

**PENGARUH MANAJEMEN LABA DAN *TAX PLANNING* DENGAN KONSERVATISMA AKUNTANSI SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING* TERHADAP SENGKETA PAJAK PENGHASILAN**

Oleh:

Desi Paradina

M. Irfan Tarmizi

Dosen Universitas Indraprasta PGRI

**ABSTRACT**

*The purpose of the study is to examine the effect of earnings management and tax planning with accounting conservatism as an intervening variable for income tax dispute. The statistical method which is used to test the hypothesis of this study is path analysis. Sampling is done by using purposive random sampling, where sample included in the study had to meet certain criteria, after the selection that based on established criteria, then the final sample of 10 companies obtained.*

*The path analysis test results are earnings management and tax planning variable influence to tax dispute, while earnings management and tax planning variable through accounting conservatism don't influence to tax dispute and earnings management and tax planning variable jointly affect tax dispute through conservatism accounting. All of these studies also support the theory of motivation.*

**Keyword:** *earning management, tax planning, accounting conservatism and tax dispute.*

**A. PENDAHULUAN**

Prinsip akuntansi yang berlaku umum (*Generally Accepted Accounting Principle*) memberikan fleksibilitas bagi manajemen dalam menentukan metode dan estimasi akuntansi yang dapat digunakan. Fleksibilitas tersebut akan mempengaruhi perilaku manajer dalam melakukan pencatatan akuntansi dan pelaporan transaksi laporan keuangan perusahaan. Laba akuntansi yang dilaporkan, mencerminkan kinerja manajer dalam mengelola perusahaan.

Laba yang dihasilkan dapat dijadikan objek bagi manajer maupun karyawan dalam memperoleh bonus. Fenomena seperti ini sering memotivasi manajer untuk melakukan manajemen laba untuk mempengaruhi angka laba (Kusuma *et al.*, 2003). Berdasarkan teori motivasi menurut Herzberg (1966) dalam (Robbins, 2007), seseorang berusaha mencapai kepuasan untuk mendapatkan suatu penghargaan, pengakuan, kemajuan tingkat kehidupan dan sebagainya. Scott (2003) mengungkapkan bahwa ada beberapa motivasi yang mendorong manajemen melakukan manajemen laba, salah satunya adalah motivasi pajak. Manajemen termotivasi melakukan praktik manajemen laba untuk

mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar.

Definisi manajemen laba hingga saat ini masih menjadi kontroversi. Sebagian pihak menilai manajemen laba merupakan perbuatan curang yang melanggar prinsip akuntansi. Setiawati dan Na'im (2000) menyatakan bahwa manajemen laba merupakan salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, dan menambah bias dalam laporan keuangan serta mengganggu pemakai laporan keuangan yang mempercayai angka laba hasil rekayasa tersebut sebagai angka laba tanpa rekayasa.

Menurut John *et al.* (2005:118) manajemen laba merupakan hasil akuntansi akrual yang paling bermasalah. Penggunaan dan penilaian dan estimasi dalam akuntansi akrual mengizinkan manajer untuk menggunakan informasi dalam dan pengalaman mereka untuk menambah kegunaan angka akuntansi. Manajer berusaha menemukan cara untuk mengelola baik laba yang dilaporkan di laporan keuangan dan laba untuk pembayaran pajak berjalannya dalam menghadapi *trade-off* untuk mencapai dua tujuan yang bersifat *mutually exclusive*, yaitu memaksimalkan laba akuntansinya dengan meminimalkan pembayarannya (Shackelford dan Shevlin, 2001).

Keberadaan pajak sebenarnya adalah sebagai salah satu sumber penerimaan negara, disisi lain akuntansi merupakan sistem pencatatan untuk menghasilkan laporan keuangan. Pengungkapan dan penyajian adalah bagian penting dalam pelaporan keuangan perusahaan, terlebih lagi untuk urusan kewajiban perusahaan yang berkaitan dengan perpajakan. Dalam pelaksanaannya terdapat perbedaan kepentingan antara wajib pajak dengan pemerintah. Wajib pajak berusaha untuk membayar pajak sekecil mungkin karena dengan membayar pajak berarti mengurangi beban mereka (Suandy, 2008:1). Dalam mengurangi beban pajak yang harus ditanggung, perusahaan dapat melakukan berbagai macam strategi untuk meminimalisasikan hutang pajak. Untuk kepentingan tersebut cara yang dapat dilakukan adalah melalui perencanaan pajak (*tax planning*) yang secara hukum tidak melanggar ketentuan undang-undang perpajakan.

*Tax planning* merupakan salah satu kegiatan yang berkaitan dengan efisiensi pembayaran pajak dengan benar dan legal, tujuannya untuk mengefisienkan jumlah pajak yang ditransfer ke pemerintah melalui usaha meringankan beban pajak (*tax avoidance*) bukan dengan cara menggelapkan pajak (*tax evasion*) (Zain, 2008:67). Walaupun pada dasarnya antara penghindaran pajak dan penyelundupan pajak mempunyai sasaran yang sama, yaitu mengurangi beban pajak, akan tetapi cara penyelundupan pajak jelas-jelas merupakan perbuatan ilegal dalam usaha mengurangi beban pajak (Zain, 2008:49).

Kebijakan pemerintah yang memberikan kewenangan kepada wajib pajak untuk memperhitungkan kewajiban perpajakannya sendiri dalam *self assessment system* diduga memberikan celah bagi perusahaan untuk menerapkan akuntansi yang sangat konservatif dalam laporan keuangannya. Akuntansi konservatif memberikan dampak berupa penurunan nilai laba/keuntungan perusahaan yang dijadikan dasar untuk menghitung kewajiban perpajakan perusahaan tersebut. Dengan semakin minimnya laba maka kewajiban perpajakan yang harus dibayarkan juga lebih rendah. Perusahaan akan cenderung berusaha menurunkan

nilai kini pajak penghasilannya untuk menaikkan nilai perusahaan (Watts, 2003 dalam Susi, 2010).

Dalam kondisi keragu-raguan manajer harus menerapkan prinsip konservatif (Ratna, 2007). Konservatisme merupakan prinsip kehati-hatian yang dapat menjadi pertimbangan dalam akuntansi laporan keuangan karena aktivitas perusahaan dilengkapi oleh ketidakpastian. Dengan diterapkannya prinsip konservatisme ini maka akan menghasilkan laba dan aset yang cenderung rendah, serta biaya dan hutang yang cenderung tinggi. Kecenderungan seperti itu terjadi karena konservatisme menganut prinsip memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan biaya. Dengan kata lain konservatisme dapat diterjemahkan lebih mengantisipasi rugi daripada laba (Nathania, 2012:3).

Watts (2003) menyatakan bahwa dalam penjelasan kontraktif, akuntansi konservatif dapat menurunkan *moral hazard* disebabkan oleh pihak-pihak di dalam perusahaan yang mempunyai: asimetri informasi, gaji asimetrik, horizon terbatas, dan kewajiban terbatas. Konservatisme membatasi perilaku oportunistik manajerial dan menghilangkan bias manajerial dengan persyaratan variabilitas asimetriknya. Dalam kaitan antara perpajakan dan pelaporan keuangan dapat juga menyebabkan konservatisme dalam pelaporan keuangan. Pengakuan asimetrik dari penghasilan/keuntungan dan biaya/kerugian membuat manajer perusahaan profitabel mengurangi nilai kini pajaknya dan meningkatkan nilai perusahaan. Menunda pengakuan penghasilan dan mempercepat pengakuan biaya dapat menurunkan besar laba kena pajak, sehingga dapat menunda pembayaran pajak (Susi, 2010:2).

Penggunaan konservatisme akuntansi dilakukan manajer dan pemilik untuk mengurangi risiko dan penggunaan optimisme yang berlebihan. Sebaliknya, bagi fiskus hal ini menyebabkan penetapan besar pajak penghasilan menurut perusahaan menjadi rendah, dikarenakan konservatisme akuntansi yang menghasilkan angka-angka laba dan aset cenderung lebih rendah serta angka-angka biaya dan utang cenderung tinggi.

Setelah dilakukan pengecekan perhitungan oleh fiskus, hal ini dapat menimbulkan perusahaan menjadi kurang bayar dan selanjutnya dapat menjadi awal dari timbulnya sengketa pajak penghasilan. Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dan penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan (Ilyas dan Burton, 2004:55).

Perusahaan atau wajib pajak berusaha untuk membayar pajak sekecil mungkin karena dengan membayar pajak berarti dapat mengurangi beban mereka (Suandy, 2008:1). Metoda-metoda untuk menghitung laba kena pajak sangat berkaitan dengan perhitungan laba dalam laporan keuangan. Pengelolaan akuntansi keuangan dan pengelolaan akuntansi fiskal adalah tidak independen. Kedua hal tersebut secara konsisten mendominasi pertimbangan-pertimbangan dalam pengambilan keputusan pemilihan metoda akuntansi (Shackelford dan Shevlin, 2001).

Kecenderungan penyimpangan penggunaan akuntansi konservatif oleh perusahaan dalam kaitannya dengan pajak penghasilan tinggi. Manajer perusahaan

mungkin saja dengan sengaja menurunkan labanya sesuai dengan aturan yang diperbolehkan dalam prinsip akuntansi konservatif untuk tujuan tertentu seperti, untuk menekan kewajiban pembayaran pajak penghasilan badan yang harus ditanggungnya. Hal tersebut juga menimbulkan perbedaan perhitungan pajak penghasilan menurut perusahaan dan menurut fiskus yang dapat mengakibatkan kecenderungan terjadinya sengketa pajak penghasilan.

## **B. TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **1. Tinjauan Pustaka**

#### ***Teori Motivasi***

Motivasi adalah respon karyawan terhadap sejumlah pernyataan mengenai keseluruhan usaha yang timbul dari dalam diri karyawan agar tumbuh dorongan untuk bekerja dan tujuan yang dikehendaki oleh karyawan tercapai. Motivasi-motivasi tersebut akan mempengaruhi pola rekayasa manajerial yang dilakukan manajemen perusahaan. Motivasi utama manajer melakukan manajemen laba yaitu bonus, kontrak hutang dan biaya politik (Watts & Zimmerman, 1986). Pada motivasi bonus dinyatakan bahwa manajemen akan memperoleh bonus jika kinerja perusahaan mencapai target tertentu. Janji bonus ini akan memotivasi manajer untuk mengatur labanya pada tingkat tertentu sesuai dengan batas yang disyaratkan. Dalam hal ini, manajer akan melakukan manajemen laba dengan cara meningkatkan laba agar memperoleh kompensasi yang lebih besar dari perusahaan. Motivasi kedua yaitu motivasi kontrak hutang. Manajer akan melakukan manajemen laba secara agresif untuk mencegah pelanggaran terhadap kontrak hutang (Watts and Zimmerman, 1986). Defond dan Jiambalvo (1994) menunjukkan bukti bahwa manajer melakukan manajemen laba dengan cara meningkatkan laba untuk menghindari pelanggaran batasan hutang. Motivasi terakhir yaitu biaya politik di mana perusahaan yang lebih besar akan melakukan lebih banyak kebijakan yang akan menyebabkan laba menurun dengan maksud mengurangi efek politis.

#### ***Manajemen Laba***

Scott (2009) menyatakan bahwa manajemen laba merupakan pemilihan kebijakan akuntansi oleh manajer untuk mencapai tujuan khusus yang diperlukan untuk operasi optimal pasar modal yang efisien. Hal ini berarti bahwa informasi yang memadai harus disajikan untuk memungkinkan dilakukannya prediksi mengenai tren dividen di masa depan dan variabilitas serta kovariabilitas imbalan masa depan. Manajemen laba didefinisikan sebagai upaya manajer perusahaan untuk mengintervensi atau mempengaruhi informasi-informasi dalam laporan keuangan dengan tujuan untuk mengelabui *stakeholder* yang ingin mengetahui kinerja dan kondisi perusahaan (Sulistiyanto, 2088:47).

Manajemen laba merupakan isu yang paling sering diteliti di bidang akuntansi dan manajemen keuangan (Hettihewa, 2003). Menurut Healy dan Wahlen (1990) dalam (Sutrisno, 2002:164) manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan pertimbangan dalam pelaporan keuangan dan membentuk transaksi

untuk mengubah laporan keuangan dengan tujuan untuk memanipulasi besaran laba kepada *stakeholders* tentang kinerja ekonomi yang mendasari perusahaan atau untuk mempengaruhi hasil perjanjian yang tergantung pada angka-angka akuntansi yang dilaporkan.

Menurut Helsey (2005) terdapat tiga strategi untuk melakukan manajemen laba yaitu: Meningkatkan laba (*increasing income*), Mandi besar (*big bath*), dan Perataan laba (*income smoothing*). Scott (2000:352), beberapa hal yang memotivasi seorang manajer untuk melakukan manajemen laba antara lain (1) *bonus scheme*, (2) *debt covenant*, (3) *political motivation*, (4) *taxation motivation*, (5) pergantian CEO, dan (6) *initial public offering*. Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi manajemen laba menurut Watt dan Zimmerman dalam (Sulistiyanto, 2008:44): *Bonus Plan Hypothesis*, *Debt Covenant Hypothesis* dan *Political Cost Hypothesis*.

### ***Tax Planning***

*Tax planning* adalah proses mengorganisasi usaha wajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang pajaknya, baik pajak penghasilan maupun pajak-pajak yang lainnya, berada dalam posisi yang minimal, sepanjang hal ini dimungkinkan baik oleh ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan maupun secara komersial (Zain, 2003:43). Hal yang sama diungkapkan Pohan (2013:13) *tax planning* adalah usaha mencakup perencanaan perpajakan agar pajak yang bayar oleh perusahaan benar-benar efisien.

Menurut Spitz (1983) sebagaimana dikutip oleh Suandy (2008:7) mengungkapkan bahwa *tax planning* merupakan proses pengambilan faktor pajak yang relevan dan faktor non pajak yang material untuk menentukan apakah, kapan, bagaimana, dan dengan siapa atau pihak mana dilakukan transaksi, operasi, dan hubungan dagang yang memungkinkan tercapainya beban pajak pada *tax events* yang serendah mungkin dan sejalan dengan tercapainya tujuan perusahaan.

Motivasi yang mendasari dilakukannya suatu proses *tax planning* umumnya bersumber dari beberapa unsur perpajakan, antara lain: (1) *tax Policy* (Kebijakan Perpajakan), (2) *Tax Law* (Undang-Undang Perpajakan), dan (3) *tax Administration* (Administrasi Perpajakan). Tujuan dilakukannya *tax planning* (1) meminimalisasi beban pajak yang terhutang; (2) memaksimalkan laba setelah pajak; (3) memenuhi kewajiban perpajakannya secara benar, efisien, dan efektif sesuai dengan ketentuan perpajakan dan manfaat dilakukannya *tax planning* yaitu (a) penghematan kas keluar, pajak dianggap unsur biaya yang dapat diminimalisasi dalam proses operasional perusahaan; (b) mengatur aliran kas, dengan *tax planning* yang dikelola secara cermat, perusahaan dapat menyusun anggaran kas secara lebih akurat, mengestimasi kebutuhan kas terhadap pajak dan menentukan waktu pembayarannya, sehingga tidak terlalu awal atau terlambat yang mengakibatkan denda atau sanksi.

Strategi *tax planning* yang digunakan oleh wajib pajak antara lain *tax saving*, *tax avoidance*, penundaan pembayaran pajak tanpa harus melanggar peraturan, mengoptimalkan kredit pajak yang diperkenankan, menghindari pemeriksaan pajak dengan cara menghindari lebih bayar dan menghindari pelanggaran terhadap peraturan perpajakan dengan cara menguasai peraturan

perpajakan. Adapun jenis-jenis *tax planning* yaitu: *National tax planning* (Perencanaan pajak domestik nasional) dan *International tax planning* (Perencanaan pajak Internasional).

### ***Konservatisme Akuntansi***

Para peneliti telah memperkenalkan berbagai definisi dari konservatisme. Akuntan secara tradisional mengekspresikan konservatisme dengan aturan mengantisipasi tidak ada profit tetapi mengantisipasi seluruh kerugian (Bliss, 1924 dalam Watts, 2003a). Hal ini dapat diartikan sebagai kecenderungan akuntan mensyaratkan derajat lebih tinggi dari verifikasi untuk mengakui kabar baik sebagai keuntungan daripada untuk mengakui kabar buruk sebagai kerugian.

Beaver dan Ryan (2000) konservatisme (atau bias) sebagai perbedaan persisten antara nilai pasar dan nilai buku, dibedakan dengan perbedaan temporary seperti keuntungan dan kerugian ekonomi yang diakui dalam nilai buku secara berangsur-angsur sepanjang waktu. Konservatisme diatribusikan untuk penggunaan laporan keuangan dalam kontrak utang dan/atau kompensasi, litigasi, proses legislatori dan politik, dan pajak (Watts, 2003a; 2003b). Dalam penjelasan kontrakting, konservatisme terjadi karena dapat mengurangi kos perusahaan berasosiasi dengan (1) asimetri informasi dan fungsi kerugian antar *contracting parties*; dan (2) ketidakmampuan untuk memverifikasi pihak-pihak yang lebih mengetahui informasi privat. Dalam hal ini *cost* perusahaan disebabkan oleh informasi privat manajer dan fungsi kerugian asimetrik yang tidak terbatas pada kontrak utang dan kompensasi.

### ***Keterkaitan Laba Akuntansi Dan Laba Fiskal***

Terdapat kesamaan dalam pengukuran laba akuntansi dan laba fiskal, yaitu metoda akuntansi akrual (Guenther, 1997). Meskipun terdapat beberapa butir spesifikasi dari pendapat dan biaya harus mengikuti peraturan akuntansi fiskal yang berbeda dengan peraturan akuntansi keuangan, misalnya pembebanan biaya depresiasi aset tetap.

Kaitan antara pelaporan pajak dan komersial dapat menyebabkan konservatisme dalam pelaporan keuangan. Pengakuan asimetrik keuntungan dan kerugian dalam konservatisme akuntansi membuat manajer perusahaan profitable mengurangi nilai kini pajaknya dan meningkatkan nilai perusahaan. Menunda pengakuan dari penghasilan dan mempercepat pengakuan dari biaya dapat menunda pembayaran pajaknya (Watts, 2003a).

Dalam perencanaan pajak (*tax planning*) biasanya perusahaan menempuh strategi meminimalkan pajak (*tax-minimizing*) dengan laba dilaporkan lebih rendah. Pemilihan metoda akuntansi, pendanaan, pemasaran, produksi dan fungsi bisnis lainnya, cenderung merendahkan laba fiskal. Walaupun akuntansi perpajakan dan akuntansi keyangan kadang berbeda dalam pengakuan penghasilan dan perhatian penting lainnya, merencanakan pajak penghasilan menghasilkan laba akuntansi lebih rendah (Shackelford dan Shelvin, 2001). Pengelolaan akuntansi keuangan dan pengelolaan pajak adalah tidak independen

dan tidak terdapat pertimbangan secara konsisten mendominasi dalam pengambilan keputusannya.

### ***Sengketa Pajak***

Dalam melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, terdapat dua pihak yang berada dalam posisi yang berseberangan. Mereka adalah wajib pajak yang diberi beban untuk membayar pajak, dan aparat pajak yang merupakan pihak yang berwenang dalam mengawasi pemenuhan kewajiban pajak serta diberi target untuk mengumpulkan pajak untuk membiayai pengeluaran Negara.

Dalam posisi yang berlawanan kepentingan ini, kedua pihak seringkali berbeda pendapat dalam hal-hal tertentu. Perbedaan ini biasa disebut sengketa pajak.

## **2. Pengembangan Hipotesis**

Berdasarkan penjelasan diatas, maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>1</sub> : Manajemen laba berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan
- H<sub>2</sub> : *Tax planning* berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan
- H<sub>3</sub> : Manajemen laba berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi
- H<sub>4</sub> : *Tax planning* berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi
- H<sub>5</sub> : Manajemen laba dan *tax planning* secara bersama-sama berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi

## **C. METODOLOGI PENELITIAN**

### **1. Data dan Sampel Penelitian**

Dalam studi ini digunakan data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang diperoleh melalui Web BEI dengan alamat: [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) dan ICAMEL (*Indonesia and Capital Market Elektronik Library*). Populasi adalah perusahaan manufaktur sektor industri dasar dan kimia yang terdaftar di BEI selama periode analisis 2009–2012, yaitu sebanyak 118 perusahaan.

Pengambilan sampel dilakukan secara *purposive random sampling* yang merupakan metoda pengambilan sampel dengan menggunakan beberapa kriteria sebagai berikut: 1) perusahaan terdaftar di BEI selama periode 2009-2012; 2) jenis perusahaan adalah pemanufakturan; dan 3) tidak menderita rugi selama periode penelitian. Berdasarkan kriteria yang ditetapkan maka diperoleh sampel akhir sebanyak 10 perusahaan.

### **2. Model Dan Pengukuran Variabel**

### ***Ukuran Manajemen Laba***

Manajemen laba dalam penelitian ini diukur dengan proksi *nondiscretionary accrual* (NDA) dengan menggunakan model Healy model ini dipilih karena dapat mendeteksi manajemen laba lebih baik dibandingkan dengan model-model lainnya. Rumus rasio manajemen laba menurut Sulistyanto, (2008:216)

$$NDA_t = \frac{\sum TA}{T}$$

Dimana :

<i>NDA</i>	=	<i>Nondiscretionary accrual</i>
$\sum TA$	=	Rata-rata total akrual
<i>T</i>	=	merupakan tahun yang dimasukan dalam periode estimasi

### ***Ukuran Tax Planning***

Rumus rasio *Tax planning* menurut Yin dan Cheng (2004)

$$\text{Tax Plan (TP)} = \frac{\text{Tarif PPh} \times (PTI - CTE)}{TA}$$

Dimana :

<i>TAX PLAN (TP)</i>	=	Perencanaan pajak
<i>PTI</i>	=	<i>Pre-tax income</i>
<i>CTE</i>	=	<i>Current portion of total tax expense</i> (beban pajak kini)

### ***Ukuran Konservatisme Akuntansi***

Pengaruh konservatisme akuntansi dalam laporan laba rugi selama beberapa periode bahwa akuntansi konservatif mengarahkan pada akrual negatif secara persisten, sebagai kontras dengan akrual yang akan membalik (*reversal*). Jumlah akrual negatif yang konsisten dalam beberapa periode akuntansi, *ceteris paribus* merupakan indikator adanya konservatisme akuntansi. Karena perhitungan pajak penghasilan berkaitan dengan angka-angka yang terdapat dalam laporan laba rugi, maka untuk mengukur konservatisme akuntansi dalam studi ini digunakan ukuran berbasis akrual mengikuti Givoly dan Hayn (2000) yang dihitung dengan cara berikut ini:

$$\text{Total Akrual}_{(\text{Sebelum Depresiasi})} = \frac{(\text{Laba Bersih} + \text{Depresiasi}) - \text{Arus Kas Operasi} \times (-1)}{\text{Aset Total}}$$

Givoly dan Hayn (2000) mengeluarkan akrual depresiasi karena merupakan akrual positif yang akan membalik ketika aset tetap diperoleh dan tidak tertangkap

dalam perbedaan antara laba dan aliran kas. Ukuran konservatisme ini dikalikan-1, sehingga semakin besar nilai positif rasio, adalah semakin konservatif.

### Ukuran Sengketa Pajak

Untuk menguji hipotesis diperlukan pengukuran rasio-rasio keuangan yang memicu terjadinya sengketa pajak penghasilan antara manajemen perusahaan sebagai wajib pajak dengan pihak fiskus. Sengketa ini terjadi ketika perhitungan pajak penghasilan oleh wajib pajak hasilnya lebih kecil daripada perhitungan menurut fiskus dan wajib pajak bertahan dengan hasil perhitungannya tersebut. Penyebab perbedaan ini adalah menunda pengakuan penghasilan dan mempercepat pembebanan biaya, sehingga menghasilkan perhitungan laba fiskal menurut manajemen perusahaan rendah. Studi ini menggunakan ukuran yang memproksikan pemicu terjadinya sengketa pajak penghasilan yaitu menggunakan rasio-rasio keuangan yang mengukur aliran akrual dan aliran kas sebagai berikut:

- a. Rasio piutang usaha pada utang usaha (AR/AP) mengukur pengaruh secara keseluruhan dari perbedaan pola pengakuan dalam aliran akrual dan aliran kas.
- b. Rasio penerimaan kas pada pengeluaran kas (CR/CD) mengidentifikasi manajemen kas oleh perusahaan, untuk mengukur apakah perusahaan mempercepat penerimaan kas dan memperlambat pembayaran biaya.
- c. Rasio penjualan pada biaya (SALES/EXP) untuk menentukan apakah wajib pajak mempunyai kebijakan pengakuan yang berbeda secara sistematis untuk tujuan laporan keuangan, yaitu memperlambat pengakuan penghasilan dan mempercepat pembebanan biaya.

Untuk rasio-rasio AR/AP dan SALES/EXP semakin kecil rasio-rasio tersebut diprediksi perusahaan semakin konservatif, sedangkan untuk rasio CR/CD semakin besar rasio diprediksi perusahaan semakin konservatif, sehingga mempunyai kecenderungan menimbulkan sengketa pajak penghasilan.

## D. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 1. Hasil Penelitian

Dari hasil pengolahan data, maka hasil penelitiannya dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### 1) Uji Hipotesis Pertama ( $H_1$ )

Hipotesis pertama menguji pengaruh variabel manajemen laba terhadap sengketa pajak. Besarnya pengaruh variabel *exogenous* manajemen labaterhadap variabel *endogenous* sengketa pajak diketahui dari nilai koefisien Beta sebesar 0,255 atau jika dibuat persen 25,5% menunjukkan bahwa pengaruh sebesar ini signifikan karena nilai signifikansi probabilitas manajemen laba sebesar  $0,044 < 0,05$ . Karena tingkat signifikansi probabilitas manajemen laba lebih kecil dari 0.05, Berarti terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel manajemen labaterhadap sengketa pajak, maka **Hipotesis Pertama ( $H_1$ ) Diterima.**

2) Uji Hipotesis Kedua ( $H_2$ )

Hipotesis kedua menguji pengaruh *tax planning* terhadap sengketa pajak. Besarnya pengaruh variabel *tax planning* terhadap variabel sengketa pajak diketahui dari nilai koefisien Beta sebesar 0.371 atau jika dibuat persen 37,1%. Pengaruh sebesar ini signifikan karena nilai signifikansi hasil perhitungan  $0.005 < 0.05$ . Berarti ada pengaruh yang signifikan antara variabel *tax planning* terhadap sengketa pajak, maka **Hipotesis Kedua ( $H_2$ ) Diterima.**

3) Uji Hipotesis Ketiga ( $H_3$ )

Hipotesis ketiga menguji pengaruh variabel manajemen laba terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi. Berdasarkan hasil pada model analisis jalur (*path analysis*) manajemen laba terhadap sengketa pajak menunjukkan bahwa manajemen laba berpengaruh langsung terhadap sengketa pajak sebesar 0.255 dan berpengaruh tidak langsung terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi sebesar 0.028 ( $-0.197 \times -0.213 \times 0.677$ ). Besarnya koefisien regresi pengaruh langsung yang lebih besar daripada koefisien regresi pengaruh tidak langsung, maka dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi bukan sebagai variabel *intervening* yang memediasi pengaruh manajemen laba terhadap sengketa pajak. Hal ini dikarenakan manajemen laba berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap konservatisme akuntansi sedangkan konservatisme akuntansi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap sengketa pajak, sehingga dapat disimpulkan **Hipotesis Ketiga ( $H_3$ ) Ditolak.**

4) Uji Hipotesis Keempat ( $H_4$ )

Hipotesis keempat menguji pengaruh variabel *tax planning* terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi. Berdasarkan hasil pada model analisis jalur (*path analysis*) *tax planning* terhadap sengketa pajak menunjukkan bahwa *tax planning* berpengaruh langsung terhadap sengketa pajak sebesar 0.371 dan berpengaruh tidak langsung terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi sebesar 0.028 ( $-0.197 \times -0.213 \times 0.677$ ). Besarnya koefisien regresi pengaruh langsung yang lebih besar daripada koefisien regresi pengaruh tidak langsung, maka dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi bukan sebagai variabel *intervening* yang memediasi pengaruh *tax planning* terhadap sengketa pajak. Hal ini dikarenakan *tax planning* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap konservatisme akuntansi sedangkan konservatisme akuntansi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap sengketa pajak, sehingga dapat disimpulkan **Hipotesis Keempat ( $H_4$ ) Ditolak.**

5) Uji Hipotesis Kelima ( $H_5$ )

Hipotesis kelima menguji pengaruh variabel manajemen laba dan *tax planning* secara bersama-sama berpengaruh terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi. Berdasarkan hasil pada model analisis jalur (*path analysis*) manajemen laba dan *tax planning* secara bersama-sama terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi menunjukkan nilai F hitung 11.299 dengan signifikansi  $0.000 < 0.05$ . karena tingkat signifikansi dari pengaruh langsung yang lebih kecil dari 0.05 sehingga dapat disimpulkan **Hipotesis Kelima (H<sub>5</sub>) Diterima.**

## E. PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, ditemukan beberapa hasil penelitian. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa manajemen laba berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan.

### 1. Manajemen laba berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan

Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa adanya hubungan positif dan signifikan antara manajemen laba terhadap sengketa pajak. Manajemen berusaha membayar pajak sekecil mungkin, sedangkan pemerintah memerlukan dana dari penerimaan pajak untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Masing-masing pihak memiliki kepentingan yang berbeda. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Field dkk (2001), Widyaningdyah (2001) dan Damayanthi (2005). Hasil penelitian ini mendukung teori motivasi menurut Scoot (2003) karena manajemen termotivasi untuk melakukan praktik manajemen laba untuk mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar oleh perusahaan dengan cara menurunkan laba sebelum pajak untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar dan fenomena ini dapat menimbulkan konflik yang akan mempengaruhi kualitas laba yang dilaporkan.

### 2. *Tax planning* berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan

Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa adanya hubungan positif dan signifikan antara *tax planning* terhadap sengketa pajak. Kecenderungan manajer untuk meminimalkan jumlah pajak penghasilan pada tahun berjalan, dapat dilakukan dengan memilih prosedur dan metoda akuntansi yang menurunkan besar laba kena pajak. Untuk menghemat beban pajak dapat dilakukan dengan cara mengambil keuntungan dari pemilihan lokasi perusahaan. Hasil penelitian ini sama dengan penelitian (Khurana dan Moser, 2009) bahwa secara keseluruhan terdapat pengaruh antara *tax planning* terhadap sengketa pajak. Hasil penelitian ini juga mendukung teori motivasi yang ada, karena adanya keinginan pihak manajemen dalam meminimalkan beban pajak.

### 3. Manajemen laba berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi

Berdasarkan hasil penelitian model analisis jalur bahwa nilai manajemen laba terhadap sengketa pajak penghasilan maka dapat disimpulkan bahwa peningkatan nilai konservatisme akuntansi dapat menurunkan sengketa

pajak. Besarnya nilai koefisien regresi pengaruh langsung yang lebih besar dari pada koefisien regresi pengaruh tidak langsung, maka dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi bukan sebagai variabel *intervening* yang memediasi pengaruh manajemen laba terhadap sengketa pajak. Penelitian ini mendukung penelitian Dunmar *et.al* (2004). Hasil dari penelitian ini mendukung teori motivasi karena manajer perusahaan mungkin saja dengan sengaja menurunkan labanya sesuai dengan aturan yang diperbolehkan dalam prinsip akuntansi konservatif untuk tujuan tertentu.

4. *Tax planning* berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi

Hasil penelitian ini membuktikan teori motivasi Untuk menekan kewajiban pembayaran pajak penghasilan badan yang harus ditanggung. Hal tersebut juga menimbulkan perbedaan perhitungan pajak penghasilan menurut perusahaan dan menurut fiskus, sehingga diduga berhubungan dengan sengketa pajak penghasilan, maka dapat disimpulkan bahwa konservatisme akuntansi bukan sebagai variabel *intervening* yang memediasi pengaruh *tax planning* terhadap sengketa pajak.

5. Manajemen laba dan *tax planning* secara bersama-sama berpengaruh terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi

Berdasarkan hasil pada model analisis jalur manajemen laba dan *tax planning* terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi. Penelitian ini mendukung penelitian (Remon Gunanta, 2010). Hasil ini mendukung teori motivasi karena semakin tinggi perencanaan pajak maka semakin besar peluang perusahaan melakukan manajemen laba. Jika manajer melakukan tindakan meminimalkan laba guna menghindari pembayaran pajak yang besar itu akan menjadi kurang bayar maka akan menimbulkan sengketa pajak antara manajemen dengan fiskus.

## F. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa manajemen laba dan *tax planning* berpengaruh terhadap sengketa pajak. Konservatisme akuntansi bukan sebagai variabel *intervening* yang memediasi pengaruh manajemen laba dan *tax planning* terhadap sengketa pajak serta manajemen laba dan *tax planning* secara bersama-sama berpengaruh terhadap sengketa pajak melalui konservatisme akuntansi.

Hasil penelitian membuktikan bahwa manajemen mempunyai motivasi melakukan manajemen laba dan *tax planning* untuk mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa baik pihak Pemerintah (fiskus) dan pihak manajemen masing-masing mempunyai motivasi dan kepentingan yang berbeda dalam hal pembayaran pajak. Perusahaan menggunakan prosedur akuntansi yang memungkinkan labarendah supaya pajak yang dibayar juga rendah. Di lain pihak, pemerintah memerlukan dana dari penerimaan pajak untuk membiayai pengeluaran

pemerintah. Dengan demikian, terjadi konflik kepentingan antara manajemen dengan pemerintah, sehingga memotivasi perusahaan meminimalkan beban pajak yang harus dibayar kepada pemerintah.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed, A.S, B.K. Billings, R.M. Morton, dan M.S. Harris. 2002. *The role of accounting conservatism in mitigating bondholder-shareholder conflicts over dividend policy and in reducing debt costs. The Accounting Review*, Vol. 77, No. 4: 867-890.
- Bungin, Burhan. 2011. *METODE PENELITIAN KUANTITATIF: Komunikasi Ekonomi, Dan Kebijakan Public, Serta Ilmu-Ilmu Social Lainnya*. Edisi 2, Kencana Perdana Media Group. Jakarta.
- Defond, Mark L and James Jiambalvo. 1994. *Debt Covenant Violation and Manipulation of Accruals*. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 17. Issue 1-2: 145-176.
- Deviyanti, Dyahayu Artika. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Konservatisme Dalam Akuntansi*. Skripsi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro, Semarang.
- Dumbar, Amy, Haihong He, John D. Philips dan Karen Teitel. 2004. *The relation between Accounting Conservatism and Income-increasing Earnings Management. Working Paper*.
- Dwimulyani, Susi. 2010. *Konservatisme Akuntansi dan Sengketa Pajak Penghasilan: Suatu Investigasi Empiris*, Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIII Universitas Jenderal Soedirman, Purwokerto.
- Fakultas Ekonomi UMJ. 2010. *Buku Pedoman Penyusunan Skripsi: edisi Revisi Desember 2010*. Jakarta.
- Feltham, G.A. dan Ohlson, J.A. 1995. *Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities*. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 11, No. 2: 689-731.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate Program IBM SPSS 22*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate Program IBM SPSS 22*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Givoly, Dan dan Carla Hayn. 2000. *The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: has financial reporting become more conservative?.* *Journal of Accounting and Economics*, 29: 287-320.
- Givoly, Dan dan Carla Hayn. 2002. *Rising Conservatism: Implication for Financial Analysis*, *Financial Analysis Journal*.
- Guenther, D.A., E.L. Maydew, dan S.E. Nutter. 1997. *Financial reporting, tax costs, and book-tax conformity*. *Journal of Accounting and Economics*, 23: 225-248.
- Halsey, Robert F. 2005. *Financial Statement Analysis (Analisis Laporan Keuangan) Buku Satu Edisi Kedelapan*. Salemba Empat, Jakarta.

- Hettihewa, Samanthala. 2003. *Corporate Earning Management-A Descriptive Study, Working Paper*.
- Ilyas, Wirawan B dan Burton, Richard. 2004. *Hukum Pajak*. Salemba Empat, Jakarta.
- INDONESIA CAPITAL MARKET DIRECTORY (ICDM) 2009, 2010, 2011, 2012
- Kang, S. 1993. *A conceptual framework for the stock price effects of LIFO tax benefits*. *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, No. 31: 50-61.
- Kusuma, Hadri dan Wigina Ayu Udiana Sari. 2003. *Manajemen Laba oleh Perusahaan Pengakuisisi Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi di Indonesia* ". *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia* .Vol. 7.No. 1.Juni.hal: 21—36.
- Lambantoruan, Sophar. 2006. *Akuntansi Pajak*, PT Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta.
- Laten, Hengky dan Selva Temalagi. 2013. *Analisis Multivariate teknik dan aplikasi menggunakan program IBM SPSS 20.0*. Alfabeta, Bandung.
- Mangkunegara, Anwar Prabu. 2005. *Evaluasi Kinerja*. Bandung : Refika Aditama.
- Noor, Juliansyah. 2011. *Metodologi Penelitian Skripsi, Tesis, Disertasi, dan Karya Ilmiah*. Edisi Pertama. Kencana, Jakarta.
- Pemerintah Republik Indonesia . 2010. *Undang-Undang Pajak Penghasilan Tahun 2010 Edisi Lengkap*. Jakarta. Direktorat Jenderal Pajak.
- Pemerintah Republik Indonesia .Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.
- Penman, Stephen H dan Xiaou-Jun dan Zhang. 2002. *Sengketa Pajak Penghasilan dan Konservatisme Akuntansi* ", Salemba Empat. Jakarta.
- Penman, Stephen H dan Xiaou-Jun Zhang. 2002. *Accounting Conservatism The Quality of Earning and Stock Returns*. *The Accounting Review*, Vol. 77, No.2.
- Pohan, Chairil Anwar. 2013. *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*. PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Pramudita, Nathania. 2012. *Pengaruh Tingkat Kesulitan Keuangan dan Tingkat Hutang Terhadap Konservatisme Akuntansi Pada Perusahaan Manufaktur di BEI*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Fakultas Bisnis Universitas Unika Widya Mandala, Surabaya*.
- Priadana, Sidik H. Moh dan Saludin Muis. 2009. *Metedologi Penelitian Ekonomi dan Bisnis*, edisi pertama cetakan pertama, Graha ilmu, Yogyakarta.
- Resmi, Siti. 2011. *Perpajakan: Teori Kasus*. Salemba Empat, Jakarta.
- Robbbins dan Judge. 2007. *Perilaku Organisasi*, Buku 1 dan 2. Jakarta : Salemba Empat
- Samsudin, Sadili. 2005. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bandung Pustaka Setia.
- Sarwono, Jonathan. 2012. *Path Analysis dengan SPSS*. PT Elex media komputindo, Jakarta.
- Scott, R. William. 2000. *Financial Accounting Theory*. 2<sup>nd</sup>ed, Scarborough, Ontario: Prentice Hall International, inc.

- Scott, R. William. 2003. *Financial Accounting Theory*. Prentice-Hall.inc.
- Scott, R. William. 2009. *Financial Accounting Theory*. Prentice-Hall.inc.
- Setiawati, Lilis dan Naim. 2000. *Manajemen Laba*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia : 159-176.
- Shackelford, D.A. dan T. Shevlin. 2001. *Empirical tax research in accounting*. *Journal of Accounting and Economics*, 31: 321-387.
- Suandy, Erly. 2011. *Perencanaan Pajak*. Edisi 4, Salemba Empat, Jakarta.
- Sudipta, Basu. 1997. *The Conservatism Principle and The Asymmetrics Timeliness of Earnings*. *Journal of Accounting and Economics*. 24 hal :3-37.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*, Alfabeta, Bandung.
- Sugiyono.2013. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Alfabeta. Bandung.
- Suharli, M. 2008. *Pengaruh Rasio Keuangan dan Konservatisme Akuntansi Terhadap Pemeringkat Obligasi*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia , 13(2) hal:408-423.
- Sulistyanto, Sri. 2008. *Manajemen Laba: Teori dan Model Empiris*, PT. Gramedia Widiasarana, Jakarta.
- Sutrisno. 2002. *Studi Manajemen Laba (Earnings Management): Evaluasi Pandangan Profesi Akuntansi, Pembentukan dan Motivasinya*. *Kompak*.hal: 158-179.
- Ujiyhanto, Muh Arief. 2004. *Asimetri Informasi Dan Manajemen Laba: Suatu Tinjauan Dalam Hubungan Keagenan*. Simposium Nasional Akuntansi.
- Wardhani, Ratna. 2007. *Tingkat Konservatisme Akuntansi di Indonesia dan Hubungannya Dengan Karakteristik Dewan sebagai Salah Satu Mekanise Corporate Governance*. Universitas Indonesia .
- Watts, R.L. 2003a. *Conservatism in accounting part 1: explanations and implications*, *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 3: 207-221.
- Watts, R.L. 2003b. *Conservatism in accounting part 2: evidence and research opportunities*, *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 4: 287-301.
- Watts, R.L. and J.L. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall. New Jersey.
- Widarjono, Agus. 2010. *Analisis Statistik Multivariat Terapan*. Edisi 1. Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN. Yogyakarta.
- [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)
- [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)
- Zain, Muhammad. 2003. *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta.