

## PENGARUH KOMPONEN-KOMPONEN PEMBENTUK PAJAK TANGGUHAN TERHADAP MANAJEMEN LABA PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI BEI

Lydiawati Tandio

Simon Hariyanto\*

Ronny Irawan

Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya

\*simon@ukwms.ac.id

### ARTICLE INFO

Article history:

Received 3 March, 2014

Revised 18 May, 2014

Accepted 21 June, 2014

#### Key words:

*Earnings Management, Deferred Tax Liabilities, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Expenses*

#### ABSTRACT

*Earnings management activities which were detected in book-tax differences can be done by raising the net deferred tax liabilities that result in the ascension of deferred tax expenses. This study is aimed at identifying and examines the effect of their components net deferred tax liabilities and against the indications of earnings management. The components of deferred tax being analyzed are accrual and provision for income and expenses, compensation, depreciation, valuation of assets and other miscellaneous items. The object of the research is the manufacturing companies listed on the Stock Exchange in 2009-2012 which has been selected by purposive sampling technique. This research was tested using logistic regression. The results showed that the change in net deferred tax liabilities along with its components such as accrual and provision for income and expenses, compensation, depreciation, valuation of assets and other miscellaneous items had no significant effect on earnings management to increase profit accounting. Operational cash flow as control variable had no significant effect on earning management to increase profit accounting.*

#### ABSTRAK

*Aktivitas manajemen laba yang terdeteksi dalam book-tax differences dapat dilakukan dengan menaikkan kewajiban pajak tangguhan bersih sehingga menyebabkan naiknya beban pajak tangguhan. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi dan menguji pengaruh komponen-komponen perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terhadap indikasi adanya manajemen laba. Komponen-komponen pajak tangguhan yang dianalisis antara lain akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, depresiasi, penilaian aset lainnya dan miscellaneous item. Objek penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2009-2012 yang dipilih dengan teknik purposive sampling. Pengujian hipotesis menggunakan regresi logistik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa komponen-komponen perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih seperti akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, depresiasi, penilaian aset lainnya dan miscellaneous items tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Arus kas operasi sebagai variabel kontrol juga tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.*

### PENDAHULUAN

Dalam beberapa tahun terakhir tingkat persaingan bisnis yang terjadi antar perusahaan semakin tinggi dan kuat. Hal ini disebabkan setiap perusahaan ingin meraih pangsa pasar yang lebih tinggi. Dalam meraih pangsa pasar yang tinggi tidak hanya diperlukan produk yang bagus dan promosi yang menarik tapi juga melihat pada kinerja keuangan yang dimiliki masing-masing perusahaan.

Penyusunan laporan keuangan oleh manajemen bertujuan untuk menyampaikan informasi mengenai kondisi keuangan dan ekonomi perusahaan pada periode tertentu. Manajemen perusahaan terkadang memberikan sinyal positif kepada pasar tentang kondisi perusahaan yang dikelolanya. Oleh karena itu, manajer perusahaan kemudian berkeinginan untuk menaikkan laba yang dilaporkan kepada

para pemegang saham dan pemakai eksternal lainnya (Ettredge, Sun, dan Lee, 2007).

Tindakan manajemen memanipulasi informasi keuangan dengan melaporkan laba yang dinaikkan mengindikasikan adanya praktik manajemen laba oleh perusahaan. Menurut Scott (2006:344) manajemen laba merupakan pemilihan kebijakan akuntansi oleh manajer dari Standar Akuntansi Keuangan yang ada dan secara alamiah dapat memaksimalkan utilitas mereka dan atau nilai pasar perusahaan. Menurut Subramayam dan John (2010:130) manajemen laba merupakan hasil akuntansi akrual yang paling bermasalah, karena dapat merusak kredibilitas informasi akuntansi, sehingga mengurangi keandalan laporan keuangan yang berdampak pada pemakai laporan keuangan tersebut.

Sebenarnya perusahaan menghadapi suatu dorongan yang saling bertentangan pada saat melakukan manajemen laba. Pada satu sisi manajemen perusahaan ingin menampilkan kinerja keuangan yang baik dengan memaksimalkan laba yang dilaporkan kepada para pemegang saham dan pengguna eksternal lainnya. Namun demikian, di sisi lain manajemen perusahaan juga menginginkan untuk meminimalkan laba kena pajak yang dilaporkan untuk keperluan pajak (Ettredge dkk., 2007).

Perusahaan di Indonesia dalam menyusun laporan keuangan berpedoman pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dan Peraturan Perpajakan. Akuntansi komersial pada umumnya mengacu pada aturan-aturan standar yang ditetapkan dalam PSAK, namun demikian untuk menjalankan fungsi *budgeter* dan *reguler* pajak, pemerintah (dalam hal ini Direktorat Jendral Pajak) menetapkan beberapa aturan khusus yang berbeda dengan aturan akuntansi dalam PSAK.

Perbedaan antara laporan keuangan akuntansi dan perpajakan disebabkan karena dalam penyusunan laporan keuangan, standar akuntansi lebih memberikan keleluasaan bagi manajemen dalam menentukan prinsip dan estimasi akuntansi dibandingkan yang diperbolehkan menurut peraturan perpajakan (Phillips, Pincus, dan Rego, 2003; Yulianti, 2005). Semakin besarnya motivasi manajemen untuk melakukan manajemen laba akan menyebabkan semakin besarnya perbedaan antara laba akuntansi dengan laba perpajakan (Mills dan Newberry, 2001 dalam Irreza dan Yulianti, 2010).

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada tahun 1997 menerbitkan PSAK No.46 yang mengatur tentang akuntansi Pajak Penghasilan (PPH) yang mulai diterapkan pada tahun 2001. Sebelum diberlakukannya PSAK No.46 tersebut, perusahaan hanya menghitung dan mengakui besarnya beban pajak penghasilan untuk tahun berjalan saja tanpa menghitung pajak tangguhan.

Menurut Waluyo (2012:273) pajak tangguhan (*deferred tax*) adalah jumlah pajak penghasilan yang terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dari sisa kerugian yang dapat dikompensasikan. Pengakuan pajak tangguhan berdampak terhadap berkurangnya laba atau rugi bersih sebagai akibat adanya kemungkinan pengakuan beban pajak tangguhan atau manfaat pajak tangguhan. Beban (penghasilan) pajak tangguhan adalah jumlah beban (penghasilan) pajak tangguhan yang muncul akibat adanya pengakuan atas kewajiban atau aset pajak tangguhan.

Kewajiban pajak tangguhan dapat terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi negatif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih besar dibanding beban pajak menurut undang-undang pajak. Kewajiban pajak tangguhan ini timbul sebagai akibat perbedaan temporer kena pajak. Sedangkan, aset pajak tangguhan dapat terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak menurut undang-undang pajak (Waluyo 2012:273).

Aktivitas manajemen laba yang terdeteksi dalam *book-tax differences*, dapat dilakukan dengan menaikkan kewajiban pajak tangguhan bersih dan mengakibatkan naiknya beban pajak tangguhan (*deferred tax expense*). Pendapat ini konsisten dengan (Phillips dkk., 2003) yang membuktikan bahwa beban pajak tangguhan, yang merupakan wakil empirik untuk *book-tax differences*, menghasilkan total akrual dan ukuran abnormal akrual dalam mendeteksi manajemen laba untuk menghindari laba menurun.

Kewajiban (aset) pajak tangguhan meningkat ketika perusahaan mempercepat pengakuan pendapatan atau menanggihkan pengakuan beban (mempercepat beban atau menanggihkan pendapatan). Dengan pola seperti ini, maka perusahaan tersebut akan melaporkan laba akuntansi yang lebih tinggi dibandingkan dengan laba menurut perpajakan, sehingga akan meningkatkan kewajiban pajak tangguhan bersih perusahaan tersebut, begitu pula sebaliknya. Ini menunjukkan manajemen memiliki peluang yang lebih besar untuk mendapatkan laba yang lebih besar di masa yang akan datang sehingga mengurangi besarnya pajak yang dibayarkan.

Phillips, Pincus, Rego, dan Wan (2004) memecah komponen beban pajak tangguhan ke dalam 8 komponen yaitu, (1) akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, (2) kompensasi (terkait dengan

kewajiban pasca imbalan kerja), (3) depresiasi atas aset berwujud, (4) penilaian aset lainnya, (5) poin lain-lain, (6) *unrealized gains or losses from securities*, (7) *tax carryforwards*, (8) *valuation allowance account*. Menurut Phillips dkk. (2004) manajemen laba yang berusaha untuk memaksimalkan laba tanpa meningkatkan biaya terkait dengan perpajakan, tidak mempunyai dampak pada laba menurut perpajakan, sehingga tidak akan mempengaruhi *tax carryforwards* dari perusahaan tersebut. Hal yang sama juga terkait dengan *unrealized gains and losses from securities*, karena tidak ada kaitan antara manajemen laba yang tidak berdampak pada laba menurut perpajakan dengan komponen tersebut. Selanjutnya, untuk komponen *valuation allowance account*, yang merupakan metode pencadangan aset pajak tangguhan perusahaan, tidak diwajibkan oleh PSAK No. 46, maka komponen tersebut tidak relevan untuk digunakan dalam perusahaan-perusahaan yang berada di Indonesia.

Berdasarkan penelitian Phillips dkk. (2004) serta Irreza dan Yulianti (2010), maka dalam penelitian ini komponen-komponen yang akan diuji yaitu (1) akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, (2) kompensasi (terkait dengan kewajiban pasca imbalan kerja), (3) depresiasi atas aset berwujud, (4) penilaian aset lainnya, (contoh, beban terkait dengan aset tidak berwujud, persediaan, dan sewa guna usaha) dan, (5) *miscellaneous items*. Sesuai PSAK No. 46 komponen-komponen penting ini akan ditelusuri dari pengungkapan atas perubahan aset dan kewajiban pajak tangguhan dari masing-masing catatan atas laporan keuangan perusahaan yang menjadi sampel penelitian. Dengan laba akuntansi yang lebih besar dari laba menurut perpajakan akan berdampak pada peningkatan salah satu dari komponen diatas, dan hal ini akan berguna dalam mendeteksi aktivitas manajemen laba ini (Phillips dkk., 2004).

Komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban dapat digunakan untuk mendeteksi adanya manajemen laba. Menurut Phillips dkk. (2004), salah satu contohnya dengan mengurangi pencadangan pada *bad debt*, dan *warranty*, atau mengurangi pendapatan yang ditangguhkan maka akan menaikkan kewajiban pajak tangguhan bersih dan laba perusahaan.

Komponen kompensasi terkait dengan kewajiban pasca imbalan kerja dapat digunakan manajemen untuk mengelola laba. Menurut Phillips dkk. (2004), salah satu contohnya dengan mengecilkan estimasi untuk *pension* dan *post-retirement benefits* maka akan menaikkan kewajiban pajak tangguhan bersih dan laba perusahaan. Maka dari itu variabel kompensasi mempunyai indikasi positif sebagai salah satu kelompok yang dapat dikelola untuk aktivitas manajemen laba (Irreza dan Yulianti, 2010).

Komponen depresiasi atas aset berwujud dapat membuat manajemen melakukan aktivitas manajemen laba. Menurut Phillips dkk. (2004) salah satu contohnya dengan memanjangkan umur aset yang dapat didepresiasi. Manajer dari perusahaan mempunyai power yang paling kuat dalam menentukan metode depresiasi dan umur estimasi. Perusahaan dapat memainkan metode dan estimasi umur manfaat untuk memperkecil beban depresiasi pada suatu periode (Irreza dan Yulianti, 2010).

Komponen penilaian aset lainnya dapat digunakan dalam mendeteksi adanya manajemen laba. Menurut Phillips dkk. (2004), sebagai contoh, apabila amortisasi atas aset tak berwujud perusahaan mempunyai perbedaan jauh dengan amortisasi yang dilakukan oleh perpajakan maka akan menimbulkan perbedaan temporer di dalam perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih.

Komponen *miscellaneous items* dapat mempengaruhi manajemen laba, termasuk di dalamnya adalah perubahan dalam seluruh kewajiban pajak tangguhan bersih yang tidak termasuk komponen-komponen di atas dan juga tidak terkait dengan *tax-carry forward* dan *unrealized gain or losses* (Phillips dkk., 2004; Irreza dan Yulianti, 2010).

Banyak penelitian yang menggunakan akrual dan beban pajak tangguhan sebagai indikator mendeteksi manajemen laba. Penelitian yang dilakukan Phillips dkk. (2003) dan Yulianti (2005) juga menemukan bukti empiris bahwa beban pajak tangguhan memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap probabilitas perusahaan melakukan manajemen laba untuk menghindari kerugian perusahaan.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Djameluddin, Rahmawati, dan Wijayanti (2008) menemukan bukti empiris bahwa perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih dapat digunakan untuk mendeteksi manajemen laba untuk menghindari penurunan laba. Sedangkan perubahan dalam komponen kewajiban pajak tangguhan bersih yang berkaitan dengan akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, depresiasi aktiva tetap, penilaian aktiva lainnya, *miscellaneous items*, dan perubahan dalam cadangan penilaian aktiva pajak tangguhan tidak terbukti secara signifikan dapat digunakan untuk mendeteksi adanya manajemen laba untuk menghindari laba menurun. Hasil

penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan Phillips dkk. (2004) dimana komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban secara signifikan dapat digunakan untuk mendeteksi manajemen laba untuk menghindari laba menurun.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Irreza dan Yulianti (2010) menemukan bukti empiris bahwa total perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih dan total akrual dapat mendeteksi kemungkinan perusahaan melakukan aktivitas manajemen laba untuk menghindari kerugian. Hal ini konsisten dengan penelitian Yulianti (2005). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Irreza dan Yulianti (2010) hanya satu variabel komponen yaitu komponen depresiasi atas aset berwujud yang mempunyai dampak signifikan dalam mendeteksi manajemen laba untuk menghindari kerugian. Sedangkan komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, penilaian aset lainnya tidak mempunyai dampak signifikan dalam mendeteksi manajemen laba.

Pada penelitian ini objek penelitian yang digunakan adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Pembatasan perusahaan diperlukan karena masing-masing perusahaan menghadapi perlakuan pajak dan akuntansi yang berbeda, sedangkan perusahaan manufaktur dipilih sebagai objek penelitian karena perusahaan manufaktur memiliki jumlah perusahaan yang *listing* paling banyak dibandingkan dengan industri lainnya. Selain itu, industri keuangan merupakan industri dengan regulasi yang sangat ketat dibandingkan dengan industri lainnya sehingga mempunyai peraturan-peraturan yang dapat membedakan pengungkapan pajak penghasilan perusahaan-perusahaan pada industri tersebut. Maka dari itu dipilihlah perusahaan manufaktur sebagai objek penelitian.

Penelitian mengenai pengaruh komponen-komponen pajak tangguhan dalam mendeteksi manajemen laba masih jarang dilakukan di Indonesia. Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah "Apakah komponen-komponen yang terkandung dalam perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia?". Tujuan dari penelitian ini adalah ingin memperoleh bukti empiris tentang pengaruh komponen-komponen yang terkandung dalam perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia.

## KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Kajian Literatur

#### *Teori Agensi (Theory Agency)*

Menurut Anthony dan Govindarajan (1995, dalam Suranggane, 2007), teori keagenan (*theory agency*) adalah *economic rational man* dan kontrak antara prinsipal dan agen dibuat berdasarkan angka akuntansi sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Teori agensi mengeksplorasi bagaimana kontrak dan insentif dapat ditulis untuk memotivasi individu-individu untuk mencapai keselarasan tujuan. Teori ini berusaha menggambarkan faktor-faktor utama yang sebaiknya dipertimbangkan untuk merancang kontrak insentif. Prinsipal mendelegasikan tanggungjawabnya termasuk pen-delegasian otoritas pengambilan keputusan kepada agen (manajemen) untuk melakukan tugas tertentu yang sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati bersama.

Teori agensi mengasumsikan bahwa semua individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri. Agen diasumsikan akan menerima kepuasan tidak hanya dari kompensasi keuangan tetapi juga dari tambahan yang terlibat dari hubungan suatu agensi, seperti waktu luang yang banyak, kondisi kerja yang menarik, keanggotaan klub, dan jam kerja yang fleksibel. Prinsipal (pemegang saham), di pihak lain diasumsikan hanya tertarik pada pengembalian keuangan yang diperoleh dari investasi mereka di suatu perusahaan.

Agen biasanya memiliki sebagian besar dari kekayaan mereka terikat dengan kekayaan perusahaan. Kekayaan ini terdiri baik dari kekayaan keuangan mereka maupun modal manusia mereka. Modal manusia adalah nilai manajer sebagaimana dipandang oleh pasar dan dipengaruhi oleh kinerja perusahaan. Karena semakin menurunnya utilitas atas kekayaan dan besarnya jumlah modal agen yang bergantung pada perusahaan, agen diasumsikan akan bersifat enggan menghadapi risiko (*risk averse*). Sedangkan, prinsipal termotivasi untuk menyejahterakan dirinya dengan profitabilitas yang selalu meningkat sedangkan agen termotivasi untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan ekonomis dan psikologisnya.

Teori keagenan menyatakan bahwa praktik manajemen laba dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya (Djamaluddin, 2008). Prinsipal tidak memiliki informasi yang mencukupi mengenai kinerja agen, maka prinsipal tidak pernah merasa pasti bagaimana usaha agen memberikan kontribusi pada hasil aktual perusahaan. Dengan demikian, prinsipal berada sebagai asimetri informasi karena agen lebih mengetahui kinerja dan aktivitas perusahaan dibandingkan prinsipal.

Adanya perbedaan kepentingan dan informasi antara prinsipal dan agen memacu agen untuk memikirkan bagaimana angka akuntansi yang dihasilkan dapat lebih memaksimalkan kepentingannya. Cara yang dapat dilakukan agen untuk mempengaruhi angka-angka akuntansi dapat berupa rekayasa laba atau manajemen laba dalam laporan keuangan.

#### *Manajemen Laba*

Pada dasarnya, definisi operasional dari manajemen laba (*earning management*) menurut Belkaoui (2007) adalah perilaku yang dilakukan oleh manajer perusahaan untuk meningkatkan atau menurunkan laba dalam proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan untuk menguntungkan dirinya sendiri.

Definisi manajemen laba menurut Djamaluddin (2008) adalah perilaku yang dilakukan manajer menggunakan kebijakan (*judgement*) dalam pelaporan keuangan dan dalam menyusun transaksi untuk mengubah laporan keuangan dan menyesatkan *stakeholders* mengenai kinerja ekonomi perusahaan, atau untuk mempengaruhi *contractual outcomes* yang tergantung pada angka akuntansi yang dilaporkan.

Definisi menurut Yulianti (2005:108), *earning management* dalam arti sempit didefinisikan perilaku manajer “bermain” dengan komponen *discretionary accruals* dalam menentukan besarnya laba. Sedangkan dalam arti luas *earnings management* didefinisikan tindakan manajer untuk meningkatkan (mengurangi) laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab, tanpa mengakibatkan peningkatan (penurunan) probabilitas ekonomis jangka panjang.

Berdasarkan definisi di atas, pengertian manajemen laba adalah suatu usaha yang dilakukan oleh manajemen untuk memanipulasi angka-angka akuntansi yang dilaporkan kepada pihak eksternal dengan tujuan untuk keuntungan bagi dirinya sendiri dengan cara mengubah atau mengabaikan standar akuntansi yang telah ditetapkan, sehingga menyajikan informasi yang tidak sebenarnya.

Di dalam melakukan aktivitas manajemen laba ada beberapa pendekatan yang dilakukan Scott (2006) adalah:

a. *Taking big bath*

Hal ini dapat terjadi selama periode reorganisasi, termasuk pengangkatan Chief Executive Officer baru. Jika perusahaan memang sedang dalam kondisi rugi. Maka manajemen akan membebaskan biaya-biaya yang seharusnya ditanggung atau dapat ditanggung agar tidak mengganggu laba di masa mendatang.

b. *Income minimization*

Manajemen mencoba memindahkan beban ke masa kini agar memiliki peluang yang lebih besar mendapatkan laba di masa mendatang.

c. *Income maximization*

Manajemen mencoba meningkatkan laba masa kini dengan memindahkan beban ke masa mendatang. Biasanya dilakukan manajer dalam rangka memperoleh bonus tahunan.

d. *Income smoothing*

Tindakan dimana manajemen memperlhalus fluktuasi laba dari periode ke periode dengan cara memindahkan laba dari periode yang memiliki laba tinggi ke periode yang memiliki laba rendah.

Teknik untuk merekayasa laba menurut Damayanti (2008) dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok yaitu:

a. Memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi.

Cara manajemen untuk mempengaruhi laba melalui *judgment* terhadap estimasi akuntansi antara lain: estimasi tingkat piutang tidak tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap, estimasi biaya garansi, dan lain-lain.

- b. Mengubah metode akuntansi  
Perubahan metode akuntansi yang dimaksud adalah perubahan metode akuntansi yang digunakan untuk mencatat suatu transaksi, misalnya mengubah metode depresiasi aktiva tetap dari metode depresiasi angka tahun ke metode depresiasi garis lurus.
- c. Menggeser periode biaya atau pendapatan.  
Beberapa orang menyebut rekayasa jenis ini sebagai manipulasi keputusan operasional (Fischer dan Rozenweig, 1995). Contoh rekayasa periode biaya atau pendapatan antara lain mempercepat atau menunda pengeluaran untuk penelitian sampai periode akuntansi berikutnya, mempercepat/menunda pengeluaran promosi sampai periode akuntansi berikutnya, mempercepat/menunda pengiriman produk ke pelanggan, menjual investasi sekuritas untuk memanipulasi tingkat laba, mengatur saat penjualan aktiva tetap yang sudah tidak dipakai (Black, Sellers, dan Manly, 1998), dan lain-lain.

Praktik-praktik manajemen laba yang dilakukan pihak manajemen disesuaikan dengan motivasi melakukan manajemen laba. Manajemen laba cenderung merekayasa labanya untuk menekan besarnya pajak yang dikeluarkan sehingga perusahaan yang melaporkan laba yang lebih rendah atau kerugian berpotensi melakukan manajemen laba.

Manajemen laba yang dilakukan baik yang bersifat konservatif sampai dengan yang ekstrim dapat menyesatkan para pengguna laporan keuangan (*users*) karena informasi yang disajikan tidak menunjukkan kinerja yang sesungguhnya. Manajemen laba bisa dikategorikan sebagai suatu penipuan yang bisa merugikan pihak-pihak yang berkepentingan seperti user, investor dan pemerintah. Dengan demikian informasi yang diberikan tidak mencerminkan kondisi ekonomi perusahaan yang sebenarnya.

Scott (2006) mengemukakan beberapa motivasi terjadinya manajemen laba sebagai berikut:

- a. Motivasi Program Bonus  
Healy (1985) menunjukkan secara empiris bahwa sebelum melakukan manajemen laba, manajer mempunyai informasi *inside* atas laba bersih perusahaan. Penelitian ini juga menunjukkan kecenderungan manajemen yang secara oportunistik mengelola laba bersih untuk memaksimalkan bonus mereka berdasarkan program kompensasi perusahaan. Healy (1985) berusaha untuk membuktikan dan memprediksi metoda akuntansi yang akan dipilih manajer. Penelitian ini merupakan perluasan dari *bonus plan hypothesis*. Jika pada suatu tahun tertentu laba bersih perusahaan rendah (di bawah *bogey*) maka tindakan manajer adalah menurunkan pendapatan, sehingga laba perusahaan akan menjadi lebih rendah (*taking a bath*) yang bermaksud untuk mencapai bonus pada tahun berikutnya. Sedangkan jika pada satu tahun tertentu laba bersih perusahaan tinggi (diatas *cap*) maka tindakan yang dilakukan manajer adalah menurunkan pendapatan, sehingga laba perusahaan akan menjadi lebih rendah. Tindakan ini dilakukan karena manajer tidak akan mendapatkan bonus yang lebih tinggi dari target yang telah ditentukan. Intinya manajer akan melakukan manajemen laba pada saat laba bersih berada diantara *bogey* dan *cap*.
- b. Motivasi Politik (*Political Motivations*)  
Perusahaan besar yang aktivitasnya berhubungan dengan publik atau perusahaan yang bergerak dalam industri strategis seperti minyak dan gas akan sangat mudah untuk diawasi. Perusahaan seperti ini cenderung untuk mengelola labanya. Pada periode kemakmuran perusahaan menggunakan prosedur dan praktik-praktik akuntansi yang meminimalkan laba bersih perusahaan. Sebaliknya, publik akan mendorong pemerintah untuk meningkatkan peraturan untuk menurunkan profitabilitas mereka.
- c. Motivasi Perpajakan (*Taxation Motivations*)  
Motivasi penghematan pajak menjadi motivasi manajemen laba yang paling nyata. Namun demikian, kewenangan pajak cenderung untuk memaksakan aturan akuntansi pajak sendiri untuk menghitung pendapatan kena pajak. Seharusnya secara umum perpajakan tidak mempunyai peran besar dalam keputusan manajemen laba.
- d. Motivasi Perubahan *Chief Executive Officer* (*Changes of CEO Motivations*)  
Manajemen laba juga terjadi disekitar waktu pergantian CEO. Hipotesis program bonus memprediksi bahwa ketika waktu mendekati pengunduran diri CEO maka tindakan yang dilakukan adalah memaksimalkan laba untuk meningkatkan bonus mereka. Sedangkan CEO

yang kinerjanya buruk akan melakukan manajemen laba untuk memaksimalkan laba mereka dengan tujuan mencegah atau menunda pemberhentian mereka. Motivasi melakukan manajemen laba juga dapat dilakukan oleh CEO baru, terutama jika *cost* dibebankan pada tahun transisi, melalui penghapusan operasi yang tidak diinginkan atau divisi yang tidak menguntungkan.

e. *Initial Public Offering (IPO)*

Perusahaan yang akan *go public* belum memiliki nilai pasar, dan menyebabkan manajer perusahaan yang akan *go public* melakukan manajemen laba dalam prospektus mereka. Nampaknya informasi akuntansi keuangan yang dimasukkan dalam prospektus bermanfaat sebagai sumber informasi. Terdapat kemungkinan bahwa manajer perusahaan yang *go public* akan mengelola prospektusnya dengan harapan dapat menaikkan harga saham.

f. Motivasi Perjanjian Utang (*Debt Covenants Motivations*)

Manajemen laba dengan tujuan untuk memenuhi perjanjian utang timbul dari kontrak utang jangka panjang. Perjanjian utang bertujuan melindungi peminjam terhadap tindakan manajer. Pelanggaran terhadap *covenant* mengakibatkan *cost* yang tinggi terhadap perusahaan, oleh karena itu manajer berusaha untuk menghindari terjadinya pelanggaran terhadap *covenant*.

#### *PSAK No. 46 Tentang Akuntansi Pajak Penghasilan*

PSAK No. 46 dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia dan efektif berlaku pada 1 Januari 1999 bagi perusahaan yang *go public*, sedangkan untuk perusahaan lainnya mulai efektif berlaku pada 1 Januari 2001. Pernyataan ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi atas pajak penghasilan dengan mengubah pendekatan yang digunakan, yaitu dari *income statement approach* ke *balance sheet approach*. Pernyataan ini juga mengatur pengakuan aktiva pajak tangguhan yang berasal dari sisa rugi yang dapat dikompensasikan ke tahun berikutnya.

Masalah utama perlakuan akuntansi untuk pajak penghasilan adalah bagaimana mempertanggungjawabkan konsekuensi pajak pada periode berjalan dan periode mendatang untuk hal-hal berikut ini, (PSAK No. 46, paragraf 1):

- a. Pemulihan nilai tercatat aktiva yang diakui pada neraca perusahaan atau pelunasan nilai tercatat kewajiban yang diakui pada neraca perusahaan; dan
- b. Transaksi-transaksi atau kejadian-kejadian lain pada periode berjalan yang diakui pada laporan keuangan perusahaan.

Pengakuan aktiva atau kewajiban pada laporan keuangan mengindikasikan bahwa perusahaan akan dapat memulihkan nilai tercatat aktiva atau akan melunasi nilai tercatat kewajiban tersebut. Jika kemungkinan besar pemulihan aktiva atau pelunasan kewajiban tersebut akan mengakibatkan *future tax effect* bagi perusahaan, maka perusahaan harus mengakui kewajiban pajak tangguhan atau aktiva pajak tangguhan dengan beberapa pengecualian.

#### *Perbedaan Pembukuan Menurut Standar Akuntansi dengan Peraturan Perpajakan*

Beberapa transaksi diperlakukan sama baik untuk keperluan akuntansi maupun keperluan perpajakan. Tetapi tidak jarang terdapat transaksi yang mendapat perlakuan yang berbeda. Perbedaan cara pembukuan ini dapat terjadi karena adanya peraturan/standar yang berbeda antara pembukuan untuk keperluan akuntansi dengan pembukuan untuk keperluan perpajakan.

Menurut Graham, Raedy, dan Shackelford (2011) adanya perbedaan tersebut bertujuan untuk mengubah perilaku perusahaan (contohnya dengan meningkatkan investasi melalui depresiasi yang dipercepat), untuk menyederhanakan hukum pajak (contoh: menetapkan tarif depresiasi yang tetap), dan menurunkan biaya administratif dengan membatasi dikresi (contoh: menetapkan kapan peralatan menjadi usang). Tujuan yang lain adalah untuk mengikuti pembukuan berbasis kas (contoh: garansi) dan pengecualian pencatatan dari perlakuan pajak untuk beberapa tipe pendapatan (contoh: pendapatan bunga dari obligasi pemerintah) dan biaya (contoh: denda dari pemerintah).

a. Beda Tetap (*Permanent Differences*)

Perbedaan permanen adalah perbedaan yang terjadi karena peraturan perpajakan menghitung laba fiskal berbeda dengan perhitungan laba menurut SAK tanpa ada koreksi di kemudian hari. Perbedaan permanen dapat positif apabila ada laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan perpajakan dan

pembebasan pajak, sedangkan perbedaan permanen negatif disebabkan adanya pengeluaran sebagai beban laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan fiskal (Suandy, 2006). Trisnawati dan Agoes (2013) juga menjelaskan bahwa perbedaan permanen biasanya timbul karena peraturan perpajakan mengharuskan hal-hal berikut dikeluarkan dari perhitungan Penghasilan Kena Pajak:

1. Penghasilan yang telah dikenakan PPh bersifat final - Pasal 4 ayat (2) UU PPh.
2. Penghasilan yang bukan objek pajak - Pasal 4 ayat (3) UU PPh.
3. Pengeluaran yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, yaitu mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan serta pengeluaran yang sifatnya pemakaian penghasilan atau yang jumlahnya melebihi kewajiban - Pasal 9 ayat (1) UU PPh.
4. Beban yang digunakan untuk mendapatkan penghasilan yang bukan objek pajak dan penghasilan yang telah dikenakan PPh bersifat final.
5. Penggantian sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura.
6. Sanksi perpajakan.

Informasi tentang perbedaan tetap yang terjadi disajikan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan pada bagian perpajakan. Bagian tersebut akan menjelaskan tentang rekonsiliasi atas tarif pajak efektif ke tarif pajak yang berlaku.

b. Beda Sementara (*Temporary Differences*)

Perbedaan temporer adalah perbedaan yang bersifat sementara karena adanya ketidaksamaan waktu pengakuan penghasilan dan beban antara peraturan perpajakan dengan SAK (Suandy, 2006). Perbedaan temporer positif terjadi apabila pengakuan beban untuk akuntansi lebih lambat dari pengakuan beban untuk pajak atau pengakuan penghasilan untuk tujuan pajak lebih lambat dari pengakuan penghasilan untuk tujuan akuntansi. Perbedaan temporer negatif terjadi jika ketentuan perpajakan mengakui beban lebih lambat dari pengakuan beban akuntansi komersial atau akuntansi mengakui penghasilan lebih lambat dari pengakuan penghasilan menurut ketentuan pajak (Suandy, 2006:89).

Perbedaan temporer yang timbul, tercermin dalam laporan keuangan komersial sebagai pajak tangguhan (*deferred taxes*). Sesuai PSAK No. 46, perbedaan temporer adalah perbedaan antara jumlah tercatat aset atau kewajiban dengan Dasar Pengenaan Pajaknya. Perbedaan temporer dapat berupa:

1. Perbedaan temporer kena pajak (*taxable temporary differences*) adalah perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah kena pajak (*taxable amounts*) dalam perhitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aset dipulihkan (*recovered*) atau nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi (*settled*); atau
2. Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan (*deductible temporary differences*) adalah perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah yang boleh dikurangkan (*deductible amounts*) dalam perhitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aset dipulihkan (*recovered*) atau nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi (*settled*).

Kiswara (2009), menjelaskan tentang empat transaksi yang menimbulkan beda sementara (beda waktu), yaitu:

1. Penghasilan masuk perhitungan pajak setelah terlebih dahulu diperhitungkan sebagai laba akuntansi pada periode sebelumnya:
  - a) Laba bruto penjualan angsuran, menurut akuntansi diakui dalam periode penjualan, sedangkan menurut pajak pada saat penerimaan uang;
  - b) Laba bruto kontrak jangka panjang, menurut akuntansi diakui dengan metode persentase penyelesaian, dan pajak metode kontrak selesai.
  - c) Pendapatan dari investasi saham, menurut akuntansi ada yang diakui dengan metode *equity* sedangkan pajak menurut nilai deviden yang diterima.
2. Biaya atau rugi masuk perhitungan pajak setelah terlebih dahulu diperhitungkan sebagai laba akuntansi pada periode sebelumnya:
  - a) Taksiran biaya garansi/jaminan produk, menurut akuntansi diakui dalam periode berjalan, sedangkan pajak diakui saat dibayar.
  - b) Taksiran kerugian kontrak pembelian, sediaan barang, kerugian piutang dan investasi jangka pendek, sedangkan pajak diakui saat dibayar.
  - c) Taksiran rugi utang bersyarat (seperti litigasi), akuntansi mengakui pencadangan sedangkan pajak tidak mengakui sebelum terealisasi.

3. Pendapatan pajak diakui sebelum laba akuntansi:  
Sewa, bunga dan persekot, menurut akuntansi ditangguhkan mengacu pada periodenya, sedangkan pajak mengakui pada saat realisasi penerimaan uang.
  4. Biaya atau rugi pajak diakui sebelum laba akuntansi:
    - a) Depresiasi, dalam akuntansi umur ekonomis relatif panjang, sedangkan dalam pajak taksiran umur ekonomis relatif lebih pendek.
    - b) Biaya dalam masa konstruksi aset tetap (seperti pajak dan bunga), dalam akuntansi ditangguhkan, sedangkan pajak diakui pada saat realisasi.
- c. Akun Pajak Tangguhan

Perbedaan temporer akan menimbulkan akun aset atau kewajiban pajak tangguhan. Kewajiban pajak tangguhan menunjukkan pajak penghasilan yang dibukukan sebagai biaya pajak penghasilan pada Laporan Laba Rugi tahun berjalan, tetapi baru akan dibayar pada periode yang akan datang. Maka dapat dikatakan juga bahwa kewajiban pajak tangguhan menunjukkan jumlah kewajiban pajak yang akan dibayar di periode perpajakan di masa datang.

Aset pajak tangguhan menunjukkan jumlah yang mengurangi besarnya biaya pajak penghasilan yang dilaporkan dalam Laporan Laba Rugi periode berjalan, tetapi pada akhirnya akan mengurangi pajak yang dibayar di masa yang akan datang. Maka dapat dikatakan juga aset pajak tangguhan menunjukkan adanya manfaat pajak (*tax benefit*) atau pengurangan pajak yang terjadi di masa yang akan datang.

Menurut akuntansi pajak tangguhan terdiri dari 3 (tiga) kata, yaitu, akuntansi, pajak, dan tangguhan. Maka dapat dilihat bahwa akuntansi pajak tangguhan adalah pekerjaan yang terkait dengan akuntansi yang menghitung besaran aset, utang, penghasilan, dan biaya serta pelaksanaan penjournalannya. Transaksi yang dihitung dan dijurnal tersebut merupakan transaksi yang terkait dengan pajak, yaitu Pajak Penghasilan (PPH). Jika biasanya akuntansi mencatat atas transaksi masa lampau atau masa kini, maka akuntansi pajak tangguhan menghitung dan mencatat hal-hal besaran piutang atau utang PPh yang akan terjadi di masa yang akan datang.

Definisi yang terkait dengan akuntansi pajak tangguhan yang dijelaskan dalam PSAK No.46 akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Pajak Tangguhan: Jumlah Beban PPh terutang atau PPh untuk periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer dan sisa kompensasi kerugian.
2. Kewajiban Pajak Tangguhan: Jumlah PPh terutang untuk periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak (berasal dari koreksi negatif).
3. Aset Pajak Tangguhan: Jumlah PPh terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan, dan sisa kompensasi kerugian (berasal dari koreksi positif).

Pajak tangguhan terjadi karena adanya hak untuk memperhitungkan kerugian secara fiskal untuk mengurangi besaran PPh di tahun-tahun berikutnya, dan adanya hak untuk memperhitungkan kelebihan pembayaran PPh atau mengakui adanya kekurangan pembayaran PPh secara akuntansi akibat adanya beda waktu.

Menurut Graham dkk. (2011), terdapat 4 kemungkinan yang dapat menyebabkan Kewajiban Pajak Tangguhan dan Aset Pajak Tangguhan, yaitu:

1. Dasar pajak aset (*tax basis of asset*) untuk kepentingan perpajakan lebih tinggi dari dasar pajak aset untuk kebutuhan akuntansi, sehingga dapat menaikkan nilai Aset Pajak Tangguhan.
2. Dasar pajak kewajiban (*tax basis of liabilities*) untuk kepentingan perpajakan lebih tinggi dari dasar pajak kewajiban untuk kebutuhan akuntansi, sehingga dapat menaikkan nilai Kewajiban Pajak Tangguhan.
3. Dasar pembukuan aset (*book basis of asset*) lebih tinggi dari dasar pajak aset (*tax basis of assets*), menyebabkan timbulnya Kewajiban Pajak Tangguhan.
4. Dasar pembukuan kewajiban (*book basis of liabilities*) lebih tinggi dari dasar pajak kewajiban (*tax basis of liabilities*), menyebabkan timbulnya Kewajiban Pajak Tangguhan.

Menurut Zain (2007), tidak seperti perbedaan permanen, perbedaan sementara masih memerlukan beberapa hal yang dipertanyakan sebagai berikut:

1. Dalam rangka perbedaan sementara tersebut, apakah diperlukan atau tidak diperlukannya *Interperiod Tax Allocation*,
2. Apabila diperlukan alokasi pajak interperiode:
  - a) Apakah pendekatannya secara komprehensif atau hanya parsial untuk perbedaan waktu tertentu saja.
  - b) Apakah akan digunakan metode tangguhan (*the deffered method*) yang berbasis pada tarif pajak yang orisinal, atau metode kewajiban (*the liability method*) yang berbasis pada tarif pajak yang diharapkan, atau metode pajak neto (*the net-of-tax method*).
- d. Penyajian Pajak Tangguhan di Laporan keuangan

Menurut Waluyo (2012), sebagai akibat ketidaksamaan beberapa aturan yang dituangkan dalam PSAK dengan aturan Undang-undang PPh dapat menimbulkan pajak kini atau aset pajak tangguhan. Untuk itu sesuai PSAK No 1 (Revisi 2009) bahwa liabilitas dan aset untuk pajak kini serta liabilitas dan aset pajak tangguhan disajikan dalam neraca (Laporan Posisi Keuangan). Saat entitas menyajikan aset lancar dan aset tidak lancar dan liabilitas jangka pendek dan jangka panjang sebagai klasifikasi yang terpisah dalam laporan posisi keuangan, maka aset liabilitas pajak tangguhan tidak boleh diklasifikasikan sebagai aset lancar (liabilitas jangka pendek) untuk itu perhatikan paragraf 53 PSAK No 1 (Revisi 2009). Sebagai contoh bentuk penyajian pajak tangguhan dalam laporan

Laba komersial sebelum pajak	xxx	
Pajak penghasilan:		
Pajak Kini	xxx	
Pajak Tangguhan	<u>xxx</u>	
		<u>(xxx)</u>
Laba komersial bersih		<u>xxx</u>

Sebagai ilustrasi perhitungan dari transaksi pajak tangguhan adalah sebagai berikut:

1. Laba komersial sebelum pajak	Rp	800.000.
Koreksi positif atas:		
- Beban pemberian natura	Rp	30.000.
- Pendapatan sewa	Rp	20.000.
- Penyusutan bangunan	Rp	60.000.
Koreksi negatif atas:		
- Amortisasi	Rp	100.000.
PPh Pasal 25	Rp	35.000.

Berdasarkan data di atas:

- a. Hitunglah pajak terutang!
- b. Hitunglah pajak yang kurang/lebih dibayar!
- c. Tetapkan kewajiban pajak tangguhan!
- d. Susunlah ayat jurnal dan penyajian dalam laporan keuangan!

Jawaban:

Perhitungan Pajak Terutang	Rp	800.000.
Laba komersial sebelum pajak		
Koreksi perbedaan tetap		
- Beban pemberian natura	Rp	30.000.000

- Pendapatan sewa	Rp <u>20.000.000</u>	
		Rp <u>50.000.000</u>
		Rp 850.000.
Koreksi perbedaan waktu:		
- Penyusutan bangunan	Rp 60.000.000	
- Amortisasi	Rp (100.000.000)	
		Rp <u>40.000.000</u> -
Penghasilan kena pajak		Rp 810.000.000
a. PPh terutang		
Total PPh terutang		
25% x Rp 810.000.000		Rp 202.500.000
PPh pasal 25		Rp <u>35.000.000</u> -
b. PPh kurang dibayar		Rp 167.500.000
c. Kewajiban pajak tangguhan		
25% x Rp 40.000.000 = Rp 10.000.000		
d. Ayat jurnal yang disusun		
(Dr) PPh badan - Pajak kini	Rp 202.500.000	
(Dr) Beban pajak tangguhan	Rp 10.000.000	
(Cr) Kewajiban pajak tangguhan	Rp 10.000.000	
(Cr) PPh pasal 25 dibayar dimuka	Rp 35.000.000	
(Cr) PPh pasal 29 terutang	Rp 167.500.000	
e. Penyajian dalam laporan keuangan		
Laba komersial sebelum pajak		Rp 800.000.000
Pajak penghasilan:		
Pajak Kini	Rp 202.500.000	
Pajak Tangguhan	Rp <u>10.000.000</u>	
		Rp <u>212.500.000</u>
Laba komersial bersih		Rp <u>587.500.000</u>

*Pendeteksian Manajemen Laba Menggunakan Perbedaan Laba Akuntansi dengan Laba Perpajakan*

Menurut Phillips dkk. (2003), manajemen laba tercipta akibat diskresi yang dilakukan oleh manajer terhadap pilihan akuntansi dan arus kas dari aktivitas operasi. Phillips dkk. (2003) dan Yulianti (2005) berpendapat bahwa dengan menggunakan alternatif perbedaan laba menurut akuntansi dengan laba menurut perpajakan, dapat membantu memisahkan masalah diskresi yang dilakukan oleh para manajer dengan aktivitas operasi yang normal atau dapat kita sebut nondiskresi, dibandingkan dengan menggunakan proksi akrual. Menurut Phillips dkk. (2004), aktivitas manajemen laba dengan membesar-

kan laba menurut akuntansi adalah manajemen laba yang memaksimalkan laba tanpa harus meningkatkan biaya terkait dengan pajak perusahaan tersebut. Penelitian yang dilakukan Phillips dkk. (2004) menggunakan perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih sebagai proksi perbedaan laba menurut akuntansi dengan perpajakan.

Total perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih merupakan cerminan dari beban pajak tangguhan yang tercantum dalam laporan laba rugi, kecuali terkait dengan peristiwa *merger, acquisition*, dan *divestiture* dan *other comprehensive income items* (Djamiluddin, 2008). Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih dihitung berdasarkan PSAK No. 46, yang dihasilkan dengan mengurangi perubahan kewajiban pajak tangguhan dengan perubahan aset pajak tangguhan. Aset pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan merupakan perbedaan temporer, yang dapat dipulihkan atau dilunasi di masa yang akan datang. Kewajiban (aset) pajak tangguhan meningkat ketika perusahaan mempercepat pengakuan pendapatan atau menangguhkan pengakuan beban (mempercepat beban atau menangguhkan pendapatan) untuk kepentingan akuntansi dibandingkan dengan kepentingan perpajakan perusahaan tersebut. Dengan pola seperti ini, maka perusahaan tersebut akan melaporkan laba akuntansi yang lebih tinggi dibandingkan dengan laba menurut perpajakan, sehingga akan meningkatkan kewajiban pajak tangguhan bersih perusahaan tersebut, begitu pula sebaliknya (Irreza dan Yulianti, 2010).

Perusahaan umumnya tidak mengungkapkan komponen apa saja didalam beban pajak tangguhan mereka, namun dilain sisi mereka diwajibkan melakukan pengungkapan terhadap perubahan dari aset dan kewajiban pajak tangguhan mereka (kewajiban pajak tangguhan bersih). Selain itu terdapat komponen-komponen perubahan dari kewajiban pajak tangguhan bersih yang dapat digunakan untuk melakukan manajemen laba.

Akrual dan Pencadangan atas Pendapatan dan Beban. Piutang yang telah ditetapkan sebagai piutang tak tertagih bukan merupakan aktiva lagi, oleh karena itu harus dikeluarkan dari pos piutang dalam neraca. Piutang tak tertagih merupakan suatu kerugian, dan kerugian ini harus dicatat sebagai beban (*expense*), yaitu beban piutang tak tertagih (*bad debt expense*), yang disajikan dalam laporan laba rugi. Semua penghapusan ini harus dicatat dengan tepat dan teliti karena berhubungan langsung dengan laporan keuangan yang digunakan manajemen dalam pengambilan keputusan.

Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011) ada dua metode yang digunakan dalam akuntansi untuk piutang tak tertagih (*bad debt expense*), yaitu metode penghapusan langsung (*direct write-off method*) dan metode cadangan (*allowance method*). Dengan metode penghapusan langsung, pembebanan piutang tak tertagih baru dilakukan apabila piutang benar-benar tidak dapat ditagih lagi. Sedangkan, cadangan mengharuskan pembentukan cadangan estimasi piutang tak tertagih pada setiap periode pelaporan keuangan.

Sedangkan, dari segi perpajakan menurut PMK-81/PMK.03/2009 dan ketentuan perpajakan UU PPh Nomor 36 Tahun 2008 pasal 9 ayat (1) hanya mengenal metode penghapusan langsung. Penggunaan metode cadangan tidak diperkenankan dalam peraturan perpajakan. Selain itu, perpajakan dalam UU PPh mensyaratkan bahwa suatu piutang baru dapat diakui sebagai piutang tak tertagih dan dapat dikurangkan dari penghasilan bruto jika secara yuridis piutang benar-benar tidak dapat ditagih lagi.

Adapun persyaratan yuridis yang harus dipenuhi adalah sebagaimana yang ditentukan dalam UU PPh Nomor 36 Tahun 2008 pasal 6 ayat (1) huruf (h) UU PPh, sebagai berikut:

- a) Telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
- b) Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan
- c) Telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu.
- d) Syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf k.

Jika secara akuntansi perusahaan menerapkan metode penghapusan cadangan (melalui pembentukan cadangan piutang tak tertagih), maka dengan sendirinya akan timbul beda waktu antara pencatatan akuntansi dan perpajakan yang merupakan unsur pajak tangguhan menurut PSAK 46.

Namun, dalam kondisi tertentu *bad debt expense* bisa berpotensi menjadi beda tetap. Jika sekiranya wajib pajak tidak dapat memenuhi syarat yang ditentukan dalam pasal 6 ayat (1) huruf h UU PPh tersebut di atas maka *bad debt expense* secara perpajakan dengan sendirinya tidak dapat dibiayai sehingga berubah menjadi beda tetap.

## 2. Biaya Garansi/Jaminan

Menurut Kieso dkk. (2011) jaminan (garansi produk) adalah, *"a promise made by a seller to a buyer to make good on a deficiency of quantity, quality, or performance in a product"*. Jaminan ini biasa dilakukan sebagai teknik promosi penjualan dari perusahaan tersebut.

Jaminan dan garansi memerlukan biaya masa depan, yang sering kali merupakan biaya tambahan masa depan yang signifikan, terkadang disebut *"after costs"* atau *"post-sale costs"*. Walaupun biaya masa depan bersifat tidak pasti dalam hal jumlah, tanggal terjadinya, dan bahkan pelanggannya, namun kewajiban adalah mungkin dalam banyak kasus dan harus diakui dalam akun jika dapat diestimasi secara layak. Perusahaan menggunakan dua metode dasar akuntansi untuk biaya jaminan yaitu metode dasar kas dan metode akrual.

### a) Dasar kas

Menurut metode dasar kas, biaya jaminan dicatat sebagai beban pada saat dikeluarkan. Dengan kata lain, biaya jaminan dibebankan ke periode dimana penjual atau produsen menepati jaminan itu. Tidak ada kewajiban yang dicatat untuk biaya masa depan yang berasal dari jaminan, dan periode saat penjualan. Metode ini diwajibkan apabila kewajiban jaminan tidak diakrualkan pada tahun penjualan karena tidak mungkin kewajiban telah terjadi, atau jumlah kewajiban tidak dapat diestimasi.

### b) Dasar akrual

Jika mungkin bahwa pelanggan akan mengajukan klaim menurut jaminan yang berhubungan dengan barang atau jasa yang telah dijual dan estimasi yang layak atas biaya yang terlibat dapat dibuat, maka metode akrual harus digunakan. Metode ini wajib digunakan apabila jaminan merupakan bagian integral dan tidak dapat dipisahkan dari penjualan serta dipandang sebagai kerugian kontijensi.

Kompensasi (terkait dengan kewajiban pasca imbalan kerja) diungkap dalam UU No. 13 Tahun 2003 Tentang Ketenagakerjaan, mensyaratkan sebuah pemberi kerja untuk memberikan imbalan pasca kerja pada pekerjanya saat pemutusan hubungan kerja. PSAK No. 24 Tentang Imbalan Kerja telah mengatur akuntansi dan pengungkapan imbalan kerja.

Definisi imbalan pasca kerja dalam PSAK-24 yaitu imbalan kerja yang diterima pekerja setelah pekerja sudah tidak aktif lagi bekerja. Contoh dari imbalan pasca kerja ini adalah: imbalan pensiun, imbalan asuransi jiwa pasca kerja, imbalan kesehatan pasca kerja. Hanya 4 (empat) imbalan pasca kerja berikut yang dihitung untuk dicadangkan dalam PSAK-24 yaitu: imbalan pensiun, meninggal dunia, *disability/cacat/medical unfit*, dan mengundurkan diri.

Pernyataan tersebut mengharuskan perusahaan untuk mengakui kewajiban jika pekerja telah memberikan jasanya dan berhak memperoleh imbalan kerja yang akan dibayarkan di masa depan. Pengakuan yang telah dilakukan menurut akuntansi atas imbalan kerja ini, tidak bersamaan dengan waktu pembayaran yang merupakan dasar bagi kepentingan perpajakan. Perbedaan waktu ini menyebabkan adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan yang membentuk Aset Pajak Tangguhan. Saat pembayaran imbalan kerja pada karyawan/pekerja direalisasikan, berarti Aset Pajak Tangguhan yang berhubungan dengan imbalan kerja menurun.

Depresiasi atas aset berwujud disajikan dalam PSAK No. 17 memberikan keleluasaan untuk memilih metode penyusutan yang akan digunakan sebagai dasar penyusutan aset tetap. Sedangkan untuk kepentingan perpajakan, depresiasi atas aset berwujud masih mengacu pada UU No. 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan, hanya memberikan dua alternatif metode penyusutan yaitu metode penyusutan garis lurus dan metode penyusutan saldo menurun. Sehubungan dengan umur ekonomis dan tarif penyusutan aset pun diatur menurut KMK No. 138/KMK. 03/08 April 2002.

Pemilihan metode penyusutan yang berbeda untuk keperluan akuntansi dan keperluan perpajakan,

menimbulkan adanya perbedaan temporer. Perbedaan temporer kena pajak terjadi ketika metode penyusutan yang digunakan untuk keperluan perpajakan menggunakan metode dipercepat (*accelerated*), sedangkan untuk keperluan akuntansi menggunakan metode garis lurus. Perbedaan temporer kena pajak juga dapat terjadi ketika masa manfaat pajak lebih pendek dibandingkan umur ekonomis akuntansi.

Pada awal masa manfaat aset tetap, beban penyusutan menurut perpajakan akan lebih besar daripada menurut akuntansi. Selisih tersebut akan membentuk Kewajiban Pajak Tangguhan. Namun seiring dengan berjalannya waktu, beban penyusutan menurut akuntansi akan menjadi lebih besar daripada menurut perpajakan. Ketika beban penyusutan menurut akuntansi lebih besar daripada menurut pajak yang kemudian menurunkan besar Kewajiban Pajak Tangguhan.

Sedangkan perbedaan temporer yang dapat dikurangkan terjadi ketika metode penyusutan yang digunakan untuk keperluan perpajakan menggunakan metode garis lurus, sedangkan untuk keperluan akuntansi menggunakan metode dipercepat (*accelerated*). Perbedaan temporer yang dapat dikurangkan juga dapat terjadi ketika umur ekonomis akuntansi lebih pendek daripada masa manfaat pajak.

Pada awal masa manfaat aset tetap, beban penyusutan menurut akuntansi akan lebih besar daripada menurut perpajakan.

Selisih tersebut akan membentuk Aset Pajak Tangguhan. Namun seiring dengan berjalannya waktu, beban penyusutan menurut perpajakan akan menjadi lebih besar daripada menurut akuntansi. Ketika beban penyusutan menurut perpajakan lebih besar daripada menurut akuntansi yang kemudian menurunkan besar Aset Pajak Tangguhan.

Penilaian Aset Lainnya, dibagi menjadi: (1) Aset Tak Berwujud, (2) Persediaan; (3) Kewajiban sewa guna usaha; dan (4) Biaya Riset dan Pengembangan. Pengertian aset tidak berwujud adalah aset tidak lancar (*non-current asset*) dan tidak berbentuk yang memberikan hak keekonomian dan hukum kepada pemilikinya dan dalam laporan keuangan tidak dicakup secara terpisah dalam klasifikasi aset yang lain (PSAK No. 19). Seperti yang telah dilakukan pada Aset Tetap Berwujud, nilai Aset Tetap Tidak Berwujud harus juga dilakukan penyusutan yang disebut dengan amortisasi. Perlakuan akuntansi untuk aset tidak berwujud tidak berbeda dengan perlakuan akuntansi aset tetap. Penilaian amortisasi mengacu pada UU No. 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan yang memberikan pembatasan umur manfaat dan tarif amortisasinya. Sedangkan untuk keperluan akuntansi, biaya ditangguhkan ini akan diamortisasi benar-benar sepanjang masa manfaatnya. Perbedaan jangka waktu amortisasi dan tarif penyusutan antara yang digunakan untuk keperluan akuntansi dan perpajakan, menimbulkan besar beban amortisasi menurut pajak akan berbeda dengan menurut akuntansi. Perbedaan temporer kena pajak akan terjadi ketika jangka amortisasi untuk keperluan perpajakan lebih pendek daripada untuk keperluan akuntansi. Pada awal masa manfaat biaya ditangguhkan, amortisasi biaya ditangguhkan menurut pajak akan lebih besar daripada menurut akuntansi. Selisih tersebut membentuk kewajiban pajak tangguhan. Namun seiring berjalannya waktu, amortisasi biaya ditangguhkan menurut akuntansi akan menjadi lebih besar daripada menurut perpajakan. Ketika amortisasi biaya ditangguhkan menurut akuntansi lebih besar dari menurut pajak yang kemudian menurunkan besar kewajiban pajak tangguhan.

Kedua adalah persediaan. Pada umumnya terdapat 3 (tiga) golongan persediaan barang, pertama barang jadi atau barang dagangan, kedua barang dalam proses produksi, ketiga bahan baku dan bahan pembantu. Dalam penilaian persediaan barang hanya diperbolehkan menggunakan harga perolehan. Metode yang dapat digunakan untuk melakukan penilaian persediaan dan pemakaian persediaan dalam rangka perhitungan harga pokok menurut pajak adalah metode rata-rata atau metode *first-in first-out* (FIFO) (Waluyo, 2011).

Penggunaan metode penilaian pemakaian persediaan tersebut harus dilakukan secara taat asas, artinya apabila Wajib Pajak memilih salah satu cara penilaian pemakaian persediaan untuk perhitungan harga pokok tersebut, maka untuk tahun-tahun selanjutnya harus digunakan cara yang sama.

Dari sisi praktik akuntansi komersial dan akuntansi pajak, tidak ada perbedaan prinsip dalam metode pencatatannya, sehingga metode pencatatan yang dapat digunakan adalah sistem perpetual, baik *average* maupun FIFO, atau metode pencatatan fiskal yang ada pada penjelasan pada pasal 10 ayat (6) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Namun demikian mengacu pada pasal 10 ayat (6) Undang-Undang Pajak penghasilan tersebut bahwa persediaan dan pemakaian persediaan untuk menghitung harga pokok dinilai berdasarkan harga perolehan yaitu *average* dan FIFO (Waluyo, 2013). Untuk kepentingan perhitungan pajak penghasilan, pasal 10 ayat (6) Undang-Undang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa

persediaan harus dinilai berdasarkan harga perolehan. Oleh karena itu bila wajib pajak melakukan penilaian berdasarkan metode selain harga perolehan maka diperlukan penyesuaian. Penetapan besarnya nilai persediaan atau nilai pemakaian menjadi sangat penting karena berpengaruh ke harga pokok produksi (Waluyo, 2013).

Ketiga adalah kewajiban sewa guna usaha. PSAK No. 30 tentang Akuntansi Sewa Guna Usaha mengatur tentang perlakuan akuntansi atas transaksi sewa guna usaha secara mendetail. Dari sisi penyewa (*lessee*), sewa guna usaha dapat dibagi menjadi sewa guna usaha dengan hak opsi (*Capital Lease*) dan sewa guna usaha (*Operating Lease*). Untuk *Capital Lease*, *lessee* wajib melaporkan aset yang disewa sebagai bagian dari aset tetap, kewajiban *leasing* yang bersangkutan harus disajikan terpisah dari kewajiban lainnya sebesar jumlah yang harus dibayar ke *lessor*, dan *lessee* diperbolehkan melakukan penyusutan aset tersebut.

Sedangkan untuk keperluan perpajakan, pengadaan aset tetap secara *leasing* diatur dalam KMK Nomor: 1169/KMK.01/1991. Dalam pasal 3 dan 4 keputusan Menteri Keuangan tersebut dijelaskan mengenai kriteria-kriteria *capital lease* dan *operating lease*. Apabila perusahaan membeli aset tetap yang memenuhi kriteria *Capital Lease*, maka untuk keperluan perpajakan semua pembayaran yaitu cicilan pokok dan bunga, diakui sebagai beban tahun pengeluaran, sedangkan penyusutan tidak boleh diakui sebagai beban fiskal. Setelah *lessee* menggunakan hak opsi untuk membeli, *lessee* melakukan penyusutan dengan dasar penyusutan sebesar nilai sisa.

Dengan adanya perbedaan perlakuan tersebut, maka akan terdapat perbedaan temporer. Secara keseluruhan biaya *leasing* akan dibebankan sebagai biaya baik dalam perlakuan akuntansi maupun perpajakannya, hanya waktunya saja yang berbeda. Di akuntansi akan diakui beban bunga *leasing* dan beban penyusutan, sementara di perhitungan PPh akan diakui beban angsuran *leasing* yang terdiri dari pokok *leasing* dan bunganya. Karena pembebanan biaya untuk keperluan perpajakan lebih besar yang berarti laba fiskal akan lebih kecil, dengan demikian akan menyebabkan PPh yang harus dibayar tahun tersebut secara perpajakanpun lebih kecil, sehingga akan menyebabkan kekurangan pembayaran PPh bila dibandingkan dengan penghitungan akuntansi. Dengan demikian akan membentuk Kewajiban Pajak Tangguhan.

Keempat adalah biaya Riset dan Pengembangan Menurut Kieso dkk. (2011) biaya riset dan pengembangan bukanlah aset tak berwujud. Namun, akuntansi untuk biaya R&D yang dimaksud dalam aset tak berwujud adalah kegiatan R&D yang sering menghasilkan pengembangan paten atau hak cipta (seperti produk baru, proses, ide, rumus, komposisi, atau karya sastra) yang dapat memberikan nilai masa depan.

Kegiatan R & D tidak termasuk perubahan rutin atau berkala untuk produk yang sudah ada, jalur produksi, proses manufaktur, dan operasi yang sedang berlangsung lainnya, meskipun perubahan ini mungkin mewakili perbaikan. Misalnya, perubahan rutin yang sedang berlangsung untuk memperbaiki, memperkaya, atau meningkatkan kualitas produk yang sudah ada tidak dianggap kegiatan R & D.

Menurut Kieso dkk. (2011), biaya yang berkaitan dengan kegiatan R & D dan perlakuan akuntansi yang diberikan mereka adalah sebagai berikut:

- a) Materials, equipment, and facilities  
Expense the entire costs, unless the items have alternative future uses (in other projects or otherwise). If there are alternative future uses, carry the items as inventory and allocate as consumed, or capitalize and depreciate as used.
- b) Personnel  
Expense as incurred salaries, wages, and other related cost of personnel engaged in R&D.
- c) Purchased intangibles  
Recognize and measure at fair value. After initial recognition, account for in accordance with their nature (as either limited-life or indefinite-life intangibles).
- d) Contract services  
Expense the costs of services performed by others in connection with the R&D as incurred.
- e) Indirect costs  
Include a reasonable allocation of indirect costs in R&D costs, except for general and administrative cost, which must be clearly related in order to be included in R&D.

Ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf f Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan mengatur bahwa biaya dalam penjelasannya disebutkan bahwa pengurang penghasilan bruto ditujukan bagi biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia dalam jumlah yang wajar untuk menemukan teknologi atau sistem baru bagi pengembangan perusahaan. Ketentuan biaya penelitian dan pengembangan dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 ini tidak diubah dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008.

Amortisasi biaya riset dan pengembangan dimulai saat produk atau proses tersedia untuk dijual atau digunakan. Secara khusus akuntansi pajak tidak mengatur bagaimana melakukan pencatatan, tentu saja mengikuti aturan akuntansi komersial. Tetapi mengacu pada Pasal 6 ayat (1) huruf f Undang-Undang Pajak Penghasilan Tahun 2000 bahwa biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia dapat dibebankan sebagai biaya dalam rangka menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PhKP) (Waluyo 2008).

#### *Konsep Perubahan Arus Kas Operasi*

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (2009) arus kas dari aktivitas operasi adalah aktivitas penghasil utama pendapatan entitas dan aktivitas lain yang bukan merupakan aktivitas investasi dan aktivitas pendanaan. Arus kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari aktivitas penghasil utama pendapatan entitas. Oleh karena itu, arus kas tersebut pada umumnya berasal dari transaksi dan peristiwa lain yang mempengaruhi penetapan laba atau rugi neto. Beberapa contoh arus kas dari aktivitas operasi adalah:

1. Penerimaan kas dari penjualan barang dan pemberian jasa;
2. Penerimaan kas dari royalti, *fees*, komisi, dan pendapatan lain;
3. Pembayaran kas kepada pemasok barang dan jasa;
4. Pembayaran kas kepada dan untuk kepentingan karyawan;
5. Penerimaan dan pembayaran kas oleh perusahaan asuransi sehubungan dengan premi, klaim, anuitas, dan manfaat polis lain;
6. Pembayaran kas atau penerimaan kembali (restitusi) pajak penghasilan kecuali jika dapat diidentifikasi secara khusus sebagai bagian dari aktivitas pendanaan dan investasi; dan
7. Penerimaan dan pembayaran kas dari kontrak yang dimiliki untuk tujuan diperdagangkan atau diperjualbelikan (*dealing*).

Untuk menghitung arus kas dari aktivitas operasi perusahaan perlu melakukan berbagai penyesuaian terhadap laba bersih. Hal itu dapat dilakukan dengan menentukan pendapatan dan beban ke dalam *cash basis* dengan cara mengeliminasi pengaruh dari transaksi-transaksi pada laporan laba rugi yang tidak menghasilkan kenaikan atau penurunan dalam kas, metode ini disebut juga sebagai metode tidak langsung. Metode lain yang dapat digunakan dalam menghitung arus kas dari aktivitas operasi adalah metode langsung yakni dengan mengungkapkan kelompok utama dari penerimaan kas bruto dan pengeluaran kas bruto.

Perubahan arus kas operasi diukur dengan perubahan nilai arus kas operasi perusahaan  $i$  dari tahun  $t-1$  ke  $t$  dibagi dengan total aset pada tahun  $t-1$  (Suranggane, 2007).

$$\Delta CFO = \frac{CFO_{it} - CFO_{i(t-1)}}{Total\ Aset_{i(t-1)}}$$

#### *Pengembangan Hipotesis*

##### *Akrual dan Pencadangan atas Pendapatan dan Beban*

Piutang tak tertagih merupakan suatu kerugian, dan kerugian ini harus dicatat sebagai beban (*expense*), yaitu beban piutang tak tertagih (*bad debt expense*), yang disajikan dalam laporan laba rugi. Jika secara akuntansi perusahaan menerapkan metode cadangan (melalui pembentukan cadangan piutang tak tertagih) sedangkan dalam perpajakan tidak mengenal metode cadangan, maka dengan sendirinya akan timbul beda waktu antara pencatatan akuntansi dan perpajakan yang merupakan unsur pajak tanggungan menurut PSAK 46.

Phillips dkk. (2004) membuktikan bahwa manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan akan memberikan dampak kenaikan pada komponen terkait akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban sehingga akan berguna dalam mendeteksi manajemen laba. Sebagai contoh, dengan mengurangi

cadangan pada bed debt dan garansi atau mengurangi pendapatan yang ditangguhkan akan menyebabkan laba akuntansi lebih besar dari pada laba pajak sehingga timbul koreksi fiskal negatif yang menyebabkan kewajiban pajak tangguhan bersih perusahaan dan laba perusahaan meningkat. Dengan demikian, dapat disusun hipotesa sebagai berikut:

H1a: Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban berpengaruh positif terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

#### *Kompensasi*

Sudah menjadi kewajiban bagi perusahaan-perusahaan untuk mencadangkan kewajiban yang berkaitan dengan kompensasi, pensiun dan sebagainya dengan tepat dan akurat, khususnya dalam program imbalan pasti. Bahkan dalam praktiknya, mayoritas perusahaan mempunyai entitas terpisah yang dipilih menjadi tenaga ahli profesi untuk menghitung kewajiban kompensasi, yang sering disebut sebagai dana pensiun.

Phillips dkk. (2004) memprediksi bahwa manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan akan memberikan dampak kenaikan pada komponen terkait kompensasi sehingga akan berguna dalam mendeteksi manajemen laba. Sebagai contoh, dengan mengecilkan estimasi untuk pensiun dan post-retirement benefits akan menyebabkan laba akuntansi lebih besar dari pada laba pajak sehingga timbul koreksi fiskal negatif yang menyebabkan kewajiban pajak tangguhan bersih perusahaan meningkat dan menaikkan laba perusahaan.

Irreza dan Yulianti (2010) menduga variabel kompensasi mempunyai indikasi positif sebagai salah satu kelompok yang dapat dikelola untuk aktivitas manajemen laba. Salah satu resiko apabila kewajiban tidak diungkapkan secara benar, maka kehadiran pihak ketiga sebagai tenaga ahli penilai dirasakan mampu memberikan kepercayaan profesi yang memadai terhadap estimasi kewajiban kompensasi tersebut. Tetapi, apabila terjadi perubahan estimasi pencadangan kewajiban, hal ini seharusnya menjadi perhatian lebih bagi seluruh pengguna laporan keuangan dan gatekeepers dari perusahaan tersebut, mulai dari komisaris, komite audit, auditor eksternal, pemegang saham, hingga badan regulasi untuk memastikan bahwa estimasi kewajiban tersebut telah dicantumkan dan diungkapkan dengan benar. Dengan demikian, dapat disusun hipotesa sebagai berikut:

H1b: Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen kompensasi berpengaruh positif terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

#### *Depresiasi*

Selanjutnya, untuk komponen kewajiban pajak tangguhan bersih kelompok depresiasi, Phillips dkk. (2004) menyatakan bahwa perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen depresiasi akan memberikan hasil positif apabila kenaikan dari perbedaan dasar antara laba akuntansi dan laba fiskal, terkait dengan depresiasi menurut pajak pada tahun berjalan lebih besar dari depresiasi menurut laba akuntansi.

Menurut Irreza dan Yulianti (2010) pada perusahaan di Indonesia menjelaskan depresiasi sebagai alat pendeteksian yang sangat berguna. Hasil ini dapat dideteksi karena manajer dari perusahaan mempunyai power yang paling kuat dalam menentukan metode depresiasi, umur masa manfaat. Selanjutnya, perubahan-perubahan atas metode dan umur estimasi tersebut dapat dilakukan secara prospektif, tanpa harus melakukan restatement terhadap laporan keuangan terdahulu, selama pengungkapan yang memadai pada catatan atas laporan keuangan dicantumkan dengan lengkap oleh perusahaan. Sehingga perusahaan dapat memainkan metode dan estimasi umur manfaat, untuk memperkecil beban depresiasi pada suatu periode. Dengan demikian, dapat disusun hipotesa sebagai berikut:

H1c: Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen depresiasi berpengaruh positif terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

#### *Penilaian Aset Lainnya*

Pada komponen aset tak berwujud, perbedaan jangka waktu amortisasi dan tarif penyusutan antara yang digunakan untuk keperluan akuntansi dan perpajakan dapat menimbulkan besar beban amortisasi

menurut pajak akan berbeda dengan menurut akuntansi. Perbedaan temporer kena pajak akan terjadi ketika jangka amortisasi untuk keperluan perpajakan lebih pendek daripada untuk keperluan akuntansi. Pada awal masa manfaat biaya ditangguhkan, amortisasi biaya ditangguhkan menurut pajak akan lebih besar daripada menurut akuntansi. Selisih tersebut membentuk kewajiban pajak tangguhan. Ketika amortisasi biaya ditangguhkan menurut akuntansi lebih kecil dari menurut pajak maka akan menaikkan kewajiban pajak tangguhan.

Komponen penilaian aset lainnya untuk kewajiban sewa guna usaha, dengan adanya perbedaan perlakuan akuntansi dan perpajakan maka akan terdapat perbedaan temporer. Secara keseluruhan biaya leasing akan dibebankan sebagai biaya baik dalam perlakuan akuntansi maupun perpajakannya, hanya waktunya saja yang berbeda. Apabila pembebanan biaya untuk keperluan perpajakan lebih besar yang berarti laba fiskal akan lebih kecil, dengan demikian akan menyebabkan PPh yang harus dibayar tahun tersebut secara perpajakanpun lebih kecil, sehingga akan menyebabkan kekurangan pembayaran PPh bila dibandingkan dengan penghitungan akuntansi maka kewajiban pajak tangguhan bersih juga akan meningkat.

Menurut Phillips dkk. (2004), perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen penilaian aset lainnya dengan hasil positif dapat terjadi apabila pengakuan amortisasi untuk laba menurut akuntansi mempunyai periode yang lebih panjang dari yang diperbolehkan oleh peraturan pajak. Dengan demikian, dapat disusun hipotesa sebagai berikut:

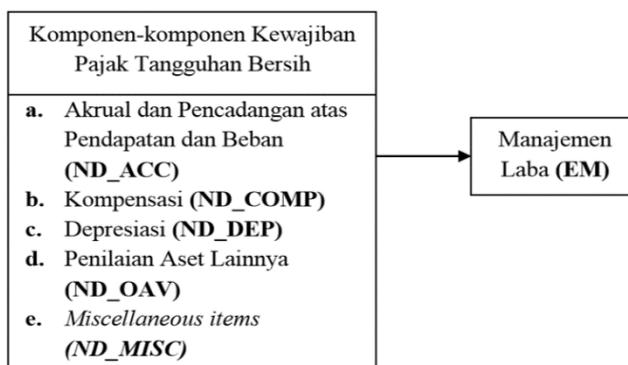
H1d: Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya berpengaruh positif terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

*Miscellaneous items*

Komponen miscellaneous items dapat mempengaruhi manajemen laba, termasuk di dalamnya adalah perubahan dalam seluruh kewajiban pajak tangguhan bersih yang tidak termasuk komponen (1) akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, (2) kompensasi (terkait dengan kewajiban pasca imbalan kerja), (3) depresiasi atas aset berwujud, (4) penilaian aset lainnya dan juga tidak terkait dengan tax-carry forward dan unrealized gain or losses (Irreza dan Yulianti, 2010). Dengan demikian, dapat disusun hipotesa sebagai berikut:

H1e: Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* berpengaruh positif terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

Model Analisis



Gambar 1. Model Analisis

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kausal dengan hipotesis yang bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris tentang pengaruh dari komponen-komponen perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih seperti: akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, depresiasi, dan penilaian aset lainnya terhadap manajemen laba.

Identifikasi Variabel, Definisi Operasional, dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan variabel yang meliputi:

a. Variabel independen, yaitu:

1. AkruaI dan pencadangan atas pendapatan dan beban (ND\_ACC) merupakan perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan akruaI dan pencadangan untuk *bad debt expense, warranties*, pendapatan tangguhan lainnya, dan komponen beban yang menghasilkan pengurangan pajak di masa depan atau pajak penghasilan di masa depan. Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen kompensasi dihitung dengan membagi total akruaI dan pencadangan atas pendapatan dan beban dengan total aset pada akhir tahun *t-1*.
2. Kompensasi (ND\_COMP) merupakan perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih yang muncul terkait dengan perbedaan *book-tax* terkait dengan kompensasi, termasuk pensiun, kompensasi yang ditangguhkan, *employee benefit plans*, dan *post-employment benefits* lainnya. Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen kompensasi dihitung dengan membagi total kompensasi dengan total aset pada akhir tahun *t-1*.
3. Depresiasi (ND\_DEP) merupakan perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih yang terkait dengan perbedaan metode depresiasi dan umur depresiasi antara kepentingan akuntansi dan kepentingan perpajakan sehingga menimbulkan adanya perbedaan temporer. Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen depresiasi dihitung dengan membagi total depresiasi dengan total aset pada akhir tahun *t-1*.
4. Penilaian Aset Lainnya (ND\_OAV) merupakan perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih yang dihasilkan oleh perbedaan dasar akuntansi dan perpajakan terkait dengan aset tak berwujud, persediaan, kewajiban sewa guna usaha dan munculnya biaya riset dan pengembangan yang masih dalam proses. Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen penilaian aset lainnya dihitung dengan membagi total penilaian aset lainnya dengan total aset pada akhir tahun *t-1*.
5. *Miscellaneous items* (ND\_MISC) merupakan perubahan dalam kewajiban pajak tangguhan bersih yang tidak termasuk dalam kategori komponen diatas, dan tidak termasuk *tax carryforward, unrealized gains* dan *losses*. Perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait komponen *miscellaneous items* dihitung dengan membagi total *miscellaneous items* dengan total aset pada akhir tahun *t-1*.

b. Variabel Kontrol, yaitu:

Perubahan Arus Kas Operasi (CFO), dimana keberadaan perubahan arus kas operasi ini memudahkan analisis untuk menentukan kegunaan arus kas operasi dalam mendeteksi manajemen laba. Penelitian ini menggunakan perubahan arus kas operasi sebagai variabel kontrol seperti halnya penelitian Phillips dkk. (2004), Suranggane (2007), dan Djamaluddin dkk. (2008). Perubahan arus kas operasi diukur dengan perubahan nilai arus kas operasi perusahaan *i* dari tahun *t-1* ke *t* dibagi dengan total aset pada tahun *t-1*.

c. Variabel dependen, yaitu:

$$\Delta\text{CFO} = \frac{\text{CFO}_{it} - \text{CFO}_{i(t-1)}}{\text{Total Aset}_{i(t-1)}}$$

Manajemen Laba (EM) adalah suatu usaha yang dilakukan oleh manajemen untuk memanipulasi angka-angka akuntansi yang dilaporkan kepada pihak eksternal dengan tujuan untuk keuntungan bagi dirinya sendiri dengan cara mengubah atau mengabaikan standar akuntansi yang telah ditetapkan, sehingga menyajikan informasi yang tidak sebenarnya. Nilai manajemen laba (*Earning Management Value*) dihitung dengan membagi perubahan laba bersih perusahaan *i* dari tahun *t-1* ke *t* dibagi dengan *Market Value of Equity* pada akhir tahun *t-2*. Manajemen laba dikategorikan dengan angka 1 apabila adalah  $\geq 0$  dan  $< 0,1$ , dan dikategorikan dengan angka 0 apabila perubahan laba bersih perusahaan *i* adalah  $\geq -0,1$  dan  $< 0$ .

$$\text{EMV} = \frac{\text{NI}_{it} - \text{NI}_{i(t-1)}}{\text{MVE}_{i(t-2)}}$$

EM dikategorikan sebagai berikut:

1 = apabila  $EMV \geq 0$  dan  $EMV < 0,1$

2 = apabila  $EMV \geq -0,1$  dan  $EMV < 0$

#### Jenis Data dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data kuantitatif yang berupa laporan keuangan tahunan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2009-2012. Data yang digunakan adalah data sekunder. Data tersebut diperoleh dari website BEI ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)).

#### Alat dan Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode dokumentasi. Dokumentasi dalam penelitian ini meliputi laporan keuangan seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dari tahun 2009-2012.

#### Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. Pembatasan perusahaan diperlukan karena masing-masing perusahaan menghadapi perlakuan pajak dan akuntansi yang berbeda, sedangkan perusahaan manufaktur dipilih sebagai sampel karena perusahaan manufaktur memiliki jumlah perusahaan yang *listing* paling banyak dibandingkan dengan industri lainnya. Selain itu, penelitian ini tidak menggunakan industri keuangan sebagai sampel karena industri keuangan merupakan industri dengan regulasi yang sangat ketat dibandingkan dengan industri lainnya sehingga mempunyai peraturan-peraturan yang dapat membedakan pengungkapan pajak penghasilan perusahaan-perusahaan pada industri tersebut.

Teknik pengambilan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling* dengan beberapa kriteria yang harus dipenuhi dalam pengambilan sampel yaitu:

- a. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dan mempublikasikan laporan keuangan audit per 31 Desember secara konsisten dan lengkap dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2012. Tahun 2009 dipilih sebagai awal tahun periode penelitian karena pada tahun tersebut terjadi perubahan tarif pajak penghasilan badan perusahaan menjadi tarif pajak tunggal yang diaplikasikan bertahap untuk tahun 2009 dan seterusnya. Tahun 2012 dijadikan sebagai tahun akhir dalam periode pengamatan karena adanya perubahan PSAK No.46 (1997) menjadi PSAK No. 46 (2010) yang akan berlaku efektif per 1 Januari 2012, sedangkan penelitian ini dilakukan di tahun 2013 sehingga tahun 2012 merupakan penerbitan laporan keuangan terakhir.
- b. Perusahaan manufaktur tidak melakukan *merger, acquisition, dan divestitures* dan *other comprehensive income items*. Dikarenakan akan terjadi perbedaan antara kewajiban pajak tangguhan bersih dengan jumlah beban (manfaat) pajak tangguhan pada periode yang bersangkutan. Perbedaan tersebut biasanya muncul ketika perusahaan terkait dengan merger, akuisisi, dan pelepasan usaha perusahaan (*divestitures*), atau melaporkan item-item laba komprehensif
- c. lainnya. Item tersebut dapat mempengaruhi akun pajak tangguhan pada neraca tanpa mempengaruhi beban pajak tangguhan (DTE) dalam laporan laba rugi.
- d. Laporan keuangan perusahaan manufaktur menggunakan mata uang Indonesia, yaitu rupiah. Dikarenakan penelitian dilakukan di Indonesia sehingga laporan keuangan harus disajikan dalam mata uang rupiah untuk menghindari perbedaan nilai mata uang.

#### Teknik Analisis Data

Metode analisis yang dilakukan dalam penelitian ini adalah uji statistik deskriptif dan uji hipotesis dengan menggunakan regresi logistik biner (*binary logistic regression*). Penggunaan analisis regresi logistik adalah karena variabel dependennya bersifat dikotomi (kategori) dan variabel bebasnya merupakan kombinasi antara kontinyu (metrik) dan kategorial (non-metrik). Teknik analisis ini tidak memerlukan lagi uji normalitas dan uji asumsi klasik pada variabel bebasnya (Ghozali 2013:333). Persamaan model

regresi logistik biner yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$\text{Ln} = \frac{\text{EM}}{1 - \text{EM}} = \alpha + \beta_1 \Delta\text{ND\_ACC} + \beta_2 \Delta\text{ND\_COMP} + \beta_3 \Delta\text{ND\_DEP} + \beta_4 \Delta\text{ND\_OAV} + \beta_5 \Delta\text{ND\_MISC} + \beta_6 \Delta\text{CFO} + \varepsilon$$

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

#### 1. Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan variabel-variabel dalam penelitian ini. Alat analisis yang digunakan adalah rata-rata (*mean*), standar deviasi, maksimum, minimum dan distribusi frekuensi (Ghozali, 2013). Statistik deskriptif menyajikan ukuran-ukuran numerik yang sangat penting bagi data sampel.

#### 2. Pengujian Model Regresi Logistik

##### a. Menilai model Fit

Langkah pertama yang dilakukan adalah menilai *overall fit* model terhadap data. Hipotesis untuk menilai model *fit* adalah:

H<sub>0</sub>: Model yang dihipotesiskan *fit* dengan data

H<sub>a</sub>: Model yang dihipotesiskan tidak *fit* dengan data

Berdasarkan hipotesis ini, maka H<sub>0</sub> harus diterima dan H<sub>a</sub> harus ditolak agar model *fit* dengan data. Statistik yang digunakan berdasarkan fungsi *likelihood*. *Likelihood* L dari model adalah probabilitas bahwa model yang dihipotesiskan menggambarkan data input. Untuk menguji hipotesis nol dan alternatif, L ditransformasikan menjadi *-2LogL*. Statistik *-2LogL* atau rasio  $\chi^2$  statistik, dimana  $\chi^2$  distribusi dengan *degree of freedom* n-q, q adalah jumlah parameter (Ghozali 2013:340).

Output SPSS memberikan dua nilai *-2LogL* yaitu satu untuk model yang hanya memasukkan konstanta dan yang kedua untuk model dengan konstanta dan variabel bebas (Ghozali 2009:340). Dengan alpha 5% cara menilai model *fit* ini adalah sebagai berikut:

- 1) Jika nilai *-2LogL* < 0,05 maka H<sub>0</sub> ditolak dan H<sub>a</sub> diterima, yang berarti bahwa model tidak *fit* dengan data.
- 2) Jika nilai *-2LogL* > 0,05 maka H<sub>0</sub> diterima dan H<sub>a</sub> ditolak, yang berarti bahwa model *fit* dengan data.

##### b. Koefisien Cox dan Snell's R Square and Nagelkerke's R Square

Cox dan Snell R Square merupakan ukuran yang mencoba meniru ukuran R<sup>2</sup> pada *multiple regression* yang didasarkan pada teknik estimasi *likelihood* dengan nilai maksimum kurang dari 1 sehingga sulit diinterpretasikan. Nagelkerke's R Square merupakan modifikasi dari koefisien Cox dan Snell untuk memastikan bahwa nilainya bervariasi dari 0 sampai 1 (Ghozali 2013). Hal ini dilakukan dengan cara membagi nilai Cox dan Snell's R<sup>2</sup> dengan nilai maksimumnya. Nilai Nagelkerke's R<sup>2</sup> dapat diinterpretasikan seperti nilai R<sup>2</sup> pada *multiple regression*.

##### c. Uji Hosmer dan Lameshow's Goodness of Fit Test

Kelayakan model regresi dinilai dengan menggunakan uji *Hosmer dan Lameshow's Goodness of Fit Test*. *Hosmer dan Lameshow's Goodness of Fit Test* menguji hipotesis nol bahwa data empiris cocok atau sesuai dengan model (tidak ada perbedaan antara model dengan data sehingga model dapat dikatakan *fit*). Jika nilai *Hosmer dan Lameshow Goodness-of-fit test* statistik sama dengan atau kurang dari 0,05 maka hipotesis nol ditolak yang berarti ada perbedaan signifikan antara model dengan nilai observasinya sehingga *Goodness fit* model tidak baik karena model tidak dapat memprediksi nilai observasinya. Jika nilai statistik *Hosmer dan Lameshow Goodness-of-fit* model lebih besar daripada 0,05 maka hipotesis nol tidak dapat ditolak dan berarti model mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya (Ghozali, 2013).

#### 3. Pengujian Hipotesis

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen. Pengujian hipotesis dilakukan dengan cara membandingkan

antara nilai probabilitas (*sig*) dengan tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Untuk menentukan penerimaan atau penolakan  $H_0$  didasarkan pada tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) 5% dengan kriteria:

1.  $H_0$  tidak dapat ditolak apabila statistik *Wald* hitung < *Chi-Square* tabel, dan nilai probabilitas (*sig*) > tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Hal ini berarti  $H$  alternatif ditolak atau hipotesis yang menyatakan variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat ditolak.
2.  $H_0$  ditolak apabila statistik *Wald* hitung > *Chi-Square* tabel, dan nilai probabilitas (*sig*) < tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Hal ini berarti  $H$  alternatif diterima atau hipotesis yang menyatakan variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat diterima.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Karakteristik Objek Penelitian

Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2012 sebanyak 137 perusahaan. Sebanyak 28 perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan auditan secara konsisten dan lengkap dari tahun 2009-2012 dikeluarkan, kemudian mengeluarkan 59 perusahaan yang melakukan *merger, acquisition*, dan *divestitures* dan *other comprehensive income items* selama tahun 2009-2012. Alasannya adalah akan terjadi perbedaan antara kewajiban pajak tanggungan bersih dengan jumlah beban (manfaat) pajak tanggungan pada periode yang bersangkutan. Item tersebut dapat mempengaruhi akun pajak tanggungan pada neraca tanpa mempengaruhi beban pajak tanggungan (DTE) dalam laporan laba rugi (Djamaluddin dkk., 2008). Kemudian mengeluarkan perusahaan yang tidak menggunakan mata uang Indonesia sebanyak 22 perusahaan. Berdasarkan kriteria yang ditetapkan dengan menggunakan *purposive sampling*, maka diperoleh 28 perusahaan sebagai sampel penelitian. Dari keseluruhan sampel perusahaan manufaktur tahun 2009-2012 terdapat 112 perusahaan dan mendapatkan bukti dari 64 perusahaan yang berada pada kategori perusahaan dengan laba sedikit di atas nol dan 48 perusahaan dengan laba sedikit di bawah nol, 57 persen perusahaan merupakan 74 perusahaan yang terindikasi melakukan manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

### Deskripsi Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen seperti akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban (ND\_ACC), kompensasi (ND\_COMP), depresiasi (ND\_DEP), penilaian aset lainnya (ND\_OAV), *miscellaneous items* (ND\_MISC), manajemen Laba (EM), dan arus kas operasi (CFO).

**Tabel 1. Hasil Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ND_ACC		-.016	.011	-.00003	.002927111
ND_COMP		-.006	.005	-.00107	.001995782
ND_DEP		-.012	.022	.00117	.004286329
ND_OAV		-.004	.011	.00031	.002288670
ND_MISC		-.045	.042	.00046	.010121692
EM					.460
CFO		-.301	.322	.00427	.109742814
Valid N (listwise)					

Sumber: Data diolah

Data perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban (ND\_ACC) dapat dilihat hasil statistik deskriptif pada tabel 1. Kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban minimum adalah -0,016012 terdapat pada PT. Kabelindo Murni Tbk dan maksimum adalah 0,011955 terdapat pada PT. Multi Prima Sejahtera Tbk. Nilai rata-rata kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban yang dihasilkan adalah -0,00003370 dengan standar deviasi sebesar 0,002927111. Data perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen kompensasi (ND\_COMP) dapat dilihat pada tabel 1. Kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen kompensasi minimum adalah -0,006540 terdapat pada PT. Pyridam Farma Tbk dan maksimum adalah 0,005251 terdapat pada PT. Taisho Pharmaceutical Indonesia Tbk. Nilai rata-rata kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen kompensasi yang dihasilkan adalah -0,00107889 dengan standar deviasi sebesar 0,001995782. Data perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen depresiasi (ND\_DEP) dapat dilihat pada tabel 1. Kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen kompensasi minimum adalah -0,012855 terdapat pada PT. Kabelindo Murni Tbk dan maksimum adalah 0,022903 terdapat pada PT. Asiaplast Industries Tbk. Nilai rata-rata kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen depresiasi yang dihasilkan adalah 0,00117084 dengan standar deviasi sebesar 0,004286329.

Data perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya (ND\_OAV) dapat dilihat pada tabel 1. Kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya minimum adalah -0,004597 terdapat pada PT. Delta Djakarta Tbk dan maksimum adalah 0,011865 terdapat pada PT. Fast Food Indonesia Tbk. Nilai rata-rata kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya yang dihasilkan adalah 0,00031633 dengan standar deviasi sebesar 0,002288670. Data perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* (ND\_MISC) dapat dilihat pada pada tabel 1. Kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* minimum adalah -0,045711 terdapat pada PT. Siwani Makmur Tbk dan maksimum adalah 0,042628 terdapat pada PT. Primarindo Asia Infrastructure Tbk. Nilai rata-rata kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* yang dihasilkan adalah 0,00046689 dengan standar deviasi sebesar 0,010121692.

### Manajemen Laba

**Tabel 2. Hasil Statisti Deskriptif Frekuensi Manajemen Laba**

	Frequency	Percent	Valid Per- cent	Cumulative Percent
0	19	29.7	29.7	29.7
Valid 1	45	70.3	70.3	100.0
Total	64	100.0	100.0	

Sumber : Lampiran 7

Data manajemen laba (EM) dapat dilihat pada tabel 1 dan tabel 2. Manajemen laba minimum adalah 0 dengan frekuensi sebanyak 19 perusahaan manufaktur dan maksimum adalah 1 dengan frekuensi sebanyak 45 perusahaan. Nilai rata-rata manajemen laba yang dihasilkan adalah 0,70 dengan standar deviasi sebesar 0,460. Data arus kas operasi (CFO) dapat dilihat pada tabel 1. Arus kas operasi minimum adalah -0,301652 terdapat pada PT. Fajar Surya Wisesa Tbk dan maksimum adalah 0,322663 terdapat pada PT. Inter Delta Tbk. Nilai rata-rata arus kas operasi yang dihasilkan adalah 0,00427450 dengan standar deviasi sebesar 0,109742814.

### Analisis Data

#### Uji Model Regresi Logistik

Berdasarkan tabel 3, semua data pengamatan lolos untuk digunakan. Dari 64 data yang dimasukkan dalam SPSS, semua data sudah dapat diterima SPSS dengan baik. Dari data yang dipilih, tidak terdapat data yang hilang dan tidak terdapat data yang tidak terpenuhi

**Tabel 3. Case Processing Summary**

Unweighted Cases	N	Percent
Included in Analysis	64	100.0
Selected Cases Missing Cases	0	.0
Total	64	100.0
Unselected Cases	0	.0
Total	64	100.0

Sumber: Data diolah

Dalam penelitian ini manajemen laba merupakan variabel dependen yang bertipe kategorik/dua pilihan yaitu: kategori 1 untuk perusahaan berada dalam range *small profit firms* dan 0 untuk perusahaan berada dalam range *small loss firms* seperti tampak dalam tabel 4.

**Tabel 4. Dependent Variable Ecoding**

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

a. Pengujian Model Fit

Hasil perhitungan analisis ini menghasilkan nilai *-2 log likelihood* sebesar 77,849 terlihat pada *iteration history* pada step 0 (*block number 0*). Hasil dari *-2 log likelihood block number 0* dapat dilihat dalam tabel 5 berikut ini:

**Tabel 5. Ketepatan Model dalam Memprediksi EM**

Iteration	-2 Log likeli- hood	Coefficients
		Constant
1	77.882	.813
Step 0 2	77.849	.862
3	77.849	.862

Sumber: Data diolah

Kemudian hasil perhitungan nilai *-2 log likelihood* pada blok kedua (*block number 1*) terlihat bahwa nilai *-2 log likelihood* sebesar 75,455. Hal ini berarti terjadi penurunan nilai *-2 log likelihood* pada blok kedua (*block number =1*) karena pada blok number 0 nilai *-2 log likelihood* sebesar 77,849. Hasil perhitungan nilai *-2 log likelihood* pada *block number 1* ditunjukkan pada tabel 5. .

Kemudian hasil perhitungan nilai *-2 log likelihood* pada blok kedua (*block number 1*) terlihat bahwa nilai *-2 log likelihood* sebesar 75,455. Hal ini berarti terjadi penurunan nilai *-2 log likelihood* pada blok kedua (*block number =1*) karena pada blok number 0 nilai *-2 log likelihood* sebesar 77,849. Hasil perhitungan nilai *-2 log likelihood* pada *block number 1* ditunjukkan pada tabel 6.

b. Koefisien Cox dan Snell's R Square and Nagelkerke's R Square

**Tabel 6. Koefisien Cox dan Snell's R Square and Nagelkerke's R Square**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	75.455 <sup>a</sup>	.037	.052

Sumber : Data diolah

Dilihat dari tabel 6 nilai *Cox and Snell R Square* sebesar 0,037 dan nilai *Nagelkerke R Square* adalah 0,052 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dijelaskan oleh variabilitas variabel independen sebesar 5,2% sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel di luar model dalam penelitian ini.

c. Uji *Chi Square Hosmer and Lemeshow*

**Tabel 7. Hosmer and Lemeshow Test**

Step	Chi-square	df	Sig.
1	12.		.129

Sumber: Data diolah

Hasil pengujian *Hosmer dan Lameshow's Goodness of Fit Test* untuk model regresi kedua disajikan pada tabel 7. Dari hasil *output* SPSS menunjukkan signifikansi sebesar 0,129 dan berada jauh di atas 0,05. Ini membuktikan bahwa data empiris sesuai dengan model.

Pengujian Hipotesis

**Tabel 8. Hasil Pengujian Model Regresi Logistik**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1a						
ND_ACC	-4.	99.	.		.960	.007
ND_COMP	51.	154.	.		.741	1.550E+22
ND_DEP	-17.	66.	.		.791	.000
ND_OAV	23.	139.	.		.866	15576093313
ND_MISC	-4.	28.	.		.878	.012
CFO	3.	2.	1.		.165	40.851
Constant	.	.	8.		.005	2.593

Sumber: Data diolah

Berdasarkan hasil perhitungan pada tabel 8, diperoleh persamaan regresi yang dibentuk adalah sebagai berikut:

$$\ln = \frac{EM}{1-EM} = 0,953 + -4,993 \text{ ND\_ACC} + 51,095 \text{ ND\_COMP} + -17,474 \text{ ND\_DEP} + 23,469 \text{ ND\_OAV} + -4,393 \text{ ND\_MISC} + 3,710 \text{ CFO} + \varepsilon$$

Dari persamaan regresi di atas, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- Variabel perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen akrual dan cadangan atas pendapatan dan beban memiliki koefisien -4,993 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,960. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka kewajiban pajak

- tanggungan bersih terkait dengan komponen akrual dan cadangan atas pendapatan dan beban tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.
- b. Variabel perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen kompensasi memiliki koefisien 51,095 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,741. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen kompensasi tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.
  - c. Variabel perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen depresiasi memiliki koefisien -17,474 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,791. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen depresiasi tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.
  - d. Variabel perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya memiliki koefisien 23,469 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,866. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen penilaian aset lainnya tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.
  - e. Variabel perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* memiliki koefisien -4,393 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,878. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen *miscellaneous items* tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.
  - f. Variabel kontrol arus kas operasi memiliki koefisien 3,710 menunjukkan tingkat signifikansi sebesar 0,165. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka arus kas operasi tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

### Pembahasan

#### *Akrual dan Pencadangan atas Pendapatan dan Beban*

Hasil pengujian hipotesis 1a dapat dilihat bahwa perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih yang dicerminkan oleh variabel  $ND\_ACC_{it}$  menunjukkan pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Irreza dan Yulianti (2010) menyatakan hasil yang tidak signifikan ini memberikan kesimpulan bahwa akrual dan pencadangan tidak mempunyai pengaruh signifikan dalam mendeteksi kemungkinan terjadinya manajemen laba. Penulis menelaah lebih lanjut dalam catatan atas laporan keuangan tiap-tiap perusahaan dan hasilnya perusahaan menetapkan penyisihan piutang tak tertagih berdasarkan penelaahan terhadap kondisi akun piutang masing-masing pelanggan pada akhir periode. Piutang yang tak tertagih nantinya akan dihapuskan pada saat terjadinya atau sesuai dengan keadaan sebenarnya. Hal ini menunjukkan tiap perusahaan dalam mengelola piutang tak tertagihnya sudah sesuai dengan peraturan akuntansi dan perpajakan sehingga variabel akrual dan pencadangan tidak signifikan berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Djamaluddin dkk. (2008) serta Irreza dan Yulianti (2010) namun berbeda dengan penelitian Phillips dkk. (2004) yang menunjukkan hasil positif dan signifikan.

#### *Kompensasi*

Hasil pengujian hipotesis 1b dapat dilihat bahwa perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih yang dicerminkan oleh variabel  $ND\_COMP_{it}$  menunjukkan pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hal ini memberikan kesimpulan bahwa perubahan kewajiban pajak tanggungan bersih terkait dengan komponen kompensasi tidak mempunyai pengaruh signifikan dalam mendeteksi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Irreza dan Yulianti (2010) yang menyatakan munculnya komponen kompensasi sudah menjadi kewajiban bagi perusahaan-perusahaan untuk mencadangkan kewajiban yang berkaitan dengan kompensasi, pensiun dan sebagainya dengan tepat dan akurat, khususnya dalam program imbalan pasti. Begitu besar nilai kewajiban tersebut, menjadikan perusahaan harus melakukan pengungkapan yang memadai dalam catatan atas laporan keuangan

perusahaan atas kewajiban imbalan pascakerja. Alasan tidak signifikan dari kelompok ini adalah perbedaan antara *pre-tax income* dan *taxable income*, lebih banyak berdasarkan *reversal* dari pembayaran eksekusi dari biaya pensiun dan pesangon, yang harus dibayarkan oleh perusahaan tersebut pada aktivitas normal, melebihi estimasi kewajiban kompensasi di masa tersebut, sehingga *pre-tax income* menjadi lebih besar dari *taxable income*. Hasil ini juga sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Phillips dkk. (2004) dan Djamaluddin dkk. (2008).

#### *Depresiasi*

Hasil pengujian hipotesis 1c dapat dilihat bahwa perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih yang dicerminkan oleh variabel  $ND\_DEP_{it}$  menunjukkan pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hal ini memberikan kesimpulan bahwa perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih terkait dengan komponen depresiasi tidak mempunyai pengaruh signifikan dalam mendeteksi manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Penulis menelaah lebih lanjut dalam catatan atas laporan keuangan tiap perusahaan dan didapatkan hasil bahwa 89% perusahaan dari 64 sampel perusahaan menggunakan metode garis lurus dan sisanya 11% perusahaan menggunakan metode saldo menurun ganda. Hal ini menunjukkan manajemen tidak memainkan laba melalui metode depresiasinya. Melihat taksiran masa manfaat aset tetap perusahaan, pengelompokan umur estimasi menurut akuntansi dan perpajakan perbedaannya tidak terlalu signifikan sehingga menyebabkan variabel ini tidak signifikan berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Phillips dkk. (2004), Djamaluddin dkk. (2008), namun berbeda dengan penelitian Irreza dan Yulianti (2010) yang menunjukkan hasil positif dan signifikan.

#### *Penilaian Aset Lainnya*

Hasil pengujian hipotesis 1d dapat dilihat bahwa perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih yang dicerminkan oleh variabel  $ND\_OAV_{it}$  menunjukkan pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hal ini membuktikan bahwa variabel ini kemungkinan tidak digunakan dalam pengelolaan laba untuk menaikkan laba akuntansi.

Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Irreza dan Yulianti (2010) yang menyatakan bahwa variabel ini kemungkinan tidak digunakan dalam pengelolaan laba, contohnya adalah mayoritas perusahaan kemungkinan mempunyai penilaian atas arus biaya persediaan (contoh: rata-rata atau FIFO), sesuai dengan peraturan perpajakan. Contoh lainnya adalah amortisasi atas aset tak berwujud perusahaan tidak mempunyai perbedaan jauh dengan amortisasi yang dilakukan oleh perpajakan, sehingga tidak menimbulkan perbedaan temporer didalam perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih. Hasil ini juga sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Phillips dkk. (2004) dan Djamaluddin dkk. (2008).

#### *Miscellaneous Items*

Hasil pengujian hipotesis 1e dapat dilihat bahwa perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih yang dicerminkan oleh variabel  $ND\_MISC_{it}$  menunjukkan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Semua faktor yang mempengaruhi variabel ini seperti perubahan tarif pajak, keuntungan yang belum direalisasi atas transaksi antar perusahaan, rugi fiskal, premi yang belum diamortisasi atas hutang yang direstrukturisasi, kontrak promosi, provisi pinjaman, laba penjualan aset tetap dan lainnya tidak berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya dari Phillips dkk. (2004), Djamaluddin dkk. (2008), serta Irreza dan Yulianti (2010) yang menunjukkan ha

Variabel kontrol perubahan arus kas operasi (CFO) dalam model regresi logistik kedua menunjukkan tidak signifikan mempengaruhi manajemen laba yang dilakukan perusahaan. Hal ini membuktikan bahwa variabel ini kemungkinan tidak digunakan dalam pengelolaan laba untuk menaikkan laba akuntansi. Hasil yang sesuai dengan penelitian yang dilakukan Djamaluddin dkk. (2008) yang berhasil menemukan bahwa perubahan arus kas operasi pada model regresi logistik kedua tidak signifikan berpengaruh terhadap manajemen laba untuk menaikkan laba akuntansi.

## SIMPULAN

Simpulan yang dapat ditarik dari hasil analisis dan pembahasan adalah komponen-komponen yang terkandung dalam perubahan kewajiban pajak tangguhan bersih seperti akrual dan pencadangan atas pendapatan dan beban, kompensasi, depresiasi, penilaian aset lainnya, dan *miscellaneous items* terbukti tidak berpengaruh terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia untuk menaikkan laba akuntansi.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang harus diperhatikan dalam menginterpretasikan hasil analisis, yaitu (1) Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian relatif sedikit, yaitu 28 perusahaan manufaktur. Hal ini disebabkan beberapa data laporan keuangan perusahaan tidak lengkap; (2) Periode pengamatan yang relatif pendek yaitu selama 4 tahun, sedangkan Irreza dan Yulianti (2010) menggunakan periode pengamatan 10 tahun. Hal ini disebabkan karena keterbatasan peneliti untuk mengakses atau mendapatkan laporan keuangan perusahaan sebelum tahun 2007. Untuk itu ada beberapa pertimbangan yang perlu diperhatikan dalam mengembangkan dan memperluas penelitian selanjutnya, yaitu: (1) Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas sampel penelitian pada sektor lain selain sektor manufaktur. Faktor industri mungkin mempengaruhi peranan beban pajak tangguhan untuk mendeteksi manajemen laba sebagai variabel kontrol dan penguat hasil empiris (populasi seluruh perusahaan publik); dan (2) Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas tahun penelitian menjadi 6 atau lebih dan menggunakan metode penelitian yang berbeda pula untuk mendapatkan hasil yang lebih baik; dan (3) Penelitian selanjutnya sebaiknya memasukkan faktor memotivasi manajer melakukan manajemen laba selain pajak (model penelitian menjadi lebih komprehensif) seperti motivasi bonus.

## REFERENCES

- Belkaoui, A.R., 2007, *Accounting Theory*, Edisi Kelima, Jakarta: Salemba Empat.
- Damayanti, T., 2008, Perbandingan Akrual dan Pajak Tangguhan dalam Pengujian Aliran Kas Masa Depan dan Return Saham, *Jurnal Akuntansi/Tahun XII*, No. 03. hal: 250-259.
- Deviana, B., 2008, Kemampuan Beban Pajak Tangguhan dan Beban Pajak Kini dalam Mendeteksi Manajemen Laba pada Saat Seasoned Equity Offerings, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. XII, No. 02 (132:14).
- Djamaluddin, S., Rahmawati, dan H.T. Wijayanti, 2008, Analisis Perubahan Aktiva Pajak Tangguhan dan Kewajiban Pajak Tangguhan untuk Mendeteksi Manajemen Laba, *Jurnal Akuntansi dan Manajemen STIE*, Vol. 19, No. 3, Desember: 139-153.
- Djamaluddin, S., 2008, Analisis Perbedaan Antara Laba Akuntansi dan Laba Fiskal Terhadap Persistensi Laba, Akrual, dan Aliran Kas pada Perusahaan Perbankan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 11, No. 1, Januari: 52-74.
- Elingga, M., 2008, Pengaruh Komponen Akuntansi Akrual Sebagai Prediktor Arus Kas Koperasi pada Saat Krisis dan Setelah Krisis, *Jurnal Akuntansi/Tahun XII*, No. 02 (132:14).
- Ettredge, M., L. Sun, and P. Lee, 2007, Is Earnings Fraud Associated with High Deferred Tax and/or Book Minus Tax Levels?, *Auditing: Journal of Practice and Theory*, Oktober.
- Ghozali, I., 2009, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. 2013, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21*, Edisi Ketujuh, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Graham, J.R, J.S. Raedy and D.A. Shackelford, 2011, Research in Accounting for Income Taxes (<http://www.ssrn.com/abstract=1312005>, diunduh 22 Oktober 2013).
- Ikatan Akuntansi Indonesia, 2012, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat.
- Irreza dan Yulianti, 2010, Penggunaan Komponen-Komponen Pembentuk Pajak Tangguhan dalam Mendeteksi Manajemen Laba: Sebuah Pendekatan Baru di Indonesia, *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Kieso, D.E., J.J. Weygandt, dan T.D. Wardield, 2011, *Intermediate Accounting IFRS Edition*, USA: John Wiley & Sons Inc.
- Kiswara, E., 2009, *Buku Ajar Akuntansi Perpajakan*, Semarang: BP UNDIP.
- Muljono, D., 2008, *Akuntansi Pajak*, Yogyakarta: Andi.

- Phillips, J., M. Pincus and S.O. Rego, 2003, Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense, *The Accounting Review*, Vol. 78, No.2, April: 491-521.
- Phillips, J., M. Pincus, S.O. Rego, dan H. Wan, 2004, Decomposing Changes in DTA and DTL to Isolate Earning Management Activities, *Jurnal of the American Taxation Association*.
- Scott, W.R., 2006, *Financial Accounting Theory*, Edisi Keempat, USA: Prentice Hall.
- Suandy, E., 2006, *Perencanaan Pajak*, Edisi Ketiga, Jakarta: Salemba Empat.
- Subramanyam, K.R dan W.J. John, 2010, *Analisis Laporan Keuangan*, Edisi Kesepuluh, Jakarta: Salemba Empat.
- Suranggane, Z., 2007, Analisis Aktiva Pajak Tangguhan dan AkruaI Sebagai Prediktor Manajemen Laba: Kajian Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEJ, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 4, No. 1, Juni: 77-94.
- Trisnawati, E., dan S. Agoes, 2010, *Akuntansi Perpajakan*, Edisi 2 Revisi, Jakarta: Salemba Empat.
- Waluyo, 2011, *Perpajakan Indonesia*, Edisi Kesepuluh, Jakarta: Salemba Empat
- Waluyo, 2012, *Akuntansi Pajak*, Edisi Keempat, Jakarta: Salemba Empat.
- Wiryardari, S.A dan Yulianti, 2009, Hubungan Perbedaan Laba Akuntansi dan Laba Pajak Dengan Perilaku Manajemen Laba Dan Persistensi laba, *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi*, Vol. 12.
- Yulianti, 2005, Kemampuan Beban Pajak Tangguhan dalam Mendeteksi Manajemen Laba, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 2, No. 1, Juli: 107-129.
- Zain, M., 2007, *Manajemen Perpajakan*, Edisi Ketiga, Jakarta: Salemba Empat.