. 2010. Pengaruh Konservatisme terhadap Asimetri Informasi dengan Menggunakan Beberapa Model Pengukuran Konservatisme. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.

<http://economy.okezone.com>. Diunduh 22 September 2016.