

## ANALISIS PAJAK TANGGUHAN TERHADAP MANAJEMEN LABA

**Rhofitania<sup>1</sup>**

Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Negeri Jakarta  
Email: [rhofitania@gmail.com](mailto:rhofitania@gmail.com)

**Zulfadli Ahmad Sary<sup>2</sup>**

Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Negeri Jakarta  
Email: [fadhly@live.com](mailto:fadhly@live.com)

**Indra Pahala<sup>3</sup>**

Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Negeri Jakarta  
Email: [indrapahala@unj.ac.id](mailto:indrapahala@unj.ac.id)

### Abstrak

Dampak PSAK 46 mengacu pada kasus manajemen laba, dimana banyak manajer yang menggunakan kesempatan ini untuk mengelola kinerja perusahaan secara akrual untuk mendapatkan bonus atau imbalan atas kinerja yang baik sekaligus meminimalkan pajak penghasilan yang terutang. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui dampak pajak tangguhan terhadap manajemen laba perusahaan keuangan, dan penelitian ini menggunakan data sekunder dari laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di BEI periode 2013-2017. Sampel penelitian ini adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI yang menggunakan teknik purposive sampling. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Variabel pajak tangguhan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba.

Kata kunci: pajak tangguhan, manajemen laba, liabilitas pajak tangguhan

### Abstract

*The impact of PSAK 46 refers to the case of earnings management, where many managers use this opportunity to manage company performance on an accrual basis to get bonuses or rewards for good performance while minimizing the income tax payable. The purpose of this study was to determine the impact of deferred tax on earnings management of financial companies, and this study used secondary data from the financial statements of companies listed on the IDX for the 2013-2017 period. The sample of this research is a financial company registered on the IDX that uses a purposive sampling technique. The results show that deferred taxes have a significant effect on earnings management. The deferred tax variable has no effect on earnings management.*

*Keywords: deferred tax, earnings management, deferred tax liabilities*

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Manajemen laba telah menjadi topik penting dalam literatur akuntansi selama lebih dari 20 tahun. Menurut Walker, Wang (2016) meninjau literatur manajemen pendapatan selama periode 20 tahun. Walker telah menemukan lebih dari 311 artikel dan 274 artikelnya telah dipublikasikan di jurnal-jurnal di Amerika Utara. Walker percaya bahwa minat terhadap manajemen pendapatan sebagai topik penelitian telah berkembang sejak tahun 2005. Banyak sarjana mendefinisikan manajemen pendapatan dengan cara yang sedikit berbeda.

Mulford dan Comisky dalam Wang (2016) mengklaim bahwa mereka secara aktif memanipulasi keuntungan terhadap target yang telah ditentukan sebelumnya, Walker dalam Wang (2016) menyebut manajemen laba sebagai penerapan kebijaksanaan manajemen (dalam GAAP) atas pilihan akuntansi, pilihan laporan laba rugi, dan keputusan ekonomi aktual untuk memengaruhi bagaimana peristiwa ekonomi yang mendasari tercermin dalam satu atau lebih ukuran pendapatan, Healy dalam Wang (2016) menganggapnya sebagai tindakan memodifikasi laporan keuangan perusahaan oleh orang dalam untuk menyedatkan pemangku kepentingan tertentu atau mempengaruhi hasil kontrak tergantung pada jumlah uang data dalam laporan keuangan, dan Schipper dalam Wang (2016) mendefinisikan manajemen laba sebagai intervensi yang disengaja dalam proses pelaporan keuangan eksternal, dengan tujuan mencapai keuntungan pribadi.

Kondisi bisnis yang tidak sehat seringkali disembunyikan oleh manajemen dengan menunjukkan atau mengkomunikasikan kinerja keuangan yang baik dengan menerapkan manajemen laba. Salah satu cara bisnis dapat mengelola pendapatannya adalah dengan menyesuaikan kewajiban akrualnya secara sewenang-wenang, yang diperbolehkan karena akuntansi akrual memerlukan estimasi yang dibuat sebagai bagian dari proses akuntansi dan pelaporan keuangan.

Mengenai penyusunan laporan keuangan, perusahaan Indonesia berpedoman pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), sedangkan untuk kepentingan perpajakan berpedoman pada peraturan perpajakan. Perbedaan antara prinsip akuntansi dan peraturan perpajakan mengharuskan manajer menyiapkan dua jenis laporan laba rugi, yaitu laporan laba rugi bisnis dan laporan laba rugi pajak. Laporan laba rugi perdagangan disusun berdasarkan standar akuntansi keuangan, sedangkan laporan laba rugi pajak disusun berdasarkan peraturan perpajakan. Peraturan pajak mengharuskan perusahaan untuk melakukan rekonsiliasi pajak untuk mengoreksi perbedaan antara konsep pajak dan konsep akuntansi bisnis. Dalam konteks akuntansi pajak penghasilan, perbedaan tersebut menimbulkan dua jenis perbedaan, yaitu perbedaan temporer dan perbedaan permanen. (Amanda, 2015).

Berdasarkan PSAK No. 46, pajak kini adalah jumlah pajak penghasilan yang terutang atas laba kena pajak untuk suatu periode. Beban pajak saat ini merupakan jumlah pajak yang harus dibayar wajib pajak (Suandy, 2011). Jumlah pajak yang berlaku harus dihitung oleh Wajib Pajak berdasarkan perkalian penghasilan kena pajak dengan tarif pajak, kemudian membayarnya dan menyatakannya dalam Surat Pemberitahuan (SPT) sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku tentang perpajakan. Karena perbedaan laba akuntansi dan laba kena pajak mencerminkan tingkat kebijakan manajemen dalam mengelola laba pada tingkat yang lebih tinggi (Mills dalam Ettredge et al., 2008 dalam Deviana, 2012).

Standar akuntansi dan undang-undang perpajakan terdapat perbedaan, menurut PSAK 46, manajemen bebas memilih kebijakan akuntansi yang ingin digunakan ketika mencari tahu berapa banyak yang harus disisihkan untuk biaya atau menunda penghasilan pajak. Agar lebih fleksibel, manajemen perlu membuat penilaian dan perkiraan tertentu. PSAK No. 3 mengatur keleluasaan manajemen dalam menyusun laporan keuangan. 1 berkaitan dengan basis akrual atau metodologi penyajian laporan keuangan. Konsekuensi dari PSAK No. Hal ini berkaitan dengan topik manajemen laba (earnings management), dimana banyak manajer memanfaatkan kesempatan untuk mengelola angka laba di perusahaannya dengan pendekatan akrual untuk mendapatkan bonus atau imbalan atas kinerja yang baik dengan meminimalkan pajak penghasilan. beban yang harus dibayar (Suranggane, 2007).

Salah satu topik yang tercakup dalam PSAK 46 adalah pajak tangguhan, yang saat ini merupakan konsep yang paling sulit dipahami oleh sebagian besar profesional pelaporan keuangan. Alokasi pajak antar periode pelaporan keuangan dengan menggunakan pendekatan neraca menghasilkan pengakuan pajak tangguhan. Metode perekaman ini awalnya tersedia. Dokumen FAS 96, sebuah dokumen yang dikeluarkan FASB pada tahun 1987. Aset dan kewajiban pajak tangguhan diakui berkat metode pencatatan ini. Menyusul dikeluarkannya PSAK 46 pada tahun 1998, DSAK mengadopsi strategi ini (Purba, 2009:31).

Liabilitas pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan yang terutang untuk periode mendatang sebagai akibat dari perbedaan temporer kena pajak (Purba, 2009:35). Peraturan perpajakan ini mewajibkan pelaku usaha melakukan koreksi fiskal (permanent difference) karena terdapat perbedaan konsep penghasilan, cara mengukur penghasilan, konsep biaya, cara mengukur biaya, dan alokasi biaya antara Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Peraturan Perpajakan. Perbedaan antara laba komersial dan laba kena pajak (perbedaan buku-pajak) dapat mengungkapkan rincian tentang kebebasan pilihan manajemen selama proses akrual. Koreksi fiskal, yang bisa positif dan negatif, inilah yang disebut perbedaan.

Aset pajak tangguhan akan dihasilkan dari koreksi positif, sedangkan koreksi negatif akan dihasilkan dari kewajiban pajak tangguhan (Djamaluddin, 2008:58). Untuk membantu perusahaan di Indonesia menyusun laporan keuangannya, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) menjadi

pedoman. Perusahaan mengikuti Peraturan Perpajakan sehubungan dengan kepentingan perpajakannya. Variasi tersebut memaksa manajer untuk membuat laporan keuangan, laporan laba rugi komersial berdasarkan PSAK, dan laporan laba rugi fiskal berdasarkan peraturan perpajakan. Menurut Amanda (2015), "Perbedaan tersebut menimbulkan dua jenis perbedaan, yaitu perbedaan temporer dan perbedaan permanen, dalam konteks akuntansi pajak penghasilan."

Deviani (2010), Irreza dan Yulianti (2012), Febrianto (2014), Amanda (2015), Anasta (2015), Junery (2016), dan Wang (2016) adalah beberapa peneliti yang telah mempelajari pajak kini dan pajak tangguhan. Menurut penelitian yang dilakukan Amanda (2015), beban pajak tangguhan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba, sedangkan beban pajak kini berpengaruh signifikan. Aset pajak tangguhan, kewajiban pajak tangguhan, dan tingkat utang diuji dalam penelitian Anasta (2013) tentang manajemen laba. Liabilitas pajak tangguhan berpengaruh terhadap manajemen laba, sedangkan aset pajak tangguhan dan tingkat hutang tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Menurut temuan uji Timuran dan Muhamad (2015), beban pajak kini tidak berpengaruh terhadap manajemen laba, sedangkan aset pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadapnya. Peneliti tertarik untuk melakukan pengujian kembali dengan mengukur variabel pajak saat ini sebagai pembeda dengan penelitian sebelumnya karena hasil penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten dan model Healy (1985) dianggap memiliki kemampuan yang lebih rendah daripada akrual diskresioner Anasta (2013). Pajak tangguhan, pajak kini, aset pajak tangguhan, dan kewajiban pajak tangguhan semuanya diperhitungkan secara terpisah oleh peneliti.

## 1.2. Kajian Literatur

### Teori Kepatuhan (Compliance Theory)

Kaitan antara teori kepatuhan dengan perpajakan adalah bahwa untuk memungut pajak, setiap wajib pajak harus tunduk, patuh, dan patuh terhadap semua peraturan perpajakan yang berlaku. Ini adalah kinerja sukarela wajib pajak dari kewajiban perpajakan mereka untuk mendukung pembangunan. Mengingat sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia didasarkan pada self-assessment system, maka kepatuhan setiap wajib pajak adalah faktor yang sangat penting.

### Teori Agensi ( Agency Theory )

Menurut Ristiyanti dan Syafruddin (2012), teori keagenan mendefinisikan hubungan keagenan sebagai "suatu kontrak antara satu atau lebih pemilik (principal) yang mempekerjakan orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama pemilik, yang meliputi pendelegasian wewenang agen. pengambilan keputusan. Menurut Eisenhardt (1989), "teori keagenan menggunakan tiga asumsi tentang sifat manusia, yaitu: (1) manusia pada umumnya mementingkan ego diri sendiri, (2) manusia memiliki kemampuan berpikir yang terbatas mengenai pandangan masa depan (rasionalitas terikat), dan ( 3) manusia selalu menghindari risiko yang kemungkinan terjadi (risk averse)".

Iline dan Susanto (2019) menemukan bahwa manajer paling mungkin memprioritaskan kepentingannya sendiri dalam situasi di mana mereka dapat bertindak secara oportunistik. Akibat dari pembenaran ini, dapat disimpulkan bahwa sifat fundamental inilah yang menyebabkan konflik keagenan yang sering muncul antara manajer dan pemegang saham Agen mempertimbangkan bagaimana angka akuntansi yang dihasilkan dapat memaksimalkan kepentingan mereka karena perbedaan informasi dan kepentingan antara prinsipal dan agen. Laporan keuangan Anasta (2013) menunjukkan bahwa rekayasa laba dan manajemen laba adalah dua cara agen dapat memanipulasi angka akuntansi.

### Manajemen Laba

Manajemen laba adalah tindakan manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dengan standar tertentu dengan tujuan memaksimalkan kesejahteraan manajemen dan/atau nilai pasar perusahaan (Scott (2000). Beberapa alasan, antara lain sebagai berikut dikemukakan oleh Scott (2003) dalam Pambudi (2013) sebagai alasan mengapa manajer perusahaan harus melakukan manajemen laba.

- a. Berkenaan dengan laba bersih yang akan dilaporkan dalam laporan keuangan, terdapat asimetri informasi dalam skema bonus antara manajer dan investor. Manajer memiliki akses ke lebih banyak informasi sebelum dilaporkan dalam laporan keuangan, sedangkan pihak luar dan investor tidak dapat mempelajari informasi ini sampai mereka membaca laporan keuangan.
- b. Perjanjian jangka panjang, juga dikenal sebagai perjanjian utang, dibuat antara kreditur dan debitur dengan maksud melindungi kepentingan kreditur atas keputusan yang dibuat oleh manajer bisnis.
- c. Motivasi politik yang bernuansa politik tidak lepas dari operasional suatu perusahaan, terutama bisnis skala besar dan industri strategis yang aktivitasnya mempengaruhi hajat hidup orang banyak.
- d. Salah satu alasan mengapa manajemen perusahaan berusaha untuk menurunkan tingkat laba bersih yang dilaporkan adalah karena motivasi pajak atau masalah pajak, yang membantu mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar.
- e. Fenomena manajemen laba, dimana seorang CEO yang mendekati akhir masa jabatannya biasanya berusaha memaksimalkan laba yang dilaporkan agar tingkat bonus yang diterimanya bisa lebih tinggi, biasanya diikuti dengan pergantian CEO (chief executive officer).
- f. Penawaran pertama kali (IPO). Karena perusahaan belum memiliki harga saham, perusahaan yang baru pertama kali menawarkan saham seringkali kesulitan menentukan harga saham yang ditawarkan. Karena itu, bisnis sering mengelola pendapatan mereka untuk memanipulasi tingkat laba bersih dan dengan demikian mempengaruhi harga saham.
- g. Menginformasikan informasi kepada investor. Efektivitas pasar jika dibandingkan dengan transparansi informasi. Informasi yang digunakan dalam pelaporan keuangan dapat ditingkatkan jika manajemen laba dapat mengungkapkan informasi orang dalam.

Menurut Scott (2000) dalam Yushita (2010), ada beberapa model pengelolaan pendapatan, yaitu keringanan ketika CEO pengganti cenderung mengadopsi kebijakan pembiayaan biaya yang ditanggungkan sebelumnya, meminimalkan risiko kehilangan aset yang sulit dipulihkan dengan meningkatkan cadangan, meninjau akuntansi persediaan dengan kontrol fisik yang ketat, dan kebijakan akuntansi aset tetapnya. Metode penurunan pendapatan dan Metode peningkatan pendapatan. Penelitian oleh Healy (1985) menunjukkan bahwa manajer memiliki insentif perataan laba untuk mempertahankan antara batas bawah (palsu) dan batas atas (cup) dari sistem bonus. Manajer penghindaran risiko lebih menyukai pendapatan yang tidak berfluktuasi.

#### Beban Pajak Tangguhan

Secara konseptual, manajemen mempraktekkan manajemen kinerja karena didasarkan pada teori keagenan yang menyebabkan asimetri informasi dan konflik kepentingan antara agen dan prinsipal. Keadaan ini juga didukung oleh SAK yang memberikan kebebasan kepada perusahaan untuk memilih metode akuntansi dalam menyusun laporan keuangan komersialnya, sedangkan untuk keperluan perpajakan, laporan keuangan pajak disusun oleh perusahaan berdasarkan laporan keuangan dasar peraturan perpajakan Febrianto (2014).

Menurut PSAK No. 46, Selisih antara beban CIT kini dan beban CIT merupakan beban CIT tangguhan. Phillips et al.(2003) dalam (Aristanti dan Cynthia, 2012) menjelaskan bahwa beban pajak tangguhan dapat digunakan dan memiliki kemampuan yang sangat baik untuk mendeteksi manajemen laba perusahaan dengan melakukan dua tujuan, yaitu (1) untuk menghindari pengurangan laba dan (2) untuk menghindari kerugian. Junery (2016) dalam penelitiannya mampu membuktikan bahwa beban pajak tangguhan berpengaruh terhadap manajemen laba.

#### Aset Pajak Tangguhan

Pengakuan aset atau liabilitas pajak tangguhan didasarkan pada fakta bahwa aset atau liabilitas dapat dipulihkan atau diselesaikan yang menghasilkan pembayaran pajak masa depan yang kurang lebih substansial sebagai aset. Timuriana dan Muhamad (2015). Aktiva pajak tangguhan bertambah karena perusahaan mempercepat pengakuan pendapatan atau menunda pengakuan beban (accelerated expense or deferred revenue) untuk tujuan akuntansi relatif terhadap tarif pajak perusahaan Yulianti (2005).

Aset pajak tangguhan tidak dapat diakui jika timbul dari pengakuan awal aset atau dari pengakuan awal liabilitas dalam transaksi selain kombinasi bisnis dan, pada saat transaksi, tidak berpengaruh terhadap laba akuntansi atau kena pajak. keuntungan (IAI, 2013). Atas dasar ini, pertimbangan diperlukan untuk mengestimasi nilai aset pajak tangguhan yang dapat dibuat. Suranggane (2007) mengemukakan bahwa aset pajak tangguhan digunakan sebagai proksi sebagai indikator praktik manajemen laba perusahaan. Besarnya aktiva pajak tangguhan meningkat karena manajemen dimotivasi dengan pemberian tantiem, biaya politik berkaitan ukuran perusahaan, dan pembayaran pajak dikurangi agar tidak merugikan perusahaan.

Penelitian Timuriana dan Muhamad (2015) menunjukkan hasil yang signifikan bahwa tindakan manajemen pendapatan dipengaruhi oleh variabel aset pajak tangguhan. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Anasta (2015), manajemen laba tidak dipengaruhi oleh aset pajak tangguhan yang diwakili oleh akrual diskresioner untuk menghindari kerugian pada perusahaan. Anasta (2015) mengemukakan bahwa perusahaan dalam sampel cenderung menghindari penyesuaian pajak yang besar yang berdampak pada tingginya jumlah pajak yang harus dibayar perusahaan.

#### Liabilitas Pajak Tangguhan

Liabilitas pajak tangguhan suatu perusahaan meningkat ketika pelaporan laba komersilnya lebih tinggi dibandingkan dengan laba menurut pajak. Liabilitas pajak tangguhan dihitung dengan mengalikan jumlah perbedaan temporer dengan tarif pajak. Semakin besar persentase deferred tax liabilities terhadap total beban pajak perusahaan menunjukkan standar akuntansi yang semakin liberal Yulianti (2004) dalam Anasta (2015). Hal tersebut dapat dikaitkan dengan salah satu motivasi manajer melakukan manajemen laba yaitu bonus scheme dengan membesarkan atau mengecilkan jumlah beban pajak tangguhan yang diakui dalam laporan laba rugi akibat dari perbedaan antara laba akuntansi dengan laba fiskal yang memiliki hubungan positif dengan insentif pelaporan keuangan seperti pemberian bonus.

Anasta (2015) melakukan pengujian variabel liabilitas pajak tangguhan (deferred tax liabilities) terhadap manajemen laba, dan menunjukkan bahwa liabilitas pajak tangguhan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tindakan melakukan manajemen laba dalam hal untuk menghindari kerugian perusahaan. Deferred tax liabilities mengakibatkan tingkat laba yang diperoleh menurun dengan demikian memiliki peluang yang lebih besar untuk mendapatkan laba yang lebih besar di masa yang akan datang dan mengurangi besarnya pajak yang dibayarkan Yulianti (2004) dalam Anasta (2015).

### 1.3. Perumusan Hipotesis

#### Hubungan antara aset pajak tangguhan dan manajemen laba

Menurut Suranggane (2007:78), selisih positif antara laba akuntansi dan laba pajak mengakibatkan penyesuaian positif antara laba akuntansi dan laba pajak, sehingga terjadi penyesuaian positif yang menimbulkan aktiva pajak tangguhan. Aset pajak tangguhan muncul ketika hasil akuntansi lebih rendah dari hasil pajak karena perbedaan temporer yang lebih rendah antara akuntansi dan penghasilan pajak, yang menyebabkan penangguhan pajak, terutama pada periode akuntansi yang akan datang. Berdasarkan penelitian Suranggane (2007), peningkatan aktiva pajak tangguhan manajemen didorong dengan pemberian bonus, batasan politik ukuran perusahaan dan meminimalkan pembayaran pajak dengan cara yang tidak merugikan perusahaan. Sehubungan dengan pernyataan tersebut, diharapkan adanya peran diantara aset pajak tangguhan yang dapat digunakan sebagai indikator pengelolaan pendapatan. Jika jumlah aset pajak tangguhan lebih tinggi, manajemen melakukan audit laba. Berdasarkan uraian di atas, dibuat hipotesis awal.

H1: Aset pajak tangguhan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap manajemen laba.

#### Hubungan antara beban pajak tangguhan dan pengendalian pendapatan

Ketika memilih kebijakan akuntansi, perusahaan memiliki hak untuk memilih kebijakan akuntansi mereka, tetapi kebijakan akuntansi tersebut sudah diatur dalam undang-undang perpajakan yang harus

digunakan agar perusahaan tidak dapat leluasa menggunakan metode akuntansi dalam pelaporan pajak. Menurut Yuliant (2005:109), perusahaan melakukan rekonsiliasi pajak karena adanya perbedaan asas tersebut, yang mengakibatkan bertambahnya beban pajak yang dihitung. Menurut Deviana (2010:6) basis akrual memberikan fleksibilitas kepada manajer dalam menentukan perkiraan dan metode sehingga manajemen kinerja dimungkinkan, tetapi menurut peraturan perpajakan kebijaksanaan manajer terbatas dan timbul beban pajak yang diperhitungkan yang mencerminkan perbedaan temporer. Beban pajak berdasarkan penghasilan kena pajak tahun berjalan mencerminkan hasil rekonsiliasi akuntansi karena perbedaan temporer dan permanen sebagai bagian dari beban pajak yang diakui dalam laba usaha. Oleh karena itu, perbedaan antara laba akuntansi dan penghasilan kena pajak mencerminkan kebijakan manajer dalam memanipulasi laba untuk menjadikannya lebih tinggi.

Philip et al. (2003) dalam Subagyo dkk. (2011:362) menjalankan tes Biaya pajak tangguhan dalam mengidentifikasi kontrol pendapatan diperlukan untuk mencapai tiga tujuan pelaporan laba, yaitu menghindari kerugian, menghindari penurunan laba, dan menghindari kegagalan perkiraan analisis, semuanya telah diangkat sebagai bukti bahwa beban pajak tangguhan dapat digunakan untuk mengontrol pendapatan. Berdasarkan uraian di atas, dibuat hipotesis awal.

H2: Beban pajak tangguhan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap manajemen laba.

Definisi operasional dan pengukuran variabel Earnings Management (DA).

Manajemen kinerja adalah cara yang digunakan oleh manajemen untuk mengubah kinerja sesuai dengan yang diinginkan. Dalam penelitian ini ukuran manajemen laba menggunakan nilai discretionary accruals (DA).

#### 1. $TA_{it} = Nit - CFO_{it}$

Nilai total accrual (TA) yang diestimasi dengan persamaan regresi ordinary least square (OLS) sebagai berikut:

$$2. \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta Rev_t}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_t}{A_{it-1}} \right) + e \dots$$

Dengan menggunakan koefisien regresi diatas nilai non discretionary accrual (NDA) dapat dihitung dengan rumus:

$$3. NDA_{it} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta Rev_t}{A_{it-1}} - \frac{\Delta Rect}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_t}{A_{it-1}} \right)$$

Selanjutnya discretionary accrual (DA) dapat dihitung sebagai berikut :

$$4. DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it}$$

Keterangan:

DA<sub>it</sub> : Discretionary accrual perusahaan i pada periode ke t

NDA<sub>it</sub> : Non discretionary accrual perusahaan i pada periode ke t TA<sub>it</sub> : total accrual perusahaan i pada periode ke t

Nit : Laba bersih perusahaan i pada periode ke t

CFO<sub>it</sub> : Aliran kas dari aktiva operasi perusahaan i pada periode ke t

A<sub>it-1</sub> : total aktiva perusahaan i pada periode ke t-1

ΔRev<sub>it</sub> : Perubahan Pendapatan perusahaan i pada periode ke t

PPE<sub>it</sub> : Aktiva tetap perusahaan i pada periode ke t

ΔRect : Perubahan piutang perusahaan i pada periode t

e : error terms

#### **Aset Pajak Tangguhan (APT)**

Menurut Waluyo (2008:217). Kerugian yang dapat dipulihkan pada periode mendatang. Pada penelitian ini variabel aset

pajak tangguhan diukur dengan perubahan nilai aset pajak tangguhan pada akhir periode t dan t-1 dibagi dengan nilai aset pajak tangguhan pada akhir periode t.

$$APT_{it} = \frac{\Delta \text{aktiva pajak tangguhan } it}{\text{aktiva pajak tangguhan } t}$$

#### **Beban pajak tangguhan (DTE)**

Biaya pajak yang dihitung ini mencerminkan besarnya perbedaan waktu dikalikan dengan tarif pajak marjinal. Perbedaan waktu tersebut disebabkan oleh prinsip pelaksanaan tertentu yang diterapkan sehingga terdapat perbedaan antara akuntansi dan perpajakan pada saat pencatatan pendapatan atau pengeluaran. Mengingat kebijakan akrual merupakan cara manajer dalam mengelola laba dan beban pajak yang diperhitungkan ini mencerminkan kebijakan akrual dengan besarnya selisih waktu yang dihasilkan, beban pajak yang diperhitungkan ini digunakan dalam penelitian ini untuk mengidentifikasi manajemen laba. Beban pajak yang diperhitungkan sebagai variabel dalam penelitian ini dihasilkan dari beban pajak yang diperhitungkan dalam laporan keuangan tahunan dibagi dengan saldo periode sebelumnya.

Saat menghitung pajak tangguhan, angka kunci dari bobot pajak tangguhan terhadap jumlah total saldo atau menurut bobot jumlah total saldo digunakan. Hal ini dilakukan untuk membobotkan taksiran beban pajak pada total aset untuk periode t-1, sehingga menghasilkan nilai yang proporsional.

$$DTE_{it} = \frac{\text{Beban pajak tangguhan } t}{\text{total aset } t - 1}$$

#### **1.4. Teknik Analisis Data**

Metode analisis data bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen dapat mempengaruhi variabel dependen secara signifikan. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji regresi berganda. Uji regresi berganda dilakukan setelah model dalam penelitian ini memenuhi kriteria lolos asumsi klasik. Penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda (Multiple Regression Analysis). Analisis regresi linier berganda ini digunakan untuk menguji pengaruh aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba. Adapun model yang digunakan dari regresi linear berganda yaitu:

$$DA_{it} = \alpha + \beta_1 APT_{it} + \beta_2 DTE_{it} + e_{it} \dots$$

Keterangan :

DA<sub>it</sub> : Discretionary accruals perusahaan I pada periode ke t

APT<sub>it</sub> : Aktiva Pajak Tangguhan perusahaan I pada periode t

DTE<sub>it</sub> : Beban pajak tangguhan perusahaan I pada period ke t

$\alpha$  : Konstanta.

e<sub>it</sub> : error terms

#### **Tes Hipotesis Klasik**

Uji normalitas yang tujuannya untuk menguji apakah variabel campuran atau residual dalam model regresi linier berdistribusi normal. Seperti diketahui, uji t dan uji F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Jika asumsi ini dilanggar, uji statistik ukuran sampel kecil tidak valid. Salah satu cara untuk mengetahui apakah residual berdistribusi normal atau tidak adalah dengan melihat plot histogram yang membandingkan data yang diamati dengan distribusi yang mendekati normal.

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi linier telah menemukan korelasi antar variabel independen. Multikolinearitas dapat diketahui dengan menganalisis nilai VIF (Variance Inflation Factor). Model regresi menunjukkan adanya multikolinearitas ketika nilai tolerance < 0>10. Model regresi yang baik seharusnya tidak ada

korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2006: 57).

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah terdapat ketidaksamaan varians dalam model regresi linier dari satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Jika varian residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain dipertahankan, maka dikatakan tidak terjadi homoskedastisitas atau heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2006:69).

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antara noise error periode t dengan noise error periode t-1 (sebelumnya) dalam model regresi linier. Ketika ada korelasi, ada autokorelasi (Ghozali, 2006:61a)

## 2. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif

Tabel 1 menunjukkan statistik deskriptif dari masing-masing variabel penelitian yaitu: Aktiva Pajak Tangguhan (APT), Beban Pajak Tangguhan (DTE), Manajemen Laba (DA).

Tabel 1 Statistik Deskriptif

N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DA	3 .0001	0 .1487	.016900	.0260298
APT	3 -1.1760	0 1.0000	.085043	.4640526
DTE	3 .0000	0 .0036	.000557	.0008003
Valid N (listwise)	3 0			

Sumber: Hasil output SPSS 16

Dapat dilihat dari Tabel 1 bahwa kumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah 30 data. Ukuran nilai perusahaan yang dilaporkan oleh manajemen laba melalui perhitungan ketentuan diskresioner (DA) memiliki median (mean) sebesar 0,016900. Deviasi rata-rata adalah 0,0260298. Nilai perusahaan terendah (minimum) PT. Bank Central Asia Tbk 0,0001 pada tahun 2011. Nilai (maksimal) tertinggi perusahaan adalah PT. Bank Pundi Indonesia Tbk 0,1487 pada tahun 2011. Jumlah rata-rata (rata-rata) aset pajak tangguhan (APT) adalah 0,085043. Deviasi rata-rata adalah 0,4640526. Nilai perusahaan (minimum) terendah PT Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk pada tahun 2012 adalah -1,1760. Nilai tertinggi (maksimum) perusahaan adalah PT. Bank Mayapada International Tbk dan PT. Benko Hipunan Saudara 1906 Tbk 1 tahun 2012 dan 2013. Jumlah rata-rata (mean) dari variabel Beban Pajak Tangguhan (DTE) adalah 0,000557. Deviasi rata-rata adalah 0,0008003. Nilai terendah (minimum) periode pengamatan adalah 0. Nilai tertinggi (maksimum) adalah PT. Bank Pundi Indonesia Tbk 0,0036 pada tahun 2012.

Tes Hipotesis Klasik

Uji Normalitas. Berdasarkan hasil uji normalitas yang dilakukan dengan analisis grafis yaitu. H. dengan menggunakan plot histogram dan plot kurva probabilitas, terlihat bahwa plot-plot tersebut memberikan pola distribusi normal yang mendekati normal, dengan titik-titik menyebar di sekitar diagonal dan distribusi masih di sekitar garis normal, sehingga menghasilkan distribusi normal sebesar regresi yang diperoleh nilai sisa dapat ditutup. Sedangkan untuk uji normalitas dengan menggunakan uji one sample Kolmogorov-Smirnov diperoleh nilai Kolmogorov-Smirnov sebesar 1,079 dan diperoleh nilai Asymp. Sig. (2 sisi) diatas adalah 0,195 artinya lebih besar dari 0,10 maka residual dapat dikatakan berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas.

Semua variabel bebas memiliki nilai tolerance lebih besar dari 0,10, sehingga semua nilai VIF kurang dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak menunjukkan adanya multikolinearitas.

#### Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat scatter plot. Hasil hamburan menunjukkan bahwa titik-titik tersebut tidak membentuk pola yang jelas. Titik-titik tersebut tersebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu y. Dari sini dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat masalah heteroskedastisitas pada model regresi.

#### Uji Autokorelasi.

Berdasarkan hasil uji autokorelasi diperoleh nilai Durbin-Watson Nomor 2.087. Dari data yang digunakan dalam penelitian ini, diketahui dari tabel Durbin-Watson nilai  $dl = 1,284$  dan  $du = 1,567$  (dalam tabel DW) dan nilai  $(4-du) = 2,433$ . Nilai 2,087 terletak diantara nilai dua dan (4-du), sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat masalah autokorelasi pada model regresi yaitu uji autokorelasi terpenuhi.

### Analisis Regresi Linier

Berdasarkan hasil output SPSS diperoleh rekapitulasi analisis regresi linier berganda sebagai berikut:

**Tabel 2**

#### Hasil Uji Regresi Linear Berganda Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.011	.002		4.615	.000
APT	.006	.003	.338	1.884	.054
DTE	2.948	1.967	.472	2.125	.032

a. Dependent Variable: DA

Sumber: Hasil output SPSS 16

Berdasarkan Tabel 2, diperoleh persamaan regresi linier berganda pada penelitian ini sebagai berikut:

$$DA = 0,011 + 0,006 APT + 2,948 DTE + e$$

Hasil uji hipotesis uji F

Uji F digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen secara bersamaan. Tingkat kepercayaan yang digunakan adalah 0,10. Model regresi dianggap tepat jika tingkat signifikansinya kurang dari 0,05. Hasil Uji-F disajikan pada Tabel 3 sebagai berikut:

**Tabel 3 Uji F**

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.000	2	.000	1.980	.051 <sup>a</sup>
Residual	.003	27	.000		
Total	.003	29			

a. Predictors: (Constant), DTE, APT

b. Dependent Variable: DA

Sumber: Hasil output SPSS 16

Tabel 3 menunjukkan nilai F hitung sebesar 1,980 dan nilai signifikansi 0,051 lebih kecil dari nilai

probabilitas 0,10 atau nilai 0,051 > 0,10, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemodelan yang dibangun memiliki pengaruh terhadap akumulasi kewajiban pajak (APT) adalah . dan Beban pajak tangguhan (DTE) untuk pengelolaan pendapatan (DA) memenuhi kriteria kelayakan (wajar).

### Uji t

Uji-t digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen (Ghozali, 2006). Pengujian ini mengidentifikasi apakah terdapat aset pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan dalam manajemen laba. Hasil uji-t disajikan pada Tabel 4 sebagai berikut:

**Tabel 4 Uji t**

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.011	.002		4.615	.000
APT	.006	.003	.338	1.884	.054
DTE	2.948	1.967	.472	2.125	.032

\* Tingkat signifikansi  
10%

a. Dependent Variable:

Sumber: Hasil output SPSS 16

Berdasarkan hasil uji-t yang ditunjukkan pada Tabel 4, pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen ditunjukkan:

1. Berdasarkan hasil pengujian diperoleh nilai t variabel permintaan pajak diperhitungkan (APT) pengelolaan penerimaan sebesar 1,884 dan tingkat signifikansinya 0,054 (kurang dari 0,10). Hal ini menunjukkan bahwa aset pajak tangguhan (APT) berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba (DA).
2. Berdasarkan hasil pengujian diperoleh nilai t hitung variabel pengeluaran pajak (DTE) pengelolaan penerimaan sebesar 0,068 dan tingkat signifikansi sebesar 0,032 (kurang dari 0,10). Hal ini menunjukkan bahwa Pajak Tangguhan (DTE) berdampak pada Pengelolaan Pendapatan (DA).

### Koefisien determinasi (R<sup>2</sup>)

Koefisien determinasi mengukur seberapa baik model menjelaskan penyimpangan variabel independen dari variabel dependen. Hasil koefisien determinasi dapat disajikan pada Tabel 5 sebagai berikut:

**Tabel 5**

#### Hasil uji koefisien determinasi Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.378a	.271	.156	.0097958

a. Predictors: (Constant), DTE, APT

b. Dependent Variable: DA Sumber: Hasil output SPSS 16

Pada Tabel 5 terlihat nilai koefisien determinasi pada kolom R-squared sebesar 0,271. Artinya sebesar 27,1% variabel independen yang terdiri dari Pajak Tangguhan (APT) dan Beban Pajak Tangguhan (DTE) dapat menjelaskan variabel dependen yaitu Outcome Management (DA), sedangkan sisanya sebesar 72,9% dapat dijelaskan oleh variabel lain yang akan dideklarasikan yang bukan untuk perpajakan internal .

### **Pembahasan**

Penelitian ini merupakan studi manajemen laba. Penelitian ini menggunakan variabel keuangan (aset pajak tangguhan, beban pajak tangguhan, total aset, arus kas, piutang dan laba bersih). Penelitian ini dilakukan terhadap sampel 10 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2011-2013 yang dipilih dengan menggunakan metodologi purposive sampling.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa tingkat signifikansi aset pajak tangguhan sebesar  $0,054 > 0,10$ , sehingga dapat disimpulkan bahwa aset pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Dengan berlakunya PSAK No. 46 yang mengharuskan manajer untuk mengakui dan mengukur kembali aset pajak tangguhan, hal ini dapat digambarkan sebagai penyisihan nilai aset pajak tangguhan. Ketentuan ini dapat memberikan kebebasan kepada direksi untuk menentukan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam mengukur aset pajak tangguhan dalam laporan keuangannya, sehingga digunakan dalam laporan keuangan yang dilaporkan untuk inisiatif manajemen laba perusahaan.

Besarnya nilai pajak tangguhan yang dinaikkan oleh manajemen dilatarbelakangi oleh pemberian bonus, beban politik perusahaan dan minimisasi pembayaran pajak agar tidak merugikan perusahaan. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Suranggane (2007) yang menyatakan bahwa aset pajak tangguhan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa tingkat signifikansi pengeluaran pajak yang diperhitungkan adalah  $0,032 < 0,10$ , sehingga dapat disimpulkan bahwa pengeluaran pajak yang dihitung berpengaruh terhadap pengendalian pendapatan. Perusahaan perbankan menggunakan celah untuk memanipulasi keuntungan mereka dengan beban pajak yang diperhitungkan tinggi.

Adanya PSAK 46 yang mengatur tentang pajak tangguhan tidak menjamin bahwa perusahaan tidak melakukan manajemen laba. Beban pajak tangguhan timbul dari perbedaan temporer antara laba buku dan penghasilan kena pajak. Perbedaan antara laporan keuangan akuntansi dan laporan keuangan berasal dari penyusunan laporan keuangan. Standar akuntansi memberi manajemen lebih banyak fleksibilitas dalam menetapkan kebijakan dan asumsi akuntansi dibandingkan dengan apa yang diperbolehkan setelah pajak. Hal ini menyebabkan manajemen memanfaatkan celah untuk memanipulasi tingkat pengeluaran pajak tangguhan. Menurut Yulianti (2005), mengukur keleluasaan manajer, beban pajak tangguhan lebih baik sebab peraturan akuntansi memberikan lebih banyak keleluasaan dibandingkan peraturan perpajakan. Besarnya jumlah beban pajak tangguhan mengurangi laba perusahaan sehingga mengurangi besarnya pajak yang harus dibayar.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Yulianti (2005) yang memberikan hasil bahwa beban pajak tangguhan berpengaruh terhadap manajemen laba.

## **3. KESIMPULAN DAN SARAN**

### **3.1. Simpulan**

Tujuan survei adalah untuk mengetahui pengaruh klaim pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan terhadap pengendalian pendapatan. Penelitian ini menggunakan 10 sampel perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) antara tahun 2011 dan 2013. Analisis dan pembahasan dengan menggunakan regresi linier seringkali menghasilkan kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil uji regresi linier berganda pada tingkat signifikansi 10% menunjukkan bahwa variabel aset pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Hal ini menghasilkan hipotesis pertama (H1), yang menyatakan bahwa aktiva pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap pengendalian pendapatan.
2. Hasil uji regresi linier berganda pada taraf signifikansi 10% menunjukkan bahwa pengaruh variabel imputed tax expenditure terhadap income control adalah signifikan. Hal ini menghasilkan hipotesis kedua (H2) yang menyatakan bahwa beban pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap pengendalian laba.

### 3.2. Saran

Saran penulis untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Diharapkan penelitian selanjutnya dapat memperluas penelitian dengan menambah sampel yang tidak hanya fokus pada sektor perbankan untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih akurat.
2. Penelitian selanjutnya sebaiknya menganalisis praktik manajemen laba perusahaan selain pajak tangguhan, tetapi juga komponen lain yang memberikan petunjuk tentang praktik manajemen laba perusahaan.
3. Penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan model yang berbeda dengan model Jones yang dimodifikasi sebagai indikator manajemen laba sehingga dapat dibandingkan dengan model yang lebih baik menangkap manajemen laba dalam sampel yang diteliti.

### REFERENSI

- Agoes, S. dan Trisnawati E., 2010. Akuntansi Perpajakan. Edisi 2 Revisi. Jakarta: Salemba Empat
- Alim, S. 2009. Manajemen Laba dengan Motivasi Pajak pada Badan Usaha Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 13(3): 444-461.
- Deviana, B. 2008. Kemampuan Beban Pajak Tangguhan dan Beban Pajak Kini Dalam Mendeteksi Manajemen Laba pada Seasoned Equity Offerings. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia /Tahun2008 Vol. XII, No. 02 (132:14)*.
- Djamiludin, S., Rahmawati, dan Wijayanti., 2007. "Analisis Perubahan Aktiva Pajak Tangguhan dan Kewajiban PajakTangguhan untuk Mendeteksi Manajemen Laba". Penelitian yang didanai oleh DIPA Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta
- Ghozali, I. 2006. Analisis Multivariate Dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hardi, C., 2008. Akuntansi Kontrak Konstruksi Berdasarkan PSAK no.34, [http://auditme- post.blogspot.com](http://auditme-post.blogspot.com).
- PSAK No 46. Akuntansi Pajak Penghasilan. IAI
- Sri, S., 2008, Manajemen Laba Teori dan Model Empiris, Jakarta: Grasindo
- Suranggane, Z., 2007. Analisis Aktiva Pajak Tangguhan dan AkruaI sebagai Prediktor Manajemen laba: Kaji Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEJ, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.4, No.1, 77-94.
- Waluyo., 2008. Perpajakan Indonesia, edisi 8, Jakarta: Salemba Empat
- Widiastuti, Ni Putu E., dan Elsa C., 2011. Analisis Aktiva Pajak Tangguhan dan Discretionary Accrual Sebagai Prediktor Manajemen Laba Pada Perusahaan Yang Terdaftar di BEI, *EconoSains*, Volume IX, No .1, 28-40.
- Yulianti. (2005). "Kemampuan Beban Pajak Tangguhan dalam Memprediksi Manajemen Laba". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 2, No. 1. Juli, pp:107-129.
- Purba, M., 2009. Akuntansi Pajak Penghasilan. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Phillip, J. & Rego, S.O. 2003. Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *The Accounting Review*, 78: 491-521.