

Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Corporate Governance (Kepemilikan Institusional Dan Komisaris Independen) Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Jasa Non Keuangan Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2017-2021

Ersa Madia¹

Muammar Khaddafi*²

Yunina³, Arliansyah⁴

ersa.190420100@mhs.unimal.ac.id¹, khadaffi@unimal.ac.id², yunina@unimal.ac.id³

arliansyah@unimal.ac.id⁴

Program Studi Akuntansi, Universitas Malikussaleh, Lhokseumawe

Kampus Bukit Indah, DesaBlang Pulo, Kecamatan Muara Satu, Kota Lhokseumawe Telepon 0645-44450/08116798545 Faks. 0645-44450 Laman:<http://feb.unimal.ac.id>

*Corresponding Author

Abstrak

Penelitian ini mengaji pengaruh antara konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan jasa non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2017-2021 sebanyak 380 perusahaan. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan porpositive sampling yaitu pemilihan sampel sesuai dengan kriteria sehingga didapat sebanyak 54 perusahaan dengan 5 tahun penelitian sehingga total sebanyak 270 observasi. Pengujian dalam penelitian ini menggunakan statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis. Uji asumsi klasik terdiri dari uji multikolinearitas, dan uji autokorelasi. Sedangkan untuk uji hipotesis terdiri dari uji t (parsial) dan uji f (simultan). Data yang digunakan adalah data sekunder yang bersumber dari laporan keuangan tahunan perusahaan melalui website www.idx.co.id dan idnfinancials.com. Uji Hasil penelitian secara parsial menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi dan *capital intensity* berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*, sedangkan kepemilikan institusional berpengaruh positif tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, dan komisaris independen tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Sedangkan secara simultan konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*

Kata kunci: Konservatisme Akuntansi; Kepemilikan Institusional; Komisaris Independen; Capital Intensity; Tax avoidance

Abstract

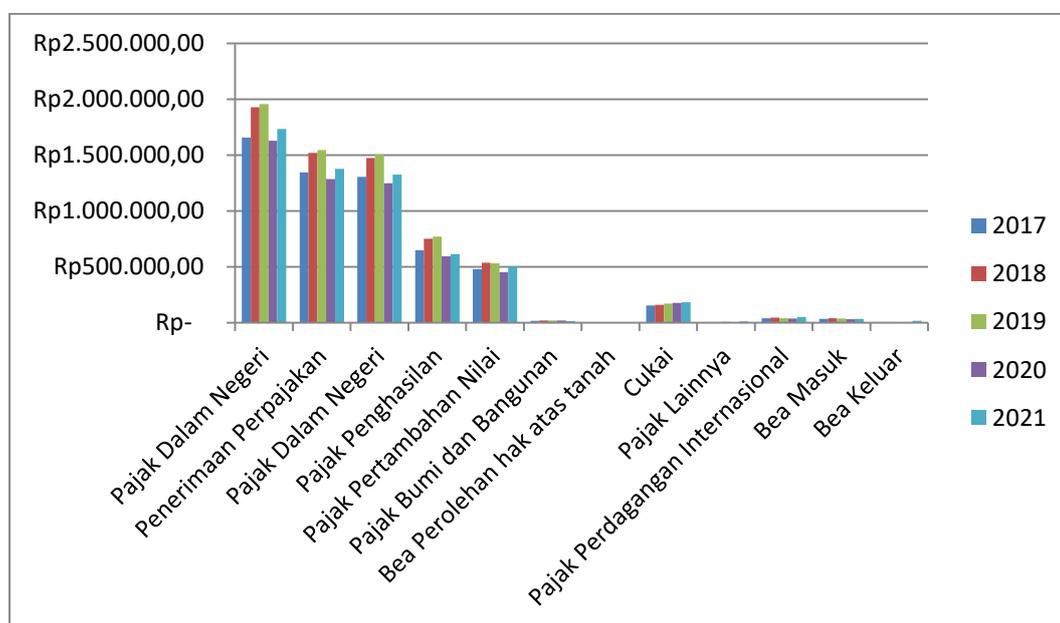
This study examines the influence between accounting conservatism, institutional ownership, independent commissioners, and *capital intensity* on *tax avoidance*. The population in this study is all non-financial service companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2017-2021 as many as 380 companies. Sampling in this study used porpositive sampling, namely the selection of samples according to the criteria so that 54 companies were obtained with 5 years of research so that a total of 270 observations were obtained. The tests in this study

used descriptive statistics, classical assumption tests, and hypothesis tests. The classical assumption test consists of a multicholnearity test, and an autocorrelation test. As for the hypothesis test, it consists of a t test (partial) and an f test (simultaneous). The data used is secondary data sourced from the company's annual financial statements through the *www.idx.co.id* and *idnfinancials.com* websites. Test The results of the study partially showed that accounting conservatism and capital intensity had a significant positive effect on tax avoidance, while institutional ownership had a positive effect on tax avoidance, and independent commissioners had no significant effect on tax avoidance. Meanwhile, simultaneously accounting conservatism, institutional ownership, independent commissioners, and capital intensity have a significant effect on tax avoidance.

Keywords: : Accounting Conservatism; Institutional Ownership; independent commissioner; capital intensity; Tax avoidance

PENDAHULUAN

Sumber pendapatan negara berasal dari berbagai sektor, baik internal maupun eksternal. Salah satu sumber pendapatan negara secara internal adalah perpajakan, sedangkan sumber pendapatan negara secara eksternal antara lain pinjaman luar negeri. Untuk mengurangi ketergantungan pada sumber pendapatan eksternal, pemerintah terus berusaha memaksimalkan pendapatan internal. Pajak saat ini merupakan sumber penerimaan dalam negeri terbesar dalam APBN. Peran pajak begitu besar dalam APBN, maka pemerintah akan terus berusaha untuk meningkatkannya, dalam hal ini menjadi tugas Direktorat Jenderal Pajak. Pajak merupakan pendapatan negara terbesar dan akan mendasar dari pemasukan suatu negara yang wajib dibayar oleh masyarakat sebagai wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan yang bersifat memaksa sesuai dengan peraturan undang-undang (Widiyanto & Sitorus, 2019).



Data diolah 2023

Gambar 1.1

Dari tabel tersebut dapat dilihat bahwa total penerimaan pajak lima tahun terakhir mengalami naik turun karena sebagian masyarakat menganggap pajak merupakan beban yang akan mengurangi penghasilan mereka, sehingga pelaksanaan pemungutan pajak tidak selalu mendapatkan respon yang baik oleh wajib pajak.

Pada penelitian ini yang menjadi objek penelitian adalah Perusahaan Jasa Non Keuangan yaitu sektor properti, real estate, dan konstruksi bangunan, sektor infrastruktur, utilitas, dan transportasi, serta sektor perdagangan, jasa, dan investasi yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia periode 2017-2021.

Walaupun secara umum *tax avoidance* tidak melanggar peraturan pemerintah namun jika semakin banyak perusahaan yang melakukan penghindaran pajak maka penerimaan pemerintah untuk pajak akan menurun, sesuai dengan laporan *tax justice network*, Indonesia diperkirakan menghadapi kerugian sebesar US\$ 4,86 miliar per tahun atau setara dengan Rp68,7 triliun (kurs rupiah senilai Rp 14.149 per dollar Amerika Serikat) akibat penghindaran pajak. Pada tajuk berjudul *The State Of Tax Justice 2020: The Justice In the time of COVID-19* yang dilaporkan *Tax Justice News* bahwa pada total sebesar Rp 68,7 triliun, kerugian tersebut disebabkan oleh Wajib Pajak Badan yang melakukan penghindaran pajak di Indonesia. Jumlah kerugian yang disebabkan mencapai US\$ 4,78 miliar atau setara Rp 87,6 triliun. Kementerian keuangan menentukan dengan tegas target penerimaan pajak tahun 2020 capai Rp1.198,82 triliun. Dengan demikian, estimasi penghindaran pajak tersebut setara dengan 5,7 persen dari target akhir 2020. Pada nilai penghindaran pajak tersebut setara dengan 5,16 persen apabila dibandingkan dengan realisasi penerimaan pajak 2019 dengan jumlah Rp 1.332 triliun. Aksi penghindaran pajak tersebut tentu tidak dapat dibenarkan. Bagaimanapun juga pajak dijadikan salah satu bantuan masyarakat untuk dikelola pemerintah untuk kepentingan masyarakat itu sendiri (Pajakku, 2021).

Contoh kasus yang beredar saat ini yang sesuai dengan sampel penelitian adalah tepatnya di perusahaan properti dan real estate bocornya "*panama papers*" yang artinya "Dokumen Panama", dimana dokumen tersebut bersifat rahasia yang dibuat oleh penyedia jasa asal Panama. Salah satunya adalah PT. Ciputra Development, Tbk yang merupakan perusahaan properti dan real estate ternama di Indonesia dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia ternyata juga melakukan penghindaran pajak yaitu dengan menyembunyikan kekayaan yang mencapai USD 1,6 Miliar atau setara dengan Rp 21,6 triliun (kurs Rp13.538) dengan tujuan menghindari pajak negara. Perusahaan property dan real estate merupakan perusahaan yang paling banyak terdeteksi dalam kecurangan laporan keuangan termasuk penghindaran pajak.

Fenomena property dan real estate lainnya yang melakukan penghindaran pajak yang terjadi di Indonesia atas transaksi properti yang dilakukan pengembangan (developer) Perumahan Bukit Semarang Baru yang dikembangkan oleh PT Karyadeka Alam Lestari yaitu penjualan rumah mewah seharga Rp7,1 Miliar di Semarang. Namun di akta notaris hanya tertulis Rp940 juta. Itu artinya terdapat selisih harga Rp 6,1 Miliar. Atas transaksi ini, ada potensi PPN (Pajak Pertambahan Nilai) yang harus disetor 10 persen dikali Rp6,1 Miliar atau Rp 610 juta. Kekurangan lain PPh (Pajak Penghasilan) final sebesar 5 persen dikalikan Rp 6,1 miliar atau 300 juta. Total kekurangan pajak senilai Rp 910 juta.

Jika developer ini menjual ratusan unit rumah mewah, kerugian negara bisa mencapai puluhan miliar rupiah dari satu proyek perumahan. Selain itu terjadi juga transaksi properti yang dilakukan di wilayah Depok dengan harga Rp 2,56 miliar. Namun di akta notaris hanya tertulis Rp 784 juta, atau ada selisih Rp 1.9 miliar potensi PPN yang belum disetor adalah 10 persen dikali Rp 1,9 miliar atau 190 juta dan PPh final 5 persen dikali Rp 1,9 miliar atau 85 juta. Total pajak kurang dibayar developer sebesar Rp 275 juta dari satu unit rumah saja. Selisih nilai tersebut jelas menyebabkan hilangnya potensi penerimaan negara (Musay, 2021).

Di tahun 2021 yang mengejutkan lagi setelah *Panama Papers*, bocornya "*Pandora Papers*", dari kebocoran itu hampir 12 juta dokumen yang mengungkap kekayaan tersembunyi, penghindaran pajak, dan kasus pencucian uang yang dilakukan oleh beberapa orang kaya dan berkuasa di dunia. Ada dua pengusaha Indonesia yang disebut dalam *Pandora Papers* salah satunya nama keluarga

Ciputra Harun Haraji yang kini menjadi Direktur Utama Ciputra pengusaha properti dan real estate ternama di Indonesia dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia (Nasional.Tempo.co, 2021).

Dari uraian fenomena diatas, dapat disimpulkan bahwa tindakan *tax avoidance* yang dilakukan PT. Ciputra Developer sudah tidak wajar, dan dari uraian fenomena diatas juga menunjukkan juga menunjukkan bahwa *tax avoidance* sangat merugikan bagi negara. Namun di sisi lain *tax avoidance* sangat menguntungkan bagi perusahaan, karena dapat mengurangi beban pajak perusahaan, sehingga dapat di perediksi pendapatan perusahaan akan meningkat. Karena perbedaan kepentingan ini saya tertarik untuk melakukan penelitian tentang *tax avoidance*. Ditambah lagi dengan perbedaan hasil penelitian terdahulu yang menguji pengaruh variabel konservatisme akuntansi, corporate governance (kepemilikan institusional, komisaris independen) dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan penelitian terdahulu, penelitian yang dilakukan oleh (Alvionita et al., 2021) konservatisme akuntansi berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax avoidance*, sedangkan penelitian (Ellyanti & Suwanti, 2022) berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan penelitian Chasbiandani et al (2020) *corporate governance* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, sedangkan dalam penelitian Purbowati & Purbowati (2021) *corporate governance* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Dan penelitian yang dilakukan oleh Berdasarkan penelitian Sinaga & Malau (2021) berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*, sedangkan dalam penelitian Sholeha (2019) tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan paparan diatas dan juga didukung dengan perbedaan hasil penelitian terdahulu terkait variabel yang mempengaruhi *tax avoidance*, maka peneliti mengambil judul penelitian “ **Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Corporate Governance (Kepemilikan institusional, komisaris independen) dan Capital Intensity Pada Perusahaan Jasa Non Keuangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2017-2021**”.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Agensi (Agency Theory)

Menurut Jensen and Meckling (1976), teori keagenan adalah perspektif yang secara jelas menggambarkan masalah yang muncul dengan adanya pemisahan antara kepemilikan dan pengendalian terhadap perusahaan, yaitu adanya konflik kepentingan dalam suatu perusahaan. apabila terjadi perbedaan antara perusahaan/wajib pajak (agen) dan pemerintah/fiskus (principal). Perbedaan kepentingan ini dalam penelitian ini terjadi ketika pemerintah menginginkan agar setiap perusahaan untuk membayar pajak sesuai dengan kondisi yang ada, sedangkan perusahaan berusaha untuk membayar pajak serendah mungkin (dalam Nugraheni, 2019). Tidak hanya itu Teori keagenan menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen. Pada teori agensi yang disebut prinsipal adalah pemegang saham, dan yang disebut agen adalah manajer. Manajer membuat keputusan penghindaran pajak adalah salah satu masalah keagenan. Dimana seorang manajer sebagai agen ingin menghindari pajak untuk menghemat uang pajak sehingga laba yang diterima oleh perusahaan akan tinggi dan manajer mendapatkan sesuatu sebagai imbalan dalam bentuk remunerasi pemegang saham. Namun di sisi lain, pemegang saham sebagai prinsipal juga memiliki kekhawatiran, Karena jika dalam pelaksanaan operasi penghindaran pajak, manajer sangat agresif dalam melakukannya menyebabkan penyelewengan, itu akan menjadi kasus kriminal yang akan membuat reputasi perusahaan akan buruk. Perusahaan juga akan kehilangan kepercayaan publik dan pemangku-pemangku kepentingan yang dapat mengancam keberlanjutan perusahaan (Pulungan et al., 2022). Hal ini menjadi landasan teori yang kuat untuk dijadikan sebagai teori awal dalam tindakan *tax avoidance*.

Penelitian yang membahas mengenai pengaruh konservatisme akuntansi, *corporate governance*

(kepemilikan institusional, komisaris independen) dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* dilakukan oleh:

Penelitian Ellyanti & Suwarti (2022) menyatakan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Sedangkan menurut Alvionita et al (2021) menyatakan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax avoidance*.

Penelitian Iqbal et al (2022) menyatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*, dan menurut Rahmawati & Ardan Gani Asalam (2022) menyatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax avoidance*. Sedangkan penelitian Pamulang (2022) menyatakan bahwa kepemilikan institusional tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Penelitian Pamulang (2022) menyatakan bahwa komisaris independen berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance* dan menurut Sahara (2022) komisaris independen berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Sedangkan menurut Nugraheni (2019) menyatakan bahwa komisaris independen tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Penelitian Rahmawati & Ardan Gani Asalam (2022) *capital intensity* berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*, dan menurut Iqbal et al (2022) menyatakan bahwa *capital intensity* berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax avoidance*. Sedangkan menurut Alvionita et al (2021) menyatakan bahwa *capital intensity* tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Hubungan Konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance

Konservatisme akuntansi adalah prinsip kehati-hatian dalam pelaporan laporan keuangan dimana perusahaan tidak terburu-buru mengakui dan menghitung aset atau laba, namun cepat untuk mengakui beban atau rugi yang mungkin akan didapatkan oleh suatu perusahaan tersebut. Penggunaan konservatisme akuntansi mengakibatkan kenaikan nilai beban dan penurunan nilai laba bersih dan utang pajak sehingga dianggap tidak dapat mencerminkan laporan keuangan yang seharusnya (Gunarto & Adi, 2022). Jika beban pajak cepat diakui namun pendapatan lama diakui otomatis laba perusahaan akan berkurang, otomatis pajak yang akan dibayarkan suatu perusahaan juga akan berkurang. Hal ini sejalan dengan penelitian Ellyanti & Suwarti (2022) konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, dan penelitian Nugraheni (2019) bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Hubungan Kepemilikan Institusional Terhadap Tax avoidance

Pengawas dari luar perusahaan sangat dibutuhkan untuk memantau agen dan mereka memainkan peran penting dalam memantau kinerja manajerial yang lebih optimal karena mampu memantau setiap keputusan yang dibuat oleh manajer. Semakin tinggi tingkat kepemilikan perusahaan, semakin besar pula pengawasan manajer, yang dapat mengurangi *tax avoidance* (Chasbiandani et al., 2020). Hal ini sejalan dengan beberapa peneliti telah melakukan penelitian untuk menguji pengaruh tata kelola perusahaan terhadap *tax avoidance*. Berdasarkan penelitian yang dilakukan (Alviyani, 2016) kepemilikan institusional berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini sejalan dengan penelitian penelitian yang dilakukan oleh (Chasbiandani et al., 2020) kepemilikan institusional berpengaruh dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Dan penelitian menurut (Mita Dewi, 2019) kepemilikan institusional berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*.

Hubungan Komisaris Independen Terhadap Tax Avoidance

Dewan komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara

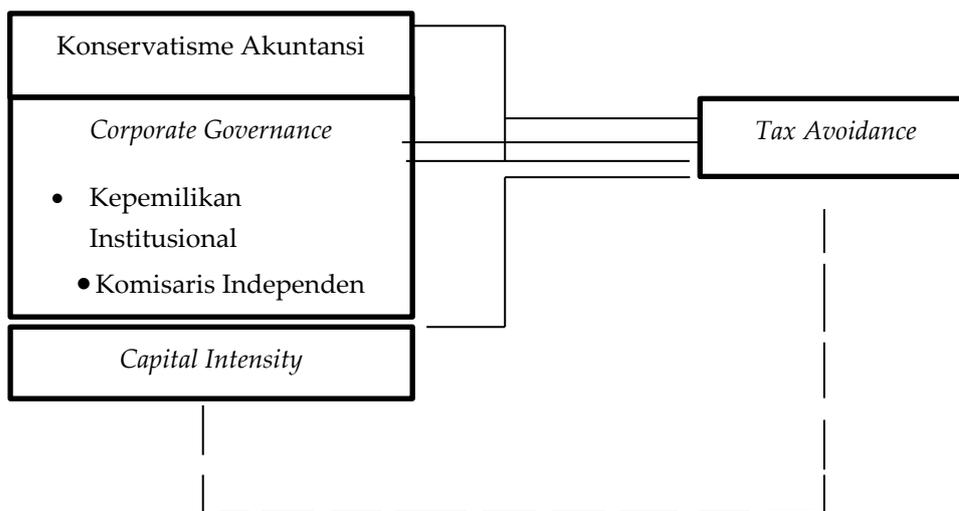
umum dan atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada direksi . Oleh karena itu, dewan komisaris mempunyai peranan penting dalam menentukan manajemen perpajakan. Dewan komisaris independen bertugas untuk menjaga manajemen agar dalam menjalankan kegiatannya tidak bertentangan dengan hukum maupun aturan-aturan yang telah ditetapkan. Hal ini sejalan dengan beberapa peneliti telah melakukan penelitian untuk menguji pengaruh tata kelola perusahaan terhadap *tax avoidance*. Berdasarkan penelitian yang dilakukan (Alviyani, 2016) komisaris independen berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Chasbiandani et al., 2020) komisaris independen berpengaruh dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Dan penelitian menurut (Mita Dewi, 2019) komisaris independen berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*.

Hubungan capital Intensity Terhadap Tax Avoidance

Intensitas modal adalah rasio aset tetap perusahaan terhadap total aset perusahaan. Rasio aset tetap terhadap neraca perusahaan dapat dilihat dari rasio intensitas tetap perusahaan. Perusahaan menggunakan penyusutan sebagai pengurangan beban pajak (Muzakki, 2015) dalam (Sholeha, 2018). Berdasarkan penelitian (Sahara, 2022) memperoleh hasil bahwa *capital intensity* mempunyai pengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini menunjukkan bahwa peningkatan intensitas modal dapat meningkatkan penghindaran pajak. Perusahaan dengan proporsi aset tetap yang tinggi memiliki peluang dalam perencanaan pajak. Intensitas modal meningkat, yang meningkatkan biaya penyusutan. Perusahaan menggunakan kenaikan biaya penyusutan untuk mengurangi laba yang menjadi dasar penghitungan pajak. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan (Sinaga & Malau, 2021) memperoleh hasil bahwa *capital intensity* berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan dengan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya maka penulis menggambarkan kerangka berpikir dengan bagan sebagai berikut :

Kerangka Konseptual Penelitian



Gambar 2.1: Kerangka Konseptual Penelitian

Hipotesis

Berdasarkan uraian pada kerangka konseptual dan didukung dengan teori yang ada maka hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁: konservatisme berpengaruh terhadap *tax avoidance*

H₂: kepemilikan institusional berpengaruh terhadap *tax avoidance*

H₃: komisaris independen berpengaruh terhadap *tax avoidance*

H₄: *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*

METODE PENELITIAN

lokasi penelitian adalah tempat penelitian yang akan dilakukan berupa daerah, negara dan sebagainya. Berdasarkan judul penelitian, penulis memilih lokasi penelitian di Bursa Efek Indonesia (BEI) melalui website www.idx.co.id dan www.idnfinancials.com.

Adapun populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Perusahaan Jasa Non Keuangan yaitu sektor properti, real estate, dan konstruksi bangunan, sektor infrastruktur, utilitas, dan transportasi, serta sektor perdagangan, jasa, dan investasi yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia sebanyak 380 perusahaan.

Dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* merupakan teknik pengambilan sampel dengan kriteria tertentu.

Adapun kriteria penentuan sampel adalah sebagai berikut:

Tabel 3.1

Hasil Kriteria Pemilihan Sampel

Keterangan	Jumlah
Populasi Perusahaan Jasa Non Keuangan Yang Terdaftar Di BEI	380
Pengambilan Sampel Berdasarkan Kriteria (<i>Purposive Sampling</i>):	
1. Perusahaan yang tidak terdaftar Di BEI Secara berturut-turut tahun 2017-2021	-128
2. Perusahaan yang tidak melaporkan Laporan keuangan secara berturut-turut.	-28
3. Perusahaan yang tidak mendapatkan laba	-126
4. Perusahaan jasa non keuangan yang melaporkan laporan keuangan dalam mata uang asing	-27
5. Perusahaan yang tidak menampilkan pajak penghasilan/menerima manfaat pajak penghasilan	-15
1. Perusahaan yang tidak memiliki data yang lengkap	-2
Sampel Penelitian	54
Total Sampel (n × Periode penelitian) (56 × 5 Tahun)	270

Sumber : data yang diolah 2023

Berdasarkan jenis data dalam penelitian ini adalah data tidak langsung (data sekunder). Sumber data yang diambil berupa laporan keuangan tahunan Perusahaan Jasa Non Keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2021. Maka teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik dokumentasi dan studi kepustakaan.

Menurut Irawan et al., (2017) penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan *legal utilization* atau *legal arrangements of tax fair's affairs* yaitu suatu perbuatan legal dengan memanfaatkan celah dari Undang- Undang Perpajakan untuk meminimalkan beban pajak penghasilan yang seharusnya dibayar. Dalam penelitian ini *tax avoidance* dapat diukur dengan ETR (*Effective Tax Rate* yaitu beban pajak penghasilan dibagi dengan laba sebelum pajak (R. S. Sari et al., 2022).

$$ETR = \frac{\text{Total Tax Expense}}{\text{Pre Tax Income}}$$

Konservatisme Akuntansi

Menurut Ellyanti & Suwarti (2022) konservatisme akuntansi adalah praktik untuk menurunkan laba dengan tujuan mengurangi jumlah pajak terutang, tetapi secara hukum diperbolehkan undang-undang perpajakan Indonesia.

Ketika seorang manajer menerapkan prinsip konservatisme pada sebuah perusahaan laba dapat dikelola melalui kontrol laba yang ketat sehingga laba yang dihasilkan lebih sedikit, yang kemudian mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar. Untuk menghitung konservatisme akuntansi yaitu laba bersih ditambah depresiasi, dikurangi dengan arus kas operasi hasilnya dibandingkan dengan total aset. Berikut adalah indikator konservatisme akuntansi (Alvionita et al., 2021).

$$CONACC = \frac{(NI + Depresiasi) - Arus\ kas\ Operasi}{Total\ Aset} \times (-1)$$

Kepemilikan Institusional

Menurut (Chasbiandani et al., 2020) kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham oleh pihak diluar perusahaan yang dimiliki oleh institusi seperti pemerintah, perusahaan investasi, bank dan investor luar negeri dapat membantu pihak prinsipal untuk mengendalikan perilaku agen dalam perusahaan sehingga penghindaran pajak dapat diminimalisir. Berikut adalah indikator dari kepemilikan institusional (Ellyanti & Suwarti, 2022).

$$Kepemilikan\ Institusional = \frac{Total\ Kepemilikan\ Saham\ Institusi}{Jumlah\ Saham\ Beredar}$$

Komisaris Independen

Menurut Sahara (2022) komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang berasal dari pihak luar perusahaan dan harus memenuhi persyaratan sebagai komisaris independen sebagaimana yang berada dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No/POJK04/2014. Berikut indikator pengukuran dari komisaris independen ((Ridwan & Pekerti, 2022).

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

Capital Intensity

Menurut Alvionita et al (2021) intensitas modal menunjukkan seberapa besar modal yang dibutuhkan perusahaan untuk memperoleh keuntungan. Sumber pendanaan atau penambahan modal dapat diperoleh dari pengurangan (penjualan) aset tetap atau dari peningkatan volume aset tetap. Rasio ini menggambarkan seberapa banyak aset perusahaan yang diinvestasikan dalam aset tetap. *Capital Intensity* dalam dihitung dengan total aset tetap dibandingkan dengan total aset. Berikut indikator pengukuran dari *capital intensity* (Rosyada, 2018).

$$\text{Capital Intensity Rasio} = \frac{\text{Total Aset Tetap}}{\text{Total Aset}}$$

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kuantitatif dengan metode analisis regresi linear berganda. Untuk melihat pengaruh konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* pada perusahaan jasa non keuangan yang terdaftar di burasa efek indonesia periode tahun 2017-2021 dengan menggunakan model analisis Persamaan regresi linier secara umum dirumuskan sebagai

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 X_4 + e$$

Dimana :

Y= Penghindaran Pajak

a = nilai konstanta

b₁= koefisien parameter konservatisme akuntansi

b₂= koefisien parameter kepemilikan institusional

b₃= Koefisien parameter komisaris independen

b₄= Koefisien parameter *capital intensity*

X₁= konservatisme akuntansi

X₂= kepemilikan institusional

X₃= komisaris independen

X₄= *capital intensity*

e = eror

Analisis deskriptif merupakan analisis dasar perhitungan statistik, dimana tujuan dari analisis deskriptif ini adalah untuk mengetahui nilai rata-rata (*mean*), nilai tengah (*median*), nilai yang sering muncul (*mode/modus*), jumlah (*sum*), standar. deviasi atau deviasi, standar deviasi (*standar deviasi*), dispersi data (*dispersi*), selisih antara nilai terbesar dan nilai terkecil (*range*), nilai terkecil (*minimum*), nilai terbesar (*maksimum*), dll.

Menurut Widarjono (2017) terdapat tiga metode yang dapat digunakan digunakan untuk mengestimasi model regresi data panel yaitu *Common Effect*, *Fixed Effect* dan *Random Effect*.

Menurut Widarjono (2017) ada tiga uji untuk memilih teknik estimasi data panel. Pertama, Uji Chow digunakan untuk memilih antara metode *Common Effect* atau metode *Fixed Effect*. Kedua, Uji Hausman yang digunakan untuk memilih antara metode *Fixed Effect* atau metode *Random Effect*. Ketiga, Uji *Lagrange Multiplier* (LM) digunakan untuk memilih antara metode *Common Effect* atau metode *Random Effect*.

Menurut Hamawan (2020) tujuan dari uji normalitas adalah untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Hasil pengukuran normalitas diharapkan berdistribusi normal karena uji-T dan uji-F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Dalam penelitian ini menggunakan uji *Jarque Bera* untuk memperkuat bahwa data berdistribusi normal atau tidak.

Menurut (Duli, 2019) tujuan dari uji multikolinearitas adalah untuk melihat apakah terdapat korelasi yang tinggi antara variabel bebas dalam model regresi linier berganda. Jika ada korelasi yang tinggi antara variabel independen, hubungan antara variabel independen dan variabel dependen terganggu. Biasanya, nilai cut-off digunakan untuk menunjukkan tidak adanya multikolinearitas jika nilai VIF kurang dari 8 dan nilai toleransi lebih besar dari 0,8. Jika ada variabel yang ditemukan menunjukkan multikolinearitas, variabel tersebut harus dikeluarkan dari model regresi dan tidak dapat ditoleransi untuk mendapatkan hasil yang tidak bias (Julina, 2020).

Menurut (Duli, 2019) Uji heteroskedastisitas digunakan untuk melihat apakah terdapat ketidaksamaan varians antara suatu pengamatan dengan residual pengamatan yang lain. Model regresi yang sesuai adalah model yang memiliki kemiripan antara residual satu pengamatan dengan pengamatan lainnya, yang disebut tetap atau homoskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model yang memiliki homoskedastisitas atau tidak ada heteroskedastisitas sama sekali. Dalam penelitian ini, cara yang digunakan untuk mengetahui adanya heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan uji *Glejser*, dimana nilai prob. Dari seluruh variabel independen harus lebih besar dari nilai probabilitas (0.05).

Menurut Hamawan (2020) Tujuan dari uji autokorelasi adalah untuk menguji apakah ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dan kesalahan pengganggu pada periode sebelumnya (t-1) dengan menggunakan metode regresi linier. Ada tidaknya autokorelasi dapat dideteksi dengan menggunakan uji *Durbin-Watson* (DW test).

Kriteria pengambilan keputusannya adalah:

1. Jika $0 < d < dL$, berarti ada autokorelasi positif
2. Jika $4 - dL < d < 4$, berarti ada autokorelasi negatif
3. Jika $dU < d < 4 - dU$, berarti tidak ada autokorelasi positif atau negatif
4. Jika $dL \leq d \leq dU$ atau $4 - dU \leq d \leq 4 - dL$, pengujian tidak meyakinkan.

Menurut Hamawan (2020) uji t ini disebut juga uji parsial, tujuan dari pengujian ini adalah untuk menguji pengaruh signifikan parsial antara variabel independen terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilakukan untuk menguji pengaruh variabel independen secara parsial dengan tingkat probabilitas (α) 5%.

1. Jika nilai signifikan $t < 0.05$ maka hipotesis diterima yang berarti variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.
2. Jika nilai signifikan $t > 0.05$, maka hipotesis ditolak yang berarti variabel independen tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

Uji F bertujuan untuk menentukan kesamaan interpretasi parameter, yang berarti seberapa besar variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen.

PEMBAHASAN

Uji Statistik Deskriptif

Tabel 4.1

Deskriptif Statistik Variabel Penelitian

	Y	X1	X2	X3	X4
Mean	0.197269	-0.007034	0.659003	0.389004	0.234787
Median	0.208400	-0.007300	0.650200	0.333300	0.184600
Maximum	0.949500	0.226000	0.993500	0.833300	0.839800
Minimum	0.000100	-0.403400	0.000700	0.166700	0.000400
Std. Dev.	0.158910	0.075957	0.176544	0.105267	0.217220
Skewness	1.470547	-0.792785	-0.233144	1.449073	1.023967
Kurtosis	7.341410	7.564135	2.863703	5.699007	3.270233

Sumber: Hasil Output Eviews 12

Berdasarkan tabel 4.1 diatas dapat dijelaskan hasil pengujian statistik deskriptif sebagai berikut:

Variabel X1 (konservatisme akuntansi) menunjukkan nilai rata-rata (*mean*) -0.007034, nilai tengah (*median*) -0.007300, nilai maksimum 0.403400, nilai minimum 0.226000 dan nilai standar deviasi 0.075957. Nilai rata-rata (*mean*) lebih kecil dari nilai standar deviasi mengindikasikan bahwa persebaran data sampel tidak baik. Nilai skewness bernilai -0.792785 mengindikasikan data terdistribusi normal, nilai skewness yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat skewness bernilai 0. Nilai kurtosis 7.564135 mengindikasikan data terdistribusi mendekati normal, yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat nilai kurtosis bernilai 3.

Variabel X2 (kepemilikan institusional) menunjukkan nilai rata-rata (*mean*) 0.659003, nilai tengah (*median*) 0.650200, nilai maksimum 0.993500, nilai minimum 0.00070 dan nilai standar deviasi 0.17656544. Nilai rata-rata (*mean*) lebih besar dari nilai standar deviasi mengindikasikan persebaran data sampel baik. Nilai skewness bernilai -233144 mengindikasikan data terdistribusi normal, nilai skewness yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat skewness bernilai 0. Nilai kurtosis 2.863703 mengindikasikan data terdistribusi mendekati normal, yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat nilai kurtosis bernilai 3.

Variabel X3 (komisaris independen) menunjukkan nilai rata-rata (*mean*) 0.389004, nilai tengah (*median*) 0.333300, nilai maksimum 0.833300, nilai minimum 0.166700 dan nilai standar deviasi 0.105267. Nilai rata-rata (*mean*) lebih besar dari nilai standar deviasi mengindikasikan persebaran data sampel baik. Nilai skewness bernilai 1.449073 mengindikasikan data terdistribusi normal yaitu mendekati nilai skewness yang ideal bernilai 0. Nilai kurtosis 5,6999007 mengindikasikan data terdistribusi mendekati normal, nilai kurtosis yang ideal adalah data terdistribusi normal yaitu saat kurtosis bernilai 3.

Variabel X4 (capital intensity) menunjukkan nilai rata-rata (*mean*) 0.234787, nilai tengah (*median*) 0.184600, nilai maksimum 0.839800, nilai minimum 0,000400 dan nilai standar deviasi 0.217220. Nilai rata-rata (*mean*) lebih besar dari nilai standar deviasi mengindikasikan persebaran data sampel baik. Nilai skewness bernilai 1.023967 mengindikasikan data terdistribusi normal yaitu mendekati nilai skewness yang ideal bernilai 0. Nilai kurtosis 3.270233 mengindikasikan data terdistribusi mendekati normal, nilai kurtosis yang ideal adalah data terdistribusi normal yaitu saat kurtosis bernilai 3.

Variabel Y (*tax avoidance*) secara deskriptif sebagai variabel dependen menunjukkan nilai rata-rata (*mean*) 0.197269, nilai tengah (*median*) 0.208400, nilai maksimum 0.949500, nilai minimum 0.000100 dan nilai standar deviasi 0.158910. Nilai rata-rata (*mean*) lebih besar dari nilai deviasi mengindikasikan persebaran data sampel yang baik. Nilai skewness bernilai 1.470547 mengindikasikan data terdistribusi normal, nilai skewness yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat skewness bernilai 0. Nilai kurtosis 7.341410 mengindikasikan data terdistribusi mendekati normal, yang ideal adalah saat data terdistribusi normal yaitu saat nilai kurtosis bernilai 3.

Teknik pemilihan model

Tabel 4.2

Uji Chow

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	5.279137	(53,212)	0.0000
Cross-section Chi-square	227.198032	53	0.0000

Jika probabilitas untuk *cross-section* $F > 0.05$ (ditentukan diawal sebagai tingkat signifikansi atau alpha) maka model yang dipilih adalah *common effect*, tetapi jika probabilitas untuk *cross-section* $F < 0.05$ maka model yang dipilih adalah *fixed effect*.

Berdasarkan tabel 4.2 diatas menunjukkan nilai Prob. *Cross-section Chi-Square* adalah 0.0000 lebih kecil dari nilai probabilitas (0.05) yang berarti menerima H1 dan menolak H0, sehingga model yang dipilih adalah *fixed effect model* (FEM).

Tabel 4.3

Uji Hausman

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	9.152802	4	0.0574

Berdasarkan tabel 4.3 diatas menunjukkan nilai Prob. *Cross-section random* adalah 0.0574 lebih besar dari nilai probabilitas (0.05) yang berarti menerima H0 dan menolak H1, sehingga model yang terpilih adalah *random effect* (REM). Sehingga perlu dilanjutkan uji lagrange Multiplier (LM).

Tabel 4.4

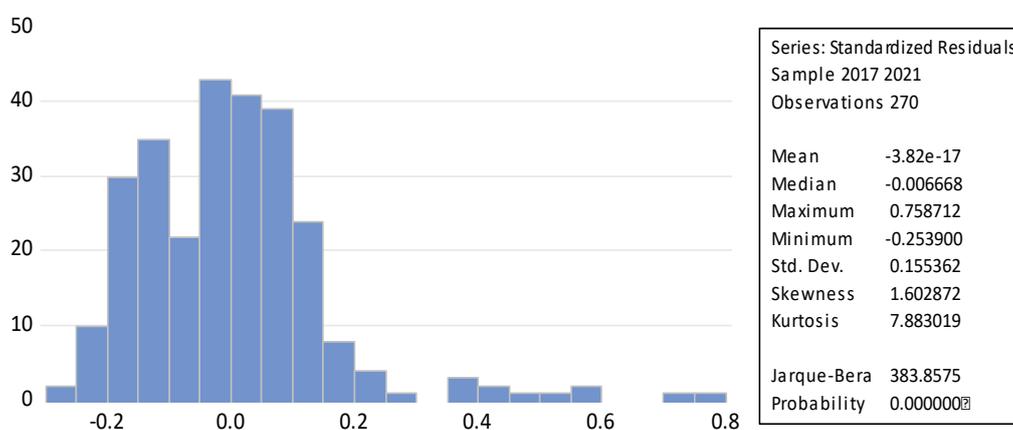
Uji Lagrange Multiplier

	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	100.5545 (0.0000)	0.321281 (0.5708)	100.8758 (0.0000)

Berdasarkan tabel 4.4 diatas menunjukkan nilai *Breusch-Pagan Cross-section* adalah 0.0000 lebih kecil dari nilai probabilitas (0.05) yang berarti menerima H1 dan menolak H0, sehingga model yang dipilih adalah *random effect* (REM).

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas untuk mengetahui residual terdistribusi normal maka dilakukan dengan melihat koefisien *Jarque-Bera* dan probabilitas-nya. Uji Normalitas digunakan untuk mengetahui apakah residual berdistribusi normal atau tidak.



Gambar 4.1 Uji Normalitas

Sumber: Eviews 12

Berdasarkan hasil uji normalitas diatas dapat dilihat bahwa nilai probabilitas sebesar 0.0000000 yang menunjukkan bahwa nilai probability dibawah nilai signifikansi 0.05 sehingga dalam penelitian ini menunjukkan data tidak berdistribusi normal. *Central Limit Theory Theorem* menyatakan bahwa untuk sampel yang besar terutama $n \leq 30$ distribusi sampel dianggap normal (Dielman, 1961).

Tujuan dari uji multikolinearitas adalah untuk melihat apakah terdapat korelasi yang tinggi antara variabel bebas dalam model regresi linier berganda.

Uji Multikolinearitas

Tabel 4.5

Uji Multikolinearitas

	X1	X2	X3	X4
X1	1.000000	0.069795	0.190019	0.019049
X2	0.069795	1.000000	-0.068036	0.014263
X3	0.190019	-0.068036	1.000000	0.052256
X4	0.019049	0.014263	0.052256	1.000000

Sumber: hasil output Eviews 12

Berdasarkan hasil tersebut nilai korelasi konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* memiliki nilai korelasi < 0.8 , sehingga dapat dikatakan bahwa tidak terjadi gejala multikolinearitas dalam penelitian tersebut. Artinya penelitian tersebut layak untuk dilanjutkan.

Tujuan uji heteroskedastisitas adalah untuk melihat apakah terdapat ketidaksamaan varians antara suatu pengamatan dengan residual pengamatan yang lain. Namun uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini tidak perlu dilakukan karena dalam pemilihan model regresi penelitian terpilih model *random effect model* (REM), maka tidak perlu dilakukan uji heteroskedastisitas karena pada model estimasi *generalized least square* (GLS) telah dapat mengatasi heteroskedastisitas (Melati & suryono, 2018).

Uji Autokorelasi

Tabel 4.6

Uji Autokorelasi

R-squared	0.052526	Mean dependent var	0.084795
Adjusted R-squared	0.038225	S.D. dependent var	0.117045
S.E. of regression	0.114786	Sum squared resid	3.491595
F-statistic	3.672779	Durbin-Watson stat	1.735704
Prob(F-statistic)	0.006252		

Sumber: hasil output Eviews 12

Berdasarkan tabel 4.7 terlihat bahwa hasil dari pengujian durbin watson sebesar 1.735704, angka D-W diantara -2 sampai angka +2, berarti tidak ada autokorelasi. Karena hasil dari penelitian ini dibawah 2 artinya menggambarkan bahwa tidak terjadi autokorelasi dalam penelitian ini.

pengujian digunakan dalam penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh signifikan parsial antara variabel independen terhadap variabel dependen. Menunjukkan seberapa jauh satu variabel independen menerangkan variabel dependen.

Uji T

Tabel 4.7

Uji T

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.045069	0.069164	0.651628	0.5152
X1	0.238919	0.104024	2.296761	0.0224
X2	0.088714	0.076545	1.158972	0.2475
X3	0.164330	0.097675	1.682414	0.0937
X4	0.134130	0.068191	1.966981	0.0502

Berdasarkan hasil perhitungan tabel 4.7 besarnya angka t tabel dengan ketentuan $t\text{-tabel} = t(a;n-k)$ atau $(0.05;270-5) = t(0.05;265)$ sehingga diperoleh nilai t tabel 1.65062. Maka dapat diketahui pengaruh masing-masing variabel berikut ini.

Konservatisme akuntansi (X1) terhadap *tax avoidance coefficient* diperoleh nilai t hitung 2.296761 yang artinya t hitung > t tabel ($2.296761 > 1.65062$). Dan nilai signifikansi sebesar $0.0224 < 0.05$ sehingga dapat dikatakan, H₁ diterima. Sehingga dapat disimpulkan secara parsial variabel konservatisme akuntansi (X1) berpengaruh positif dan signifikan terhadap *tax avoidance*.

Kepemilikan institusional (X2) terhadap *tax avoidance coefficient* yang diperoleh nilai t hitung 1.158972 yang artinya t hitung < t tabel ($1.158972 < 1.65062$). Dan nilai signifikansi sebesar $0.2475 > 0.05$ sehingga dapat dikatakan H₂ tidak diterima. Sehingga dapat disimpulkan secara parsial kepemilikan institusional (X2) tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap *tax avoidance*.

Komisaris independen (X3) terhadap *tax avoidance coefficient* diperoleh nilai t hitung 1.682414 yang artinya t hitung > t tabel ($1.682414 > 1.65062$). Dan nilai signifikansi sebesar $0.0937 > 0.05$ sehingga dapat dikatakan H₃ diterima, namun tidak signifikan. Sehingga dapat disimpulkan secara parsial variabel komisaris independen (X3) berpengaruh positif tidak signifikan terhadap *tax avoidance*.

Capital intensity (X4) terhadap *tax avoidance* diperoleh nilai t hitung 1.966981 yang artinya t hitung > t tabel ($1.966981 > 1.65062$). Dan nilai signifikansi sebesar 0.050 sama 0.05 sehingga dapat dikatakan H₄ diterima. Sehingga dapat disimpulkan secara parsial variabel *capital intensity* (X4) berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Uji F

Uji statistik F pada dasarnya adalah untuk menentukan kesamaan interpretasi parameter, yang berarti seberapa besar variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen.

Tabel 4.8

Hasil Uji F

F-statistic	3.672779
Prob(F-statistic)	0.006252

Berdasarkan hasil perhitungan pada tabel, dari hasil regresi dapat dilihat bahwa nilai F hitungnya adalah 3.67277 yang artinya $F \text{ hitung} > F \text{ tabel}$ ($3.67277 > 3.02985$) dengan signifikansi $0.0006 < 0.05$ sehingga dapat dikatakan konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* secara bersama-sama atau simultan berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Pengaruh konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance

konservatisme akuntansi adalah suatu prinsip kehati-hatian yaitu cepat untuk mengakui beban tetapi lama untuk mengakui pendapatan sehingga, ketika beban sudah diakui sementara pendapatan belum diakui, menyebabkan laba berkurang akibat pengakuan beban tersebut. Pengaruh konservatisme akuntansi terhadap *tax avoidance* menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) adalah metode akuntansi yang diperbolehkan mengakui pendapatan selambat mungkin, pengakuan beban secepat mungkin, penilaian persediaan yang lebih rendah dan 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 (Sundari & Aprilina, 2017).

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ellyanti & Suwarti (2022), (Sundari & Aprilina, 2017) dan (Ependi, 2020) yang menjelaskan bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Dengan diterapkannya prinsip konservatisme akuntansi menyebabkan semakin minimnya laba maka kewajiban perpajakan yang dibayarkan juga lebih rendah, karena laba perusahaan merupakan dasar pengenaan pajak.

Pengaruh Kepemilikan Institusional Terhadap Tax Avoidance

Semakin tinggi rendahnya kepemilikan institusional tidak akan mempengaruhi tindakan *tax avoidance* perusahaan. Perusahaan bertanggung jawab atas pemilik saham sehingga pemilik institusional dapat memastikan kesejahteraan para pemilik saham (Arianandini dan Ramantha, 2018). Hasil dari penelitian ini tidak mengkonfirmasi *teori keagenan* yang menyatakan bahwa kepemilikan institusional dapat mengontrol dan memonitor tindakan manajemen. Kepemilikan institusional tidak dapat dipastikan akan menjadi pengendali untuk mengontrol perusahaan dengan baik atas tindakan yang dilakukan manajemen. Pemilik institusional yang tidak menjalani pengawasan dengan baik dapat berpotensi menyebabkan *tax avoidance* tetap terjadi. Kepemilikan institusional ini merupakan salah satu dari komponen *Corporate Governance* untuk mengawasi tindakan manajemen

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan yang dilakukan oleh (Arianandini dan Ramantha, 2018) (Pamulang, 2022), (Windaryani & Jati, 2020), (M. R. Sari & Indrawan, 2022) serta (Dewi & Oktaviani, 2021) yang menunjukkan bahwa kepemilikan institusional tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, yang berarti bahwa besar kecilnya proporsi kepemilikan saham yang dimiliki oleh institusional tidak mempengaruhi praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Kepemilikan institusional harus mampu memainkan peran penting untuk mengawasi, mendisiplinkan dan mempengaruhi manajer sehingga dapat memaksa manajer untuk menghindari perilaku untuk mementingkan kepentingan

sendiri. Pihak institusional dalam hal ini berarti tidak melakukan pengawasan penuh terhadap perusahaan dalam perencanaan pajaknya.

Pengaruh Komisaris Independen Terhadap *Tax avoidance*

Komisaris independen merupakan bagian yang berasal dari luar perusahaan. Maksudnya dengan adanya dewan komisaris independen manajemen tidak akan berperilaku yang tidak berimbang seperti penghindaran pajak dengan menguntungkan diri sendiri. Karena komisaris independen bertanggung jawab untuk melakukan pengawasan yang merupakan pihak yang berasal dari luar perusahaan. Namun tidak signifikan artinya, keberadaan komisaris independen tidak dapat membatasi tingkat motivasi manajemen untuk melakukan penghindaran pajak jika komisaris independen didalam suatu perusahaan sedikit, bisa saja dengan banyaknya komisaris independen dalam suatu perusahaan bisa membatasi tingkat motivasi manajemen untuk melakukan penghindaran pajak.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu, yang dilakukan oleh (Meiza, 2015) (Handayani, 2017) dan (Sefiana, 2010) yang menyatakan bahwa komisaris independen berpengaruh positif tidak signifikan terhadap *tax avoidance*. Besar kecilnya rasio dewan komisaris independen tidak mempengaruhi pengurangan manajemen laba, yang memberikan peluang bagi manajer untuk terlibat dalam aktivitas manipulasi laba dan bermanfaat bagi perusahaan dari segi perpajakan. Hal ini disebabkan sulitnya koordinasi antar anggota dewan komisaris independen sehingga menghambat proses pengawasan yang seharusnya menjadi tanggung jawab dewan komisaris independen.

Pengaruh Capital Intensity Terhadap *Tax avoidance*

Capital intensity (Intensitas modal) Investasi dalam aset tetap yang dapat mengakibatkan bisnis dengan tingkat aset tetap yang tinggi membayar pajak lebih sedikit karena setiap tahun ada penyusutan dan bisnis akan lebih mudah dioperasikan dengan tarif pajak yang rendah. Maka akan terjadi penghindaran pajak (*tax avoidance*). Pemilihan investasi dalam aset tetap terkait perpajakan adalah dalam hal depresiasi, karena depresiasi bersifat *deductible expense* yang akan mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan sesuai dengan UU Nomor 36 Tahun 2008. Dengan tingginya perusahaan menginvestasikan dana ke dalam bentuk aset tetap, maka semakin besar penyusutan dari aset tetap tersebut, sehingga semakin kecil beban pajak yang akan dibayarkan kepada pemerintah dan semakin tinggi juga praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu, yang dilakukan oleh (Pamulang, 2022) (Sahara, 2022), (M. R. Sari & Indrawan, 2022), (Ependi, 2020), (Sundari & Aprilina, 2017) dan (Safitri et al., 2019) yang menjelaskan bahwa *capital intensity* berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*. Aset tetap yang dimiliki oleh perusahaan dapat disusutkan dan penyusutan aset dibebankan sebagai pengurangan laba bagi perusahaan sehingga akan mengurangi beban pajak yang dibayarkan. Perusahaan dengan begitu akan memanfaatkan aset tetap untuk meminimalkan beban pajak yang dengan cara menginvestasikan aset tetap pada perusahaan. *Capital intensity* berdasarkan teori agensi bahwa akan ada konflik dimana pihak manajer akan memanfaatkan dengan memperbesar investasi dalam bentuk aset tetap untuk memperoleh keuntungan berupa beban depresiasi yang dapat digunakan sebagai pengurang pajak sehingga laba kena pajak yang dibayar perusahaan menjadi rendah dan hal ini mengakibatkan pihak perusahaan melakukan tindakan penghindaran pajak.

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dari pengujian yang telah dilakukan mengenai Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Kepemilikan Institusional, Komisaris Independen, dan *Capital Intensity* terhadap *Tax avoidance* Pada Perusahaan Jasa Non Keuangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2017-2021, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian hipotesis diperoleh bahwa variabel Konservatisme Akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Tax Avoidance* pada Perusahaan Jasa Non Keuangan yang Terdaftar di BEI tahun 2017-2021. Dengan demikian semakin tinggi tingkat konservatisme akuntansi semakin tinggi pula tingkat *tax avoidance*.
2. Hasil pengujian hipotesis diperoleh bahwa variabel Kepemilikan Institusional tidak berpengaruh signifikan terhadap *Tax Avoidance* pada Perusahaan Jasa Non Keuangan yang Terdapat di BEI tahun 2017-2021. Jadi besar atau kecilnya kepemilikan institusional di dalam suatu perusahaan tidak dapat mengurangi motivasi manajemen untuk tidak melakukan penghindaran pajak.
3. Hasil pengujian hipotesis diperoleh bahwa Komisaris Independen berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap *Tax Avoidance* Pada Perusahaan Jasa Non Keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2017-2021. Maksudnya Keberadaan komisaris independen dapat mengatasi adanya penghindaran pajak, namun tidak signifikan artinya tidak begitu dapat berpengaruh untuk mengurangi motivasi manajemen untuk tidak melakukan penghindaran pajak, jika didalam perusahaan tersebut memiliki komisaris independen yang terbatas atau sedikit.
4. Hasil pengujian hipotesis diperoleh bahwa *Capital Intensity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Tax Avoidance* pada perusahaan Jasa Non Keuangan Yang Terdaftar di BEI tahun 2017-2021. Sehingga jika tingkat *Capital Intensity* meningkat maka *tax avoidance* akan meningkat, namun sebaliknya jika *Capital Intensity* menurun maka *Tax Avoidance* akan menurun.
5. Konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, capital intensity berpengaruh secara simultan berpengaruh terhadap *tax avoidance* pada perusahaan Jasa Non Keuangan yang terdaftar di BEI. Hal ini menunjukkan bahwa konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, *capital intensity* berpengaruh secara bersama-sama terhadap *tax avoidance*.

Saran

Hasil menyatakan bahwa konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, dan *capital intensity* sangat penting dalam mendeteksi ada atau tidaknya tindakan *tax avoidance* yang dilakukan pada perusahaan Jasa Non Keuangan yang terdaftar di BEI maka perlu adanya analisis dan tindak lanjut mengenai konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, dewan komisaris independen, dan *capital intensity* dengan demikian peneliti akan memberikan beberapa saran sebagai berikut:

1. Dalam perusahaan jasa non keuangan sebaiknya diharapkan lebih memperhatikan setiap tindakan dan keputusan yang diambil terutama melakukan konservatisme akuntansi, dengan memperhatikan dampak jangka pendek dan jangka panjang jika perusahaan akan melakukan perencanaan pajak khususnya dalam melakukan *tax avoidance*.
2. Kepemilikan institusional merupakan proporsi kepemilikan saham oleh institusi diluar kepemilikan saham dewan komisaris perusahaan, dimana pemilik institusional seharusnya ikut serta

dalam pengawasan dan pengelolaan perusahaan terlebih terkait dengan praktik penghindaran pajak, sehingga praktik penghindaran pajak dapat dikurangi.

3. Komisaris Independen seharusnya dapat menunjukkan independensinya sehingga fungsi pengawasan atau monitoring terhadap manajemen agar berdampak pada dapat berjalan dengan baik dan berdampak pada peningkatan pengawasan terhadap manajemen dalam melakukan *tax avoidance*. Disarankan agar seluruh komisaris independen di setiap perusahaan meningkatkan

4. Dalam perusahaan jasa non keuangan sebaiknya diharapkan lebih memperhatikan setiap tindakan dan keputusan yang diambil terutama melakukan *capital intensity* dengan memperhatikan dampak jangka pendek dan jangka panjang jika perusahaan akan melakukan perencanaan pajak khususnya dalam melakukan *tax avoidance*.

5. Hasil menunjukkan bahwa secara bersama-sama konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Sebaiknya kesadaran perusahaan akan adanya prinsip konservatisme akuntansi dikurangi, kepemilikan institusional, dewan komisaris semakin ditingkatkan, *capital intensity* dikurangi sehingga pajak yang dibayarkan sesuai dengan sewajarnya yang wajib kita bayarkan sehingga dapat mensejahterakan masyarakat melalui pembayaran pajak.

Berdasarkan hasil kesimpulan diatas maka saran-saran yang dapat diberikan pada penelitian selanjutnya dan pihak lainnya sebagai berikut:

1. Bagi perusahaan
Diharapkan lebih memperhatikan setiap tindakan dan keputusan yang diambil dengan memperhatikan dampak jangka pendek dan panjang jika perusahaan akan melakukan perencanaan pajak khususnya dalam melakukan *tax avoidance*.
1. Bagi investor
diharapkan dapat mempertimbangkan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi *tax avoidance* sebelum mengambil keputusan untuk berinvestasi sehingga investor dapat meminimalisir kerugian.
2. Bagi Penelitian selanjutnya
Berdasarkan hasil penelitian ini maka diharapkan pada penelitian selanjutnya juga disarankan untuk memasukkan variabel lain seperti, *sales growth*, profitabilitas, umur perusahaan, komite audit, *financial distres*, karakter eksekutif, dll, yang mungkin mempengaruhi *tax avoidance*, diharapkan menggunakan data terbaru pada periode pengamatan, mengganti objek penelitian selain perusahaan jasa non keuangan. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan pengukuran lain sebagai proksi praktik penghindaran pajak selain ETR . Seperti *Book Tax Differences* (BTD), CETR dll.
3. Bagi akademis
Hasil penelitian diharapkan dapat digunakan sebagai bahan referensi bagi penelitian selanjutnya yang berkaitan dengan pengaruh konservatisme akuntansi, kepemilikan institusional, komisaris independen, dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

Daftar Pustaka**Sumber Penulisan Artikel Jurnal**

- Alviyani, K. (2016). *Pengaruh Corporate Governance, Karakter Eksekutif, Ukuran Perusahaan, Dan Leverage Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) (Studi Pada Perusahaan Pertanian dan Pertambangan yang Terdaftar di BEI Tahun 2011-2014) Oleh. JOM Fekon, 3(1), 2540–2554.*
- Arianandini, P. W., & Ramantha, I. W. (2018). *Pengaruh Profitabilitas, Leverage, dan Kepemilikan Institusional pada Tax Avoidance. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 22(3), 2088–2116.*
- Chasbiandani, T., Astuti, T., & Ambarwati, S. (2020). *Pengaruh Corporation Risk dan Good Corporate Governance terhadap Tax Avoidance dengan Kepemilikan Institusional sebagai Variable Pemoderasi. Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi, 17(2), 115–129.*
- Dewi, S. L., & Oktaviani, R. M. (2021). *Pengaruh Leverage, Capital Intensity, Komisaris Independen Dan Kepemilikan Institusional Terhadap Tax Avoidance. Akurasi : Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan, 4(2), 179–194.*
- Ellyanti, R. S., & Suwarti, T. (2022). *Analisis Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Corporate Governance, Dan Sales Growth Terhadap Tax Avoidance. Jurnal Penelitian Pendidikan Dan Ekonomi, 19(01), 118–128*
- Ependi, H. (2020). *Pengaruh Sales Growth, Profitabilitas, Leverage, Ukuran Perusahaan, Konservatisme Akuntansi, Intensitas Asset Tetap, Corporate Governance, Terhadap Tax Avoidance Terhadap Perusahaan Bumn Yang Terdaftar Di Bei Focus Terhadap Perusahaan Jasa Keuangan Dan As. Jurnal Prisma (Platform Riset Mahasiswa Akuntansi), 1(1), 79–85.*
- Gunarto, N. A., & Adi, P. H. (2022). *Peran Financial Distress dalam Pengaruh Konservatisme Akuntansi terhadap Tax Avoidance. E-Jurnal Akuntansi, 32(2), 3593.*
- Handayani, R. (2017). *Pengaruh dewan komisaris independen, kepemilikan institusional dan corporate social responsibility terhadap tax avoidance di perusahaan perbankan. Jurnal Ilmiah Akuntansi, 8(3), 114–131.*
- Irawan, Y., Sularso, H., & Farida, Y. N. (2017). *Analisis atas Penghindaran Pajak. Soedirman Accounting Review, 02(02), 114–127. I Wayan kartana dan ni gusti agung Sri Wulandari tahun 2018.*
- Iqbal, Anindya, D. A., & Pane, A. A. (2022). *Pengaruh Capital Intensity , Sales Growth , Kepemilikan Institusional Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Pada Bursa Efek Indonesia Periode 2016 – 2019. Jurnal Ilmiah Akuntansi, Keuangan Dan Bisnis (JIKABI), 1(1), 80–94.*
- Meiza, R. (2015). *Pengaruh Karakteristik Good Corporate Governance Dan Deferred Tax Expense Terhadap Tax Avoidance. Jurnal Akuntansi, 3(1), 1–26.*
- Melati, P. M., & Suryowati, K (2018). *Aplikasi Metode Common Effect, Fixed Effect, Dan Random Effect Untuk Menganalisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Kemiskinan Kabupaten/Kota Di Jawa Tengah dan daerah Istimewa Yogyakarta. Jurnal Statistika Industri Dan Komputasi, 3(1), 41-*

51.

- Mita Dewi, N. (2019). *Pengaruh Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris Independen dan Komite Audit Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) pada Perusahaan Perbankan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2012-2016*. Maksimum, 9(1), 40.
- Nugraheni, P. W. (2019). *Konservatisme Akuntansi Terhadap Tax Avoidance (Studi Empiris Perusahaan Perbankan yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2017-2019)*. 1, 17–38.
- Pamulang, U. (2022). *Pengaruh Institutional Ownership , Proporsi Dewan Komisaris Independen Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance*. 6(3), 41–53.
- Purbowati, R., & Purbowati, R. (2021). *Pengaruh Good Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance (Penghindaran Pajak) . 4(1)*, 61–76.
- Ridwan, R., & Pekerti, R. D. (2022). *Pengaruh Good Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance (Survey Emiten Peserta CGPI yang terdaftar di BEI)*. *Jurnal Ekonomi Perjuangan (JUMPER)*, 4(1), 1–10.
- Rahmawati, E., & Ardan Gani Asalam. (2022). *Kepemilikan Institusional Dan Komite Audit Jimea /Jurnal Ilmiah Mea (Manajemen , Ekonomi , dan Akuntansi)*. 6(3), 1–14.
- Rosyada, Rosy amalia (2018). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Komite audit, Leverage, Intensitas Modal, dan Profitabilitas Terhadap Penghindaran Pajak (Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa efek Indonesia)*. Skripsi fakultas Ekonomi Universitas islam Indonesia. Yogyakarta.
- Safitri, W., Fatahurrazak, & Manik3, T. (2019). *Pengaruh Konservatisme Akuntansi Dan Intensitas Modal Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Dewan Komisaris Independen Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Industri Barang Konsumsi Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (Bei) Perio. 2–3*.
- Sahara, L. I. (2022). *Pengaruh Komisaris Independen, Komite Audit, Kualitas Audit Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance Dengan Karakter Eksekutif Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Lq 45 Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia*. *Scientific Journal Of Reflection : Economic, Accounting, Management and Business*, 5(3), 507–515.
- Sari, M. R., & Indrawan, I. G. A. (2022). *Pengaruh kepemilikan instutional, capital intensity dan inventory intensity terhadap Tax Avoidance*. *Owner*, 6(4), 4037–4049.
- Sari, R. S., Sutarjo, A., & Silvera, D. L. (2022). *Pengaruh Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan Dan Sistem Perpajakan Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Rmpiris Pada Perusahaan Sub Sektor Properti Dan Real Estate Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia) Tahun 2016-2018*. *Pareso Jurnal*, 4(1), 187–208.
- Sinaga, R., & Malau, H. (2021). *Pengaruh Capital Intensity dan Inventory Intensity Terhadap Penghindaran Pajak*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi (JIMMBA)*, 3(2), 311–322.
- Sholeha, Y. M. (2019). *Pengaruh Capital Intensity, Profitabilitas, Dan Sales Growth Terhadap Tax Avoidance*. *Jurnal Akuntansi Vol. 7 No. 2*, 5
- Sundari, N., & Aprilina, V. (2017). *Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Intensitas Aset Tetap, Kompensasi Rugi Fiskal Dan Corporate Governanace Terhadap Tax Avoidance*. *JRAK: Jurnal Riset Akuntansi Dan Komputerisasi Akuntansi*, 8(1), 85–109.

Widiyanto, C. S., & Sitorus, R. R. (2019). *Pengaruh Transfer Pricing dan Sales Growth terhadap Tax Avoidance dengan Profitabilitas sebagai Variabel Moderating*. *Media Akuntansi Perpajakan*, 4(2), 18–32.

Windaryani, I. G. A. I., & Jati, I. K. (2020). Pengaruh Ukuran Perusahaan Kepemilikan Institusional, dan Konservatisme Akuntansi pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(2), 375.

Sumber Penulisan dari buku

Dielman, Terry E. (1961). *Applied Regression Analysis For Bisnis and Economics*. PWS-Kent Publishing Compan

Duli, N. (2019). *Metodologi Penelitian Kuantitatif*. CV. Budi Utama.

Hamawan, S. R. & A. A. (2020). *Metode Riset Penelitian Kuantitatif Penelitian Di Bidang Manajemen, Teknik, Pendidikan Dan Eksperimen (Cv Budi Utama)*. Devpublish Publisher.

Widarjono, Agus. (2017). *Ekonometrika Pengantar dan Aplikasinya Disertai Panduan Eviews*. 4 th penyunt. Yogyakarta: UPP STIM YKPN

Sumber Penulisan Media Online

<https://nasional.kontan.co.id/news/penerimaan-pajak-sektor-konstruksi-dan-real-estat-runtubbh-hinbgga-3302>.

<https://www.pajakku.com/read/5fbf28b52ef363407e21ea80/Dampak-Penghindaran-Pajak-Indonesia-Diperkirakan-Rugi-Rp-687-Triliun>

Skripsi/Thesis/Dissertasi

Musay, F. T. C. G. (2021). *Pengaruh Tax Avoidance Dan Tax Planning Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Kinerja Keuangan Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Perusahaan Properti Dan Real Estate Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Skripsi Disusun Oleh : Fransisca Tessya*.

Sefiana, E. (2010). *Pengaruh Penerapan Corporate Governance terhadap Manajemen Laba di Industri Perbankan Indonesia (Studi Empiris pada Perusahaan Perbankan yang Listing di BEI)*. Skripsi: Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Islam Malang.