



## ANALISIS PENGARUH TATA KELOLA PERUSAHAAN TERHADAP KONSERVATISME AKUNTANSI PERUSAHAAN (Studi Pada Perusahaan Consumer Goods Industry yang Terdaftar di BEI Tahun 2017-2019)

Agung Maulana Erick Ghifari Samosir, Paulus Theodorus Basuki Hadiprajitno<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*This study aims to examine the effect of corporate governance on the company's accounting conservatism as assessed from board of commissioner size, board of commissioner independency, board of commissioner expertise, and big 4 auditor reputation.*

*The population in this study are consumer goods industry companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2017-2019. The sample in this study was selected by purposive sampling method. In this study there will be 33 companies that have met the criteria to be used as research samples. The method used in conducting the analysis is multiple linear analysis.*

*The results of the research conducted indicate that the board of commissioner size and expertise do not have a significant effect on accounting conservatism in the consumer goods industry companies in Indonesia. Meanwhile, the board of commissioner independency and big 4 auditor reputation have a significant effect on accounting conservatism in consumer goods industry companies in Indonesia.*

**Keywords:** *Corporate governance, accounting conservatism, board of commissioner size, board of commissioner independency, board of commissioner expertise, big 4 auditor reputation*

### PENDAHULUAN

Prinsip konservatisme adalah akuntan seharusnya melaporkan beberapa nilai terkecil yang memungkinkan berdasarkan asset ataupun pendapatan dan beberapa nilai paling tinggi yang memungkinkan melalui kewajiban ataupun biaya. Hal tersebut dapat mengimplikasikan bahwa biaya seharusnya dapat diakui dengan secepat mungkin serta menghasilkan seharusnya diakui selambat mungkin, yang artinya nilai asset mungkin akan dibawah nilai tukar saat ini ketimbang diatasnya, dan penghitungan pendapatan mungkin akan menghasilkan jumlah alternatif yang lebih rendah (Hendriksen & van Breda, 2001). Adapun pada prinsip ini menjadi wujud kehati-hatian yang dapat perusahaan terapkan pada kemungkinan ketidakpastian demi mencegah adanya optimisme berlebih oleh manajemen ataupun pemilik perusahaan. Kaidah pokok yang termuat dalam konservatisme yang harus dapat diperhatikan ialah terkait dengan menunda pencatatan laba sebelum menjadi nyata, namun harus segera mengakui kerugian yang potensi terjadinya paling besar, dan jika menghadapi kemungkinan adanya metode akuntansi dengan jumlah dua atau lebih, maka akuntan diharuskan untuk dapat menentukan metode yang kiranya bagi perusahaan paling tidak menguntungkan (Suharli, 2009 melalui Wulandini, 2012). Sedangkan Givoly & Hayn (2000) menyatakan bahwa konservatisme menjadi entuk pengakuan awal terhadap pembiayaan berikut kerugian dan penundaan pengakuan terhadap pendapatan dan laba. Secara lebih resmi, konservatisme didefinisikan melalui Glosarium Pernyataan Konsep No. 2 FASB (*Financial Accounting Statement Board*) sebagai suatu reaksi kehati-hatian (*prudent reaction*) atas kemungkinan ketidakpastian yang mungkin perusahaan akan menghadapinya, dan juga memastikan ketidakpastian berikut perhitungan atas besaran risiko yang akan terjadi dalam lingkungan bisnis yang perusahaan jalankan.

Salah satu fenomena konservatisme akuntansi yang terjadi di Indonesia dan menjadi salah satu pendorong peneliti melakukan penelitian ini adalah kasus laporan keuangan dari PT Garuda Indonesia Tbk pada tahun 2018, dimana perusahaan menambahkan pendapatan piutang usaha dari PT Mahata Aero Teknologi dengan kompensasi kesepakatan berdurasi 15 tahun tersebut secara keseluruhan telah diakui dalam pelaporan laba rugi tahun sebelumnya melalui pos pendapatan lain-lain. Sedangkan PT MAT belum membayar kompensasi hingga kuartal I-2019, dengan belum berkurangnya nilai pos piutang terkait pendapatannya. (CNBC Indonesia, 2019). Chairul Tanjung dan Dony Oskaria, selaku komisaris Garuda Indonesia dalam surat yang ditujukan pada direktur utama Garuda Indonesia, menolak laporan keuangan tahun lalu. Hal ini dikarenakan karena perusahaan membukukan laba yang seharusnya perusahaan mengalami rugi. Hal tersebut dapat menimbulkan salah paham yang secara material akan mempengaruhi, sebab posisi kerugian secara signifikan akan berubah sebagai laba dan besar peluangnya untuk kembali tersaji pada laporan keuangan periode 2018 yang akan merendahkan tingkat kredibilitas perusahaan (Kontan.co.id, 2019). Kejadian selanjutnya adalah pemanggilan perusahaan sektor *consumer goods industry* PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk (AISA) atas dugaan penggelembungan pos akuntansi dari hasil investigasi laporan keuangan tahun 2017 oleh KAP Erst and Young Indonesia (CNBC Indonesia, 2019). Fenomena ini menunjukkan masih adanya kerentanan konservatisme akuntansi serta adanya perhatian pada mekanisme tata kelola perusahaan secara lebih baik oleh komisaris perusahaan.

Adapun tata kelola perusahaan atau yang disebut sebagai *Corporate Governance* merupakan serangkaian proses, aturan, kebijakan, kebiasaan, ataupun institusi yang akan memberikan pengaruh terhadap sistem pengelolaan, pengendalian, dan pengarahan dalam perusahaan (Iriyani, 2008 melalui Wibowo 2010). Selain itu juga turut dijelaskan dapat mempersiapkan sumber daya yang kompetitif, untuk kemudian pun dapat terbangun suatu struktur yang terbagi berdasarkan tujuan yang hendak perusahaan capai. GCG bertujuan utama untuk dapat membangun keseimbangan sistem pengendalian demi menghindari adanya penyalahgunaan atas setiap sumber daya yang perusahaan miliki, serta menunjang perkembangan terhadap perusahaan yang bersangkutan (Wibowo, 2008). Adapun tata kelola perusahaan diuraikan memuat suatu legitimasi, kompetensi, dan akuntabilitas dalam aspek kebijakan dan penyediaan layanan, yang sekaligus patuh terhadap hak asasi manusia dan hukum yang mengaturnya (Srivastava, 2009 dalam Al-ahdal, *et al.* 2020). Unsur dalam GCG yang diterapkan pada penelitian ini yaitu karakteristik dari dewan komisaris serta auditor eksternal yang digunakan oleh perusahaan.

Perbedaan dalam hal tata kelola perusahaan dimungkinkan terjadi dalam perbedaannya atas pasarnya, berasal dari negara maju atau berkembang (Black, 2001; Bebchuk dan Hamdani, 2009 melalui Ararat, *et al.* 2017). Sehingga pada negara berkembang, terkait sistem pasarnya akan memuat perbedaan dengan sistem yang diterapkan oleh negara maju, terutama pada negara anggota Anglo Saxon, misalnya Britania Raya, Amerika Serikat, Australia, dan Eropa. Pada perbedaan ini ditunjukkan melalui proses pemusatan kepentingan berikut distribusinya, proporsi populasinya, serta kepentingan ekonomi atas bermacam bisnis melalui penyertaan perusahaan sebagai kepemilikan bersama ataupun berbentuk kerja sama. Beberapa pedoman asil rekomendasi dan saran dari beberapa negara tersebut disesuaikan dengan sistem hukum dari perusahaan masing-masing terkait dengan pengaturan kebijakan pemantauan, namun faktanya bisnis dari beberapa negara Asia lebih berstruktur kekeluargaan atau perusahaan induk terkonsentrasi daripada negara barat yang telah disebutkan (Tsamenyi, *et al.* 2011 dalam Al-ahdal, *et al.* 2020). Sehingga, untuk negara berkembang lebih direkomendasikan untuk mengikuti dan menerapkan sistem tata kelola dari perusahaan di negara maju, untuk kemudian dapat mengefektifkan dan mengefisiensi penerapan tata kelola perusahaannya. Pentingnya tata kelola ini harus dapat dikedepankan, terlebih untuk negara berkembang yang masih lebih strukturnya, sehingga membutuhkan adanya motivasi seperti lima pilar dasar tata kelola perusahaan yang baik, yakni transparan, responsibilitas, akuntabilitas, keadilan, dan independen. Pentingnya kelima hal tersebut telah dibuktikan dengan adanya peningkatan terhadap mutu laporan keuangan. Sekaligus menjadi penentu keberhasilan misi perusahaan berikut target kinerja yang manajemen harapkan, dalam hal ini yaitu dewan komisaris sebagai pemantau dari kinerja manajemen. Struktur dewan komisaris inilah yang kemudian ditengarai sebagai faktor paling penting terkait ketercapaian tingkat efektivitas dari tata kelola suatu perusahaan (Munisi dan Randøy, 2013).

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Konservatisme merupakan suatu prinsip pelaporan keuangan dengan tujuan sebagai pengukuran dan pengakuan atas nilai atau tingkat aktiva dan laba secara sehati-hati mungkin dari setiap kemungkinan adanya ketidakpastian dalam suatu kegiatan ekonomi dan bisnis (Wibowo, 2002 dalam Suaryana, 2008). Kemudian konservatisme juga dimaknai menjadi suatu tendensi dari akuntan yang mempersyaratkan tingkat verifikasi secara lebih baik ketika melakukan pengakuan atas laba (*good news in earnings*) dari pada pengakuan atas kerugian (*bad news in earnings*) (Basu, 1997 dalam Wardhani, 2008). Sehingga prinsip konservatisme pun dapat dijelaskan sebagai suatu prinsip kehati-hatian atas keadaan tertentu yang diliputi ketidakpastian guna menghindari optimisme yang berlebihan atas persepsi manajemen ataupun pemilik perusahaan. Adapun kaidah pokok yang termuat dalam konservatisme antara lain adanya tidak diizinkan mengantisipasi laba sebelum menjadi nyata, namun pada kenyataannya harus tetap mengakui kerugian yang dimungkinkan menjadi nyata, serta ketika menghadapi beberapa alternatif metode akuntansi yang dapat dipilih, diharuskan para akuntan untuk menentukan metode yang dinilai bagi pihak perusahaan tidak menguntungkan (Suharli, 2009 dalam Wulandini, 2012). Konservatisme ini menjadi reaksi kehati-hatian (*prudent reaction*) ketika menemui kemungkinan ketidakpastian dalam proses operasional perusahaan demi memastikan akan adanya pertimbangan dan perhitungan terhadap tingkat ketidakpastian berikut risiko yang harus dihadapi perusahaan dalam lingkungan bisnisnya (*Financial Accounting Standards Board (FASB)*, 2010).

Konservatisme adalah bagian dari karakteristik yang begitu vital terkait sistem akuntansi perusahaan, sebab akan menunjang dewan komisaris terkait pengurangan atas kebutuhan biaya agensi ataupun peningkatan kualitas informasi dalam laporan keuangan, dan ke depannya bisa mendorong peningkatan nilai perusahaan berikut harga sahamnya (Watts, 2003, 2006 melalui Ahmed dan Duellman, 2007). Dijelaskan juga oleh Ahmed & Duellman (2007) bahwa kekuatan dan daya yang dimiliki dewan komisaris dapat memenuhi persyaratan konservatisme yang lebih tinggi dan mendukungnya pengurangan biaya agensi yang muncul atas asimetrisnya informasi dari manajer dan pihak yang lainnya. Kemudian Ball (2001) melalui Wardhani (2008) juga turut menjelaskan bahwa konservatisme dapat menyediakan fasilitas dan sarana tata kelola perusahaan dengan peran dan fungsinya dalam hal pengawasan atas kebijakan perusahaan dalam berinvestasi. Melalui mekanisme *monitoring* ini, diharapkan dewan komisaris ini dapat membangun *good corporate governance* yang dapat memberi pengaruh terhadap tingkat transparansi dari laporan keuangan, manipulasi akuntansi, ataupun terkait batasan kemampuan dari manajemen untuk tidak mengakui *bad news* dengan tenggat waktu yang terbilang lama (Lara *et al.*, 2007).

### 1. Ukuran Dewan Komisaris

Adapun dewan komisaris adalah mekanisme dalam sistem pengendalian yang paling tinggi secara internal dengan wewenang dan tanggung jawab dalam memonitor atau mengawasi apa yang dijalankan manajemen puncak (Fama & Jensen, 1983 melalui Nurul Juita Thesarani, 2017). Dalam KNKG (2006) melalui Sumanto *et al.*, (2014), Dewan Komisaris dimaknai menjadi suatu organ perusahaan dengan wewenang dan tanggung jawab secara kolektif guna menasehati dan mengawasi direksi sekaligus memastikan penerapan *good corporate governance* dari perusahaan. Adapun terkait ukuran dewan komisaris adalah besaran jumlah anggota dari dewan komisaris dari suatu perusahaan (Sumanto *et al.*, 2014). Ukuran merupakan jumlah yang didasarkan terhadap anggota dewan komisaris.

### 2. Independensi Dewan Komisaris

Dewan Komisaris dimungkinkan anggotanya berasal dari Komisaris yang terafiliasi ataupun yang di luar atau tanpa adanya pihak terafiliasi, yang acap disebut Komisaris Independen (KNKG, 2006). Adapun Komisaris Independen ialah para anggota Dewan Komisaris yang asalnya tidak dari internal Perusahaan Publik atau Emitan, serta telah sesuai dengan persyaratan untuk dapat menjadi Komisaris Independen (POJK No. 33 tahun 2014).

### 3. Keahlian Dewan Komisaris

Berdasarkan Pasal 110 UU No. 40 tahun 2007, bahwa anggota Dewan Komisaris ialah orang perseorangan yang dinilai memiliki kecakapan dalam menjalankan tindakan hukum. Dengan demikian untuk membangun dewan komisaris yang efektif membutuhkan kunci penting, yaitu proses rekrutmen yang maksimal (Vennat, 1995 melalui Muntoro, 2006). Dewan komisaris juga mendapati keunggulannya sebagai akumulasi keunggulan kolektif atas seluruh anggota dewan komisaris.

Dijelaskan oleh Muntoro (2006) bahwa penentuan terhadap komposisi dewan komisaris didasarkan atas bentuk kemampuan yang diharapkan adanya pada dewan komisaris. Kendati biasanya mengedepankan bidang keuangan, dewan komisaris juga diharap dapat memiliki kualifikasi terhadap beberapa bidang lain yang sama-sama dibutuhkan dalam bidang usaha yang dijalankan perusahaannya. Meski secara keseluruhan, salah satu Komisaris Independen diharuskan untuk berkualifikasi dalam bidang keuangan atau akuntansi (KNKG, 2006).

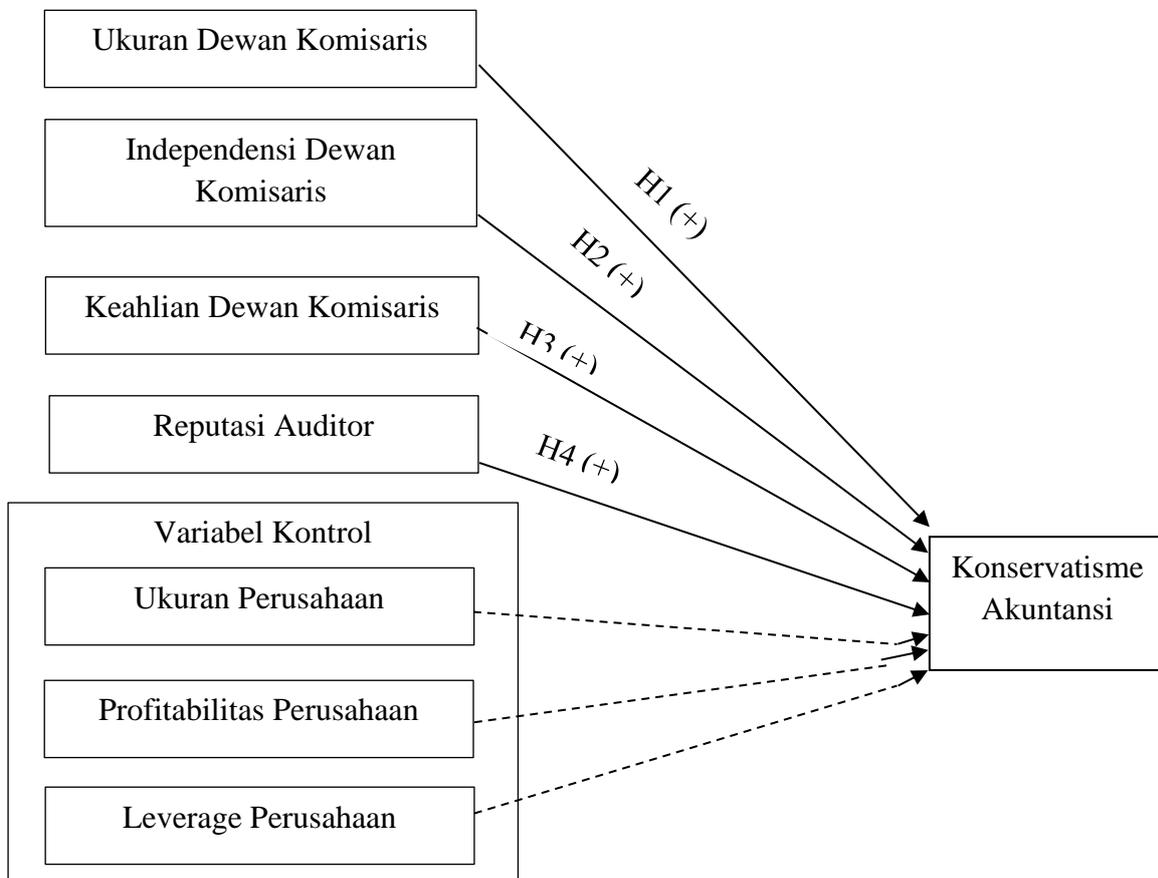
### 4. Reputasi Auditor

Auditor dijelaskan sebagai seseorang yang menyampaikan pendapat atau penilaian terhadap tingkat kewajaran dalam setiap hal material, status atau posisi keuangan, ataupun arus kas berdasarkan prinsip akuntansi yang telah umum diberlakukan (Arens, 2013 melalui Dewi, 2017). Auditor menjadi pihak pertama yang mengaudit pertanggungjawaban dari pihak kedua ke pihak ketiga sekaligus mengesahkan hasil auditnya demi kepentingan pihak ketiga (IBK Bayangkara, 2015 melalui Dewi, 2017). Auditor juga turut dimaknai menjadi seorang akuntan publik yang menyediakan jasa audit untuk auditan dalam menjalankan pemeriksaan terhadap laporan keuangan demi membebaskannya oleh salah saji (Mulyadi, 2014 melalui Dewi, 2017).

Tanggung jawab yang dimiliki oleh kantor akuntan publik ialah guna melakukan audit pada laporan keuangan dari suatu perusahaan terbuka secara historis terpublikasi, perusahaan lain dengan ukuran besar, serta bermacam perusahaan ataupun organisasi non-komersial dengan ukuran lebih kecil. Dengan bermacamnya motif kepentingan penggunaan laporan keuangan teraudit dalam sistem ekonomi di Indonesia, berikut menghubungkan dan mengakrabi pelaku bisnis ataupun pengguna lainnya, serta telah umum pula istilah auditor dengan kantor akuntan publik yang dipersamakan kendati pada kenyataannya, auditor masih terbagi dalam beberapa jenis. Pengistilahan terhadap kantor akuntan publik menjadi cerminan atas auditor yang berpendapat auditnya terhadap laporan keuangan untuk diharuskan berlisensi sebagai akuntan publik. KAP yang acap dikenal sebagai auditor independen atau auditor eksternal berguna sebagai identifikasinya dengan auditor internal (Arens *et al.*, 2014). Di Amerika Serikat terdapat sebutan terhadap kantor akuntan publik internasional dalam lingkup “Big Four”, atau empat kantor akuntan terbesar, yang keempatnya mempunyai cabang hingga di seluruh penjuru dunia. Telah jamak diketahui bahwa kantor “Big Four” telah mengaudit nyaris setiap perusahaan besar sedunia dan juga berberapa perusahaan dengan ukuran lebih kecil pula (Arens *et al.*, 2014). Sehingga kantor akuntan publik acap diklasifikasikan dalam ukuran, dengan yang terbesarnya yaitu Big 4, yang terdiri dari Deloitte, KPMG, Ernst & Young, dan Pricewaterhouse Coopers (Messier, 2014 dalam Dewi, 2017).

Kerangka pemikiran dalam rangka menjalankan analisis guna mengidentifikasi pengaruh variable independen, yakni tata kelola perusahaan yang terbagi dalam ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, keahlian dewan komisaris, serta auditor 4 besar terhadap variable dependen yaitu konservatisme akuntansi. Dalam rangka menyusun perumusan hipotesis yang akan diajukan, peneliti akan menyajikan kerangka pemikiran berdasarkan model penelitiannya seperti telah dimuat dalam gambar 1 berikut:

Gambar 1  
Kerangka Pemikiran



### Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris terhadap Konservatisme Akuntansi

Ukuran dewan komisaris disebut sebagai bagian dari instrument yang vital atas tata kelola perusahaan yang mempengaruhi konservatisme akuntansi perusahaan. kemudian ukuran dewan komisaris juga dijelaskan sebagai variable struktur dewan berdasarkan literatur umum tentang tata kelola perusahaan (Nasr & Ntim, 2018). Secara teori, terdapat dua persepsi yang saling berlawanan tentang ukuran dewan komisaris. Sejalan dengan teori agensi, lebih disukai ukuran pada dewan komisaris yang kecil lebih sebab dewan komisaris yang lebih besar dihubungkan terhadap persoalan komunikasi, konflik yang terjadi antara anggota dewan, dan melambatkan atau memperpanjang alur pengambilan keputusan. (Lipton & Lorsch, 1992 dalam Nasr & Ntim, 2018). Di satu sisi, dewan komisaris dengan ukuran besar dapat mendorong peningkatan efektivitas pada proses pengawasanya, meningkatkan penggunaan konservatisme akuntansi sebab adanya keberagaman keahlian, terutama dalam urusan pelaporan finansial, akan meningkat (Ebrahim dan Fattah, 2015 dalam Nasr & Ntim, 2018). Secara empiris, hasilnya tidak selalu sama, meskipun anggota dewan komisaris yang lebih kecil mungkin dapat menuntut konservatisme akuntansi yang lebih banyak. (Beasley, 1996 dalam Nasr & Ntim, 2018). Chi et al., (2009), mendapati adanya dewan komisaris yang lebih besar bisa menuntut akuntansi yang tidak terlalu konservatis. Tetapi Penelitian K. Ahmed & Henry, (2012) justru menunjukkan jumlah anggota dewan komisaris yang lebih besar dapat mendorong peningkatan tingkat konservatisme akuntansi perusahaan.

Sebagaimana penjelasan tersebut, penelitian ini akan mengajukan hipotensi berikut:

**H1: Adanya pengaruh positif ukuran dewan komisaris terhadap konservatisme akuntansi**

### **Pengaruh Independensi Dewan Komisaris terhadap Konservatisme Akuntansi**

Dewan komisaris independent dipandang sebagai bagian dari mekanisme dalam tata kelola perusahaan internal yang diketahui menjadi paling efektif (Lim, 2011 dalam Nasr & Ntim, 2018). Sejalan dengan teori agensi, eksistensi dewan komisaris independent dapat menunjang pengurangan terhadap konflik agensi yang muncul berdasarkan pemisahan pemegang saham dengan manajemen lewat pengawasan secara efektif terhadap sikap manajemen (Jensen & Meckling, 1976; Fama, 1980 dalam Nasr & Ntim, 2018). Adanya komisaris ini bisa mendorong keseimbangan kekuatan pihak manajemen terkait tata kelola perusahaan lewat fungsi pengawasan dari dewan komisaris (Wardhani, 2008). Beekes *et al.*, (2004) dalam Nasr & Ntim (2018) menyatakan bahwa anggota dewan komisaris eksternal berpengalaman mengenai bagaimana proses pelaporan keuangan sejak saat mereka menjadi pejabat senior di perusahaan lain sehingga dapat memperkaya kualitas akuntansi perusahaan dan dapat membantu memahami pentingnya pengimplementasian konservatisme akuntansi melalui pelaporan keuangan perusahaan. Ditemukan dua bukti empiris terkait tingkat independensi dewan komisaris ataupun konservatisme akuntansi. Beekes *et al.*, (2004) dalam Nasr & Ntim, (2018) memaparkan bahwa ada hubungan positif antara jumlah anggota dewan berasal dari luar dan konservatisme, yang menandakan bahwa alasan mengenai proporsi dewan komisaris yang independent dari perusahaan memungkinkan dewan komisaris untuk mengawasi kegiatan manajemen dan mempengaruhi konservatisme lebih efektif. Penelitian ini dikuatkan penelitian dari Kukah *et al.*, (2016) dalam Nasr & Ntim, (2018) bahwa independensi dewan komisaris membatasi kesempatan manajemen untuk melakukan manipulasi pendapatan dan mendorong manajemen lebih konservatif serta penelitian Wardhani, (2008) yang mendapati bahwa dengan proporsi komisaris independent yang semakin tinggi dalam dewan komisaris, maka tingkat konservatisme akuntansi perusahaan melalui pengukuran pasar akan semakin besar, sehingga hasil penelitiannya mendukung teori agensi.

Sebagaimana penjelasan tersebut, penelitian ini akan mengajukan hipotesis berikut ini :

#### **H2: Adanya pengaruh positif independensi dewan komisaris terhadap konservatisme akuntansi**

### **Pengaruh Keahlian Dewan Komisaris terhadap Konservatisme Akuntansi**

Anggota dewan komisaris diangkat melalui RUPS (UU Nomor 40 Tahun 2007). Proses ini adalah langkah pertama yang penting untuk membuat mengefektifkan dewan komisaris perusahaan (Vennat, 1995 dalam Muntoro, 2006). Menurut Muntoro (2006), untuk mendapat sumber daya manusia yang baik sebagai anggota dewan komisaris, ada kriteria yang harus diperhatikan, salah satunya adalah kemampuan. Dalam kemampuan ini mencakup keahlian di bidang yang dimiliki, terbukti melalui riwayat pendidikan formal yang mencukupi milik anggota dewan komisaris. Adapun penentuan terhadap komposisi dewan komisaris ialah didasarkan jenis-jenis keahlian yang dikehendaki ada pada dewan komisaris. Kendati pastinya mengutamakan komisaris dengan kualifikasi dalam bidang keuangan, namun beberapa bidang lain yang kiranya relevan terhadap kebutuhan struktur dewan komisaris. Guna meningkatkan efektivitas fungsi dewan komisaris dalam hal pengawasan, diharap terdapat latar belakang dalam bidang akuntansi dan keuangan (Prastiti & Meiranto, 2013).

Karakteristik yang akan mempengaruhi kemampuan Dewan Komisaris untuk menentukan keputusan dan melangsungkan fungsi pengawasan terhadap kegiatan manajemen perusahaan, salah satunya adalah latar belakang pendidikan formal dari para anggota dewan komisaris (Falendro *et al.*, 2018). Tingkat kinerja dan profesionalitasnya dalam menjalankan setiap tugas dan fungsinya tentu akan semakin tertunjang ketika memiliki latar belakang pendidikan formal ekonomi dan bisnis. Sehingga masalah atau potensi risiko dapat diidentifikasi secara lebih spesifik terkait mana yang relevan dan mana yang tidak berpengaruh pada kinerja perusahaan (Mangena dan Pike, 2005 melalui Falendro *et al.*, 2018). Sedangkan Chtourou *et al.*, (2001) dalam Prastiti & Meiranto, (2013) mengemukakan bahwa ketika semakin tinggi tingkat keahlian dewan, artinya dapat semakin tinggi atau intensif pula pengawasan yang dijalankan. Bukti Empiris terkait keahlian dewan komisaris dan konservatisme akuntansi masih sangat minim, tetapi peneliti meyakini adanya pengaruh keahlian dewan komisaris selaku mekanisme tata kelola perusahaan pada penerapan konservatisme akuntansi perusahaan.

Sebagaimana penjelasan tersebut, penelitian ini akan mengajukan hipotesis berikut ini:

**H3: Adanya pengaruh positif keahlian dewan komisaris terhadap konservatisme akuntansi****Pengaruh Reputasi Auditor terhadap Konservatisme Akuntansi**

Dari pandangan secara teori, auditor 4 besar dianggap sebagai pengganti mekanisme tata kelola perusahaan eksternal (Gillan, 2006; Khurana dan Raman, 2004 dalam Nasr & Ntim, 2018). Berdasarkan teori agensi, pemisahan pemilik saham dan pihak manajemen membutuhkan pihak ketiga guna menyediakan asurans dan mendorong peningkatan kepercayaan investor terkait pernyataan keuangan dan penerapan standar akuntansi. Terdapat kajian dari Khurana dan Raman, (2004) dalam Nasr & Ntim, (2018) menyatakan bahwa firma audit besar menyediakan jasa asurans yang lebih baik dan lebih kredibel mengenai pernyataan keuangan dibandingkan dengan firma audit yang lebih kecil. Selain itu, alasan lain tingkat konservatisme dan kredibilitas yang disediakan oleh auditor 4 besar lebih tinggi dikarenakan mereka lebih terpapar oleh pengawasan public dan risiko reputasi (Kim *et al.*, 2003 dalam Nasr & Ntim, 2018) sehingga mereka memilih untuk melakukan akuntansi konservatif untuk melindungi diri mereka (Khurana dan Raman, 2004 dalam Nasr & Ntim, 2018). Auditor 4 besar dapat mempersiapkan mutu audit yang lebih baik demi merawat reputasinya di seluruh dunia. Sehingga mereka akan mempromosikan konservatisme kondisional dan membatasi peningkatan pendapatan dan konservatisme yang tidak kondisional (Cano-Rodríguez, 2010). Secara empiris, beberapa penelitian menunjukkan bahwa manajemen pendapatan menurun dengan auditor 4 besar (Cano-Rodríguez, 2010; Becker *et al.*, 1998; Chung *et al.*, 2003; Mitra *et al.*, 2016 dalam Nasr & Ntim, 2018) yang pada akhirnya meningkatkan kualitas akuntansi perusahaan. Penelitian Chung *et al.*, (2003) dalam Nasr & Ntim, (2018) menunjukkan bahwa auditor 4 besar memaksa klien mereka untuk menjadi lebih konservatif dibandingkan apa yang dilakukan firma audit yang lebih kecil. Penelitian Yasar, (2013) dalam Nasr & Ntim, (2018) memperlihatkan akan tidak ada bedanya auditor 4 besar dengan auditor non 4 besar dalam hal mencegah manajemen pendapatan.

Sebagaimana penjelasan di atas, pada penelitian ini akan menawarkan hipotesis di bawah ini:

**H4: Adanya pengaruh positif reputasi auditor 4 besar terhadap konservatisme akuntansi****METODE PENELITIAN****Variabel Penelitian**

Variabel yang akan dipakai di penelitian yang dilakukan adalah variabel dependen yang di dalamnya adalah konservatisme akuntansi. Untuk variabel independen, variabel yang akan dipakai yaitu ukuran dewan komisaris, independen dewan komisaris, keahlian dewan komisaris dan reputasi auditor. Kemudian untuk variabel kontrol yang dipakai yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas dan *leverage*.

**Variabel Dependen**

Penelitian ini menentukan variabel dependennya yaitu konservatisme akuntansi, dengan pengukuran yang dilakukan menggunakan pengukuran berbasis akrual melalui model dari Givoly dan Hayn, (2000) dalam Nasr & Ntim, (2018). Penggunaan Model dari Givoly dan Hayn didasarkan pada model tersebut adalah pengukuran yang berbasis akuntansi di dalam seluruh aspek dan mampu memfasilitasi perhitungan berdasar pada laporan keuangan yang diterbitkan. Sehingga model pengukurannya adalah konservatisme akuntansi sama dengan laba bersih sebelum ada penambahan terhadap item luar biasa oleh biaya depresiasi yang dikurang arus kas atas kegiatan operasional yang secara rata-rata dibagi total assetnya dalam 3 tahun. Hasil penghitungan kemudian dikali -1 untuk menghilangkan efek dari akrual yang besar. Rumus pengukuran konservatisme akuntansi yang digunakan yaitu :

$$KON_{i,t} = (IBEXT_{i,t} + DEP_{i,t} - CFO_{i,t}) X - 1$$

Dimana:

$KON_{i,t}$  = Tingkat konservatisme akuntansi

$IBEXT_{i,t}$  = Laba bersih sebelum item luar biasa

$DEP_{i,t}$  = Biaya depresiasi

$CFO_{i,t}$  = Arus kas dari kegiatan operasional

Jika hasil dari rumus diatas menunjukkan hasil positif, memperlihatkan bahwa perusahaan menjalankan pelaporan keuangan secara konservatif. Sedangkan jika hasilnya negatif, hal ini akan menunjukkan bahwa terbilang kurang konservatif terkait proses pelaporan keuangan mereka.

### Variabel Independen

Variabel independen yang akan dipakai yaitu ukuran dewan komisaris, independen dewan komisaris, keahlian dewan komisaris dan reputasi auditor.

Ukuran dewan komisaris sebagai bagian dari variabel independennya, yang dijelaskan sebagai suatu ukuran atau jumlah orang yang menjadi anggota dewan komisaris perusahaan. Pengukuran ukuran dewan komisaris yang digunakan mengacu pada Nasr & Ntim (2018) dengan menggunakan total jumlah anggota dewan komisaris.

Independensi dewan komisaris dengan pengukurannya dilakukan menggunakan jumlah total komisaris indenden pada perusahaan dibagi total jumlah komisaris di perusahaan dikalikan 100% sesuai dengan penelitian (Fadilla & Syafruddin, 2020). Maka persamaanya adalah :

$$KOMIND = \frac{\text{Total Anggota Dewan Komisaris Independen}}{\text{Total Anggota Dewan Komisaris}} \times 100\%$$

Keahlian dewan komisaris yang dimaksud disini adalah apakah terdapat latar belakang pendidikan formal yang memadai dari para anggota dewan komisaris, terutama pada bidang ekonomi dan bisnis, yang diukur melalui proksi sebagaimana telah dilakuakn Falendro et al., (2018) dalam penelitiannya, yakni terhadap proporsi anggota dewan komisaris dengan latar belakang pendidikan formal di satu bidang tertentu, misalnya ekonomi, akuntansi, bisnis, dan keuangan pada jumlah anggota dewan komisaris. Maka persamaanya adalah:

$$KEAKOM = \frac{\text{Anggota Dewan Komisaris Berpendidikan Formal Keuangan}}{\text{Total Anggota Dewan Komisaris}} \times 100\%$$

Reputasi auditor proksi pengukurannya didasarkan atas Nasr & Ntim (2018) yang dapat penelitiannya melalui penggunaan variabel dummy dimana perusahaan mendapat nilai 1 ketika laporan keuangan mereka diaudit oleh KAP 4 besar, serta 0 jika tidak diaudit kantor akuntan publik 4 besar.

### Variabel Kontrol

Ukuran perusahaan dapat berpengaruh pada tingkat atau besaran biaya politis yang harus perusahaan penuhi, dan kemudian dapat berpengaruh pada penerapan prinsip akuntansi konservatif dalam perusahaan (Watts dan Zimmerman, 1978 melalui Wardhani, 2008). Perhitungan terhadap ukuran perusahaan ini dimungkinkan melalui logaritma natural atas total asset seperti pada penelitian Nasr & Ntim (2018).

Profitabilitasnya pengukuran terhadap tingkat profitabilitas perusahaan ini akan dilangsungkan melalui penggunaan rasio profitabilitas Return On Asset (RoA) dimana pendapatan bersih selepas pajak dibagi total asset, sebagaimana juga digunakan oleh Winarno (2019).

*Leverage* perusahaan diukur melalui penggunaan total kewajiban dibagi total asset perusahaan seperti yang dilakukan di penelitian Nasr & Ntim (2018).

### Populasi dan Sampel

Populasinya penelitian ini adalah perusahaan dengan kategori *consumer goods industry* yang terdaftar BEI selama 2017-2019, dengan ditentukan sejumlah 38 perusahaan. Kemudian juga melalui penggunaan metode *purposive sampling* teknik sampling ini mengambil sampel dari beberapa kriteria:

1. Setiap perusahaan *consumer goods industry* terdaftar BEI selama tahun 2017-2019.
2. Setiap perusahaan memiliki kelengkapan data laporan keuangan sejak tahun 2017 sampai 2019 secara berturut-turut.
3. Perusahaan memiliki profil anggota dewan komisaris yang lengkap.

### Metode Analisis

Metode yang akan digunakan dalam melakukan proses uji di penelitian yang dilakukan adalah menggunakan regresi linear berganda yang fungsinya mengukur pengaruh dari variabel Independen ukuran dewan komisaris, independen dewan komisaris, keahlian dewan komisaris dan reputasi auditor kepada konservatisme akuntansi dengan variabel kontrol berupa ukuran perusahaan, profitabilitas dan *leverage*. Dalam topik ini persamaan regresi yang akan digunakan yaitu berikut ini:

$$KON_{i,t} = \alpha + \beta_1 DEWAN_{i,t} + \beta_2 INDEP_{i,t} + \beta_3 AHLI_{i,t} + \beta_4 AUDIT_{i,t} + \beta_5 UKURAN_{i,t} + \beta_6 PROFIT_{i,t} + \beta_7 LEVERAGE_{i,t}$$

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Untuk melakukan uji dengan objeknya yaitu perusahaan yang masuk sektor industri *consumer goods* terdaftar BEI selama 2017 hingga 2019 serta menyajikan laporan tahunan perusahaan dan laporan keuangannya. Dengan didasarkan atas kriteria yang sebelumnya telah ditentukan, sampel perusahaan yang dipergunakan pada penelitian ini ialah yang ditunjukkan dalam tabel 1.

**Tabel 1**  
**Penentuan Jumlah Sampel Berdasarkan Kriteria**

Kriteria	2017	2018	2019
Jumlah perusahaan terdaftar BEI dalam kategori <i>Consumer Goods Industry</i>	38	36	36
Perusahaan yang delisted	-	(2)	(2)
Perusahaan dengan data yang tidak lengkap	(1)	(1)	(1)
Jumlah perusahaan yang sebagai sampel dari 2017 hingga 2019			33

### Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif yaitu teknik statistik yang penggunaannya dapat memberikan gambaran maupun penjelasan mengenai data yang disajikan dari *mean*, standar deviasi, *maximum value*, dan *minimum value*.

**Tabel 4.2**  
**Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Konservatisme Akuntansi	70	-171065	336758	14179,70	87980,526
Jumlah Anggota Dewan Komisaris	70	2	8	3,51	1,462
Jumlah Anggota Dewan Komisaris Independen	70	1	4	1,46	,755
Anggota Dewan Komisaris Independen	70	33%	100%	41,65%	12,583%
Anggota Dewan Komisaris Berkeahlian	70	0	6	1,91	1,316
Anggota Dewan Komisaris Ahli	70	0%	100%	53,13%	29,183%
Ukuran Perusahaan	70	12	17	13,97	1,040
Profitabilitas	70	-17,61%	42,39%	4,4464%	10,01645%
Leverage Perusahaan	70	,07	2,90	,4371	,34682
wValid N (listwise)	70				

**Hasil Uji Hipotesis**  
**Uji F (Simultan)**

**Tabel 3**  
**Uji Signifikansi Simultan (F)**  
**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	259000901940,016	7	37000128848,574	9,540	,000 <sup>b</sup>
	Residual	236585732692,932	61	3878454634,310		
	Total	495586634632,948	68			

a. Dependent Variable: LagKonservatisme

b. Predictors: (Constant), LagLeverage, LagReputasiAuditor4Besar, LagUkuranPerusahaan, LagJumlahAnggotaDewanAhli, LagProfitabilitas, LagJumlahAnggotaDewanIndependen, LagJumlahAnggotaDewan

Dari hasil uji simultan nilai F memperlihatkan nilai 9,540 dengan signifikansinya senilai 0,000. Hasil nilai F terhadap signifikansi  $0,00 < 0,05$  menyimpulkan bahwa ukuran dewan komisaris, independen dewan komisaris, keahlian dewan komisaris dan reputasi auditor beserta ukuran perusahaan, profitabilitas dan *leverage* mempengaruhi konservatisme akuntansi dengan signifikan.

Uji t Parsial

**Tabel 4**  
**Uji Signifikansi t**

Model		t	Sig.	Kesimpulan
1	(Constant)	-,117	,907	
	LagJumlahAnggotaDewan	-3,041	,003	Signifikan
	LagJumlahAnggotaDewanIndependen	3,922	,000	Signifikan
	LagJumlahAnggotaDewanAhli	-,754	,454	Tidak signifikan
	LagReputasiAuditor4Besar	2,431	,018	Signifikan
	LagUkuranPerusahaan	,117	,907	Tidak signifikan
	LagProfitabilitas	-4,210	,000	Signifikan
	LagLeverage	3,837	,000	Signifikan

Hasil uji Hipotesis

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Hipotesis**

Hipotesis	P-value	Kesimpulan
H1: Adanya pengaruh positif ukuran dewan komisaris pada tingkat konservatisme akuntansi	.003	Ditolak
H2: Adanya pengaruh positif independensi dewan komisaris pada tingkat konservatisme akuntansi	.000	Diterima
H3: Adanya pengaruh positif keahlian dewan komisaris pada tingkat konservatisme akuntansi	.454	Ditolak
H4: Adanya pengaruh positif reputasi auditor 4 besar pada tingkat konservatisme akuntansi	.018	Diterima

Interpretasi Hasil

**Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris terhadap Tingkat Konservatisme Akuntansi**

Penelitian menguji hipotesis pertama mengenai adanya pengaruh ukuran dewan komisaris pada konservatisme akuntansi dan pada hasil keluaran penelitian melalui bantuan penggunaan perangkat lunak statistik SPSS yang menunjukkan nilai koefisien regresi ukuran dewan komisaris dengan t senilai -3,041 berikut signifikansinya yang senilai 0,003 yang menyebabkan hipotesis pertama ditolak. Adapun nilai koefisien regresinya memiliki makna bahwa terdapat pengaruh negatif dari ukuran dewan komisaris pada konservatisme akuntansi perusahaan dengan signifikan.

Hasil ini tidak sesuai teori agensi karena banyaknya anggota dewan komisaris dapat meningkatkan pelaporan keuangan manajemen yang lebih konservatif. Berdasarkan POJK No. 33 tahun 2014, jumlah anggota dewan komisaris perusahaan publik paling sedikit 2 orang, hasilnya memperlihatkan bahwa laporan keuangan perusahaan publik manufaktur barang konsumsi yang hasil konservatisme akuntansi negatif mencapai 50 data dibandingkan dengan konservatisme akuntansi positif 49 data memperlihatkan bahwa dengan ukuran dewan komisaris yang sudah memenuhi peraturan yang berlaku masih dominan konservatisme akuntansi yang negatif. Hal yang menandakan bahwa banyak perusahaan hanya mematuhi aturan tentang ukuran dewan komisaris. Hasil yang mendukung hasil penelitian Nasr & Ntim (2018) yang menemukan adanya hubungan negatif signifikan antara ukuran dewan komisaris dan konservatisme akuntansi di Mesir dimana ukuran

dewan komisaris yang semakin kecil, artinya perusahaan semakin konservatif dalam pelaporan mereka.

Penelitian yang berlawanan di Indonesia adalah hasil penelitian Fadilla & Syafruddin (2020) yang menyatakan bahwa banyaknya anggota dalam dewan akan menyebabkan keputusan manajerial tunduk mengikuti pemeriksaan dengan tingkat lebih tinggi daripada kebanyakan anggota dewan komisaris.

### **Pengaruh Independensi Dewan Komisaris terhadap Konservatisme Akuntansi**

Penelitian menguji hipotesis kedua mengenai adanya pengaruh independensi dewan komisaris pada konservatisme akuntansi serta pada hasil keluaran penelitiannya dilangsungkan melalui penggunaan program SPSS yang menunjukkan nilai koefisien regresi independensi dewan komisaris dengan  $t$  senilai 3,922 berikut signifikansinya yang senilai 0,000 yang menyebabkan diterimanya hipotesis kedua. Nilai koefisien regresi pada independensi dewan komisaris memiliki makna bahwa ditemukan pengaruh secara positif yang diberikan independensi dewan komisaris pada konservatisme akuntansi perusahaan dengan signifikan.

Hasil yang selaras terhadap teori agensi, bahwa proporsi dewan komisaris independen yang lebih besar dapat mendorong kecenderungan penggunaan konservatisme akuntansi menjadi instrumen pencegah timbulnya konflik keagenan serta mempermudah proses pengawasan pada manajemen (Fadilla & Syafruddin, 2020). Hasil yang juga selaras dengan Nasr & Ntim (2018) yang dalam penelitiannya mendapati hasil bahwa ada hubungan positif antara jumlah anggota dewan komisaris yang independen dan praktik konservatisme akuntansi dengan signifikan, dimana anggota dewan komisaris independen semakin banyak, artinya semakin tinggi tingkat konservatismenya.

Hasil yang secara empiris juga menguatkan A. S. Ahmed & Duellman (2007), K. Ahmed & Henry (2012), dan Fadilla & Syafruddin (2020) yang dalam penelitiannya menemukan bahwa persentase komisaris independen yang semakin besar, dapat mendorong peningkatan konservatisme akuntansi.

### **Pengaruh Keahlian Dewan Komisaris terhadap Konservatisme Akuntansi**

Penelitian menguji hipotesis ketiga terkait adanya pengaruh keahlian dewan komisaris pada konservatisme akuntansi dan pada hasil keluaran penelitian melalui penggunaan perangkat lunak statistik SPSS yang menunjukkan nilai koefisien regresi keahlian dewan komisaris dengan  $t$  senilai -0,754 berikut signifikansinya senilai 0,454 yang menyebabkan hipotesis ketiga ditolak. Adapun nilai koefisien regresi pada keahlian dewan komisaris memiliki makna bahwa keahlian dewan komisaris secara negatif mempengaruhi konservatisme akuntansi perusahaan dengan tidak signifikan.

Hasil yang tidak mendukung teori agensi dimana keragaman dan keahlian di dalam suatu dewan komisaris akan mendorong terjadinya pelaporan keuangan yang lebih konservatif oleh manajer. Sebagaimana disampaikan melalui Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia oleh KNGG Tahun 2006, mensyaratkan bahwa setidaknya ada satu komisaris independen dengan latar belakang pendidikan akuntansi atau keuangan, sedangkan hasil penelitian 78 orang dari total 140 orang anggota dewan komisaris dengan latar belakang pendidikan formal bidang ekonomi atau tidak spesifik pada akuntansi atau keuangan. Hasil yang selaras dengan Falendro et al. (2018) yang dalam penelitiannya menemukan bahwa tidak ada pengaruh dari keahlian dewan komisaris pada pengungkapan risiko dengan signifikan. Hal ini menandakan bahwa peningkatan terhadap pengungkapan risiko tidak sepenuhnya didukung oleh latar belakang pendidikan formal ataupun keahlian yang dimiliki anggota dewan komisaris dengan bidang ekonomi, keuangan, dan bisnis.

### **Pengaruh Reputasi Auditor terhadap Konservatisme Akuntansi**

Penelitian menguji hipotesis keempat mengenai adanya pengaruh auditor 4 besar terhadap konservatisme akuntansi dan pada hasil keluaran penelitian dengan menggunakan perangkat lunak statistik SPSS yang menunjukkan nilai koefisien regresi reputasi auditor dengan  $t$  senilai 2,431 berikut signifikansinya senilai 0,018 yang menyebabkan hipotesis keempat diterima. Nilai koefisien regresi pada reputasi auditor memiliki makna bahwa reputasi auditor secara positif mempengaruhi konservatisme akuntansi dengan signifikan.

Hasil yang mendukung teori keagenan Ketika pemilik perusahaan meminta auditor eksternal dalam menjalankan pemeriksaan laporan keuangan dari agen atau manajer, menyebabkan manajer ketika menyajikan laporan keuangan menjadi lebih konservatif (Fadilla & Syafruddin, 2020). Hasil ini juga berlawanan dengan Nasr & Ntim (2018) yang dalam penelitiannya mendapati hasil akan terdapatnya hubungan secara negatif dan signifikan dari reputasi auditor dan konservatisme akuntansi. Hal yang menunjukkan bahwa perusahaan di Mesir memutuskan untuk diaudit oleh auditor 4 besar, mereka cenderung kurang konservatif dalam hal pelaporan keuangan mereka.

Hasil yang mendukung adalah hasil penelitian Fadilla & Syafruddin (2020) yang menyatakan bahwa hubungan auditor 4 besar dengan konservatisme akuntansi secara positif kendati masih tidak signifikan. Hal ini memperlihatkan bahwa audit terhadap perusahaan di Indonesia oleh The Big 4 atau yang terafiliasi dengannya, memunculkan adanya kecenderungan bagi perusahaan menjadi konservatif terhadap proses penyajian pelaporan keuangannya.

## **PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Tujuan dilaksanakannya penelitian ini ialah dalam rangka menganalisis dan mengidentifikasi pengaruh yang diberikan *Good Corporate Governance*, yakni terkait karakteristik dewan komisaris yang terbagi atas ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, keahlian dewan komisaris, dan tipe auditor 4 besar pada tingkat konservatisme akuntansi perusahaan. Adapun untuk variabel kontrolnya yang dinilai dapat berpengaruh pada tingkat konservatisme akuntansi perusahaan, yakni ukuran perusahaan, profitabilitas perusahaan, dan leverage perusahaan. Sampel penelitiannya ini yaitu perusahaan berkategori industri konsumsi terdaftar BEI dalam periode 2017-2019 sebanyak 33 perusahaan dengan jumlah sampel sebesar 70 sampel. Dari hasil analisis berikut uji setiap data penelitiannya, diperoleh secara statistik, tingkat konservatisme akuntansi perusahaan *consumer goods industry* rata-rata memiliki tingkat konservatisme akuntansi yang tinggi. Karakteristik dewan komisaris seperti ukuran dewan komisaris dan independensi dewan komisaris di perusahaan sudah memenuhi kriteria dalam peraturan yang berlaku di Indonesia. Karakteristik dewan komisaris dalam hal ini ukuran dewan komisaris memberikan dampak negatif signifikan pada tingkat konservatisme perusahaan. Karakteristik independensi dewan komisaris dan reputasi auditor 4 besar sebagai pihak eksternal pengendalian memiliki dampak positif signifikan dalam tingkat konservatisme perusahaan sedangkan karakteristik keahlian dewan komisaris tidak memiliki dampak yang signifikan terhadap tingkat konservatisme akuntansi perusahaan *consumer goods industry* pada penelitian ini.

### **Keterbatasan**

Setiap penelitian pastinya akan memuat suatu keterbatasan, termasuk dalam melaksanakan penelitian mengenai konservatisme akuntansi di perusahaan manufaktur *consumer goods* terdaftar BEI. Keterbatasan yang dihadapi peneliti adalah nilai *adjusted R Square* pada koefisien determinasi dalam penelitian ini senilai 0,468, memperlihatkan bahwa seluruh variabel independent yang bisa menjadi penjelas atas variabel konservatisme akuntansi sebesar 46,8% sehingga masih terdapat 53,2% lainnya yang mendapat pengaruh dari variabel lain yang tidak disertakan dalam penelitian.

### **Saran**

Peneliti menemukan saran-saran untuk penelitian selanjutnya yang serupa untuk pengembangan dan perbaikan penelitian yaitu :

1. Penggunaan lebih dari satu model pengukuran konservatisme akuntansi selain pengukuran akrual dan penambahan variabel mekanisme tata kelola perusahaan untuk memperjelas perbandingan pengaruh secara luas seperti variabel kepemilikan institusional saham perusahaan.
2. Memperdalam pengujian hipotesis terkait pengaruh yang diberikan keahlian dewan komisaris pada tingkat konservatisme akuntansi. Hal ini dikarenakan banyaknya anggota dewan komisaris dengan keahlian dalam bidang ekonomi, bisnis, ataupun akuntansi tetapi masih

belum dapat memberikan pengaruh signifikan terhadap konservatisme perusahaan di Indonesia.

3. Perlunya melakukan penelitian lanjutan tentang tata kelola perusahaan berkaitan dengan pengaruh dari latar belakang pendidikan formal para dewan komisaris pada konservatisme akuntansi perusahaan.

## REFERENSI

- Ahmed, A. S., & Duellman, S. (2007). Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2–3), 411–437. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.01.005>
- Ahmed, K., & Henry, D. (2012). Accounting conservatism and voluntary corporate governance mechanisms by Australian firms. *Accounting and Finance*, 52(3), 631–662. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2011.00410.x>
- Al-ahdal, W. M., Alsamhi, M. H., Tabash, M. I., & Farhan, N. H. S. (2020). The impact of corporate governance on financial performance of Indian and GCC listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, 51(September 2018), 101083. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2019.101083>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing dan Jasa Assurance*. Edisi Kelimabelas. Erlangga.
- Ayuningtyas, D. (2019). Ini awal biang kerok masalah laporan keuangan Garuda. diakses pada 14 Desember 2022, dari <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190628105306-17-81299/ini-awal-biang-kerok-masalah-laporan-keuangan-garuda>.
- Black. (2001). The effect of corporate governance on firm value and profitability: Time-series evidence from Turkey. *Emerging Markets Review*, 30(2017), 114.
- Cadbury. (2002). The impact of corporate governance on financial performance of Indian and GCC listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, 51(2020), 1.
- Cano-Rodríguez, M. (2010). Big auditors, private firms and accounting conservatism: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 19(1), 131–159. <https://doi.org/10.1080/09638180902989426>
- Chi, W., Liu, C., & Wang, T. (2009). Journal of Contemporary Accounting & Economics What affects accounting conservatism: A corporate governance perspective q. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 5(1), 47–59. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2009.06.001>
- Dewi, R. (2017). Pengaruh Ukuran KAP, Debet Default Opening Shopping dan Opini Going Concern Terhadap Pergantian Auditor. *SI. Skripsi. Universitas Pasundan, Indonesia.*, 19–61.
- Fadilla, D. A. N., & Syafruddin, M. (2020). Pengaruh Mekanisme Tata Kelola Perusahaan Terhadap Tingkat Konservatisme Akuntansi Di Indonesia. *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(2), 1–13.
- Falendro, A., Faisal, F., & Ghozali, I. (2018). Karakteristik Dewan Komisaris, Komite Dan Pengungkapan Risiko Perusahaan. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 8(2), 115. <https://doi.org/10.22219/jrak.v8i2.31>
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). (2010). *FASB (Financial Accounting Standards Board) Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, the Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Usef.* 2.
- Forum for Corporate Governance in Indonesia. (2002). *Peranan Dewan Komisaris dan Komite Audit dalam Pelaksanaan Corporate Governance (Tata Kelola Perusahaan)*. II, 1–36.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS* (9th ed.). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Givoly, D., & Hayn, C. (2000). The Changing Time-Series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 287–320.
- Hendriksen, E. S., & van Breda, M. F. (2001). *Accounting Theory* (5th ed.). McGraw-Hill.
- KNKG. (2006). *Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia*.

- Kontan. (2019). OJK temukan pelanggaran dalam laporan keuangan Garuda Indonesia. diakses pada 14 Desember 2022, dari <https://keuangan.kontan.co.id/news/ojk-temukan-pelanggaran-dalam-laporan-keuangan-garuda-indonesia>
- Lara, J. M. G., Osmá, B. G., & Penalva, F. (2007). Board of directors' characteristics and conditional accounting conservatism: Spanish evidence. In *European Accounting Review* (Vol. 16, Issue 4). <https://doi.org/10.1080/09638180701706922>
- Munisi, G., & Randøy, T. (2013). Corporate governance and company performance across Sub-Saharan African countries. *Journal of Economics and Business*, 70, 92–110. <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2013.08.003>
- Muntoro, R. K. (2006). Membangun Dewan Komisaris yang Efektif. *Artikel Lembaga Management*.
- Nasr, M. A., & Ntim, C. G. (2018). *Corporate governance mechanisms and accounting conservatism : evidence from Egypt*. <https://doi.org/10.1108/CG-05-2017-0108>
- Nurul Juita Thesarani. (2017). PENGARUH UKURAN DEWAN KOMISARIS, KEPEMILIKAN MANAJERIAL, KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL DAN KOMITE AUDIT TERHADAP STRUKTUR MODAL. *JURNAL NOMINAL*, Volume 6(2).
- Otoritas Jasa Keuangan. (2007). *UU Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas*. 3(September).
- Otoritas Jasa Keuangan. (2014). Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/ POJK. 04/2014. *Ojk.Go.Id*, 1–21.
- Pamungkas, I., & Muid, D. (2012). ANALISIS FAKTOR- FAKTOR YANG MEMPENGARUHI GOOD CORPORATE GOVERNANCE RATING ( Studi Kasus pada Perusahaan yang Terdaftar Dalam Laporan Indeks CGPI Tahun 2009-2011 ). *Diponegoro Journal of Accounting*, 2, 1–11.
- Prastiti, A., & Meiranto, W. (2013). Pengaruh Karakteristik Dewan Komisaris Dan Komite Audit Terhadap Manajemen Laba. *Diponegoro Journal of Accounting*, 0(0), 72–83.
- Principles, O., & Governance, C. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance 2004*.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Method for Business* (7th ed.). John Wiley & Sons.
- Sidik, S. (2019). Kronologi Pengelembungan Dana AISA Si Produsen Taro. Diakses pada 14 Desember 2022, dari <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190328073206-17-63318/kronologi-pengelembungan-dana-aisa-si-produsen-taro>
- Suaryana, A. (2008). Pengaruh Konservatisme Laba Terhadap Koefisien Respons Laba. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 3(1), 1–20.
- Sumanto, B., Asrori, & Kiswanto. (2014). Pengaruh Kepemilikan Institusional Dan Ukuran Dewan Komisaris Terhadap Manajemen Laba. *Accounting Analysis Journal*, 3(1), 44–52. <https://doi.org/10.15294/aa.v3i1.13901>
- Tsamenyi et al. (2011). The impact of corporate governance on financial performance of Indian and GCC listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, 51(2020), 2.
- Ujiyantho, M. A., & Agus Pramuka, B. (2007). Mekanisme Corporate Governance, Manajemen Laba dan Kinerja Keuangan (studi pada perusahaan go publik sektor manufaktur). *Simposium Nasional Akuntansi X*, Juli, 1–26.
- Wardhani, R. (2008). TINGKAT KONSERVATISME AKUNTANSI DI INDONESIA DAN HUBUNGANNYA DENGAN KARAKTERISTIK DEWAN SEBAGAI SALAH SATU MEKANISME CORPORATE GOVERNANCE. *SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI (SNA)*, XI, 23–24.
- Wibowo, E. (2008). IMPLEMENTASI GOOD CORPORATE GOVERNANCE DI INDONESIA. *Jurnal Ekonomi Dan Kewirausahaan*, 10(2010), 129.
- Winarno, S. H. (2019). Analisis NPM, ROA, dan ROE dalam Mengukur Kinerja Keuangan. *Jurnal STEI Ekonomi*, 28(02), 254–266. <https://doi.org/10.36406/jemi.v28i02.254>
- Wulandini, D. (2012). PENGARUH KARAKTERISTIK DEWAN KOMISARIS DAN KOMITE AUDIT TERHADAP TINGKAT KONSERVATISME AKUNTANSI (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 2008-2010). *DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING.*, 1(1997), 1–14.