

PENGARUH KONSERVATISME AKUNTANSI, INTENSITAS ASET TETAP, KOMPENSASI RUGI FISKAL DAN CORPORATE GOVERNANCE TERHADAP TAX AVOIDANCE

Novi Sundari

Vita Aprilina

Universitas Islam 45 Bekasi

Jl. Cut Meutia No. 83 Bekasi

vitaaprilina4487@gmail.com

Abstract

This research aimed to determine the effect of accounting conservatism, fixed assets intensity, tax loss compensation and corporate governance which is proxied by managerial ownership and quality audits of tax avoidance. The method used is descriptive quantitative. The sample of this study is 33 manufacturing companies that listed in Indonesian Exchange for the years 2013 to 2015. Analysis of data using multiple linear regression measurements were first performed with Microsoft Excel then processed using SPSS software 17. The results showed that the accounting conservatism and managerial ownership significantly have positive effect on tax avoidance, while the variable intensity of fixed assets, tax loss compensation and audit quality have no effect on tax avoidance.

Keywords : Accounting Conservatism, Fixed Assets Intensity, Tax loss Compensation, Corporate Governance, Tax Avoidance.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh konservatisme akuntansi, intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan *corporate governance* yang diproksikan dengan kepemilikan manajerial dan kualitas audit terhadap tax avoidance. Metode penelitian yang digunakan adalah deskriptif kuantitatif. Data dalam penelitian menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur yang konsisten masuk di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama 3 periode amatan yaitu tahun 2013-2015 yang diperoleh dari website resmi BEI. Sampel penelitian dipilih dengan metode purposive sampling yang disesuaikan dengan tujuan penelitian. Laporan keuangan perusahaan yang memenuhi kriteria didapat sebanyak 33 dalam periode amatan tiga (3) tahun sehingga sampel penelitian menjadi 96. Dari 96 sampel 10 sampel terdeteksi outliers sehingga dikeluarkan dari daftar sampel dan total sampel menjadi 86. Analisis data menggunakan regresi linear berganda yang terlebih dahulu dilakukan pengukuran dengan Microsoft excel selanjutnya diolah menggunakan software SPSS 17. Hasil penelitian didapatkan bahwa variable konservatisme akuntansi dan kepemilikan manajerial berpengaruh positif secara signifikan terhadap tax avoidance, sedangkan variabel intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan kualitas audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tax avoidance.

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Sumber penerimaan negara berasal dari sektor internal dan eksternal. Salah satu sumber penerimaan negara dari sektor internal adalah pajak (Arum, 2013 dalam Yuliyanti, 2015). Pajak merupakan kewajiban yang harus dibayar oleh masyarakat baik pribadi maupun badan dari pendapatan atau penghasilannya sebagai iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) secara langsung (Soemitro, 2008 dalam Mardiasmo, 2011). Penerimaan pajak yang tinggi dapat membantu menyediakan sarana dan prasarana umum seperti jalan, jembatan, rumah sakit, maupun sekolah untuk kebutuhan masyarakat dan untuk memajukan perekonomian (Wahyudi, 2014). Pemerintah dan wajib pajak mempunyai kepentingan yang berbeda dalam pelaksanaan pemungutan pajak. Pemerintah ingin terus menaikkan penerimaan negara melalui pajak guna membiayai penyelenggaraan pemerintah sedangkan bagi perusahaan pajak merupakan salah satu biaya yang harus dikeluarkan seperti biaya yang lain karena dengan membayar pajak akan mengurangi pendapatan atau laba bersih perusahaan (Dharma dan Agus, 2015).

Dalam rangka mengatur tentang tata cara perpajakan pemerintah mengeluarkan UU No. 28 Tahun 2007. Undang-undang ini menerangkan mengenai self assessment system yaitu wajib pajak diberikan kebebasan secara penuh untuk menghitung, menyeter, dan melaporkan sendiri Surat Pemberitahuan (SPT) dan Surat Setoran Pajak (SSP) ke kantor pajak. Menurut Mutia (2014) dalam Yuliyanti (2015) kewenangan yang diberikan bagi wajib pajak tidak sepenuhnya dijalankan untuk memenuhi kewajiban perpajakan, kewenangan tersebut justru membuat wajib pajak lebih mudah menyelewengkan kewajiban perpajakannya.

Kebijakan pemerintah dalam menerapkan self assessment system diduga akan dimanfaatkan sebaik-baiknya oleh wajib pajak badan untuk melakukan manajemen pajak agar pajak yang dibayarkan lebih sedikit atau tidak membayar pajak sama sekali (Jaya dkk, 2013). Manajemen pajak dapat dilakukan dengan *tax planning* (perencanaan pajak) dan *tax evasion* (penggelapan pajak). Upaya untuk minimalisasi pembayaran pajak yang diperbolehkan menurut hukum adalah *tax planning* yang memiliki ruang lingkup tidak melanggar undang-undang pajak yaitu *tax avoidance* (penghindaran pajak) (Kurniasih dan Maria, 2013).

Tax avoidance dapat dikatakan sebagai penghindaran pajak dengan mengikuti peraturan yang ada dan merupakan suatu pelaksanaan efisiensi bagi perusahaan dengan cara yang legal dikarenakan adanya ketidaksempurnaan dalam undang-undang pajak (Annisa dan Lulus, 2012). Dalam *tax avoidance* wajib pajak tidak secara jelas melanggar undang-undang atau menafsirkan undang-undang namun tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat undang-undang atau dapat dikatakan memanfaatkan kelemahan dalam undang-undang perpajakan (Santoso, 2012).

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) memberikan kebebasan kepada setiap perusahaan dalam memilih metode akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan kebutuhan perusahaan (Verawaty dkk, 2015). Konservatisme merupakan suatu metode yang memperbolehkan mengakui biaya/kerugian lebih cepat tanpa harus menunggu didaptkannya bukti yang riil, tetapi konsep ini cenderung akan menunda pengakuan penghasilan/keuntungan.

Di era Indonesia yang mengadopsi Standar Pelaporan Keuangan Internasional (International Financial Reporting Standard - IFRS) di tahun 2012 maka keberadaan prinsip konservatisme telah tergantikan menjadi istilah *prudence*. Konsep konservatisme yang kini digantikan oleh *prudence* tidak sepenuhnya ditinggalkan, terdapat beberapa standar dalam SAK yang masih menggunakan konsep konservatisme dalam beberapa keadaan tertentu seperti kapitalisasi biaya pengembangan, pengakuan cadangan piutang tak tertagih dan penurunan nilai (Apriani, 2015).

Prudence dianggap sebagai pembatasan prinsip konservatisme akuntansi pada batasan yang wajar Wang (2009) dalam Ardina (2012). *Prudence* lebih berfokus pada kehati-hatian dalam melakukan penilaian pada keadaan yang tidak pasti pada suatu perusahaan, sehingga penilaian perusahaan terhadap aset, utang dan lainnya memang mencerminkan kondisi perusahaan yang sebenarnya tanpa rekayasa. Akuntansi konservatif memberikan dampak berupa penurunan nilai laba/keuntungan perusahaan yang dijadikan dasar untuk menghitung kewajiban perpajakan perusahaan tersebut. Dengan semakin minimnya laba maka kewajiban perpajakan yang harus dibayarkan juga lebih rendah. Perusahaan akan cenderung berusaha menurunkan nilai kini pajak penghasilannya untuk menaikkan nilai perusahaan (Watts, 2003 dalam Susi, 2010).

Faktor lain yang berhubungan dengan penghindaran pajak adalah intensitas aset tetap dan kompensasi rugi fiskal. Intensitas aset tetap merupakan rasio yang menandakan intensitas kepemilikan aset tetap suatu perusahaan dibandingkan dengan total aset. Intensitas aset tetap terkait penghindaran pajak adalah dalam hal depresiasi (Dharma dan Agus, 2015). Kepemilikan aset tetap yang tinggi menghasilkan beban depresiasi atas aset tetap yang besar pula. Beban depresiasi yang bersifat *deductible expense* akan menambah total beban yang kemudian mengurangi laba bruto perusahaan sehingga laba kena pajak akan lebih kecil dengan adanya beban depresiasi yang melekat pada aset tetap tersebut dan menyebabkan pajak terutang akan lebih sedikit (Mulyani, 2014)

Kompensasi rugi fiskal merupakan proses peralihan kerugian dari satu periode ke periode lainnya yang menunjukkan perusahaan yang sedang merugi tidak akan dibebani pajak. Kompensasi kerugian dalam perpajakan diatur dalam pasal ayat (2) UU PPh No. 17 tahun 2000. Undang-undang tersebut mengungkapkan perusahaan yang merugi pada periode sebelumnya dapat mengkompensasikan kerugiannya dengan mengurangi laba perusahaan pada periode selanjutnya selama lima tahun. Akibat dari pengalihan oleh kompensasi kerugian tersebut,

laba tahun selanjutnya akan berkurang mengakibatkan laba kena pajak menjadi rendah dan pajak terutang pun akan rendah. Kebijakan tersebut diduga dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak sebagai celah untuk menghindari beban pajak (Kurniasih dan Maria, 2013).

Aktivitas yang dilakukan manajemen dalam suatu perusahaan semata-mata hanya untuk menekan biaya pajak yang dikeluarkan guna memaksimalkan laba perusahaan karena tindakan ini dianggap legal (Jaya dkk, 2013). Pandangan terhadap aktivitas penghindaran pajak perusahaan berbeda tergantung kepentingan pihak-pihak terkait. Perbedaan kepentingan ini yang akan menimbulkan konflik antara manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principal*) yang dimaksud konflik agensi. Untuk meminimalkan adanya konflik kepentingan tersebut, diperlukan *corporate governance* yang baik agar tercapai tujuan perusahaan. Karakteristik *corporate governance* sebuah perusahaan tentu saja menentukan bagaimana perusahaan tersebut menerapkan manajemen pajak (Bernad, 2011 dalam Santoso, 2012).

Masalah akuntabilitas dan pertanggungjawaban merupakan fokus utama dari *corporate governance*, hal ini termasuk juga pada keputusan pemilihan metode akuntansi dibidang perpajakan yang dapat mempengaruhi adanya keputusan untuk melakukan *tax avoidance* (Pramudito dan Maria, 2014). Peran *good corporate governance* sebagai mekanisme, struktur dan sistem dalam mendorong kepatuhan manajemen terhadap pembayaran pajak dianggap sangat diperlukan karena tata kelola perusahaan yang baik dapat mendorong ketaatan perusahaan sebagai wajib pajak untuk menjalankan kewajiban perpajakannya (Jaya dkk, 2013). Dalam penelitian inidua proksi dari *corporate governance* yaitu kepemilikan manajerial dan kualitas auditakan lebih difokuskan, karena proksi tersebut dianggap lebih mewakili *internal governance* dan *eksternal governance*.

Kepemilikan manajerial adalah proporsi saham yang dimiliki oleh pihak manajemen yang secara aktif ikut serta dalam pengambilan keputusan perusahaan. Semakin besar proporsi kepemilikan saham manajemen maka akan mengurangi perilaku manajer yang mementingkan kepentingan pribadi, hal tersebut didasari karena kepemilikan saham oleh manajerial akan memberi motivasi kepada manajer untuk meningkatkan kinerja dan bertanggungjawab meningkatkan kemakmuran pemegang saham yang juga dirinya sendiri. Peningkatan kepemilikan manajerial juga digunakan sebagai cara untuk mengurangi konflik keagenan termasuk keputusan dalam melakukan *tax avoidance* (Jansen et al., 1992 dalam Oktafian, 2015).

Aktivitas audit yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) pada perusahaan pada hakikatnya merupakan salah satu bentuk pengawasan untuk menilai kinerja dari manajemen. Hasil audit adalah segala kemungkinan yang dapat terjadi saat auditor mengaudit laporan keuangan klien dan menemukan pelanggaran atau kesalahan yang terjadi dan melaporkannya dalam laporan keuangan audit. Saat melakukan audit hal terpenting dalam pelaksanaannya adalah transparansi yang merupakan salah satu unsur dari *good corporate governance*.

Transparansi terhadap pemegang saham dapat dicapai dengan melaporkan hal-hal terkait perpajakan pada pasar modal dalam pertemuan para pemegang saham. Dalam konteks keagenan, aktivitas pengauditan yang berkualitas akan mengatasi masalah kesenjangan informasi (information asymetry) yang terjadi antara pihak manajemen dan pemegang saham, termasuk dalam hal *tax avoidance* (Wahyudi, 2014). Pada umumnya, KAP besar (yang bekerja sama dengan KAP internasional) mempunyai intensif yang kuat untuk menyelesaikan tugas audit lebih cepat, memiliki lebih banyak pengalaman dan memiliki fleksibilitas yang tinggi dalam penjadualan audit serta dipersepsikan akan melakukan audit dengan lebih berkualitas (Jaya dkk, 2013).

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Jaya dkk (2013) yang berjudul *Corporate Governance, Konservatisme Akuntansi dan Tax Avoidance*. Penelitian ini dengan penelitian tersebut sama-sama menggunakan variabel konservatisme akuntansi dan *corporate governance* yang diprosikan oleh kualitas audit. Perbedaan penelitian ini adalah menggunakan periode dan variabel baru yang belum digunakan dari penelitian sebelumnya. Penelitian ini lebih dikembangkan lagi dengan menambahkan tiga variabel baru yaitu intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan *corporate governance* yang diprosikan oleh kepemilikan manajerial. Alasan peneliti menggunakan variabel intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan kepemilikan manajerial yang tidak ada pada penelitian Jaya dkk (2013) karena adanya penelitian lain yang menguji variabel tersebut yaitu penelitian yang dilakukan oleh Pramudito dan Maria (2014), penelitian Dharma dan Agus (2015) dan Kurniasih dan Maria (2013). Penelitian-penelitian tersebut menarik karena variabel intensitas aset tetap dan kompensasi rugi fiskal memiliki keterkaitan dengan masalah *tax avoidance*. Untuk intensitas aset tetap terhadap penghindaran pajak dapat terjadi dengan memanfaatkan beban depresiasi dari aset tetap yang akan mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan, sedangkan kompensasi rugi fiskal terkait penghindaran pajak karena kerugian perusahaan dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan kena pajak diperiode berikutnya. Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan diatas, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian terkait masalah *tax avoidance* dan mencoba mengangkatnya kedalam tulisan dalam bentuk skripsi dengan menggunakan konsep, periode dan variabel penelitian yang baru dengan judul "Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Intensitas Aset Tetap, Kompensasi Rugi Fiskal dan *Corporate Governance* terhadap *Tax Avoidance*".

LANDASAN TEORITIS

Positive Accounting Theory

Menurut Watts dan Zimmerman (1986) dalam Ardina (2012) ada beberapa motivasi yang mendorong manajer untuk berperilaku oportunistis.

1. *Bonus Plan Hypothesis*

Bonus Plan Hypotesis menyatakan terdapat bukti empiris perjanjian (kontrak) bisnis antara manajer dengan pihak lain merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat manajemen laba dalam suatu perusahaan.

2. *Debt covenant hypothesis*

Debt covenant hypothesis menyatakan bahwa dalam konteks perjanjian hutang, manajer akan mengelola dan mengatur labanya agar kewajiban hutangnya yang seharusnya diselesaikan pada tahun tertentu dapat ditunda untuk tahun berikutnya.

3. *Political cost hypothesis*

Political cost hypothesis menyatakan bahwa alasan terakhir adalah masalah pelanggaran regulasi pemerintah. Undang-undang mengatur jumlah pajak yang akan ditarik dari perusahaan berdasarkan laba yang diperoleh perusahaan selama periode tertentu.

Teori Agensi (*Agency Theory*)

Hendriksen dan Breda (1992) dan Kurniasih dan Maria (2013) menyatakan teori agensi adalah hubungan kontrak antara agent (manajemen suatu usaha) dan principal (pemilik usaha). Agent melakukan tugas-tugas tertentu untuk principal, principal mempunyai kewajiban untuk memberi imbalan kepada agent berupa kompensasi bonus. Menurut Jensen and Meckling (1976) dalam Wahyudi (2014) menjelaskan teori agensi adalah kontrak antara satu atau beberapa *principal* yang mendelegasikan wewenang kepada orang lain agent untuk mengambil keputusan dalam menjalankan perusahaan. Dalam pelaksanaan kontrak akan timbul biaya agensi (*agency cost*), yaitu biaya yang timbul agar manajer bertindak selaras dengan tujuan pemilik, seperti pembuatan kontrak ataupun melakukan pengawasan (Masri dan Martani, 2012 dalam Darmadi, 2013).

Hubungan keagenan tersebut terkadang menimbulkan masalah antara manajer dan pemegang saham atau biasanya disebut konflik kepentingan (*agency conflict*), konflik yang timbul sebagai akibat dari keinginan manajemen (*agent*) untuk melakukan tindakan yang sesuai dengan kepentingannya yang dapat mengorbankan kepentingan pemegang saham (*principal*) guna memperoleh return dan nilai perusahaan di masa mendatang. Keputusan manajer untuk melakukan tax avoidance adalah salah satu masalah keagenan. Penghematan pajak dari tax avoidance merupakan sumber pendanaan murah bagi perusahaan dan manfaat tax avoidance secara ekonomi cukup besar, akan tetapi tindakan *tax avoidance* yang agresif dapat diikuti dengan biaya baik yang terlihat seperti denda atau biaya legal maupun biaya yang tidak terlihat seperti risiko yang besar dan reputasi perusahaan (C. S. Armstrong et.al, 2012 dalam Wahyudi, 2014).

Manajemen Pajak

Manajemen pajak adalah pengelolaan perpajakan dengan menggunakan strategi untuk meminimalkan beban pajak. Manajemen pajak merupakan salah satu elemen dari manajemen perusahaan (Darmadi, 2015). Pengertian lain

manajemen pajak yang dijelaskan Lumbantoruan dalam Suandy (2008) adalah sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan. Manajemen pajak dalam hal ini bukan merupakan penghindaran pajak ilegal yang melanggar norma-norma perpajakan yang telah tertulis dalam undang-undang dan dampaknya akan merugikan negara. Suandy (2008) menjelaskan bahwa tujuan yang diharapkan dengan adanya manajemen pajak adalah memenuhi kewajiban pajak yang merupakan kewajiban wajib pajak sesuai dengan peraturan yang ada dan usaha efisiensi untuk mencapai laba dan likuiditas yang seharusnya.

Tax Avoidance

Menurut Dyreng *et al* (2008) dalam Sihaloho (2015) *tax avoidance* merupakan segala bentuk kegiatan yang memberikan efek terhadap kewajiban pajak, baik kegiatan diperbolehkan oleh pajak atau kegiatan khusus untuk mengurangi pajak. Praktik *tax avoidance* biasanya memanfaatkan kelemahan-kelemahan hukum pajak dan tidak melanggar hukum perpajakan. Sedangkan Suandy (2008) menyebutkan *tax avoidance* merupakan rekayasa "*tax affairs*" yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*). Menurut Dyreng, *et.al* (2010) dalam Rinaldi (2015) *tax avoidance* dapat diukur dengan menggunakan tarif pajak efektif atau lebih dikenal dengan *cash effective tax rate* (CETR). CETR dapat menilai pembayaran pajak dari laporan arus kas, sehingga dapat mengetahui berapa jumlah kas yang sesungguhnya dibayarkan oleh perusahaan. Pohan (2003) dalam Retno (2012) menjelaskan tujuan yang diharapkan dari penghindaran pajak adalah:

1. Meminimalisasi beban pajak yang terutang.
2. Memaksimalkan laba setelah pajak.
3. Meminimalkan terjadinya kejutan pajak (*tax surprise*) jika terjadi pemeriksaan pajak oleh fiskus.
4. Memenuhi kewajiban perpajakannya secara benar, efisien, dan efektif.

Cash Efektive Tax Rate

Cash Effective Tax Rate (CETR) atau tarif pajak efektif pada dasarnya adalah sebuah presentase besaran tarif pajak yang ditanggung oleh perusahaan. CETR dihitung atau dinilai berdasarkan informasi keuangan yang dihasilkan oleh perusahaan sehingga CETR merupakan perhitungan tarif pajak pada perusahaan. CETR digunakan untuk merefleksikan perbedaan antara perhitungan laba buku dengan laba fiskal (Frank, *et al* 2009 dalam Fitriani, 2015).

Konservatisme Akuntansi

Secara tradisional, konservatisme dalam akuntansi dapat diterjemahkan melalui pernyataan "tidak mengantisipasi keuntungan, tapi mengantisipasi semua kerugian" (Bliss, 1924 ; Watts, 2003a dalam Prena, 2012 dalam Jaya, 2013) Basu (1997)

dalam Susi (2010) mendefinisikan konservatisme sebagai praktik menurunkan laba (menurunkan aset bersih) dalam merespon kabar buruk, tetapi tidak menaikkan laba (menaikkan aset bersih) dalam merespon kabar baik. Watts (2003) dalam Susi (2010) mendefinisikan konservatisme akuntan 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.

Dari beberapa definisi dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi merupakan prinsip kehati-hatian yang tidak mengakui keuntungan sampai dengan diperoleh bukti yang kredibel, sedangkan kerugian harus segera diakui pada saat terdapat kemungkinan akan terjadi, tidak perlu menunggu sampai terdapat bukti riil. Konservatisme akuntansi menyebabkan angka-angka tersaji dalam neraca ditetapkan lebih rendah, aset bersih ditetapkan lebih rendah dan laba kumulatif juga ditetapkan lebih rendah, sebaliknya utang dan biaya ditetapkan pada nilai yang tertinggi. Sebagai konsekuensi penting dari perlakuan asimetrik konservatisme atas keuntungan dan kerugian adalah understatement persisten dari nilai aset bersih dan laba dalam periode kini yang dapat mengarahkan pada overstatement terhadap laba periode berikutnya.

Intensitas Aset Tetap

Menurut Mulyadi (2001 : 591) "Aset tetap adalah kekayaan perusahaan yang memiliki wujud, mempunyai manfaat ekonomis lebih dari satu tahun dan diperoleh perusahaan untuk melaksanakan kegiatan perusahaan".

Intensitas aset tetap perusahaan adalah menggambarkan banyaknya investasi perusahaan terhadap aset tetap. Aset tetap dalam hal ini mencakup bangunan, pabrik, peralatan, mesin, dan berbagai properti lainnya (Noor et al., 2010 dalam Dharma dan Agus, 2015). Kepemilikan aset tetap berhubungan dengan tax avoidance yaitu dapat mengurangi pembayaran pajak yang dibayarkan perusahaan karena adanya biaya depresiasi yang bersifat *deductible expense* yaitu biaya yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak bagi wajib pajak. *deductible expense* dalam perpajakan diatur dalam pasal 6 Undang-undang pajak Penghasilan. Biaya depresiasi yang melekat dalam aset tetap dapat dimanfaatkan oleh manajer (agent) untuk meminimumkan pajak yang dibayarkan perusahaan. Manajemen akan melakukan investasi dalam aset tetap dengan menggunakan dana menganggur perusahaan untuk mendapatkan keuntungan berupa biaya depresiasi yang berguna sebagai pengurang pajak penghasilan perusahaan (Darmadi, 2013).

Kompensasi Rugi Fiskal

Menurut Undang-undang No.36 tahun 2008 pasal 6 ayat 2 tentang pajak penghasilan kompensasi rugi fiskal dapat dilakukan hanya jika penghasilan bruto suatu perusahaan/WP setelah dikurangi biaya-biaya untuk menagih, memelihara serta mendapatkan penghasilan dan didapat kerugian, maka dengan demikian kerugian tersebut dapat dikompensasikan pada penghasilan yang dimulai tahun pajak berikutnya dan dapat dilakukan secara berturut-turut sampai dengan 5 tahun.

Corporate Governance

Corporate governance dapat diartikan sebagai tata kelola perusahaan yang menjelaskan hubungan antara berbagai partisipan dalam perusahaan untuk menentukan arah kinerja perusahaan Efendi (2009) dalam Astrian (2015). Australian Stock Exchange dan Cadbury Report (1992) dalam Jaya dkk (2013) mendefinisikan *corporate governance* sebagai suatu sistem dimana perusahaan diarahkan dan dikelola serta dikendalikan.

Hendra (2012) dalam Oktavian (2015) *Corporate governance* merupakan studi yang mempelajari hubungan direktur, manajer, karyawan, pemegang saham, pelanggan, kreditur dan pemasok terhadap perusahaan dan antar sesamanya. Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa *corporate governance* adalah suatu mekanisme yang mengatur dan mengendalikan perusahaan melalui hubungan antara pemegang saham, pengurus (pengelola) perusahaan, pihak kreditur, pemerintah, karyawan serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya sehingga dapat meningkatkan nilai perusahaan. Manfaat dari *good corporate governance* adalah menjaga *going concern* perusahaan serta memiliki fungsi dalam memastikan pengelolaan perusahaan berjalan sesuai dengan yang telah direncanakan atau arah kebijakan yang ditetapkan Susiana (2007) dalam Astrian (2015).

Mekanisme *corporate governance* menurut Jasen dan Meckling (1976) dalam Andayani (2010) adalah :

- a. Internal governance meliputi struktur dewan direksi, kepemilikan manajerial dan kompensasi eksekutif.
- b. Eksternal governance terdiri dari *institutional ownership*, pasar dan tingkat pendanaan dengan hutang (*debt financing*).

Kepemilikan Manajerial

Kepemilikan manajerial adalah proporsi saham yang dimiliki dari pihak manajemen yang secara aktif ikut dalam pengambilan keputusan perusahaan (Pujiati dan Widanar, 2009 dalam Sihalo, 2015).

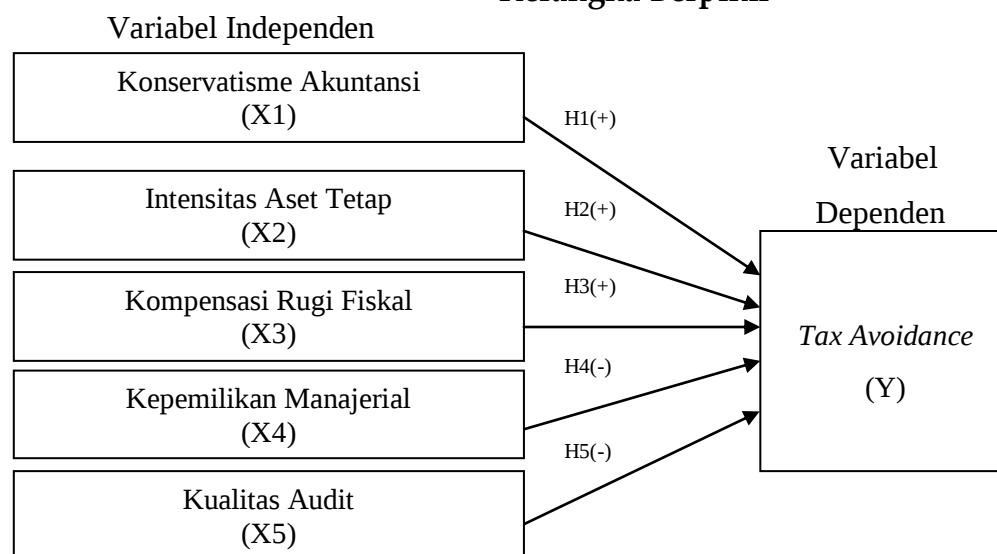
Kualitas Audit

Prinsip penting dalam *corporate governance* salah satunya adalah transparansi. Transparansi mensyaratkan adanya pengungkapan yang akurat tentang laporan keuangan yang telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Transparansi terhadap pemegang saham dapat dicapai dengan melaporkan hal-hal terkait perpajakan pada pasar modal dan pertemuan para pemegang saham. Peningkatan transparansi terhadap pemegang saham dalam hal pajak semakin dituntut otoritas publik (Sartori, 2010 dalam Fadilah, 2009). Aktivitas audit yang dilakukan oleh auditor terhadap perusahaan pada hakikatnya merupakan salah satu bentuk pengawasan yang dilakukan untuk menilai kinerja dari manajemen. Dalam

keagenan, aktivitas pengauditan juga akan mengatasi masalah kesenjangan informasi (*information asymetry*) antara pihak manajemen dan pemegangsaham.

Annisa dan Lulus (2012) menyatakan bahwa laporan keuangan yang diaudit oleh KAP The Big Four (Price Water House Cooper-PWC, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young-E&Y) dianggap lebih berkualitas karena auditor the big four dianggap lebih mampu membatasi praktik manajemen pajak dibanding dengan auditor non big four. Selain itu, auditor big four juga dianggap dapat mempertahankan sikap independensi dalam kenyataan (*in fact*) sepanjang pelaksanaan audit dan independensi dalam profesional serta menjaga kepercayaan masyarakat sebagai pemakai laporan keuangan, oleh karena itu perusahaan yang diaudit oleh KAP tersebut dianggap memiliki tingkat kecurangan yang lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP *non the big four*.

Gambar 1
Kerangka Berpikir



Perumusan Hipotesis

Pengaruh Konservatisme Akuntansi terhadap *Tax Avoidance* *Konservatisme* akuntansi menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) adalah metode akuntansi yang diperbolehkan mengakui pendapatan selambat mungkin, pengakuan beban secepat mungkin, penilaian persediaan yang lebih rendah dan penilaian kewajiban yang lebih tinggi. Pemilihan metode akuntansi yang konservatif untuk menghindari pajak adalah dapat memperkecil besaran pajak terutang perusahaan, karena memilih kebijakan akuntansi yang konservatif akan menciptakan pengakuan beban lebih awal dan tidak langsung mengakui pendapatan (Jaya dkk (2013). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Verawaty dkk (2015) menyatakan perusahaan dengan pajak semakin besar cenderung memilih kebijakan akuntansi yang konservatif untuk menekan beban pajak terutangnya melalui cara-cara yang diperbolehkan. Dengan

semakin minimnya laba maka kewajiban perpajakan yang dibayarkan juga lebih rendah, karena laba perusahaan merupakan dasar pengenaan pajak. Berdasarkan uraian di atas, maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

H1: Konservatisme Akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*

Pengaruh Intensitas Aset Tetap terhadap *Tax Avoidance*

Intensitas aset tetap perusahaan menggambarkan banyaknya investasi perusahaan terhadap aset tetap. Intensitas aset tetap merupakan proporsi dimana dalam aset tetap terdapat pos bagi perusahaan untuk menambahkan beban depresiasi yang ditimbulkan oleh aset tetap (Mulyani, 2014). Intensitas aset tetap perusahaan yang besar tentu akan mengakibatkan beban depresiasi atas aset tetap yang besar juga. Dalam manajemen pajak intensitas aset tetap berpotensi menekan beban pajak perusahaan, hal tersebut terjadi karena beban depresiasi yang bersifat *deductible expense* akan berperan sebagai pengurang laba perusahaan yang dijadikan dasar pengenaan pajak. Oleh karenanya, intensitas aset tetap yang tinggi dalam konflik agensi sengaja dimanfaatkan oleh manajer untuk menghindari beban pajak dengan memperbesar investasi dalam aset tetap sehingga dapat memaksimalkan laba perusahaan dan tercapainya kompensasi kinerja manajer yang diinginkan. Dari penelitian yang dilakukan oleh Darmadi (2013) intensitas aset tetap berpengaruh positif signifikan terhadap tarif pajak efektif perusahaan, seperti yang dijelaskan oleh Blocher (2007) dalam Darmadi (2013) yaitu beban depresiasi memiliki pengaruh pajak dengan bertindak sebagai pengurang pajak. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis sebagai berikut:

H2: Intensitas aset tetap berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*

Pengaruh Kompensasi Rugi Fiskal terhadap *Tax Avoidance*

Dalam UU PPh No. 36 Tahun 2008, kompensasi rugi fiskal merupakan suatu kebijakan dari pemerintah terkait pembayaran pajak kepada wajib pajak yang mengalami kerugian fiskal dalam usahanya. Dalam kebijakan tersebut kerugian yang dialami oleh wajib pajak dapat dikompensasikan pada penghasilan yang dimulai tahun pajak berikutnya dan dapat dilakukan secara berturut-turut sampai dengantahun. Kompensasi rugi fiskal berpotensi untuk mengurangi beban pajak karena perusahaan yang mengalami kerugian dalam satu periode dapat mengurangi pembayaran pajak di periode selanjutnya dengan cara yang diperbolehkan dalam undang-undang tersebut. Kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap *tax avoidance* semakin meyakinkan karena penelitian yang dilakukan oleh Kurniasih dan Maria (2013) menyatakan kompensasi rugi fiskal berpengaruh signifikan secara simultan terhadap *tax avoidance*, hal tersebut mungkin terjadi karena penghasilan kena pajak (PKP) akan terus dikurangi oleh kompensasi kerugian selama lima periode berturut-turut hingga kerugian yang dialami di periode sebelumnya terkompensasi. Dari penjelasan di atas, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H3: Kompensasi rugi fiskal berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*

Pengaruh Kepemilikan Manajerial terhadap *Tax Avoidance*

Kepemilikan manajerial adalah proporsi saham yang dimiliki dari pihak manajemen yang secara aktif ikut serta dalam pengambilan keputusan perusahaan. Perusahaan meningkatkan kepemilikan manajerial bertujuan untuk mensejajarkan kedudukan manajer dengan pemegang saham agar bertindak sesuai dengan pemegang saham, jika kepentingan manajer dan pemilik sejajar (aligned) dapat mengurangi konflik keagenan (Jao, 2011 dalam Oktavian, 2015). Semakin besar proporsi kepemilikan oleh manajerial, dikatakan bahwa konsentrasi kepemilikan perusahaan tersebut kuat. Konsentrasi kepemilikan yang kuat menandakan semakin baiknya tata kelola perusahaan (Sihaloho, 2015). Menurut Jansen dan Meckling (1976) dalam Retno (2012) menyatakanselakin besar proporsi kepemilikan manajemen dalam suatu perusahaan, manajemen akan berupaya lebih giat meningkatkan kinerja dan bertanggungjawab untuk memenuhi kepentingan pemegang saham yang juga adalah dirinya sendiri. Dengan semakin besar kepemilikan manajerial dalam perusahaan, penghindaran pajak akan semakin rendah, karena manajer yang juga sebagai pemilik akan cenderung mempertimbangkan kelangsungan usahanya dan tidak agresif dalam memutuskan kebijakan perpajakan karena khawatir usahanya akan diperiksa terkait permasalahan pajak. Berdasarkan uraian diatas, hipotesis yang dikembangkan sebagai berikut:

H4: Kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*

Pengaruh Kualitas Audit terhadap *Tax Avoidance*

Aktivitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik terhadap perusahaan pada hakikatnya merupakan bentuk pengawasan yang dilakukan untuk menilai kinerja dari manajemen. Kualitas audit adalah segala kemungkinan yang dapat terjadi saat auditor mengaudit laporan keuangan klien dan menemukan pelanggaran atau kesalahan dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan (Dewi dan Jati, 2014). Dalam pengauditan hal penting dalam pelaksanaannya adalah transparansi yang merupakan salah satu unsur dari *good corporate governance* perusahaan. Transparansi akan mengatasi kesenjangan informasi (*information asymmetry*) yang terjadi antara manajemen dan pemegang saham dengan melaporkan hal-hal terkait perpajakan pada pasar modal dan pertemuan para pemegang saham. Peningkatan transparansi terhadap pemegang saham dalam hal pajak semakin dituntut oleh otoritas publik, karena asumsi adanya implikasi dari perilaku pajak yang agresif dalam perusahaan akan mencegah tindakan tersebut jika pemegang saham tahu sebelumnya (Sartori, 2010).

Penelitian Annisa dan Lulus (2012) menyatakan terdapat pengaruh signifikan antara kualitas audit dengan *tax avoidance*. Dalam penelitian tersebut, laporan keuangan yang diaudit oleh auditor dari kantor akuntan publik (KAP) *The Big Four* dianggap lebih berkualitas karena menampilkan nilai perusahaan yang sebenarnya dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP Non *The*

BigFour. Menurut Chai dan Liu (2010) dalam Damayanti (2015) jika nominal pajakyang dibayar telalu tinggi akan memaksa perusahaan melakukan penghindaran pajak, akan tetapi jika semakin berkualitas audit perusahaan tersebut maka cenderung tidak akan melakukan penghindaran pajak untuk kepentingan perpajakannya. Berdasarkan uraian diatas, hipotesis yang dikembangkan sebagai berikut:

H5: Kualitas auditor berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif, dimana penelitian ini memperoleh data dalam bentuk angka atau data kualitatif yang diangkakan dan melakukan analisis data dengan prosedur statistik (Sugiyono, 2014). Sumber data penelitian diperoleh dari laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Dari data yang diperoleh, kemudian akan diolah dengan Microsoft excel dan software SPSS (*Statistic product and service solution*). Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data sekunder. Data sekunder adalah data yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui perantara, seperti orang lain atau dokumen (Sugiyono, 2014). Sumber data dalam penelitian ini adalah data kuantitatif berupa laporan tahunan (annual report) perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dalam periode penelitian tahun 2013 s.d. 2015 dan data kualitatif berupa data kepemilikan yang diperoleh dari *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD)

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan- perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI untuk periode waktu 2013 s.d. 2015. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan *Purposive Sampling* yaitu penentuan sampel atas dasar kesesuaian karakteristik dan kriteria tertentu.

Operasional Variabel

1. Tax Avoidance

Tax avoidance merupakan usaha untuk mengurangi atau bahkan meniadakan utang pajak yang harus dibayar perusahaan dengan tidak melanggar undang-undang yang ada. Menurut Dyreng et. al. (2010) dalam Oktavian (2015), variabel ini dihitung melalui CETR (Cash effective tax rate) perusahaan yaitu kas yang dikeluarkan untuk biaya pajak dibagi dengan laba sebelum pajak.

$$\text{CETR} = \frac{\text{pembayaran pajak}}{\text{laba sebelum pajak}}$$

2. Konservatisme Akuntansi

Konservatisme akuntansi adalah praktik menurunkan laba dan aset bersih dalam merespon kabar buruk, tapi tidak menaikkan laba dan menaikkan aset bersih dalam merespon kabar baik (Basu, 1997 dalam Jaya dkk, 2013). Penerapan konservatisme akuntansi dapat diketahui melalui pengukuran dengan cara

mengurangi laba bersih dengan arus kas operasi Belkaoui (2006) dalam Setiawan (2013).

$$\text{Total Akrual} = \frac{(\text{laba bersih} + \text{depresiasi}) - \text{ arus kas operasi} (-1)}{\text{Total Aset}}$$

3. Intensitas Aset Tetap

Intensitas aset tetap adalah gambaran besarnya aset tetap yang dimiliki oleh perusahaan. Intensitas aset tetap dalam penelitian ini dapat dihitung dengan cara total aset tetap yang dimiliki perusahaan dibandingkan dengan total aset perusahaan (Noor et al., 2010 dalam Dharma dan Agus, 2015).

$$\text{Intensitas Aset Tetap} = \frac{\text{Total Aset tetap}}{\text{Total Aset}}$$

3. Kompensasi rugi Fiskal

Kompensasi Rugi Fiskal (RFIS) dapat diukur menggunakan variabel dummy, yang akan diberikan nilai 1 jika terdapat kompensasi rugi fiskal pada awal tahun t dan diberi nilai 0 jika tidak terdapat kompensasi rugi fiskal di awal tahun (Sari dan Martani, 2010 dalam Kurniasih dan Maria, 2013).

4. Corporate Governance

a. Kepemilikan Manajerial

Kepemilikan Manajerial (*Manajerial Ownership*) adalah kepemilikan saham perusahaan oleh pihak manajemen. Kepemilikan manajerial diukur berdasarkan penelitian dari Sabli dan Noor (2012) dalam Pramudito dan Maria (2014) dengan rumus :

$$KM = \frac{\text{Total Saham Manajer}}{\text{Total Saham beredar}}$$

b. Kualitas Auditor

Kualitas audit biasa diukur berdasarkan besar kecilnya ukuran kantor akuntan publik (KAP) yang melakukan audit pada suatu perusahaan, jika perusahaan diaudit oleh KAP *The Big Four*, maka akan lebih independen karena lebih dapat bertahan dari tekanan manajer untuk melaporkan adanya pelanggaran Watts dan Zimmerman (1986) dalam Annisa dan Lulus (2012). Untuk penelitian ini perusahaan yang diaudit oleh KAP *The Big Four* yaitu Prince Waterhouse Cooper-PWC, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernest dan Young-E&Y akan diberi nilai 1, dan apabila tidak diaudit oleh keempat Kantor Akuntan Publik (KAP) dibawah lisensi *The Big Four* akan diberi nilai 0. Dalam penelitian ini kualitas audit dilambangkan dengan BIG_AUD.

Metode Analisis Data

1. Pengujian analisis regresi linier berganda dirumuskan dengan model sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 - \beta_4 X_4 - \beta_5 X_5 + \varepsilon$$

Keterangan:

Y : *Tax Avoidance* (CETR)

α : Konstanta

β : Koefisien arah regresi

X1 : Konservatisme Akuntansi (KON_ACC)

X2 : Intensitas Aset Tetap (IAT)

X3 : Kompensasi Rugi Fiskal (RFIS)

X4 : Kepemilikan Manajemen (KM)

X5 : Kualitas audit (BIG_AUD)

ε : Error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KON_ACC	86	-.3	.1	-.045	.0638
IAT	86	.045	.660	.31268	.144927
RFIS	86	0	1	.21	.409
KM	86	.000	.256	.05108	.073075
BIG_AUD	86	0	1	.35	.479
CETR	86	.1	.4	.246	.0593
Valid N (listwise)	86				

Sumber : Hasil Output SPSS 17.0, 2017

Hasil statistik deskriptif pada tabel 1 diatas diketahui bahwa jumlah observasi (N) sebanyak 86. Nilai minimum menunjukkan nilai terendah untuk setiap variabel yang mengindikasi besarnya kemungkinan terjadi penghindaran pajak, sedangkan nilai maksimum merupakan nilai tertinggi yang mengindikasi semakin kecil terjadinya penghindaran pajak. Nilai *mean* merupakan rata-rata dari setiap variabel yang menunjukkan tingginya kemungkinan terjadinya penghindaran pajak. Standar deviasi merupakan sebaran dalam penelitian yang mencerminkan data tersebut heterogen atau *homogeneity* fluktuatif.

Variabel *tax avoidance* mempunyai nilai tertinggi sebesar 0.4 yang dimiliki oleh PT Indo Acidatama Tbk sedangkan nilai terendah sebesar 0.1 dimiliki oleh PT Mandom Indonesia Tbk. Nilai rata-rata *tax avoidance* sebesar 0.246 dengan standar deviasi sebesar 0.0593 artinya standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata. Hal ini menunjukkan sebaran data untuk variabel *tax avoidance* cenderung ke rata-rata yang berarti

menunjukkan perusahaan sampel melakukan penghindaran pajak yang tidak jauh berbeda atau hampir sama.

Variabel konservatisme akuntansi mempunyai nilai tertinggi sebesar 0.1 yang dimiliki oleh PT Pelangi Indah Canindo Tbk sedangkan nilai terendah -0.3 dimiliki oleh PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk. Nilai rata-rata konservatisme akuntansi sebesar -0.045 dengan standar deviasi sebesar 0.0638 artinya standar deviasi lebih tinggi dari nilai rata-rata. Hal ini menunjukkan sebaran data variabel konservatisme akuntansi cenderung dibawah rata-rata yang berarti perusahaan sampel melakukan penerapan akuntansi konservatif yang relatif sedikit.

intensitas aset tetap merupakan rasio kepemilikan aset tetap suatu perusahaan. intensitas aset tetap mempunyai nilai tertinggi sebesar 0.660 yang dimiliki oleh PT Semen Gresik (Persero) Tbk sedangkan nilai terendah 0.045 dimiliki oleh PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk. Nilai rata-rata intensitas aset tetap sebesar 0.31268 dengan standar deviasi sebesar 0.144927 artinya standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata. Hal ini menunjukkan sebaran data untuk variabel intensitas aset tetap cenderung ke rata-rata yang berarti menunjukkan perusahaan sampel melakukan investasi terhadap aset tetap yang tidak jauh berbeda atau hampir sama.

Variabel kompensasi rugi fiskal mempunyai nilai tertinggi sebesar 1 dan nilai terendah 0 dengan nilai rata-rata sebesar 0.21 dan standar deviasi 0.409 artinya standar deviasi lebih tinggi dari nilai rata-rata. Hal ini menunjukkan sebaran data untuk variabel kompensasi rugi fiskal cenderung dibawah rata-rata yang menunjukkan kompensasi rugi fiskal oleh perusahaan sampel relatif sedikit.

Variabel kepemilikan manajerial mempunyai nilai tertinggi sebesar 0.256 yang dimiliki PT Lionmesh Prima Tbk sedangkan nilai terendah 0.000 dimiliki oleh PT Charoen Pokphand Indonesia Tbk hal tersebut berarti kepemilikan saham oleh manajerial PT Charoen Pokphand Indonesia Tbk sangat kecil dibandingkan dengan total saham seluruhnya. Nilai rata-rata kepemilikan manajerial sebesar 0.05108 dan standar deviasi sebesar 0.073075 artinya standar deviasi lebih tinggi dari nilai rata-rata. Hal ini menunjukkan sebaran data untuk variabel kepemilikan manajerial cenderung dibawah rata-rata, yang berarti saham yang dimiliki oleh manajerial pada perusahaan sampel relatif sedikit.

Uji Hipotesis

Setelah dilakukan pengujian dan telah diperoleh model regresi yang memenuhi asumsi klasik, langkah selanjutnya adalah pengujian hipotesis untuk mengetahui kebenaran hasil prediksi regresi dari pengaruh konservatisme akuntansi, intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan *corporate governance* terhadap *tax avoidance* dengan melihat nilai koefisien determinasi (R^2), statistik *F-test* dan statistik *T-test* dengan *significance level* 0,05 ($\alpha=5\%$).

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Tabel 2

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.451 ^a	.203	.153	.0545

Berdasarkan tabel 2 diatas diperoleh nilai *Adjusted R²* sebesar 0,153. Hal ini menunjukkan kemampuan variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 15.3%. Hal tersebut berarti hanya 15.3% *tax avoidance* dipengaruhi oleh variabel konservatisme akuntansi, intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan *corporate governance*, sedangkan sisanya 84.7% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak terdapat dalam model regresi linear ini.

Uji Kelayakan Model (F-test)**Tabel 3****Uji Kelayakan Model (F-test)**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.061	5	.012	4.078	.002 ^a
Residual	.238	80	.003		
Total	.299	85			

Sumber : Hasil Output SPSS 17.0, 2017

Berdasarkan table 3 diatas diperoleh nilai F hitung > dari F tabel yaitu 4.078 > 2.48 dan nilai signifikansi sebesar 0.002 < 0.05 yang berarti H₀ ditolak dan H_a diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang disetimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel konservatisme akuntansi, intensitas aset tetap, kompensasi rugi fiskal dan *corporate governance* yang diprosikan kepemilikan manajerial dan kualitas audit terhadap *tax avoidance*.

Uji Statistik (T-test)**Tabel 4****Uji Statistik T**

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients
-------	-----------------------------	---------------------------

		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	.233	.016		14.427	.000
	KON_ACC	.336	.095	.362	3.550	.001
	IAT	.069	.045	.170	1.529	.130
	RFIS	.009	.016	.062	.571	.570
	KM	.197	.090	.243	2.190	.031
	BIG_AUD	-.016	.015	-.128	-1.091	.279

a. Dependent Variable: CETR

Sumber : Hasil output SPSS 17.0, 2017

Konservatisme Akuntansi terhadap *Tax Avoidance*

Konservatisme akuntansi pada penelitian ini diukur dengan menggunakan rasio akrual, semakin besar nilai positif rasio, maka semakin konservatif. Dari hasil analisis, diketahui koefisien regresi konservatisme akuntansi memiliki nilai positif pada angka 0.336 dan nilai sig $0.001 < \alpha (0,05)$ sehingga dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, pengujian hipotesis pertama (H1) diterima.

Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tresno dkk (2013) yang menyatakan bahwa prinsip konservatisme akuntansi digunakan pemerintah untuk memaksimalkan pemasukan pajaknya dan mempersempit ruang bagi perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Susi (2010) yang menemukan adanya pengaruh konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance* yaitu terjadinya praktik penghindaran pajak dengan konsep konservatisme melalui rasio piutang dagang dan penjualan akibat pengakuan asimetrik dari menunda pengakuan penghasilan/keuntungan dan mempercepat pengakuan biaya/kerugian yang dapat menurunkan besar laba kena pajak sehingga membuat manajer perusahaan *profitabel* mengurangi nilai kini pajaknya dan meningkatkan nilai perusahaan. Akuntansi konservatif memberikan dampak berupa penurunan laba/keuntungan perusahaan yang dijadikan dasar untuk menghitung kewajiban perpajakan perusahaan tersebut. Dengan semakin minimnya laba maka kewajiban perpajakan yang harus dibayarkan juga lebih rendah. Menurut Belkaout (2006) dalam Setiawan (2013) hal tersebut yang mendasari prinsip ini mengarah pada perilaku menyimpang, namun dalam pendekatan yang dapat diterima. Akibat pengaruh dari konsep konservatisme yang dianggap menyimpang, dalam Standar Pelaporan Keuangan Internasional (*International Financial Reporting Standard* - IFRS) istilah konservatisme akuntansi kini telah tergantikan menjadi istilah *prudence*.

Pengaruh Intensitas Aset Tetap terhadap *Tax Avoidance*

Intensitas aset tetap dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan rasio aset tetap terhadap total aset perusahaan. Semakin tinggi intensitas aset tetap perusahaan maka semakin besar proporsi aset tetap yang ada di dalam perusahaan dibandingkan

dengan aset lainnya (Darmadi, 2013). Dari hasil analisis yang telah dilakukan diketahui koefisien regresi intensitas aset tetap memiliki nilai positif pada angka 0.069 dan nilai sig 0.130 > α (0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa intensitas aset tetap tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, pengujian hipotesis kedua (H2) tidak diterima.

Penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Dharma dan Agus (2015) yang menyatakan besarnya kepemilikan aset tetap tidak memberikan pengaruh yang cukup besar dalam hal mengurangi pembayaran pajak yang dibayarkan perusahaan. Penyimpanan aset tetap yang besar oleh suatu perusahaan bukan semata-mata untuk menghindari pajak melainkan bertujuan untuk menjalankan operasional perusahaan.

Aset tetap yang memiliki nilai depresasi dan berpotensi mengurangi penghasilan kena pajak dari hasil analisis terlihat dengan nilai koefisien sig 0.069 yang lebih besar dari tingkat kesalahan α (0,05) terbukti tidak mempengaruhi kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak, karena dari adanya aset tetap yang tinggi memberikan dampak yang terlalu berisiko bagi perusahaan yaitu adanya beban pemeliharaan aset tetap, tempat penyimpanan yang besar dan risiko keusangan terhadap aset tetap menjadikan intensitas aset tetap yang tinggi kurang efisien bagi perusahaan sehingga intensitas aset tetap yang tinggi tidak akan mempengaruhi penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Hasil penelitian ini juga searah dengan penelitian yang dilakukan oleh Adisamartha (2015) yang menyatakan tidak adanya pengaruh yang signifikan dari intensitas aset tetap terhadap *tax avoidance* melainkan karena aset tetap tersebut semata-mata memang digunakan untuk kepentingan operasional perusahaan.

Pengaruh Kompensasi Rugi Fiskal terhadap *tax avoidance*

Kompensasi rugi fiskal dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan dummy. Dari hasil analisis diketahui koefisien regresi kompensasi rugi fiskal memiliki nilai positif pada angka 0.009 dan nilai sig 0.570 > α (0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa kompensasi rugi fiskal tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, pengujian hipotesis ketiga (H3) tidak diterima. Pada tabel 4 nilai sig 0.570 berbanding sangat jauh dari tingkat kesalahan (0,05) hal tersebut menunjukkan bahwa kompensasi rugi fiskal bukanlah alasan yang dapat mempengaruhi kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak.

Penelitian ini tidak searah dengan penelitian Kurniasih dan Maria (2013) yang menyatakan kompensasi rugi fiskal berpengaruh signifikan secara simultan terhadap *tax avoidance* karena perusahaan yang mengalami kerugian dapat dikompensasikan selama lima tahun kedepan dengan laba perusahaan tahun berikutnya digunakan untuk mengurangi kompensasi kerugian tersebut dengan begitu perusahaan dapat menghindari beban pajak.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Rinaldi (2015) yang menyatakan bahwa kompensasi rugi fiskal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *tax avoidance*.

Chen *et al.* (2010) dalam Rinaldi (2015) menyatakan bahwa perusahaan yang memiliki profitabilitas yang lebih baik serta perusahaan yang memiliki nilai kompensasi rugi fiskal yang lebih sedikit terlihat memiliki nilai *Cash Effective Tax Rates* (CETR) yang lebih tinggi.

Perusahaan yang mengalami kerugian fiskal diasumsikan tidak melakukan penghindaran pajak karena kerugiannya dapat dikompensasi, maka tidak perlu melakukan penghindaran pajak yang justru dapat berisiko terhadap reputasi perusahaan dan akan menjadi sorotan pemerintah karena terjadinya kerugian pada suatu perusahaan akan menjadikan fiskus melakukan pemeriksaan secara menyeluruh terkait kerugian tersebut (Rinaldi, 2015). Kebijakan pemerintah kepada wajib pajak mengenai kompensasi rugi fiskal bukanlah celah yang menjadikan perusahaan dapat menghindari beban pajak, melainkan hanya untuk meringankan beban perusahaan agar perusahaan tersebut tetap dapat beroperasi dan berkontribusi terhadap kepentingan pemerintah yaitu sebagai wajib pajak.

Pengaruh Kepemilikan Manajerial terhadap *Tax Avoidance*

Kepemilikan saham oleh manajerial (dewan komisaris dan direksi) dalam penelitian ini diukur dengan persentase jumlah saham manajerial terhadap total saham. Dari hasil analisis diketahui koefisien regresi kepemilikan manajerial memiliki nilai positif pada angka 0.197 dan nilai $\text{sig } 0.031 > \alpha (0,05)$ sehingga dapat disimpulkan bahwa kepemilikan manajerial memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian, pengujian hipotesis keempat (H4) diterima.

Penelitian yang juga konsisten bahwa kepemilikan manajerial berpengaruh terhadap *tax avoidance* adalah penelitian yang dilakukan oleh Sihalo (2015) dari hasil analisisnya menyatakan bahwa jika semakin besar proporsi kepemilikan saham oleh manajemen maka akan mengurangi perilaku manajer yang mementingkan kepentingan pribadi. Kepemilikan manajerial yang tinggi akan memberi motivasi kepada manajer untuk meningkatkan kinerja dan bertanggung jawab meningkatkan kemakmuran pemegang saham.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap *Tax Avoidance*

Kualitas audit dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan dummy dengan cara melihat kantor akuntan publik (KAP) yang mengaudit perusahaan tersebut yaitu KAP dibawah *lisensi The Big Four*. Dari hasil analisis diketahui koefisien regresi kualitas audit memiliki nilai negatif pada angka -0.016 dan nilai $\text{sig } 0.279 > \alpha (0,05)$ sehingga dapat disimpulkan bahwa kualitas audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *tax avoidance*.

Dengan demikian, pengujian hipotesis kelima (H5) tidak diterima. Nilai $\text{sig } 0.279$ yang berbanding jauh dari tingkat kesalahan $\alpha (0,05)$ menunjukkan bahwa kualitas audit tidak terbukti mempengaruhi kecenderungan perusahaan untuk tidak melakukan penghindaran pajak. Penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Jaya dkk (2013) yang menyatakan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap

keputusan untuk melakukan *tax avoidance*, karena keputusan untuk melakukan *tax avoidance* lebih ditentukan oleh moral-etika yang dimiliki oleh pihak manajemen perusahaan.

Penelitian ini tidak sependapat dengan penelitian Annisa dan Lulus (2012) yang menyatakan bahwa secara signifikan terbukti bahwa kualitas audit dapat mempengaruhi perusahaan melakukan penghindaran pajak. Laporan keuangan yang diaudit oleh auditor *The Big Four* dianggap lebih berkualitas karena menampilkan nilai perusahaan yang sebenarnya dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh *Non The Big Four*.

Penelitian ini juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Damayanti (2015) yang menyatakan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *the big four* dianggap lebih memiliki integritas yang tinggi, akan tetapi tidak menjamin suatu perusahaan akan terhindar dari adanya kecurangan terhadap laporan keuangan. Pada tahun 2002, terungkapnya *mark-up* laporan keuangan yang lebih saji (*overstated*) laba yaitu dengan penggelembungan laba bersih tahun 2001 oleh PT Kimia Farma merupakan suatu bentuk kecurangan (Ardina, 2012).

Dalam teori keagenan, saat melakukan pengauditan hal terpenting dalam pelaksanaannya adalah transparansi yang merupakan salah satu unsur dari *good corporate governance*, transparansi mensyaratkan adanya pengungkapan akurat tentang laporan keuangan yang telah diaudit oleh (KAP). Jika perusahaan dapat memberikan keuntungan dan kesejahteraan terhadap KAP bereputasi baik tersebut, mungkin saja akan terjadi kecurangan seperti halnya kasus yang dialami oleh PT Kimia Farma. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa transparansi dalam pelaksanaan audit tergantung dari moral-etika auditor sendiri.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Konservatisme akuntansi berpengaruh secara signifikan terhadap *tax avoidance*. Akuntansi konservatif memberikan dampak berupa penurunan laba/keuntungan perusahaan yang dijadikan sebagai dasar menghitung kewajiban perpajakan perusahaan tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa semakin konservatif suatu laporan keuangan, maka tindakan penghindaran pajak akan semakin besar.
2. Intensitas aset tetap tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini menunjukkan bahwa intensitas aset tetap yang tinggi oleh suatu perusahaan tidak dapat mengurangi beban perusahaan tersebut. Sehingga semakin besar intensitas aset tetap suatu perusahaan maka tindakan untuk melakukan penghindaran pajak akan semakin kecil, karena akan semakin besar pula beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan.

3. Kompensasi rugi fiskal tidak memberikan dampak bagi perusahaan terkait *tax avoidance* dan bukan merupakan celah dalam undang-undang yang dapat mengurangi beban pajak perusahaan. Sehingga semakin banyak kompensasi rugi fiskal perusahaan maka kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak akan semakin kecil.
4. Kepemilikan saham manajerial berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Dalam *positive accounting theory* manajer akan bertindak seiring dengan bonus yang diberikan. Dari hasil analisis *mean* menunjukkan bahwa proporsi kepemilikan saham oleh manajerial relatif kecil, sehingga manajer lebih mementingkan tujuannya dalam mendapatkan *bonus plan* daripada sebagai pemegang saham. Oleh karena itu, semakin kecil proporsi kepemilikan saham oleh manajerial maka kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak akan semakin besar.
5. Kualitas audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Hal utama dalam pelaksanaan audit adalah transparansi yang mensyaratkan pengungkapan akurat terhadap laporan keuangan. Oleh sebab itu, praktik penghindaran pajak lebih ditentukan oleh moral-etika yang dimiliki oleh perusahaan atau dalam hal ini pihak manajemen perusahaan dan akuntan publik. Semakin transparansinya laporan hasil audit, maka kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak akan semakin kecil.

Saran

1. Pergunakan rumus lain atau rumus terbaru untuk variabel-variabel dalam penelitian ini karena seiring bergantinya kebijakan, pengembangan teori dan berubahnya beberapa istilah akuntansi akan berpengaruh terhadap keakuratan suatu penelitian. Misalnya, untuk *tax avoidance* dapat diukur dengan *tax shelter* atau *book tax gap* yang menggunakan perhitungan lebih banyak.
2. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan variabel bebas lain yang mungkin lebih berhubungan dan mempengaruhi terhadap tindakan *tax avoidance* misalnya *return on aset* (ROA), *leverage*, ukuran perusahaan, reformasi perpajakan dan variabel lain yang belum diketahui peneliti.
3. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan mekanisme *corporate governance* lebih dari dua alat ukur seperti komite audit, kepemilikan institusional dan ukuran dewan komisaris atau menggunakan variabel pengukuran berbeda seperti variabel *corporate governance perception index* (CGPI) yang mungkin lebih mempengaruhi *tax avoidance*.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan agar lebih terampil dalam mengolah data dan penggunaan pengukuran variabel dengan kategori yang lebih sederhana agar kemungkinan terjadinya data *outlier* lebih kecil, sehingga data sampel tidak banyak yang harus dikeluarkan dari sampel penelitian.
5. Penelitian selanjutnya yang sejenis dengan penelitian ini diharapkan agar memperpanjang masa periode penelitian agar sampel yang digunakan lebih

banyak atau menggunakan populasi selain perusahaan manufaktur misalnya seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI agar populasi lebih luas dan kompleks.

DAFTAR PUSTAKA

- Adisamartha, Ida Bagus. 2015. Pengaruh Likuiditas, Leverage, Intensitas Persediaan dan Intensitas Aset Tetap pada Tingkat Agresivitas Wajib Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol.13.3.
- Annisa, Nuralifmida Ayu dan Lulus Kurniasih. 2012. Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, Vol. 8 No. 2 hlm. 123 - 136.
- Andayani, utari. 2010. Karakteristik Kepemilikan Perusahaan, Corporate Governance dan Tindakan Pajak Agresif. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*, Purwokerto.
- Apriani, Meri. 2015. Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Konservatisme Akuntansi Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI (2008-2009). *Skripsi*. Universitas Riau.
- Ardina, Ayu Martaning. 2012. Penggunaan Prespektif Positive Accounting Theory terhadap Konservatisme Akuntansi. *Diponogoro Journal of Accounting*, Vol. 1 N0. 1 hlm. 1-15.
- Astrian, Afri dkk. 2015. Pengaruh Corporate Governanace dan Konservatisma Akuntansi terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 6 No. 1 : 1 – 15.
- Dewi, Ni Nyoman Kristiana dan Jati. 2014. Pengaruh Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan dan Dimensi Tata Pada Tax Avoidance di Bursa Efek Indonesia. *ISSN : 2302-2855 E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 6.2 hlm. 1-15.
- Darmadi, Iqbal Nul Hakim. 2013. Analisis Faktor yang Mempengaruhi Manajemen Pajak Dengan Indikator Tarif Pajak Efektif. *Simposium Nasional Akuntansi 17 Mataram*, Lombok.
- Dharma, I M. S., dan Agus Ardiana. 2015. Pengaruh Leverage, Intensitas Aset Tetap, Ukuran Perusahaan, dan Koneksi Politik terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 15 No. 3 hlm. 584-613.
- Fadilah, Rahmi. 2014. Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Artikel Universitas Negeri Padang*.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBMSPSS19*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Herawati, Susiana. 2008. Analisis Pengaruh Independensi, Mekanisme Corporate Governance, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi X Makassar*, No.1-3.
- Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI). 2011. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)*. Salemba Empat. Jakarta.
- Jaya, Tresno Eka, Kartika dan Dinda. 2013. *Corporate Governance, Konservatisme Akuntansi dan Tax Avoidance*. *Simposium Nasional Perpajakan 4*.

- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). 2006. *Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia*. Jakarta: Pengarang.
- Kurniasih, Tommy dan Maria M. Ratna Sari. 2013. Pengaruh Return on Asset, Leverage, Corporate Governance, Ukuran Perusahaan dan Kompenasasi Rugi Fiskal terhadap tax avoidance, *Buletin Studi Ekonomi*, Volume 18 No.1.
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan Edisi Revisi 2011*. Yogyakarta: ANDI Yogyakarta.
- Mulyani, S. 2014. Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Koneksi Politik dan Reformasi Perpajakan Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Mahasiswa Perpajakan Universitas Brawijaya*, Vol. 1, No. 2 hlm. 1-9.
- Oktavian, Muhammad. 2015. Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Skripsi*. Universitas Negeri Syarif Hidayatullah.
- Pedoman Umum BUMN Revisi 2011*. Jakarta: Salemba Empat.
- Pramudito, B.W., dan Maria M. Ratna Sari. 2013. Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Kepemilikan Manajerial dan Ukuran Dewan Komisaris Terhadap Tax Avoidance, *Jurnal Akuntansi*, Vol.13 No.3, Halaman 737-742.
- Rinaldi, Charoline Cheisviyanny. 2015. Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal terhadap Tax Avoidance. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Retno, B.W. 2012. Pengaruh Corporate Governance terhadap Manajemen Laba. *Skripsi*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Santoso, Titus Bayu. 2014. *Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak*. *Skripsi*. Universitas Diponogoro Semarang.
- Setiawan. 2013. Kinerja Perusahaan : Study Pengaruh Corporate Governance Melalui Konservatisme Akuntansi Pada Perusahaan yang Terdaftar di Jakarta Islamic Center. *Skripsi*. Politeknik Negeri Bandung.
- Sihaloho, S. Lora. 2015. Pengaruh Corporate Governance dan Karakteristik Eksekutif Terhadap Tax Avoidance. *Skripsi*. Universitas Telkom.
- Suandy, Erly. 2008. *Perencanaan Pajak*. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Subakti, Theresa A.V. 2012. Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Reformasi Perpajakan terhadap Penghindaran Pajak di Perusahaan Industri Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2010. *Skripsi Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*. Jakarta
- Sugiyono. 2014. *Metodologi Penelitian Manajemen*. Bandung: Alfabeta.
- Susi, Dwimulyani. 2010. Konservatisme Akuntansi dan Sengketa Pajak Penghasilan: Suatu Investigasi Empiris. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*.
- Undang - Undang Perpajakan Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 6 ayat (2).
- Undang - Undang Perpajakan Nomor 28 Tahun 2007.
- Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang - Undang Pajak Penghasilan No. 17 Pasal 6 Ayat (2) Tahun 2000 Tentang Kompensasi Rugi Fiskal.

- Verawaty, Citra Indah Merina, Fitri Yani. 2015. Insentif Pemerintah (Tax Incentives) dan Faktor Non Pajak Terhadap Konservatisme Akuntansi Perusahaan Perbankan di Indonesia. *Proceeding Sriwijaya Economic and Business Convergence*.
- Wahyudi, Dudi. 2014. Pengaruh Good Corporate Governance dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Tax Avoidance. *RPSEP – 09*.
- Yuliyanti, Lasimpala. 2015. Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tindakan Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Farmasi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Skripsi*. Universitas Negeri Gorontalo.