

## PERAN KOMPETENSI DEWAN KOMISARIS DALAM PENGHINDARAN PAJAK DAN MANAJEMEN LABA

<sup>1</sup>Detri Wulandari, <sup>2</sup>Nurul Aisyah Rachmawati

<sup>1</sup>[detriwulandari@gmail.com](mailto:detriwulandari@gmail.com), <sup>2</sup>[nurulaisyah@universitatrilogi.ac.id](mailto:nurulaisyah@universitatrilogi.ac.id)

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Trilogi Jakarta

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi dewan komisaris terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Penelitian ini fokus pada kompetensi dewan komisaris dalam bidang akuntansi dan keuangan. Dengan menggunakan sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dari 2014-2017, penelitian ini menduga bahwa dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Hasil penelitian memberikan bukti yang konsisten dengan hipotesis.

Kata kunci: Kompetensi Dewan Komisaris, Manajemen Laba, Penghindaran Pajak

### Abstract

*This study aims to examine the effect of the competency of the boards on the relationship between tax avoidance and earnings management. This study separates the board's competencies in accounting and finance. Using a sample of listed manufacturing firms in the Indonesia Stock Exchange from 2014 to 2017, we hypothesized that the board of commissioner's competencies in accounting or finance weakens the positive relationship between tax avoidance and earnings management. The results provide evidence which is consistent with the hypotheses.*

*Keywords: Commissioner of Competence, Earnings Management, Tax Avoidance*

## 1. PENDAHULUAN

Laporan laba rugi merupakan salah satu komponen laporan keuangan yang paling sering digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, karena laporan laba rugi memuat informasi kinerja perusahaan (Rachmawati dan Martani, 2014). Informasi tentang laba dapat menjadi indikator penting dalam penilaian kinerja keuangan perusahaan. Oleh sebab itu, kualitas laba suatu perusahaan memiliki peranan yang penting dalam proses pembuatan keputusan pihak-pihak yang berkepentingan (Rachmawati, 2016). Selain itu, laba perusahaan merupakan salah satu sumber pemasukkan negara melalui pajak. Semakin tinggi laba yang diperoleh perusahaan, maka kewajiban pembayaran pajak yang harus ditanggung perusahaan pun semakin tinggi. Namun, kondisi tersebut dapat memotivasi manajer untuk mengelola laba secara oportunistik melalui aktivitas manajemen laba (Rachmawati *et al.*, 2019).

Manajemen laba umumnya dilakukan manajer dengan memanfaatkan celah standar akuntansi, sehingga informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tidak sesuai dengan kondisi sebenarnya. Tentu saja hal ini dapat menyebabkan pihak-pihak yang berkepentingan salah dalam mengambil keputusan. Informasi laba yang dihasilkan dari tindakan manajemen laba juga dapat mengakibatkan bias dan mengurangi kredibilitas laporan keuangan karena angka laba yang dilaporkan tersebut tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya (Healy dan Wahlen, 1999). Praktik manajemen laba yang tercermin dalam perilaku oportunistik manajer dijelaskan dalam teori keagenan (Jensen dan Meckling, 1976). Manajer memiliki kecenderungan untuk bertindak oportunistik demi memaksimalkan utilitasnya.

Rahman *et al.*, (2013) menyatakan salah satu motivasi perusahaan dalam melakukan tindakan manajemen laba adalah pajak. Perusahaan memiliki kecenderungan untuk meminimalkan pajak terutang. Bagi perusahaan, pajak dianggap sebagai beban yang akan mengurangi laba bersih, sehingga perusahaan selalu menginginkan pembayaran pajak seminimal mungkin. Oleh sebab itu, perusahaan terdorong untuk melakukan tindakan

penghindaran pajak. Penghindaran pajak merupakan tindakan yang dilakukan oleh manajer untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah ketentuan perpajakan suatu negara. Menurut Desai dan Dharmapala (2009), tindakan penghindaran pajak juga didasarkan oleh teori keagenan. Dalam teori keagenan, salah satu sifat dasar manusia adalah mementingkan diri sendiri (*self interest*). Manajer termotivasi untuk melakukan kegiatan penghindaran pajak untuk memaksimalkan utilitasnya pribadi (Desai *et al.*, 2007). Dalam konteks Indonesia yang pendapatan utamanya bersumber dari penerimaan pajak, kegiatan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan dapat berpotensi menimbulkan kerugian negara karena dapat mengurangi penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Beberapa penelitian telah menemukan bahwa penghindaran pajak berpengaruh positif terhadap manajemen laba (Frank *et al.*, 2009; Wang dan Chen, 2012; Wijaya dan Christiawan, 2014; Putri *et al.*, 2016; Larastomo *et al.*, 2016; Putri dan Fadhlia, 2017; Rachmawati dan Martani, 2017; Merrysa dan Rachmawati, 2018; Karinda, 2018). Perusahaan yang melakukan kegiatan penghindaran pajak terdorong untuk melakukan kegiatan manajemen laba, baik dalam bentuk *upward earnings management* maupun *downward earnings management* (Rachmawati *et al.*, 2019). Tindakan manajemen laba umumnya dijadikan sarana oleh manajer untuk mencapai tujuannya, yaitu untuk mengurangi beban pajak penghasilan perusahaan. Dengan adanya motivasi pajak ini, manajer melakukan praktik manajemen laba dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar perusahaan.

Adanya hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba ini dapat diminimalkan/diperlemah, salah satunya dengan pengawasan yang efektif, misalnya dengan peran *monitoring* yang efektif dilakukan dewan komisaris untuk menyelaraskan kepentingan antara pemegang saham dengan manajer. Menurut Alzoubi dan Selamat (2012), pemegang saham bergantung pada kemampuan dewan komisaris untuk memantau kinerja manajemen. Oleh karena itu, tanggung jawab kualitas pelaporan keuangan terletak pada efektivitas peran dewan komisaris. Dewan komisaris dalam melakukan pengawasan harus memiliki independensi (Amaliyah dan Rachmawati, 2019; Simorangkir dan Rachmawati, 2020) dan kompetensi di bidangnya (Mustaqomah, 2011; Prastiti, 2013; Dwiharyadi, 2017). Kompetensi yang dimiliki oleh dewan komisaris merupakan salah satu faktor yang berpengaruh dalam menjalankan perannya secara efektif. Kompetensi atau keahlian dewan komisaris ini dapat diukur melalui pengalaman atau lamanya bekerja dalam perusahaan.

Pada konteks ini, kompetensi pada uraian di atas merujuk pada keahlian yang dimiliki dewan komisaris di bidang akuntansi dan keuangan. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan akan lebih baik dalam mengawasi pelaporan keuangan perusahaan. Beberapa penelitian telah membuktikan bahwa dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan berperan dalam membatasi tindakan manajemen laba perusahaan. Kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi atau keuangan dapat menurunkan tindakan manajemen laba karena melalui kompetensi yang dimiliki, dewan komisaris dapat mengetahui proses pembuatan laporan keuangan dengan lebih baik. Dengan demikian, kemampuannya dalam melakukan pengawasan pun lebih baik dan efektif (Mustaqomah, 2011; Prastiti, 2013; Dwiharyadi, 2017).

Penelitian ini akan mengisi gap penelitian sebelumnya dengan menguji pengaruh kompetensi komisaris baik di bidang akuntansi dan/atau keuangan terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba pada perusahaan di industri manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2014-2017. Penelitian ini memisahkan antara kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan yang dimiliki oleh dewan komisaris. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan penjelasan yang lebih komprehensif

mengenai pengaruh kompetensi komisaris terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Selain itu, penelitian ini juga melakukan pengujian tambahan, yaitu menguji peran dewan komisaris yang memiliki kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba.

## 2. TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Dewan komisaris merupakan pihak yang mempunyai peranan penting dalam hal mengawasi kinerja perusahaan, salah satunya mengawasi penyusunan laporan keuangan. Agar peran dewan komisaris lebih efektif dalam hal pengawasan tersebut, maka diperlukan kompetensi yang sesuai dengan bidangnya. Seorang komisaris dapat memiliki keahlian di bidang perusahaan yang digeluti, dapat diukur dari pengalaman atau lamanya bekerja dalam perusahaan.

Dalam perusahaan, yang bertugas mengawasi laporan keuangan secara langsung adalah komite audit. Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK.04//2005 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit menyebutkan bahwa perusahaan setidaknya memiliki anggota komite audit yang memiliki keahlian dalam bidang akuntansi dan keuangan. Karena dewan komisaris bertugas untuk mengawasi kinerja dari komite audit, maka akan lebih baik jika dewan komisaris memiliki kompetensi yang sama yaitu dalam bidang akuntansi dan keuangan. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi dalam bidang akuntansi dan keuangan akan lebih efektif dalam melakukan pengawasan. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan akan lebih dapat memahami laporan keuangan sehingga masalah dalam pelaporan keuangan akan menjadi lebih baik, sehingga dewan komisaris dapat membedakan laporan keuangan yang direkayasa dan laporan keuangan yang tidak direkayasa.

Berbeda dari studi terdahulu, penelitian ini memisahkan antara kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan yang dimiliki oleh dewan komisaris. Hal ini dikarenakan dengan kompetensi tersebut, dewan komisaris secara spesifik lebih memahami siklus pelaporan keuangan dan pengelolaan keuangan perusahaan sehingga lebih mampu mendeteksi potensi adanya tindakan penghindaran pajak yang menimbulkan manajemen laba. Fungsi seorang dewan komisaris akan lebih baik jika memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan (Mustaqomah, 2011). Penelitian ini menduga bahwa terdapat perbedaan efektifitas peran pengawasan terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba pada perusahaan yang diawasi oleh dewan komisaris dengan kompetensi akuntansi atau keuangan dibandingkan kompetensi lainnya. Penelitian ini menduga bahwa kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi atau keuangan dapat mengurangi kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak dan manajemen laba. Dengan demikian, kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi atau keuangan dapat memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Berdasarkan argumen di atas, hipotesis yang diajukan yaitu:

*H<sub>1a</sub>: Kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba.*

*H<sub>1b</sub>: Kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba.*

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2014-2017. Industri manufaktur dipilih karena industri tersebut memiliki kontribusi yang relatif besar dalam perekonomian dan memiliki tingkat kompetisi yang kuat. Selain itu, perusahaan dalam industri manufaktur umumnya merupakan perusahaan yang memiliki jumlah aset yang cukup besar, khususnya yang berbentuk aset tetap, sehingga prosedur akrual yang dilakukan semakin kompleks. Putri *et al.*, (2016) menyatakan bahwa perusahaan manufaktur di Indonesia menerapkan penghindaran pajak dan manajemen laba.

Teknik pemilihan sampel dalam penelitian ini adalah teknik *purposive sampling*, adapun kriteria pengambilan sampel sebagai berikut:

1. Terdaftar sebagai perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia dan telah menyusun laporan keuangan dengan periode fiskal yang berakhir pada tanggal 31 Desember.
2. Perusahaan yang tidak mengalami kerugian selama tahun pengamatan. Perusahaan yang mengalami kerugian diatur khusus dalam perpajakan, dalam hal ini pada saat mengalami kerugian perusahaan tidak membayar pajak dan kerugian tersebut dapat dikompensasikan ke masa depan menjadi pengurang laba fiskal.
3. Perusahaan yang memiliki data secara lengkap mengenai variabel yang diperlukan dalam penelitian di tahun 2014-2017.

Berdasarkan kriteria yang telah diuraikan di atas, Tabel 1 menyajikan hasil seleksi pemilihan sampel dalam penelitian ini. Tabel 1 menunjukkan bahwa sampel akhir terdiri atas 168 perusahaan manufaktur untuk periode amatan selama empat tahun.

Tabel 1.  
Seleksi Sampel Berdasarkan Kriteria

No	Keterangan	Jumlah
1.	Perusahaan manufaktur yang <i>listing</i> di Bursa Efek Indonesia	129
2.	Perusahaan yang menggunakan mata uang asing	(13)
3.	Perusahaan yang laba bersih sebelum pajaknya mengalami kerugian	(55)
4.	Perusahaan yang tidak memiliki data lengkap mengenai variabel yang diperlukan	(1)
5.	Perusahaan yang memiliki data <i>outlier</i>	(18)
	Total perusahaan yang digunakan dalam penelitian	42
	Total keseluruhan sampel penelitian (2014-2017)	168

Penelitian ini dianalisis dengan metode kuantitatif menggunakan data panel. Dalam pengujiannya, penelitian ini sudah melakukan uji asumsi klasik dan tidak ada asumsi yang dilanggar.

#### Model Penelitian

Untuk menguji hipotesis, penelitian ini menggunakan model regresi dengan menggunakan data panel. Berikut ini adalah model regresi yang digunakan:

$$DACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CETR_{it} + \alpha_2 AK_{it} + \alpha_3 KEU_{it} + \alpha_4 CETR * AK_{it} + \alpha_5 CETR * KEU_{it} + \alpha_6 SIZE_{it} + \alpha_7 GROW_{it} + \alpha_8 LEV_{it} + \epsilon_{it}$$

Keterangan:

$DACC_{it}$  = Manajemen laba perusahaan i tahun t

$CETR_{it}$  = Penghindaran pajak perusahaan i tahun t

$AK_{it}$  = Proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi perusahaan i tahun t

$KEU_{it}$  = Proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan perusahaan i tahun t

$SIZE_{it}$  = Ukuran perusahaan i tahun t

$GROW_{it}$  = Pertumbuhan perusahaan i tahun t

$LEV_{it}$  = *Leverage* perusahaan i tahun t

$\epsilon_{it}$  = *Error term*

### Operasionalisasi Variabel

Dalam penelitian ini yang menjadi variabel dependen adalah manajemen laba yang diukur dengan *discretionary accrual* (DACC). Dalam pengukurannya, penelitian ini menggunakan model Dechow *et.al* (1995) karena ukuran ini paling sering digunakan dalam penelitian yang menguji hubungan antara manajemen laba dan penghindaran pajak. Berikut ini adalah langkah-langkah pengukurannya:

- Menghitung nilai *total accrual*,  $TAC_i = N_i - CFO_i$
- Nilai *total accrual* (TA) diestimasi tiap industri dan tahun dengan persamaan regresi linier berganda yang berbasis *ordinary least square* (OLS) sebagai berikut:  
 $TAC_i = \alpha_0 + \alpha_1(\Delta REV_i - \Delta AR_i) + \alpha_2 PPE_i + \epsilon_i$
- Menghitung *non-discretionary accrual* (NDA):  
 $NDA_i = \alpha_0 + \alpha_1(\Delta REV_i - \Delta AR_i) + \alpha_2(PPE_i)$
- Menghitung *discretionary accrual*,  $DA_{it} = TAC_{it} - NDA_{it}$
- Nilai DA tersebut diabsolutkan untuk mengetahui besaran manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan.

Keterangan:

$DA_i$  = *Discretionary Accruals* perusahaan i

$NDA_i$  = *Non-Discretionary Accruals* perusahaan i

$\Delta REV_i$  = Perubahan pendapatan perusahaan i

$PPE_i$  = *Gross property, plant, and equipment* perusahaan i

$\Delta AR_i$  = Perubahan piutang perusahaan i

$\epsilon$  = *Error term*

Variabel independen dalam penelitian ini adalah penghindaran pajak yang diukur menggunakan CETR (*Cash Effective Tax Rate*) karena ukuran ini sering digunakan sebagai proksi penghindaran pajak dalam riset perpajakan (Hanlon dan Heitzman, 2010). Rumus untuk menghitung CETR menurut Dyreng *et al.*, (2010) yaitu:

$$CETR = \frac{Cash\ Tax\ Paid}{Earning\ Before\ Tax}$$

Keterangan:

*Cash tax paid* = Jumlah kas pajak yang dibayarkan perusahaan

*Earning before tax* = Laba sebelum pajak

Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah kompetensi komisaris. Untuk pengukuran  $H_{1a}$ , menggunakan proporsi anggota dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi terhadap jumlah anggota dewan komisaris keseluruhan. Sedangkan untuk mengukur  $H_{1b}$  menggunakan proporsi anggota dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan terhadap jumlah anggota dewan komisaris keseluruhan. Penelitian ini mengklasifikasikan kompetensi dewan komisaris berdasarkan kriteria kompetensi akuntansi dan keuangan yang dikembangkan oleh Badolato *et al.*, (2014) yang disajikan pada Tabel 2.

**Tabel 2.**  
**Kriteria Kompetensi dalam Bidang Akuntansi dan Keuangan**

<b>Kompetensi Bidang Akuntansi</b>	<b>Kompetensi Bidang Keuangan</b>
<i>Chief Financial Officer</i>	<i>Banker</i>
<i>Accounting Officer</i>	<i>Analyst</i>
<i>Chief Accountant</i>	<i>Loan Officer</i>
<i>Controller</i>	<i>Investment Manager</i>
<i>Certified Public Accountant</i>	<i>Fund Manager</i>
<i>Chartered Accountant</i>	<i>Asset Manager</i>
<i>Financial Officer</i>	<i>Treasurer</i>
<i>Head of Accounting</i>	<i>Finance Director</i>
<i>Employment of Audit Firm</i>	<i>Manager Finance</i>
	<i>Vice President Finance</i>

Sumber: Badolato et al. (2014)

Penelitian ini mempertimbangkan beberapa variabel kontrol, yaitu ukuran, pertumbuhan, dan *leverage* perusahaan. Ukuran perusahaan (*SIZE*) diukur dengan menggunakan logaritma natural dari total aset yang dimiliki oleh setiap perusahaan. Ukuran perusahaan dapat menentukan seberapa besar praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajer perusahaan. Perusahaan besar cenderung akan mengurangi tindakan manajemen laba untuk menghindari pengawasan dari analis keuangan dan investor (Zhou dan Elder, 2004). Pertumbuhan perusahaan (*GROW*) diukur dengan membandingkan penjualan pada tahun *t* dikurangi dengan penjualan pada periode sebelumnya kemudian dibagi dengan penjualan pada tahun sebelumnya. *Leverage* perusahaan (*LEV*) diukur dengan perbandingan total kewajiban (utang jangka pendek dan utang jangka panjang) dan total aset yang dimiliki oleh perusahaan pada akhir tahun. Rasio *leverage* dapat memengaruhi manajemen laba karena mampu mengukur seberapa besar aset perusahaan yang dibiayai oleh utang (Kasmir, 2013).

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 3 menyajikan hasil analisis statistik deskriptif dari variabel-variabel yang digunakan untuk menguji peran kompetensi dewan komisaris terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai *mean* dan *median* variabel *DACC* adalah 0,030 dan 0,028. Sesuai dengan model Dechow et.al (1995), perusahaan sampel secara rata-rata cenderung melakukan *discretionary accruals*. Nilai rata-rata dari variabel *CETR* adalah sebesar 0,311. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel secara rata-rata tidak melakukan penghindaran pajak karena nilai rata-rata *CETR* lebih besar dari tarif pajak efektif perusahaan, yaitu 25%. Tabel tersebut juga menunjukkan bahwa nilai rata-rata dari variabel *AK* adalah sebesar 0,162. Artinya, rata-rata proporsi dewan komisaris dari perusahaan sampel memiliki kompetensi di bidang akuntansi adalah 16,2%. Sementara itu, nilai rata-rata dari variabel *KEU* adalah sebesar 0,248. Hal tersebut berarti bahwa 24,8% dewan komisaris dari perusahaan manufaktur memiliki kompetensi di bidang keuangan.

Tabel 3.  
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Median	Std. Dev	Min	Max
<i>DACC</i>	168	0,030	0,028	0,020	0,002	0,097
<i>CETR</i>	168	0,311	0,271	0,174	0,025	0,951
<i>AK</i>	168	0,162	0,133	0,183	0	0,666
<i>KEU</i>	168	0,248	0,25	0,189	0	0,666
<i>SIZE</i>	168	28,695	28,378	1,751	25,295	33,320
<i>GROW</i>	168	0,074	0,073	0,122	-0,299	0,531
<i>LEV</i>	168	0,178	0,149	0,130	0,006	0,581

Keterangan Tabel: Tabel ini menunjukkan statistik deskriptif variabel diperlukan dalam penelitian ini, berupa nilai *mean*, median, dan variasi data. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *DACC*, yaitu manajemen laba perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah *CETR*, yaitu penghindaran pajak perusahaan *i* tahun *t*. Variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu: 1) *AK* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi perusahaan *i* tahun *t*; dan 2) *KEU* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*; 2) *GROW* adalah pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*; 3) *LEV* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*.

Tabel 4 menyajikan korelasi antara variabel independen dan variabel dependen. Pada tabel tersebut diketahui bahwa terdapat hubungan negatif antara variabel *CETR* dan variabel *DACC*. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi *CETR* (yang mengindikasikan semakin rendah penghindaran pajak tingkat penghindaran pajak), maka semakin rendah tindakan manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan. Sesuai dengan studi sebelumnya, hal ini merupakan indikasi awal bahwa tindakan penghindaran pajak memiliki hubungan yang positif dengan tindakan manajemen laba perusahaan (Frank *et al.*, 2009; Wang dan Chen, 2012; Wijaya dan Christiawan, 2014; Putri *et al.*, 2016; Larastomo *et al.*, 2016; Putri dan Fadhlia, 2017; Rachmawati dan Martani, 2017; Karinda, 2018). Sementara itu, dari Tabel 4 juga dapat diketahui korelasi antar variabel independen. Berdasarkan tabel tersebut tidak ditemukan masalah multikolinearitas karena besarnya koefisien korelasi antar variabel independen tidak melebihi 0,8. Pengujian multikolinearitas juga dilakukan melalui *Variance Inflation Factor* (VIF), namun tidak ditabulasikan. Hasil menunjukkan bahwa nilai VIF untuk masing-masing variabel independen lebih kecil dari 10. Dengan demikian, pada model estimasi tersebut tidak ada indikasi permasalahan multikolinearitas.

Tabel 4.  
Hasil Pengujian *Pearson Correlation*

	<i>DACC</i>	<i>CETR</i>	<i>AK</i>	<i>KEU</i>	<i>SIZE</i>	<i>GROW</i>	<i>LEV</i>
<i>DACC</i>	1,000						
<i>CETR</i>	-0,061	1,000					
<i>AK</i>	0,071	0,112	1,000				
<i>KEU</i>	0,128	-0,181	-0,282	1,000			
<i>SIZE</i>	-0,147	0,040	-0,226	-0,090	1,000		
<i>GROW</i>	0,108	-0,193	0,045	0,017	-0,069	1,000	
<i>LEV</i>	0,155	0,018	0,095	0,046	0,030	0,051	1,000

Keterangan Tabel: Tabel ini digunakan untuk menyajikan matriks korelasi antar variabel. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *DACC*, yaitu manajemen laba perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah *CETR*, yaitu penghindaran pajak perusahaan *i* tahun *t*. Variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu: 1) *AK* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi perusahaan *i* tahun *t*; dan 2) *KEU* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*; 2) *GROW* adalah pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*; 3) *LEV* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*.

### Pengujian Hipotesis

Tabel 5 menunjukkan hasil estimasi pengujian peran kompetensi dewan komisaris terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Tabel tersebut menunjukkan bahwa nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,137. Hal ini merepresentasikan bahwa kemampuan variabel penghindaran pajak sebagai variabel independen, kompetensi komisaris di bidang akuntansi dan kompetensi komisaris di bidang keuangan sebagai variabel moderasi serta ukuran, pertumbuhan, dan *leverage* perusahaan sebagai variabel kontrol dalam

menjelaskan manajemen laba sebesar 13,70%. Tabel 5 juga menunjukkan bahwa secara bersama-sama, variabel independen signifikan memengaruhi variabel dependen. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi probabilitas (*F-Statistic*) yang sebesar 0.000 (lebih kecil dari  $\alpha = 1\%$ ). Dari nilai probabilitas tersebut, dapat diambil suatu kesimpulan bahwa model estimasi yang digunakan dalam penelitian ini secara keseluruhan menjelaskan dengan baik pengaruh variabel *CETR*, *AK*, *KEU*, *CETR\*AK*, *CETR\*KEU*, *SIZE*, *GROW*, dan *LEV* terhadap variabel *DACC* pada tingkat kepercayaan 99%.

Selanjutnya, Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel *CETR\*AK* berpengaruh positif dan signifikan pada level 10% terhadap variabel *DACC*. Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin besar proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi dapat memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Dengan demikian  $H_{1a}$  yang telah dikembangkan diterima. Berdasarkan hasil tersebut, hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba dapat diminimalkan dengan pengawasan efektif yang dilakukan oleh dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi. Dewan komisaris yang memiliki pemahaman yang baik dalam bidang akuntansi dapat mengawasi proses penyajian laporan keuangan lebih baik relatif terhadap dewan komisaris yang memiliki kompetensi di luar bidang akuntansi. Dewan komisaris dengan kompetensi di bidang akuntansi memiliki keahlian dalam menganalisis dan mengevaluasi laporan keuangan yang secara umum. Dalam Weygant, Kimmel, dan Kieso (2018) dijelaskan bahwa akuntansi adalah suatu seni pencatatan, penggolongan, dan pengikhtisaran dengan cara tertentu dalam ukuran moneter, suatu transaksi, dan peristiwa keuangan termasuk menafsirkan hasil-hasilnya. Dengan demikian, untuk melakukan pengawasan yang efektif sebagai upaya untuk memperlemah hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba, dibutuhkan dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi.

Tabel 5.  
Hasil Estimasi Peran Kompetensi Dewan Komisaris terhadap Hubungan antara Penghindaran Pajak dan Manajemen Laba

Variabel	Koef.	T	Prob.
<i>CETR</i>	-0,044	-3,24	0,001***
<i>AK</i>	-0,016	-1,07	0,288
<i>KEU</i>	-0,030	-2,12	0,035**
<i>CETR*AK</i>	0,058	3,20	0,050*
<i>CETR*KEU</i>	0,150	4,03	0,000***
<i>SIZE</i>	-0,001	-2,70	0,08*
<i>GROW</i>	0,039	2,58	0,011**
<i>LEV</i>	0,033	2,61	0,010**
c	0,066	2,46	0,012
Adjusted R <sup>2</sup>			0,137
Prob (F-Statistic)			0,000

Keterangan Tabel: \*, \*\*, \*\*\* mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, dan 1%.

Tabel ini menunjukkan hasil estimasi model dengan menggunakan *Pooled Least Square*. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *DACC*, yaitu manajemen laba perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah *CETR*, yaitu penghindaran pajak perusahaan *i* tahun *t*. Variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu: 1) *AK* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi perusahaan *i* tahun *t*; dan 2) *KEU* adalah proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*; 2) *GROW* adalah pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*; 3) *LEV* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*.

Tabel 5 juga menunjukkan bahwa variabel *CETR\*KEU* berpengaruh positif dan signifikan pada level 1% terhadap variabel *DACC*. Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin besar proporsi kompetensi dewan komisaris di bidang keuangan dapat memperlemah



hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Dengan demikian  $H_{1b}$  yang telah dikembangkan diterima. Berdasarkan hasil tersebut, hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba dapat diminimalkan dengan pengawasan efektif yang dilakukan oleh dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan.

Hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba dapat diminimalkan dengan pengawasan yang baik yang dilakukan dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan. Adanya dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan akan membatasi tindakan manajemen untuk melakukan penghindaran pajak yang dapat memotivasi munculnya manajemen laba. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan dapat mengetahui proses pembuatan laporan keuangan, pengelolaan keuangan, memeriksa atau mengevaluasi laporan keuangan dengan lebih baik sehingga mempunyai kemampuan lebih baik dalam mendeteksi tindakan penghindaran pajak yang dapat menimbulkan manajemen laba (Prastiti, 2013). Dengan pengawasan yang efektif dalam perusahaan, dapat menekan terjadinya penghindaran pajak yang dapat menimbulkan manajemen laba. Dengan begitu dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang keuangan bermanfaat dalam meminimalkan tindakan penghindaran pajak dan manajemen laba. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Xie *et al.*, 2003 yang menyatakan bahwa dewan komisaris yang aktif dan memiliki pengetahuan tentang keuangan menjadi faktor penting dalam pencegahan kecenderungan manajer untuk melakukan manajemen laba.

### Analisis Pengujian Tambahan

Penelitian ini juga melakukan pengujian tambahan, yaitu menguji peran dewan komisaris yang memiliki kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Dalam hal ini, kompetensi dewan komisaris baik di bidang akuntansi maupun keuangan (*DAKKEU*) diukur dengan variabel *dummy* di mana 1 jika perusahaan *i* pada tahun *t* memiliki minimal 1 orang komisaris dengan kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan, dan 0 jika lainnya. Hasil estimasi disajikan pada Tabel 6.

Tabel 6.  
Hasil Estimasi untuk Pengujian Tambahan

Variabel	Koef.	t	Prob
<i>CETR</i>	-0.018	-2.20	0.029**
<i>AKKEU</i>	-0.012	-2.18	0.030**
<i>CETR*AKKEU</i>	0.033	2.03	0.044**
<i>SIZE</i>	-0.001	-3.1	0.05**
<i>GROW</i>	0.047	3.24	0.001***
<i>LEVERAGE</i>	0.021	1.79	0.075*
<i>C</i>	0.066	2.73	0.007
<i>Adjusted R<sup>2</sup></i>			0.131
<i>Prob (F-Statistic)</i>			0.000

Keterangan Tabel: \*, \*\*, \*\*\* mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, dan 1%.

Tabel ini menunjukkan hasil estimasi model dengan menggunakan *Pooled Least Square*. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah *DACC*, yaitu manajemen laba perusahaan *i* tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah *CETR*, yaitu penghindaran pajak perusahaan *i* tahun *t*. Variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu *DAKKEU* yang merupakan variabel *dummy* di mana 1 jika perusahaan *i* pada tahun *t* memiliki minimal 1 orang komisaris dengan kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan, dan 0 jika lainnya. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*; 2) *GROW* adalah pertumbuhan perusahaan *i* pada tahun *t*; 3) *LEV* adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*.

Berdasarkan Tabel 6 diketahui bahwa nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,131. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan variabel penghindaran pajak sebagai variabel independen, kompetensi komisaris di bidang akuntansi dan keuangan sebagai variabel moderasi serta ukuran, pertumbuhan, dan *leverage* perusahaan sebagai variabel kontrol dalam menjelaskan manajemen laba sebesar 13,13%. Tabel tersebut juga menunjukkan bahwa secara bersama-sama, variabel independen signifikan memengaruhi variabel dependen. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi probabilitas (*F-Statistic*) yang sebesar 0.000 (lebih kecil dari  $\alpha = 1\%$ ). Dari nilai probabilitas tersebut, dapat diambil suatu kesimpulan bahwa model estimasi yang digunakan dalam penelitian ini secara keseluruhan menjelaskan dengan baik pengaruh variabel *CETR*, *DAKKEU*, *CETR\*DAKKEU*, *SIZE*, *GROW*, dan *LEV* terhadap variabel *DACC* pada tingkat kepercayaan 99%.

Tabel 6 juga menunjukkan bahwa variabel *CETR\*DAKKEU* berpengaruh positif dan signifikan pada level 5% terhadap variabel *DACC*. Hasil pengujian tambahan ini mengindikasikan bahwa kompetensi dewan komisaris baik dalam bidang akuntansi dan keuangan memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Perusahaan yang memiliki minimal 1 orang komisaris dengan kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan memiliki pengawasan yang lebih efektif dalam memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba, dibandingkan perusahaan lainnya. Dewan komisaris merupakan suatu pihak yang mempunyai peranan penting dalam menyediakan laporan keuangan yang *reliable*. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan secara umum mempunyai pengawasan yang lebih baik terhadap manajer sehingga kemungkinan untuk melakukan manajemen laba akibat adanya tindakan penghindaran pajak menjadi berkurang. Hal ini terjadi karena dewan komisaris yang memiliki kompetensi baik di bidang akuntansi maupun keuangan secara spesifik mampu mengawasi proses atau siklus pelaporan keuangan beserta pengelolaan keuangan perusahaan secara efektif. Oleh karena itu, kompetensi dewan komisaris di bidang akuntansi dan keuangan memiliki peranan yang penting untuk membatasi tindakan manajemen dengan melakukan penghindaran pajak yang dapat memotivasi munculnya manajemen laba.

## 5. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan/atau keuangan memiliki peranan yang penting dalam memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan/atau keuangan (baik dilakukan secara terpisah atau tidak) memiliki fungsi pengawasan terhadap penyusunan laporan keuangan dengan lebih baik dibandingkan dengan kompetensi lainnya. Hal ini karena dewan komisaris yang memiliki kompetensi akuntansi dan keuangan secara spesifik berkaitan langsung dengan proses atau siklus pelaporan keuangan dan pengelolaan keuangan dalam operasional perusahaan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat diperbaiki pada studi selanjutnya. Pertama, penelitian ini hanya menggunakan sampel dari perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia, sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi untuk sektor industri lainnya yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan industri lain yang akan dijadikan sampel penelitian, misalnya seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia agar hasil penelitian lebih dapat digeneralisasi. Kedua, penelitian ini memiliki periode waktu pengamatan yang relatif singkat, yaitu pada tahun 2014-2017, sehingga data penelitian tidak dapat mewakili keseluruhan data

yang ada di Bursa Efek Indonesia. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan periode waktu yang lebih panjang agar hasil penelitian yang diperoleh lebih baik. Ketiga, penelitian ini hanya menggunakan fungsi pengawasan yang dilihat dari kompetensi dewan komisaris yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan tidak melihat dari fungsi pengawasan lainnya. Penelitian selanjutnya dapat mengganti variabel tersebut dengan fungsi pengawasan lainnya, seperti kompetensi komite audit atau efektivitas komite audit.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Alzoubi, E. S. dan M. H. Selamat. 2012. The Effectiveness of Corporate Governance Mechanisme on Constraining Earning Management: Literature Review and Proposed Framework. *International Journal of Global Business*. Vol. 5 No. 1. pp. 17-35.
- Amaliyah, R. dan N. A. Rachmawati. 2019. Peran Komisaris Independen dan Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak. *E-Prosiding Akuntansi*. Vol. 1 No. 1.
- Badolato, G. P., C. D. Donelson, dan M. Ege. 2014. Audit Committee Financial Expertise and Earning Managements: The Role of Status. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 58. pp. 208-230.
- Dechow, P., R. Sloan, dan A. Sweeney. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*. Vol. 70 No. 2. pp. 193-226.
- Desai, M. A., Dyck, dan L. Zingales. 2007. Theft and Taxes. *Journal of financial Economics*. Vol. 84 No. 3. pp. 591-623.
- Desai, M. A. dan D. Dharmapala. 2009. Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *The Review of Economic and Statistic*. Vol. 91. pp. 537-546.
- Dwiharyadi, A. 2017. Pengaruh keahlian akuntansi dan keuangan komite audit dan dewan komisaris terhadap manajemen laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol. 14 No. 1. pp. 75-93.
- Dyreng, S., M. Hanlon, dan E. Maydew. 2010. The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*. Vol. 85. pp. 1163-1189.
- Frank, M. M., L. J. Lynch, dan S. O. Rego. 2009. Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting. *The Accounting Review*. Vol. 84 No. 2. pp. 467-496.
- Hanlon, M., dan S. Heitzman. 2010. A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 50 No. 2-3. pp. 127-178.
- Healy, P. dan J. M. Wahlen. 1999. A Review of the Earning Management Literature and Its Implications for Standar Setting. *Accounting Horizons*. Vol. 13. pp. 365-383.
- Jensen, M. C. dan W. H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3 No. 4. pp. 305-360.
- Karinda, D. W. 2018. Pengaruh Penghindaran Pajak yang Dimoderasi *Corporate Governance* terhadap Manajemen Laba. *Skripsi*: Padang: Universitas Negeri Padang.
- Kasmir. 2013. *Analisis Laporan Keuangan*. Edisi Pertama, Cetakan keenam. Jakarta: Penerbit PT. Raja Grafindo Persada.
- Larastomo, J., H. D. Perdana, H. Triatmoko, dan A. E. Sudaryono. 2016. Pengaruh Tata Kelola Perusahaan dan Penghindaran Pajak terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*. Vol. 6 No. 1. pp. 63-74.

- Merrysa, L. W. dan N. A. Rachmawati. 2018. Manajemen laba dan perencanaan pajak sebagai sumber *large positive book-tax differences* terhadap persistensi laba. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, Vol. 10 No. 2. Pp 123-134.
- Mustaqomah, E. 2011. Pengaruh Penerapan Mekanisme *Corporate Governance* terhadap Kualitas Laba dengan Moderasi Kompetensi Komisaris Independen. *Tesis*: Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK.04//2005 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit.
- Prastiti, A. 2013. Pengaruh Karakteristik Dewan Komisaris dan Komite Audit terhadap Manajemen Laba. *Tugas Akhir*: Semarang: Universitas Diponegoro.
- Putri, A., A. Rohman, dan A. Chariri. 2016. Tax Avoidance, Earnings Management, and Corporate Governance Mechanism (An Evidence from Indonesia)". *IJER Serial Publications*. Vol. 13 No. 4. pp. 1931-1943.
- Putri, N. dan W. Fadhlia. 2017. Pergantian CEO, Penghindaran Pajak, Kompensasi Eksekutif dan Manajemen Laba Studi Kausalitas pada Perusahaan Manufaktur Indonesia. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*. Vol. 2 No. 3. pp. 86-99.
- Rachmawati, N. A. dan D. Martani. 2014. Pengaruh *large positive abnormal book-tax differences* terhadap persistensi laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol. 11 No. 2. pp. 120-137.
- Rachmawati, N. A. 2016. *Book-tax conformity* dan kualitas laba. *Jurnal Riset dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*. Vol. 1 No. 3. pp. 192-201.
- Rachmawati, N. A. dan D. Martani. 2017. Book-Tax Conformity Level on the Relationship between Tax Reporting Aggressiveness and Financial Reporting Aggressiveness. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11 (4), 86-101.
- Rachmawati, N. A., S. Utama, D. Martani, dan R. Wardhani. 2019. Determinants of the complementary level of financial and tax aggressiveness: a cross-country study. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*. Vol. 11 No. 2. pp. 145-166.
- Rahman, M., M. Moniruzzaman, dan J. Sharif. 2013. Techniques, Motives and Controls of Earnings Management. *International Journal of Information Technology and Business Management*. Vol. 11 No. 1. pp. 22-34.
- Simorangkir, P. dan N. A. Rachmawati. 2020. Pengaruh Proporsi Komisaris Independen, Kepemilikan Institusional dan *Capital Intensity* terhadap Penghindaran Pajak. *E-Prosiding Akuntansi*. Vol. 1 No. 2.
- Wang, S. dan S. Chen. 2012. The Motivation for Tax Avoidance in Earnings Management. *International Conference of Engineering and Business Management*. pp. 447-450.
- Weygant, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2018). *Pengantar Akuntansi 1 Berbasis IFRS*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wijaya, V. A. dan Y. J. Christiawan. 2014. Pengaruh Kompensasi Bonus, *Leverage*, dan Pajak terhadap Praktik Manajemen Laba pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009-2013. *Tax & Accounting Review*. Vol. 4 No. 1.
- Xie, B., W. Davidson, dan P. Dadalt. 2003. Earnings Management and Corporate Governance: The Role of the Board and the Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*. Vol 9. pp. 295-316.

Zhou, J. dan R. Elder. 2004. Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*. Vol. 11 No. 2. pp. 95-120.