

Pengaruh Konservatisme Akuntansi dan *Capital Intensity* Terhadap *Tax Avoidance* yang Di Moderasi oleh Dewan Komisaris Independen

Elinda Widayu¹, Lintang Venusita²

^{1,2} Universitas Negeri Surabaya

Jl. Ketintang, Gayungan, Surabaya

Korespondensi penulis: elindawdyu@gmail.com

Abstract. This research aims to determine the effect of accounting conservatism and capital intensity on tax avoidance which is moderated by an independent board of commissioners. The research sample is a manufacturing company that is listed consistently on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2020-2022. The research method used in this research is a quantitative method with sampling using a purposive sampling technique, data testing using SPSS 25 software which is analyzed using multiple regression tests and MRA tests. The results of the research conducted show that accounting conservatism has no effect on tax avoidance. Capital intensity has a negative effect on tax avoidance and the independent board of commissioners is unable to moderate it, namely strengthening or weakening the relationship between accounting conservatism and capital intensity on tax avoidance.

Keywords: Accounting Conservatism, Capital Intensity, Tax Avoidance, Independent Board of Commissioners.

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh konservatisme akuntansi dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* yang dimoderasi oleh dewan komisaris independen. sampel penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar secara konsisten di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2020-2022. Metode penelitian yang digunakan pada penelitian ini adalah metode kuantitatif dengan pengambilan sampel menggunakan teknik purposive sampling, pengujian data menggunakan software SPSS 25 yang dianalisis dengan uji regresi berganda dan uji MRA. Hasil dari penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Capital Intensity berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* dan dewan komisaris independen tidak mampu memoderasi yaitu memperkuat atau memperlemah hubungan antara konservatisme akuntansi dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

Kata kunci: Konservatisme Akuntansi, *Capital intensity*, *Tax Avoidance*, Dewan Komisaris Independen.

LATAR BELAKANG

Pajak adalah suatu kontribusi yang bersifat wajib dan terutang baik dalam bentuk pribadi maupun badan, diatur oleh kaidah hukum yang berlaku, dan tidak dapat dihindari (Sarra, 2017). Upaya-upaya dilakukan oleh perusahaan khususnya pihak manajemen untuk dapat menekan sekecil mungkin dan meminimalisir jumlah beban pajak yang ditanggung dan dibayarkan kepada pemerintah dalam rangka memaksimalkan laba usaha dengan cara melakukan *tax planning* atau strategi pengaturan pajak. *Tax planning* adalah strategi yang disusun secara sistematis untuk mengurangi beban pajak seefisien mungkin, dengan tetap mematuhi regulasi yang berlaku (Lestari, 2014). Cara atau opsi yang biasa digunakan oleh sebuah perusahaan untuk melakukan *Tax Planning* yaitu dengan cara penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) (Puspita & Febrianti, 2017). Praktik *tax avoidance* termasuk metode umum dalam melakukan

pengurangan beban pajak perusahaan secara sah dalam kegiatan perpajakan (Asadanie & Venusita, 2020).

Perusahaan manufaktur adalah sektor perusahaan dengan tingkat penyumbang pajak tertinggi dibandingkan dengan sektor lainnya, dibuktikan pada tabel di bawah:

Tabel 1. Kontribusi Penerimaan Pajak Perusahaan Indonesia

Sektor	Kontribusi
Manufaktur	27,6%
Perdagangan	21,2%
Pertambangan	14,9%
Jasa keuangan dan asuransi	13,0%
Transportasi & pergudangan	4,2%
Konstruksi & real estate	3,9%

Sumber: Kementerian Keuangan, (2023).

Badan Pusat Statistik Nasional tahun 2023 menyatakan bahwa perusahaan manufaktur tumbuh pada tingkat 3,39% pada 2021 dan 4,89% pada 2022. Pertumbuhan tersebut tidak sejalan dengan jumlah penerimaan pajak dari sektor manufaktur, terjadi kesenjangan realiasi penerimaan pajak yang seharusnya dengan penerimaan pajak yang diperoleh dari perusahaan sektor manufaktur. Sebagai sektor yang berpengaruh besar dan sektor andalan dalam penerimaan pajak, melemahnya setoran pajak perusahaan manufaktur menjadi perhatian khusus.

Laporan "*The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of Covid-19*" menyatakan bahwa jumlah kerugian yang dialami Indonesia sebesar 4,78 miliar dolar merupakan hasil dari praktik *tax avoidance* perusahaan di Indonesia, atau setara dengan 67,6 triliun (Santoso, 2020). Perusahaan merupakan objek pajak yang dasar pengenaan pajaknya bersumber dari laba kegiatan operasi, dan semakin banyak laba maka semakin meningkat besaran pajak yang harus disetor. Prinsip akuntansi umum yang berlaku membebaskan manajer perusahaan dalam menerapkan metode akuntansi yang dipilih selama tidak melanggar peraturan yang berlaku. Salah satu prinsip akuntansi yang dinilai menjadi pertimbangan dalam laporan keuangan adalah konservatisme akuntansi (Septiana & Tarmizi, 2015)

Praktik kehati-hatian dalam penyusunan laporan keuangan untuk mengakuai keuntungan secara lebih lambat ini berpotensi memengaruhi laporan keuangan, terutama dalam aspek laba, yang kemudian dapat digunakan perusahaan sebagai strategi untuk menghindari kewajiban pajak, jika laba lebih rendah dari pendapatan asli perusahaan akan berdampak pada pajak yang dikenakan (Nugraheni & Mustikawati, 2021). Rosdiani &

Hidayat, (2020) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa konservatisme akuntansi merupakan salah satu faktor yang dapat memengaruhi praktik penghindaran pajak pada sebuah perusahaan, karena praktik ini menyebabkan laba lebih rendah yang berdampak pada besaran pajak yang dikenakan.

Selain praktik konservatisme akuntansi, pengurangan beban pajak perusahaan dapat dicapai dengan mengalokasikan investasi ke dalam aset tetap yang dapat diukur menggunakan *capital intensity ratio*. *Capital intensity* merupakan ukuran kegiatan perusahaan berkaitan atau berhubungan dengan proporsi atau intensitas penggunaan aset tetap (Hidayat & Fitria, 2018). *Capital intensity* merupakan rasio antara aset tetap terhadap total aset (Rahma et al., 2022). Menurut Pattiasina et al., (2019) pada studinya mengungkapkan bahwa *capital intensity* adalah indikasi seberapa besar suatu perusahaan mengalokasikan investasi pada aset tetap, yang diukur melalui rasio intensitas aset tetap. Perusahaan yang berinvestasi dalam bentuk aset tetap dengan jumlah besar dapat menjadi indikasi bahwa perusahaan melakukan praktik *tax avoidance*, karena dengan investasi aset tetap dengan jumlah banyak akan menjadikan biaya depresiasi sebagai suatu biaya yang dapat menjadi pengurang nilai laba sehingga pada akhirnya dapat menjadikan biaya pajak yang dibayarkan oleh perusahaan lebih kecil.

Kedua praktik tersebut, yaitu konservatisme akuntansi dan *capital intensity* merupakan bentuk dari manajemen laba yang akan berpengaruh terhadap besarnya laba yang dihasilkan. Agar kegiatan bisnis tetap berjalan dengan baik, maka pihak manajemen harus membuat inovasi dan langkah strategis (Laksono & Kurniawan, 2022). Praktik ini dilakukan atas kebijakan yang dipilih oleh pihak manajemen, langkah atau strategi yang diterapkan manajemen dalam mengelola hasil keuangan sebuah perusahaan hendaknya tidak merugikan pemilik perusahaan dan juga pemegang saham, sehingga perlu adanya penengah mengenai kebijakan yang dipilih manajemen perusahaan. Salah satu upaya yang dapat dilakukan adalah dengan menunjuk dewan komisaris independen yang memiliki peran sebagai penengah.

Dewan komisaris independen memiliki peran sebagai mediator yang bertujuan untuk menjaga hak-hak pemegang saham (Ruslim & Santoso, 2018). Proporsi dewan komisaris independen yang tinggi, maka keputusan akan semakin netral (Maulidiavitasari & Yanthi, 2021). Teori keagenan menyatakan bahwa semakin banyak komisaris independen, maka semakin baik dalam memantau kebijakan yang dilakukan manajer (Wibisono & Mayangsari, 2024). Dewan komisaris Independen dapat memengaruhi keputusan perusahaan misalnya mengenai praktik konservatisme akuntansi dan *capital*

intensity dikarenakan kedua hal ini berkaitan dengan kebijakan manajemen dalam mengelola laba dan investasi aset tetapnya. Penelitian ini memasukkan dewan komisaris independen sebagai variabel moderasi untuk mengetahui apakah dewan komisaris independen dapat memperlemah atau memperkuat hubungan variabel bebas terhadap variabel terikat dalam penelitian ini.

KAJIAN TEORITIS

Teori Agensi

Teori keagenan telah menjabat sebagai sudut pandang yang paling berpengaruh dalam tata kelola perusahaan (Yusuf et al., 2018). Jensen & Meckling (1976) mendefinisikan bahwa hubungan antara *agent* dan *principal* untuk melakukan sebuah pekerjaan dan beberapa pelayanan dalam hal pendelegasian wewenang pada saat pengambilan keputusan kepada *agent*. Banyak terjadi dalam teori agensi bahwa keputusan yang diambil oleh pihak manajer sebagai *agent* tidak selaras dengan kemauan dan kepentingan pihak pemilik perusahaan selaku pemegang saham dan bukan merupakan keputusan terbaik. Adanya asimetri informasi antara *agent* dan *principal* mendorong kegiatan *tax avoidance* dapat terjadi, manajer ingin meningkatkan bonus mereka lewat laba yang tinggi, di sisi lain pemegang saham berupaya untuk meminimalkan biaya pajak dengan mencatat laba yang rendah. Praktik *tax avoidance* dapat mengatasi masalah keagenan ini dengan mengintegrasikan kedua kepentingan tersebut secara optimal (Edeline & Sandra, 2018).

Teori Akuntansi Positif

Menurut Dwitayanti & Wijaya, (2017) Teori akuntansi positif berkembang seiring dengan kebutuhan untuk menjelaskan dan memproyeksikan bagaimana praktik akuntansi dijalankan oleh masyarakat. Dalam konteks Teori akuntansi positif, pilihan antara bertindak konservatif atau tidak dapat dijelaskan melalui tiga hipotesis utama, yaitu hipotesis rencana bonus, hipotesis perjanjian utang, dan hipotesis biaya politik. Hipotesis biaya politik menyatakan bahwa konflik kepentingan antara manajer dan pemerintah dapat menghasilkan biaya politik, di mana perusahaan diharapkan mempertimbangkan tanggung jawab sosial terhadap masyarakat dalam pengambilan keputusan (Savitri, 2016).

Konservatisme Akuntansi

Konservatisme akuntansi dapat didefinisikan sebagai pendekatan atau kebijakan dalam akuntansi yang cenderung untuk menilai aset dan laba dengan cara yang lebih

konservatif atau hati-hati, sehingga nilai aset bersih yang dilaporkan cenderung lebih rendah daripada nilai aset bersih yang sebenarnya dari perspektif ekonomi (Ruch & Taylor, 2015). Konservatisme akuntansi dapat diukur dengan melihat akumulasi akrual selama periode pelaporan. Akrual ini merujuk pada perbedaan antara laba bersih sebelum depresiasi/amortisasi dan arus kas dari kegiatan operasional. Jika laba bersih yang dilaporkan lebih rendah daripada arus kas operasional (akrual negatif), maka dapat disimpulkan adanya indikasi penerapan konservatisme dalam laporan keuangan (Givoly & Hayn, 2002).

Capital Intensity

Kapasitas perusahaan untuk menginvestasikan dananya dalam aset tetap disebut sebagai intensitas modal. *Capital Intensity Ratio* (CIR) yang membandingkan total aset tetap dengan total keseluruhan aset dapat digunakan untuk menghitung intensitas modal atau *capital intensity ratio*. Dalam situasi ini, manajemen dapat menggunakan penyusutan pada aset tetap untuk mengurangi beban pajak pada bisnis. Akibatnya, semakin padat modal bisnis tersebut, semakin banyak kegiatan penghindaran pajak yang dilakukannya (Pangestu & Pratomo, 2018). Semakin banyak aset tetap perusahaan maka semakin berkurang beban pajak karena depresiasi (Isnaini & Wahyuningtyas, 2022).

Dewan Komisaris Independen

Komisaris independen merupakan komisaris yang bukan merupakan anggota dari pemegang saham, manajemen, ataupun anggota dari perusahaan lainnya. Pengawasan dewan komisaris independen dinilai lebih baik, karena evaluasi dan saran yang diberikan dinilai terbebas dari campur tangan perusahaan karena bukan merupakan anggota inti dari perusahaan sehingga lebih objektif. Menurut Liyanto & Anam, (2017) dewan komisaris independen memiliki peran dalam melakukan evaluasi, pengawasan, dan monitoring kegiatan perusahaan dan terlaksananya akuntabilitas secara baik dan sesuai aturan serta memberikan petunjuk dan arahan secara independen atau netral tanpa kepentingan lain di dalam pengelolaan perusahaan.

Tax Avoidance

Tax avoidance merupakan alternatif cara yang dapat diterapkan dalam praktik perencanaan pajak. Salah satu penelitian yang dilakukan Ftouhi & Ghardallou, (2020) memberikan gambaran bagaimana perusahaan melakukan langkah-langkah dan cara melakukan perencanaan pajak sehingga beban pajak menjadi berkurang. Menurut Rosdiani & Hidayat, (2020) *tax avoidance* merupakan metode untuk menurunkan beban pajak dengan tetap berada dalam parameter persyaratan undang-undang perpajakan yang

berlaku dan dapat dibenarkan dan tidak menyalahi aturan terutama melalui perencanaan pajak.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan mengandalkan data sekunder. Pendekatan kuantitatif memfokuskan pada pengujian teori-teori objektif dan hubungan antar variabel (Creswell, 2014), Dalam konteks positivisme, pendekatan ini digunakan untuk menguji hipotesis dalam populasi atau sampel tertentu.

Jenis dan Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder diperoleh tidak langsung oleh peneliti melalui pengumpulan dokumen, dll yang telah tersedia yang kemudian diolah oleh peneliti (Sugiyono, 2019). Data sekunder diperoleh dari laporan keuangan tahunan atau *annual report* yang dipublikasikan perusahaan di website Bursa Efek Indonesia atau website resmi perusahaan dalam kurun waktu periode penelitian yaitu 2020-2022.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini mencakup semua perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 3 tahun dari tahun 2020- 2022, sebanyak 74 perusahaan memenuhi kriteria yang telah ditetapkan dan dipilih sebagai sampel untuk penelitian ini.

Tabel 2. Jumlah sampel penelitian

Kriteria	Jumlah
Populasi : Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEI	230
Pengambilan Sampel Berdasarkan Kriteria (<i>Puposive sampling</i>)	
1. Perusahaan yang tidak terdaftar secara berturut-turut di BEI mulai tahun 2020-2022	(36)
2. Perusahaan yang tidak melaporkan laporan keuangan periode 2020-2022	(32)
3. Perusahaan yang tidak mendapatkan laba (mengalami rugi)	(77)
4. Tidak memuat informasi yang dibutuhkan peneliti	(11)
Sampel penelitian	74
Total Sampel (74 x 3 tahun)	222
5. Data <i>Outlier</i>	(51)
Total Sampel setelah <i>Outlier</i>	171

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

HASIL DAN PEMBAHASAN**Hasil Statistik Deskriptif****Tabel 3. Deskripsi Data**

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
X1	171	-0,293	0,252	-0,01873	0,077614
X2	171	0,013	0,762	0,35977	0,193961
Y	171	0,160	0,305	0,22995	0,027795
Z	171	0,250	1,000	0,44930	0,152197
Valid N (listwise)	171				

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Variabel independen konservatisme akuntansi (X1) memiliki nilai -0,293 dan nilai tertinggi 0,252, dengan rata-rata adalah sebesar -0,01873, angka tersebut mengartikan bahwa pada tahun penelitian perusahaan manufaktur sampel penelitian cenderung tidak menerapkan praktik konservatisme akuntansi. Variabel *capital intensity* (X2) memiliki nilai terendah 0,013 dan nilai tertinggi 0,762, dengan rata-rata adalah sebesar 0,35977. Berikutnya, untuk variabel *tax avoidance* (Y) memiliki nilai terendah sebesar 0,160 dan nilai tertinggi 0,305, dengan rata-rata 0,22995 yang mengartikan bahwa pada tahun penelitian ini, rata-rata perusahaan manufaktur dalam sampel mengadopsi praktik *tax avoidance*. Rata-rata nilai dewan komisaris independen adalah 0,44930, menunjukkan bahwa secara keseluruhan, perusahaan manufaktur dalam sampel penelitian telah mengikuti peraturan pemerintah yang mengharuskan minimal 30% anggota dewan komisaris untuk bersifat independen.

Hasil Uji Asumsi Klasik**1. Uji Normalitas****Tabel 4. Uji Normalitas**

N	171
Test Statistic	0,099
Monte Carlo Sig. (2-tailed)	Sig. 0,066 ^d

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Hasil menunjukkan nilai signifikansi untuk *monte carlo* adalah sebesar $0,066 > 0,05$ yang artinya bahwa data penelitian sudah terdistribusi secara normal.

2. Uji Multikolinieritas**Tabel 5. Uji Multikolinieritas**

<i>Model</i>	<i>Collinearity Statistics</i>
--------------	--------------------------------

	<i>Tolerance</i>		<i>VIF</i>
1	(Constant)		
	X1	0,974	1,027
	X2	0,981	1,019
	Z	0,993	1,007

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Nilai tolerance untuk setiap variabel independen terhadap variabel dependen adalah 0,974 (X1); 0,981 (X2); dan 0,993 (Z) > 0,10 dan nilai VIF < 10 artinya bahwa data penelitian terbebas dari gejala multikolinieritas.

3. Uji Heteroskedastisitas

Tabel 6. Uji Spearman's Rho

<i>Spearman's rho</i>		X1	X2	Z
Unstandardized Residual	Correlation Coefficient	0,004	-0,034	0,047
	Sig. (2-tailed)	0,962	0,655	0,538
	N	171	171	171

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Dapat dilihat pada tabel 4.5 bahwa nilai Sig. (2-tailed) adalah sebesar 0,962 (X1); 0,655 (X2); 0,538 (Z) > 0,05 dan berdasarkan cara pengambilan keputusan uji *spearman,s rho* yang artinya bahwa semua variabel bebas penelitian ini terhindar dari gejala heterokedastisitas.

4. Uji Autokolerasi

Tabel 7. Uji Run Test Autokolerasi

	Unstandardized Residual
Total Cases	171
Number of Runs	88
Z	0,231
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,818

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Dapat dilihat pada tabel bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* untuk uji *run test* adalah sebesar 0,818 > 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi penelitian tidak terdapat gejala autokolerasi.

Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

1. Uji F

Tabel 8. Uji F

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	0,007	2	0,003	4,558	0,012 ^b
	Residual	0,125	168	0,001		
	Total	0,131	170			

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Dari tabel terlihat bahwa nilai signifikansi regresi adalah $0,012 < 0,05$. Berdasarkan kriteria pengambilan keputusan, variabel bebas dalam penelitian ini, yaitu konservatisme akuntansi dan intensitas modal, secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel terikat, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*).

2. Uji t

Tabel 9. Uji t (Parsial)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,218	0,005		48,260	0,000
	X1	-0,002	0,027	-0,004	-0,059	0,953
	X2	0,033	0,011	0,227	2,998	0,003

a. Dependent Variable: Y

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Variabel konservatisme akuntansi (X1) tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap variabel terikat, yakni *tax avoidance*, dengan nilai signifikansi sebesar 0,953, yang jauh melebihi nilai ambang 0,05. Namun, variabel X2, yaitu *capital intensity*, memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*, ditunjukkan dengan nilai signifikansi sebesar 0,003, yang lebih kecil dari 0,05. Koefisien regresinya bernilai positif menunjukkan bahwa peningkatan *capital intensity* berhubungan positif dengan ETR dan negatif terhadap *tax avoidance*. Semakin banyak perusahaan menginvestasikan aset tetap dalam jumlah besar maka akan menyebabkan kesempatan praktik penghindaran pajak semakin rendah ditunjukkan dengan tingginya nilai ETR.

3. Uji Koefisien Determinasi (R²)

Tabel 10. Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,227 ^a	0,051	0,040	0,027231220

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Berdasarkan hasil output SPSS, *Adjusted R Square* menunjukkan bahwa variabel konservatisme akuntansi dan *capital intensity* secara bersama-sama memiliki pengaruh sebesar 4% terhadap variabel terikat, yaitu *tax avoidance*. Sisanya, sebesar 94% dipengaruhi oleh variabel atau faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

UJI MRA (*Moderated Regression Analysis*)

Proses moderasi dilakukan ketika hubungan antara variabel bebas dan variabel terikat sudah terbukti signifikan dalam uji regresi. Dalam konteks penelitian ini, hasil pengujian regresi menunjukkan bahwa variabel konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, sehingga uji MRA hanya dapat dilakukan pada variabel *capital intensity* terhadap *tax avoidance*. Berikut ini penjelasan :

Tabel 11. Uji MRA

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,221	0,014		15,953	0,000
X2	0,042	0,035	0,293	1,193	0,235
Z	-0,005	0,031	-0,027	-0,162	0,872
X2_Z	-0,022	0,080	-0,081	-0,280	0,780
R	0,057		F Hitung	3,352	
R ²	0,040		Signifikansi F	0,020	

Sumber: Data diolah peneliti, 2024

Nilai signifikansi sebesar 0,780 > 0,05. Ini menunjukkan bahwa tidak ada bukti yang signifikan bahwa keberadaan dewan komisaris independen mempengaruhi hubungan antara rasio *capital intensity* dan praktik *tax avoidance*. Oleh karena itu, kesimpulannya adalah kehadiran dewan komisaris independen tidak memiliki pengaruh atau tidak memiliki peran moderasi dalam hubungan antara *capital intensity* dan praktik *tax avoidance*.

Pembahasan

Pengaruh konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance*

Nilai signifikansi sebesar 0,953 yang lebih besar dari 0,05. Dengan temuan ini, hipotesis bahwa konservatisme akuntansi mempengaruhi *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur dalam penelitian ini tidak terbukti. Artinya, praktik konservatisme akuntansi tidak berdampak pada kecenderungan perusahaan untuk melakukan *tax avoidance* atau penghindaran pajak. Praktik konservatisme akuntansi adalah bentuk kebijakan

manajemen perusahaan dalam mengakui keuntungan secara lebih lambat dibandingkan dengan pengakuan kerugian, hal ini semata-mata dilakukan perusahaan untuk mengantisipasi estimasi yang terlalu tinggi terhadap laba dimasa yang akan datang yang bermanfaat pada kestabilan laporan keuangan, sehingga bukan bertujuan untuk melakukan praktik *tax avoidance*.

Pengaruh *Capital intensity* terhadap *tax avoidance*

nilai signifikan pengujian secara parsial (uji t) sebesar $0,003 < 0,05$ yang artinya *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*, sehingga hipotesis ke dua (H2) yang diajukan dalam penelitian ini bahwa *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance* diterima. Nilai koefisien regresi sebesar 0,033 menunjukkan arah positif terhadap Effective Tax Rate (ETR) dan arah negatif terhadap *tax avoidance* dikarenakan interpretasi nilai ETR berbanding terbalik dengan praktik *tax avoidance*. semakin banyak aset tetap pada sebuah perusahaan akan mendorong peningkatan kapasitas produksi. Besarnya kapasitas produksi akan mendorong peningkatan penjualan produk, sehingga penghasilan perusahaan bertambah dan laba menjadi lebih tinggi sehingga laba sebagai dasar pengenaan pajak akan menjadi meningkat dan beban pajak akan semakin tinggi.

Pengaruh *Capital intensity* terhadap *tax avoidance* yang di moderasi oleh dewan komisaris independen.

Nilai signifikan adalah $0,780 > 0,05$, Nilai tersebut mengartikan interaksi antara variabel dewan komisaris independen dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* tidak memiliki pengaruh yang signifikan, atau dapat diartikan bahwa jumlah atau rasio banyaknya dewan komisaris independen yang signifikan dalam sebuah perusahaan tidak memiliki kemampuan untuk menguatkan atau melemahkan pengaruh rasio *capital intensity* terhadap praktik penghindaran pajak. Keberadaan dewan komisaris hanya sebagai dewan pengawas untuk memastikan bahwa segala kebijakan yang diambil tidak menimbulkan masalah perbedaan kepentingan antara *principal* dan *agent*. Ketidakmampuan dewan komisaris independen dalam memoderatori pengaruh *capital intensity* terhadap *tax avoidance* dapat terjadi karena kurangnya akses dewan komisaris independen ke dalam manajemen perusahaan. Pengambilan keputusan dilakukan oleh pihak manajer perusahaan dan dewan komisaris tidak memiliki hak untuk ikut andil dalam pengambilan keputusan.

KESIMPULAN

Kesimpulan penelitian ini bahwa pada sampel penelitian perusahaan manufaktur 2020-2020, penerapan konservatisme akuntansi tidak memiliki dampak yang signifikan terhadap praktik *tax avoidance*, Rasio *capital intensity* memiliki pengaruh positif terhadap ETR serta negatif terhadap *tax avoidance*, dan proporsi dewan komisaris independen tidak mampu memoderasi pengaruh konservatisme akuntansi dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

SARAN

Penelitian ini hanya terbatas dan terfokus pada dua variabel bebas sehingga variasi variabel yang memungkinkan mempengaruhi *tax avoidance* sangat terbatas. Rendahnya nilai *R square* pada penelitian ini disebabkan kurangnya variasi dari variabel bebas sehingga peneliti selanjutnya dapat menambah variabel yang diduga berkaitan dengan praktik *tax avoidance*.

DAFTAR REFERENSI

- Asadanie, N. K., & Venusita, L. (2020). Pengaruh Koneksi Politik terhadap Penghindaran Pajak. *INVENTORY: Jurnal Akuntansi*, 4(1), 14–21. <https://doi.org/10.25273/inventory.v4i1.6296>
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Approaches* (4th ed.). SAGE Publications.
- Edeline, E., & Sandra, A. (2018). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Metode Akuntansi, Dan Struktur Kepemilikan Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2013. *Jurnal Bina Akuntansi*, 5(2), 196–223. <https://doi.org/10.52859/jba.v5i2.9>
- Ftouhi, K., & Ghardallou, W. (2020). International tax planning techniques: A review of the literature. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 329–343. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2019-0080>
- Givoly, D., & Hayn, C. (2002). Rising Conservatism: Implications for Financial Analysis. *Financial Analysts Journal*, 58(3), 17–38. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.02.001>
- Hidayat, A. T., & Fitria, E. F. (2018). Pengaruh Capital Intensity, Inventory Intensity, Profitabilitas dan Leverage Terhadap Agresivitas Pajak. *Eksis: Jurnal Riset Ekonomi Dan Bisnis*, 13(2), 157–168. <https://doi.org/10.26533/eksis.v13i2.289>
- Isnaini, A. M., & Wahyuningtyas, E. T. (2022). Identifikasi leverage, Sales Growth, Profitabilitas, Capital Intensity, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 10(3), 1–9. <https://doi.org/10.26740/akunesa.v10n3.p1-9>

- Laksono, B. R., & Kurniawan, W. O. (2022). Workload, Work Stress and Work Motivation on Turnover Intention of Employees Cv. Brilliano Perkasa Group in Surabaya. *Business and Accounting Research (IJEBA) Peer Reviewed-International Journal*, 6(4), 1761–1767. <https://jurnal.stie-aas.ac.id/index.php/IJEBA>
- Lestari, N. (2014). Pengaruh Tax Planning Terhadap Nilai Perusahaan. *Akuntabilitas*, VII(1), 69–83.
- Liyanto, L., & Anam, H. (2017). Proporsi Dewan Komisaris Independen, Dewan Komisaris, Kompetensi Komite Audit, Frekuensi Rapat Komite Audit Terhadap Konservatisme Akuntansi. *Jurnal Geo Ekonomi*, 1, 130–149.
- Maulidiavitasari, J., & Yanthi, M. D. (2021). Pengaruh Kinerja Lingkungan terhadap Carbon Emission Disclosure dengan Dewan Komisaris sebagai Variabel Moderasi. *Akuntabilitas*, 15(1), 1–18.
- Nugraheni, P. W., & Mustikawati, R. I. (2021). Pengaruh Corporate Governance, Leverage, dan Konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Perusahaan Perbankan yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2017-2019). *Profita: Kajian Ilmu Akuntansi*, 9(4), 17–38.
- Pangestu, S. H., & Pratomo, D. (2018). Pengaruh Konservatisme Akuntansi dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance dengan Profitabilitas, Size dan Leverage sebagai Variabel Kontrol. *Jurnal Akuntansi Dan Ekonomi*, 21. <https://doi.org/10.29407/jae.v5i3.14182>
- Pattiasina, V., Tammubua, M. H., Numberi, A., Patiran, A., & Temalagi, S. (2019). Capital Intensity and tax avoidance. *International Journal of Social Sciences and Humanities*, 3(1), 58–71. <https://doi.org/10.29332/ijssh.v3n1.250>
- Puspita, D., & Febrianti, M. (2017). Faktor-faktor yang memengaruhi penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur di bursa efek Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 19(1), 38–46. <https://doi.org/10.34208/jba.v19i1.63>
- Rahma, A. A., Pratiwi, N., Mary, H., & Indriyenni, I. (2022). Pengaruh Capital Intensity, Karakteristik Perusahaan, Dan CSR Disclosure Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Manufaktur. *Owner*, 6(1), 677–689. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.637>
- Rosdiani, N., & Hidayat, A. (2020). Pengaruh Derivatif Keuangan, Konservatisme Akuntansi dan Intensitas Aset Tetap terhadap Penghindaran Pajak. *Journal of Technopreneurship on Economics and Business Review*, 1(2), 131–143. <https://doi.org/10.37195/jtebr.v1i2.43>
- Ruch, G. W., & Taylor, G. (2015). Accounting conservatism: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 34, 17–38. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.02.001>
- Ruslim, H., & Santoso, I. (2018). Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Jumlah Direktur, Jumlah Komite Audit, Kepemilikan Saham Institusional, Kepemilikan Saham Manajemen Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kinerja Keuangan

Perusahaan. *Jurnal Ekonomi*, 23(3), 334–346.
<https://doi.org/10.24912/je.v23i3.417>

- Santoso, Y. I. (2020, March 16). Akibat Penghindaran Pajak, Indonesia diperkirakan rugi Rp68,7 triliun. *Kontan Co.Id*. <https://nasional.kontan.co.id/news/akibat-penghindaran-pajak-indonesia-diperkirakan-rugi-rp-687-triliun>
- Sarra, H. D. (2017). Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Komite Audit dan Dewan Komisaris Independen Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris Pada Industri Kimia dan Logam di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2014). *COMPETITIVE Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 63. <https://doi.org/10.31000/competitive.v1i1.108>
- Savitri, E. (2016). Konservatisme Akuntansi: Cara Pengukuran, Tinjauan Empiris dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya. In *Pustaka Sahila Yogyakarta* (Vol. 1). Musfialdi, M.Si.
- Septiana, I. P., & Tarmizi, M. I. (2015). Konservatisme akuntansi, efektivitas komite audit, konsep amanah dan manajemen laba. *Simposium Nasional Akuntansi XII*, 1–21.
- Sugiyono. (2019). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*, Edisi ke-2. ALFABETA.
- Wibisono, G., & Mayangsari, S. (2024). Political Connection Moderate Effect of Tax Haven Utilization and Corporate Governance on Tax Aggressiveness. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 15(2), 88–103. <https://doi.org/10.26740/jaj.v15n2.p88-p103>
- Yulistian, A., Nasir, A., & Hasan, M. A. (2018). Pengaruh Corporate Governance dan Konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris pada Perusahaan Pertambangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2014-2016). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Dan Bisnis*, 1(1), 1–13.
- Yusuf, F., Yousaf, A., & Saeed, A. (2018). Rethinking agency theory in developing countries: A case study of Pakistan. *Accounting Forum*, 42(4), 281–292. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.10.002>