

Pengaruh Manajemen Laba dan Ukuran Perusahaan pada Beban Pajak Tangguhan

Hendy Anggara¹
I Made Sukartha²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
email:hendy.anggara55@gmail.com/Telp:+62 87865085259

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Metode akuntansi pajak penghasilan yang berorientasi pada neraca mengakui kewajiban dan aktiva pajak tangguhan terhadap konsekuensi fiskal masa depan yang disebabkan oleh adanya perbedaan temporer dan sisa kerugian yang belum dikompensasikan. Perbedaan temporer yang menyebabkan bertambahnya jumlah pajak di masa depan akan diakui sebagai utang pajak tangguhan, oleh karena itu adanya beban pajak tangguhan harus diakui oleh perusahaan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris pengaruh manajemen laba dan ukuran perusahaan pada beban pajak tangguhan. Sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2016 yang berjumlah 10 perusahaan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Beban pajak tangguhan dapat diukur dengan jumlah beban pajak tangguhan per tahun dibagi dengan total aset perusahaan per tahun. Hasil penelitian menunjukkan bahwa manajemen laba berpengaruh negatif pada beban pajak tangguhan, dan ukuran perusahaan berpengaruh positif pada beban pajak tangguhan

Kata kunci: manajemen laba, ukuran perusahaan, beban pajak tangguhan

ABSTRACT

The income tax-oriented accounting method recognizes deferred tax liabilities and deferred tax assets against future fiscal consequences caused by temporary differences and residual losses that have not been compensated. The temporary differences causing future tax increases to be recognized as deferred tax liabilities, therefore deferred tax expense must be recognized by the company. The purpose of this study is to obtain empirical evidence of the influence of earnings management and firm size on deferred tax expense. The sample in this study is a company listed on the Indonesia Stock Exchange in 2012-2016 amounting to 10 companies using purposive sampling method. Deferred tax expense can be measured by the total deferred tax expense per year divided by the total assets of the company per year. The results showed that earnings management had a negative effect on deferred tax expense, and firm size had a positive effect on deferred tax expense

Key words: earnings management, firm size, deferred tax expense

PENDAHULUAN

Indonesia adalah salah satu negara yang mengandalkan pendapatan pajak sebagai sumber pendapatan negara yang utama (Haula Rosdiana, Edi Slamet Irianto, 2011). Pajak penghasilan adalah salah satu sektor dalam pajak yang diperoleh Negara. Setiap perusahaan di Indonesia diharuskan untuk mengikuti aturan-aturan

dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dalam penyusunan laporan keuangannya agar dapat menghasilkan laporan keuangan yang kredibel dan informatif. Saat ini perusahaan juga diwajibkan untuk menyusun laporan keuangannya yang didasarkan pada aturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Berdasarkan UU No. 28 Tahun 2007, di dalam pasal 28 disebutkan tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan “bahwa wajib pajak merupakan orang pribadi yang melakukan usaha atau pekerjaan bebas dan wajib pajak badan wajib melakukan pembukuan”. Untuk mengukur kinerja perusahaan, laporan keuangan komersial disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, sedangkan untuk menentukan besarnya pajak yang harus dibayarkan menggunakan laporan keuangan fiskal yang disusun berdasarkan peraturan perpajakan. Berdasarkan pada pembukuan yang dilakukan maka dapat dihitung besarnya jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak.

Pada PSAK No.46, metode akuntansi pajak penghasilan secara komprehensif dengan pendekatan aktiva kewajiban atau *balance-sheet approach* digunakan untuk pengakuan pajak penghasilan (Wijayanti, 2006). Dalam metode akuntansi pajak penghasilan yang berorientasi pada neraca, adanya perbedaan temporer dan sisa kerugian yang belum dikompensasikan menyebabkan adanya kewajiban pajak tangguhan dan aktiva pajak tangguhan. Utang pajak tangguhan timbul karena adanya perbedaan temporer yang menambah jumlah pajak di masa depan, oleh karena itu perusahaan harus mengakui adanya beban pajak tangguhan (*deferred tax expense*). Aktiva pajak tangguhan timbul karena adanya perbedaan temporer yang mengurangi jumlah

pajak dimasa depan,oleh karena itu perusahaan harus mengakui adanya keuntungan atau manfaat pajak tangguhan (*deferred tax benefit*).

Perbedaan temporer negatif diakibatkan oleh perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan beban dalam menentukan taksiran masa manfaat aktiva tetap, metode pengakuan pengukuran pendapatan menggunakan metode *accrual basis* atau *cash basis*, metode penilaian persediaan, dan perbedaan temporer negatif lainnya yang disebabkan oleh perbedaan antara peraturan perpajakan dan Standar Akuntansi Keuangan. Contoh dalam perbedaan waktu pengakuan, misalnya menurut aturan perpajakan mengakui beban pada periode selanjutnya, sedangkan menurut Standar Akuntansi Keuangan mengakui pada periode saat ini atau menurut Standar Akuntansi Keuangan mengakui pendapatan pada periode selanjutnya, sedangkan menurut aturan perpajakan mengakui pada periode saat ini, tentu hal ini akan menimbulkan adanya selisih antara laba fiskal dan laba komersial dimana laba komersial akan lebih tinggi dari laba fiskal, perbedaan inilah menyebabkan adanya koreksi negatif dalam rekonsiliasi fiskal yang menunjukkan jumlah beban pajak tangguhan.

Kebijaksanaan dalam *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), dengan asumsi bahwa manajer akan mengeksploitasinya, seperti penentuan taksiran masa manfaat aktiva tetap, metode pengakuan pendapatan, metode penilaian persediaan, dan sebagainya, untuk mengelola pendapatan yang dihasilkan perusahaan semakin tinggi terutama dengan cara yang tidak mempengaruhi penghasilan kena pajak saat ini, maka manajemen laba tersebut akan menghasilkan perbedaan antara laba komersial dengan laba fiskal yang

meningkatkan beban pajak tangguhan, perbedaan yang timbul antara laba komersial yang berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan dengan laba fiskal yang berdasarkan aturan perpajakan dapat menyebabkan perbedaan dalam penentuan besarnya laba dan pada akhirnya tidak seimbang pada saldo akhir laba. Untuk menentukan besarnya laba maka diperlukan penyesuaian antara laba akuntansi dengan laba fiskal dengan cara rekonsiliasi fiskal.

Pada Tabel 1 disajikan contoh beberapa perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012 sampai 2016 dengan laba bersih positif dan mempunyai beban pajak tangguhan.

Tabel 1.
Data Beban Pajak Tangguhan dan Laba Bersih (dalam jutaan rupiah)

Nama Perusahaan		2012	2013	2014	2015	2016
PT. Aneka Gas Industri Tbk	Beban Pajak Tangguhan	3.391	1.373.037	2.269.000	2.778	8.676
	Laba Bersih	77.005	78.133	56.643	597.704	72.744
Jasa Marga Tbk	Beban Pajak Tangguhan	48.806	55.417	80.045	163.704	121.469
	Laba Bersih	1.536.346	1.236.626	1.215.847	1.302.378	1.684.225
PT. Pudjiadi Prestige Tbk	Beban Pajak Tangguhan	184	888	49	190	177
	Laba Bersih	21.138	26.379	14.182	27.939	22.853
PT. Unilever Indonesia Tbk	Beban Pajak Tangguhan	56.061	54.376	127.459	72.510	17.500
	Laba Bersih	4.839.145	5.352.625	5.738.523	5.864.386	5.957.507

Sumber: www.idx.co.id

Alasan mengapa beban pajak tangguhan menarik untuk diteliti, berdasarkan Tabel 1 secara garis besar dapat disimpulkan bahwa terdapat;

- 1) Peningkatan laba yang diikuti dengan adanya peningkatan beban pajak tangguhan, contoh yang terjadi pada PT. Aneka Gas Industri pada tahun 2015, Jasa Marga Tbk pada tahun 2015, PT. Pudjiadi Prestige Tbk pada tahun 2013 dan 2015, dan PT. Unilever Indonesia Tbk pada 2014.

- 2) Peningkatan laba yang diikuti dengan adanya penurunan beban pajak tangguhan, contoh yang terjadi pada PT. Aneka Gas Industri Tbk pada tahun 2013, Jasa Marga Tbk pada tahun 2016, dan PT. Unilever Indonesia pada tahun 2013, 2015, dan 2016.
- 3) Penurunan laba yang diikuti dengan adanya peningkatan beban pajak tangguhan, contoh yang terjadi pada PT. Aneka Gas Industri Tbk tahun 2014 dan 2016, dan Jasa Marga Tbk tahun 2013 dan 2014.
- 4) Penurunan laba yang diikuti dengan adanya penurunan beban pajak tangguhan, contoh yang terjadi pada PT. Pudjiadi Prestige Tbk pada tahun 2014 dan 2016.

Terdapat beberapa variabel yang mungkin mempengaruhi beban pajak tangguhan, Philips, Pincus dan Rego (2003) menyatakan bahwa manajemen laba dapat mempengaruhi beban pajak tangguhan, selanjutnya menurut Sofia Damairia (2007) menyatakan bahwa ukuran perusahaan, profitabilitas, *growth*, dan *debt* mempengaruhi beban pajak tangguhan. Berdasarkan pernyataan tersebut penulis mencoba untuk meneliti pengaruh variabel manajemen laba dan ukuran perusahaan pada beban pajak tangguhan.

Laba yang tinggi merupakan salah satu tujuan lain yang ingin dicapai manajemen. Laba yang tinggi berkaitan dengan bonus yang akan diperoleh oleh manajer, karena tinggi atau rendahnya bonus yang diberikan oleh perusahaan kepada manajemen tergantung pada tinggi atau rendahnya laba yang mampu dihasilkan manajemen. Manajer melakukan manajemen laba untuk meningkatkan laba sebagai dasar pemberian bonus dan menciptakan citra yang baik. Di lain

pihak, ketika manajemen berhadapan dengan biaya politik, manajemen akan cenderung berusaha untuk meminimalkan biaya politik yang harus ditanggung oleh perusahaan. Biaya politik yang dimaksudkan adalah semua biaya terkait regulasi pemerintah dengan tarif pajak atas pendapatan yang dihasilkan oleh perusahaan. Ketika seorang manajer menaikkan laba akuntansi menjadi lebih besar untuk memaksimalkan bonusnya dan membuat laba fiskal tetap, perbedaan yang semakin besar menyebabkan koreksi negatif akan menjadi semakin besar yang mencerminkan jumlah beban pajak tangguhan.

Menurut Sri Sulityanto (2008), manajemen laba adalah upaya untuk memanfaatkan metode atau prosedur akuntansi yang digunakan perusahaan untuk dapat mengubah atau merekayasa angka-angka dalam laporan keuangan, sedangkan menurut (National Association of Certified Fraud Examiners, 1993 dalam Hairu, 2009) dalam membuat laporan keuangan, manajemen laba diartikan sebagai pelanggaran yang disengaja mengenai fakta material dan data akuntansi, yang menyebabkan ketika semua informasi itu dipakai untuk membuat pertimbangan dapat menyesatkan. Praktik manajemen laba dapat dilakukan melalui, *income maximization*, *income smoothing*, dan *taking a bath* (Scout, 2000).

Perusahaan di era sekarang ini dituntut untuk mampu mengelola keuangannya secara baik, artinya kebijakan dalam mengelola keuangan harus mampu menjamin keberlangsungan usaha perusahaan (*going concern*), besarnya laba yang mampu dicapai oleh perusahaan tersebut menunjukkan manajemen mampu atau tidak dalam mengelola keuangan perusahaan tersebut secara baik. Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka akan semakin besar tekanan yang

dihadapi untuk mampu mengelola keuangannya secara baik yang mengharuskan laba akuntansi yang tercantum di dalam laporan keuangan komersial dihasilkan besar yang dimaksudkan untuk menarik perhatian pihak eksternal. Hal ini juga membuat perbedaan yang semakin besar antara laba akuntansi dan laba fiskal, dimana laba akuntansi cenderung lebih besar dan akan membuat koreksi negatif yang menentukan besarnya beban pajak tangguhan.

Penelitian sebelumnya juga menyatakan hal yang sama, menurut Philips, Pincus dan Rego (2003) menyatakan untuk menghindari kerugian dan penurunan laba, perusahaan akan melakukan manajemen laba yang dapat dideteksi dengan beban pajak tangguhan dan akrual secara signifikan. Alasan pertama menurut Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum, manajemen diberi lebih banyak kebijaksanaan dibandingkan dengan peraturan pajak (Hanlon dan Shevlin, 2005). Alasan kedua menurut Phillips et al. (2003) adalah bahwa manajer dapat memiliki insentif untuk meningkatkan laba laporan keuangan tanpa meningkatkan laba dari laporan pajak, sehingga akan meningkatkan beban pajak tangguhan. Yulianti (2005) menyatakan untuk menghindari kerugian dan penurunan laba, perusahaan akan melakukan manajemen laba yang dapat dideteksi dengan beban pajak tangguhan dan akrual secara signifikan. Yang artinya, bahwa tindakan manajemen laba dapat mempengaruhi besar kecilnya jumlah beban pajak tangguhan.

Pajak tangguhan timbul karena perusahaan harus menyiapkan laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan dan laporan keuangan menurut peraturan perpajakan. Laporan keuangan komersial disusun untuk menginformasikan para pemangku kepentingan mengenai kinerja keuangan

perusahaan, sedangkan laporan keuangan fiskal disusun untuk menunjukkan kepada pihak pajak bahwa laba tersebut merupakan dasar untuk mengenakan pajak. Manajer dapat memiliki insentif untuk meningkatkan laba laporan keuangan tanpa meningkatkan laba dari laporan pajak melalui manajemen laba, yang pada akhirnya meningkatkan beban pajak tangguhan.

Berbagai celah dalam pemilihan metode akuntansi yang bisa dimanfaatkan dalam penyusunan laporan keuangan oleh manajer baik untuk memuaskan keinginan pribadi atau perusahaan, dan tekanan yang dihadapi manajer dalam perusahaan untuk mampu mengelola keuangannya dengan baik, maka kemungkinan seorang manajer dalam melakukan manajemen laba untuk meningkatkan laba akuntansi perusahaan sangatlah tinggi, namun di pihak lain manajer akan berusaha menurunkan laba untuk menghindari biaya politik yang menyebabkan semakin kecilnya laba fiskal yang pada akhirnya akan membuat laba akuntansi lebih besar dari laba fiskal, perbedaan antara laba akuntansi dan laba fiskal yang semakin besar akan tercerminkan dalam beban pajak tangguhan.

Teori akuntansi positif merupakan teori yang berupaya untuk mampumemprediksi dengan menggunakan kemampuan, pemahaman, dan pengetahuan akuntansi untuk menghadapi suatu kondisi di masa mendatang. Menurut Watts dan Zimmerman (1990) konsekuensi ekonomis yang terjadi jika manajer menentukan suatu pilihan tertentu berusaha dijelaskan dan diprediksi dalam Teori akuntansi positif. Watt dan Zimmerman (1986) juga menyatakan *Positive accounting theory* memaparkan faktor-faktor ekonomi tertentu berkaitan dengan perilaku manajer atau para pembuat laporan keuangan. Anis dan Imam

(2003) dalam Januarti (2003) menyatakan teori akuntansi positif mengakui adanya tiga hubungan keagenan, yaitu (a) hubungan antarpemilik dengan manajemen(*The bonus plan hypothesis*), (b) hubungan antara pihak kreditur dengan manajemen(*Debt covenant hypothesis*), (c) hubungan antara pihak pemerintah dengan manajemen(*The political cost hypothesis*).

Menurut Watts dan Zimmerman (1986) ada tiga hipotesis utama dalam teori akuntansi positif, yaitu: a) *Bonus Plan Hypothesis*, yakni apabila pada suatu perusahaan mempunyai rencana pemberian bonus terhadap manajer, manajer akan cenderung untuk melakukan peningkatan laba dengan cara menggunakan metode-metode akuntansi yang mampu memperbesar angka laba komersial dalam laporan keuangan. Manajer melakukan hal ini untuk memaksimalkan bonus yang akan diterimanya setiap tahun, karena laba yang diperoleh perusahaan salah satu ukuran tingkat keberhasilan manajer. b) *Debt Covenant Hypothesis*, yakni pada saat perusahaan mulai mendekati masa pelanggaran perjanjian kredit maka manajer akan cenderung meningkatkan laba dengan memilih metode akuntansi yang mampu memberikan dampak meningkatkan laba. Hal ini untuk menjaga reputasi perusahaan dalam pandangan pihak eksternal dan menghindari terjadinya perjanjian utang. c) *The Political Cost Hypothesis*, yakni bahwa untuk meminimalkan biaya politik yang harus mereka tanggung, perusahaan cenderung melakukan rekayasa penurunan laba. Biaya politik mencakup semua biaya terkait dengan peraturan pemerintah, tarif pajak, subsidi pemerintah, tuntutan buruh dan sebagainya yang harus ditanggung oleh perusahaan (Scott, 2000). Secara tidak langsung kinerja keuangan suatu perusahaan dapat mempengaruhi pihak lain yang

terkait untuk menyikapinya. Manajer pada perusahaan-perusahaan yang cenderung menjadi sorotan banyak orang, memiliki kepentingan untuk menggunakan suatu metode akuntansi tertentu dan juga memiliki kemungkinan untuk melakukan lobi yang mendukung atau menolak perubahan standar akuntansi yang wajib yang dapat mempengaruhi sensitifitas politis perusahaan. Biasanya metode akuntansi yang dapat mengurangi laba periodik cenderung digunakan perusahaan besar dibandingkan perusahaan kecil. Untuk memilih metode akuntansi tertentu manajer memiliki insentif dalam proses politik tersebut atas dasar biaya informasi dan biaya monitoring.

Salah satu ukuran kinerja dicerminkan oleh laba yang dihasilkan perusahaan yang sering digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Sebagaimana yang dinyatakan dalam *Statement Of Financial Accounting Concept* (SFAC) nomor 2, unsur utama dalam laporan keuangan adalah informasi tentang laba, informasi tentang laba mempunyai peran yang penting bagi pihak-pihak yang menggunakannya karena mempunyai nilai prediktif. Agar kinerja perusahaan terlihat lebih baik oleh pemilik, manajemen terdorong untuk melakukan tindakan manajemen laba.

Dalam proses pelaporan keuangan, untuk mendapatkan manfaat tertentu bagi manajer maupun perusahaan dilakukan intervensi langsung oleh manajemen dengan cara mengelola pendapatan atau keuntungan. Menurut John, Subramanyam dan Halsey (2005:118) hasil akuntansi akrual yang paling bermasalah adalah manajemen laba. Selain itu, Scott (2003) mendefinisikan manajemen laba adalah tindakan yang dilakukan untuk memperoleh tujuan tertentu melalui pilihan

kebijakan akuntansi. Selanjutnya, dengan tujuan untuk menguntungkan diri sendiri, campur tangan dalam proses pelaporan keuangan eksternal merupakan manajemen laba. Manajemen laba merupakan salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, manajemen laba dapat mengganggu pemakai laporan keuangan yang mempercayai angka laba hasil rekayasa karena menambah bias dalam laporan keuangan (Setiawati dan Na'im, 2000).

Salah satu upaya untuk meningkatkan kepercayaan pemegang saham terhadap manajer biasanya menerapkan tindakan manajemen laba. Manajemen laba berkaitan erat dengan prestasi usaha yang tercermin pada perolehan laba dalam suatu perusahaan, karena tingkat perolehan laba yang tinggi maka seorang manajer akan dianggap berhasil, dan karena mampu memperoleh laba yang tinggi pemegang saham akan memberikan bonus atas hal tersebut. Manajemen laba merupakan area yang kontroversial dan penting dalam akuntansi keuangan. Manajemen laba tidak selalu berorientasi pada manipulasi laba, tetapi lebih condong dikaitkan dengan pemilihan metode akuntansi yang secara sengaja dipilih dalam batasan GAAP oleh manajemen untuk tujuan tertentu.

Motivasi Manajemen Laba. Menurut Scott (2000) ada beberapa motivasi yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba yaitu : 1) *Bonus purposes*, yakni pada perusahaan yang menerapkan rencana bonus, manajer cenderung akan berusaha mengatur jumlah perolehan laba untuk memaksimalkan jumlah bonus yang akan diterimanya (Healy, 1985; Holthausen dkk., 1995; Gaver dan Austin, 1995). 2) Kontrak utang jangka panjang, yakni manajer akan cenderung memilih metode akuntansi yang dapat menggeser laba periode

mendatang ke periode berjalan ketika perusahaan semakin dekat dengan perjanjian kredit. Hal ini diharapkan dapat mengurangi kemungkinan perusahaan mengalami kegagalan dalam pelunasan hutang (Deakin, 1979; Dhalival, 1980; Bowen dkk., 1981; Defond dan Jiambalvo, 1994). 3) *Political motivations*, yakni padaperusahaan-perusahaan dengan skala besar dan industri strategis, untuk mengurangi visibilitas perusahaan terutama saat periode kemakmuran yang tinggi, manajemen laba digunakan untuk mengurangi laba yang dilaporkan. Hal ini dimaksudkan untuk mendapatkan kemudahan dan fasilitas yang diberikan oleh pemerintah (Moses, 1970; Naim dan Hartono, 1996; Putra, 2000). 4) *Taxation motivations*, yakni untuk meminimalkan jumlah pajak penghasilan yang harus dibayarkan metode akuntansi yang digunakan cenderung untuk mengurangi laba yang dilaporkan (Boyton dkk., 1992).

5) Pergantian CEO, yakni pada saat CEO mendekati masa pensiun, maka ia akan cenderung memaksimalkan jumlah laba yang dilaporkan untuk meningkatkan bonus mereka demikian juga dengan kinerja yang buruk. Tujuannya adalah menghindarkan diri dari pemberhentian atau pemecatan (DeAngelo, 1988; Pourciau, 1993). 6) *Initial Public Offering* (IPO), yakni manajer perusahaan yang akan go public melakukan manajemen laba dengan harapan dapat menarik perhatian investor potensial dengan cara menaikkan jumlah laba yang dilaporkan karena perusahaan belum memiliki nilai pasar. Sumber informasi yang sangat penting Informasi keuangan yang dipublikasikan dalam prospektus (Neil dkk., 1995; Richardson, 1998; Sutanto, 2000; Gumanti, 2001).

Bentuk-bentuk manajemen laba menurut Scott (2003) yaitu: 1) *Taking a bath*, manajer berusaha untuk menggeser pendapatan akrual *discretionary* periode kini ke periode mendatang atau menggeser biaya akrual *discretionary* periode mendatang ke periode kini, hal ini biasanya dilakukan oleh manajer saat kinerja buruk perusahaan tidak dapat dihindari lagi selama periode berjalan. Hal ini dilakukan manajer ketika menghadapi kenyataan bahwa bonus tahun ini tidak dapat diberikan oleh perusahaan, untuk itu manajer akan memaksimalkan kompensasi atau bonus yang akan diterimanya pada tahun berikutnya.

2) *Income minimization* (minimisasi laba), untuk keperluan pertimbangan pajak dengan meminimumkan kewajiban pajak perusahaan, hal ini dilakukan pada saat perusahaan memperoleh keuntungan yang tinggi. 3) *Income maximization* (maksimisasi laba), dilakukan manajer dengan memaksimalkan keuntungan yang dimaksudkan untuk memaksimalkan bonus untuk manajer. Hal ini juga dilakukan ketika perusahaan akan menghadapi pelanggaran kontrak utang. 4) *Income smoothing* (perataan laba), tindakan dimana manajemen menaikkan atau menurunkan laba dari periode ke periode lain dengan cara menaikkan laba dari periode yang memiliki laba rendah dan mengurangi laba dari periode yang memiliki laba tinggi, sehingga perusahaan terlihat stabil dan tidak memiliki risiko yang tinggi.

Brigham dan Houston (2006) menyatakan bahwa ukuran perusahaan dapat diklasifikasikan dengan berbagai cara antara lain berdasarkan total ekuitas, total aset, dan ukuran pendapatan. Ukuran perusahaan yang diklasifikasikan berdasarkan total aset menunjukkan bahwa dengan semakin besarnya jumlah aset yang

dimiliki oleh sebuah perusahaan maka dapat dikatakan ukuran perusahaan tersebut semakin besar. Perusahaan yang memiliki jumlah aset lebih kecil, jika dibandingkan dengan perusahaan yang memiliki aset lebih besar, maka perusahaan dengan jumlah aset lebih besar cenderung relatif lebih stabil dan mampu menghasilkan laba yang lebih besar.

Perusahaan yang berukuran besar biasanya mendapat tekanan dari para pemilik kepada manajemennya untuk mampu menghasilkan laba yang lebih besar. Hal ini mendorong manajemen untuk menyajikan laba perusahaan yang lebih besar dari laba sebenarnya. Untuk menghitung besarnya laba fiskal perusahaan, semakin tingginya laba akuntansi yang disajikan oleh perusahaan dari yang sebenarnya akan membuat koreksi fiskal negatif yang semakin besar juga. Koreksi fiskal negatif yang semakin besar akan menunjukkan besarnya beban pajak tangguhan yang semakin besar juga.

Berdasarkan teori akuntansi positif, *bonus plan hypothesis* menjelaskan bahwa manajer akan berusaha melakukan manajemen laba dengan meningkatkan laba akuntansi tanpa mempengaruhi laba fiskal perusahaan untuk memaksimalkan bonus yang akan diterimanya, dan akhirnya membuat koreksi negatif semakin besar yang dicerminkan oleh beban pajak tangguhan. Philipset al. (2003) menemukan bahwa beban pajak tangguhan dan akrual secara signifikan dapat mendeteksi manajemen laba yang dilakukan perusahaan dengan tujuan menghindari kerugian dan penurunan laba. Alasan pertama menurut Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum, manajemen diberi lebih banyak kebijaksanaan dibandingkan dengan peraturan pajak (Hanlon dan Shevlin, 2005). Alasan kedua

menurut Phillips *et al.* (2003) adalah bahwa manajer dapat memiliki insentif untuk meningkatkan laba laporan keuangan tanpa meningkatkan laba dari laporan pajak, sehingga akan meningkatkan beban pajak tangguhan. Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu dapat dirumuskan hipotesis seperti berikut ini:

H₁ : Manajemen Laba berpengaruh positif pada Beban Pajak Tangguhan

Dalam teori akuntansi positif, *bonus plan hypothesis* menjelaskan bahwa salah satu ukuran keberhasilan manajer adalah dengan melihat tingginya laba yang mampu dihasilkan manajer tersebut. Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka akan semakin besar tekanan yang dihadapi untuk mampu mengelola keuangannya secara baik yang mengharuskan laba akuntansi yang tercantum di dalam laporan keuangan komersial dihasilkan besar yang dimaksudkan untuk menarik perhatian pihak eksternal yang sekaligus juga akan membuat bonus yang didapatkan oleh manajer tersebut maksimal. Hal ini juga membuat perbedaan yang semakin besar antara laba akuntansi dan laba fiskal, dimana laba akuntansi cenderung lebih besar dan akan membuat koreksi negatif yang menentukan besarnya beban pajak tangguhan. Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu dapat dirumuskan hipotesis seperti berikut ini:

H₂ : Ukuran Perusahaan berpengaruh positif pada Beban Pajak Tangguhan

METODE PENELITIAN

Jenis data yang penelitiakan gunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif berupa laporan keuangan tahunan pada seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI

periode 2012-2016 dengan data sekunder yang diperoleh dengan mengakses situs BEI yaitu, *www.idx.co.id*.

Beban Pajak Tangguhan dalam penelitian ini akan diukur menggunakan beban pajak tangguhan per tahun dibagi dengan total aktiva perusahaan per tahun.

$$DTE = \frac{\text{BebanPajakTangguhan}_{it}}{TA_{it}} \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan :

DTE = *Deferred Tax Expense*

TA_{it} = Total Aktiva pada perusahaan i di tahun t

Terkait dengan manajemen laba, penelitian ini menggunakan model Jones (1991) yang dimodifikasi oleh Dechow *et al* (1995). Persamaannya sebagai berikut :

$$TAcc_{it} = NInc_{it} - CFO_{it} \dots\dots\dots(2)$$

$$\frac{TAcc_{it}}{TAct_{it-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{TAct_{it-1}} \right) + \beta_1 \left\{ \frac{(\Delta Rev_{it} - \Delta Rec_{it})}{TAct_{it-1}} \right\} + \beta_2 \left(\frac{PPE_{it}}{TAct_{it-1}} \right) + \epsilon_{it} \dots\dots\dots(3)$$

$$NDAcc_{it} = \alpha_1 \left(\frac{1}{TAct_{it-1}} \right) + \beta_1 \left\{ \frac{(\Delta Rev_{it} - \Delta Rec_{it})}{TAct_{it-1}} \right\} + \beta_2 \left(\frac{PPE_{it}}{TAct_{it-1}} \right) \dots\dots\dots(4)$$

$$DAcc_{it} = \left(\frac{TAcc_{it}}{TAct_{it}} \right) - NDAcc_{it} \dots\dots\dots(5)$$

Keterangan :

- TAcc_{it} = total akrual perusahaan i di tahun t
- NInc_{it} = nilai *net income* (laba bersih) perusahaan i di tahun t
- CFO_{it} = *Cash Flow Operation* perusahaan i di tahun t
- TAct_{it-1} = total aktiva perusahaan i di tahun t-1

ΔRev_{it}= selisih antara pendapatan perusahaan i di tahun t dengan pendapatan tahun t-1

ΔRec_{it}= selisih antara piutang perusahaan i di tahun t dengan piutang tahun t-1

PPE_{it} = aktiva tetap perusahaan i di tahun t

ε_{it} = *error term* perusahaan i tahun t

NDAcc_{it} = Nilai *nondiscretionary accrual* pada perusahaan i di tahun t

$DAcc_{it}$ = *Discretionary accrual* pada perusahaan i di tahun t

Ukuran perusahaan diprosikan dengan menggunakan variabel dummy, angka 1 diberikan untuk perusahaan yang memiliki aset di atas nilai median dan angka 0 diberikan untuk perusahaan yang memiliki aset di bawah nilai median.

Populasi dalam penelitian ini mencakup seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2012 sampai 2016. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *non probability sampling* dalam menentukan sampel dengan menggunakan teknik *purposive sampling* yang menggunakan pertimbangan atau kriteria tertentu (Sugiyono, 2014:122). Kriteria sampel penelitian ini adalah sebagai berikut: 1) Perusahaan yang tercatat terakhir di Bursa Efek Indonesia (BEI) per-2016. 2) Perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangannya dan dinyatakan dalam bentuk rupiah. 3) Perusahaan yang mempunyai Net income positif selama periode 2012-2016. 4) Data yang tersedia lengkap mengenai Beban Pajak Tangguhan.

Tabel 2.
Proses Seleksi Sampel

No.	Kriteria	Jumlah
1.	Jumlah populasi penelitian	554
2.	Perusahaan yang menyajikan laporan keuangan dalam mata uang asing	(22)
3.	Perusahaan yang melaporkan rugi selama periode 2012-2016	(65)
4.	Data yang tersedia tidak lengkap mengenai beban pajak tangguhan	(457)
	Jumlah sampel penelitian	10
	Jumlah sampel dikali 5 tahun	50

Sumber: Data diolah, 2017

Teknik analisis data menggunakan statistik deskriptif dengan metode regresi dengan terlebih dahulu diawali Uji Asumsi Klasik. Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi mengenai variabel dalam penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian statistik deskriptif memberikan gambaran suatu data yang dapat dilihat dari nilai rata-rata, standar deviasi, maksimum, minimum. Berikut ini adalah tabel statistik deskriptif untuk penelitian ini:

Tabel 3.
Hasil Uji Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DA	50	-.86	.59	.0388	.17686
Ukuran Perusahaan	50	.00	1.00	.500	.50508
BPT	50	-.02	.95	.3012	.21154
Valid N (listwise)	50				

Sumber: Data diolah, 2017

Tabel 4.
Hasil Uji Normalitas
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

N	Mean	50
Normal Parameters ^{a,b}	Std. Deviation	.0000000
Most Extreme Differences	Absolute	.19072773
	Positive	.074
	Negative	.072
Test Statistic		-.074
Asymp. Sig. (2-tailed)		.074
		.200 ^{c,d}

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan hasil uji normalitas dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* yang dilakukan terhadap residual model beban pajak tanggungan diperoleh nilai *Asymp.Sig. (2-tailed)* sebesar 0,200 lebih besar daripada nilai α yaitu sebesar 0,050 sehingga dapat disimpulkan bahwa residual model yang digunakan berdistribusi normal.

Tabel 5.
Hasil Uji Autokorelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.691 ^a	.478	.443	.15882	1.936

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan hasil uji autokorelasi yang dilakukan dengan menggunakan uji Durbin-Watson (DW-test), nilai dari uji Durbin-Watson sebesar 1,936. Nilai d_w berada diantara nilai batas atas (d_U) dan nilai $4-d_U$ ($1,63 < 1,936 < 2,37$), maka dapat disimpulkan tidak terdapat gejala autokorelasi dalam model regresi hipotesis.

Tabel 6.
Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.	Collinernity Statistics	
	B	Std. Error	Beta				e	VIF
(Constant)	.254	.039			6.442	.000		
DA	-.379	.157	-.317		-2.411	.020	1.000	1.000
Ukuran Perusahaan	.124	.055	.297		2.259	.029	1.000	1.000

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan uji multikolinieritas nilai *tolerance* variabel manajemen laba dan ukuran perusahaan yakni 1,000 lebih besar dari 0,10. Nilai VIF variabel manajemen laba dan ukuran perusahaan yakni 1,000 lebih kecil dari 10,00. Sehingga dapat disimpulkan tidak terjadi multikolinieritas.

Tabel 7.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.021	2	.011	.781	.464 ^b
	Residual	.635	47	.014		
	Total	.656	49			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
(Constant)	.142	.024			6.035	.000
DA	-.096	.094	-.147		-1.022	.312
Ukuran Perusahaan	.024	.033	.104		.728	.470

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas, nilai *sig* variabel manajemen laba dan ukuran perusahaan sebesar 0,464 lebih besar dari nilai α sebesar 0,05 dan nilai *sig* variabel manajemen laba sebesar 0,312 lebih besar dari nilai α sebesar 0,05 dan variabel ukuran perusahaan sebesar 0,470 lebih besar dari nilai α sebesar 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas variabel manajemen laba dan ukuran perusahaan baik secara serempak maupun parsial sehingga layak digunakan untuk memprediksi.

Tabel 8.
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients
		B	Std. Error	Beta
1	(Constant)	.254	.039	
	DA	-.379	.157	-.317
	Ukuran Perusahaan	.124	.055	.297

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan hasil analisis regresi linear berganda yang dilakukan, persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 0,254 - 0,379X_1 + 0,124X_2$$

Persamaan regresi di atas dapat dijelaskan sebagai berikut: 1) Konstanta sebesar 0.254; artinya beban pajak tangguhan (Y) nilainya adalah 0.254, jika manajemen laba (X_1) dan ukuran perusahaan (X_2) nilainya adalah 0. 2) Koefisien regresi variabel manajemen laba (X_1) sebesar -0,379; artinya jika manajemen laba mengalami kenaikan 1 dan variabel independen lain nilainya tetap, maka beban pajak tangguhan (Y) akan mengalami penurunan sebesar 0,379. Koefisien bernilai negatif artinya terjadi hubungan negatif antara manajemen laba dengan beban pajak tangguhan, semakin naik manajemen laba maka semakin turun beban pajak tangguhan. 3) Koefisien regresi variabel ukuran perusahaan (X_2) sebesar 0,297;

artinya jika ukuran perusahaan besar nilai variabel dummy = 1 dan variabel independen lain nilainya tetap, maka beban pajak tangguhan (Y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,297. Koefisien bernilai positif artinya terjadi hubungan positif antara ukuran perusahaan dengan beban pajak tangguhan, nilai beban pajak tangguhan akan semakin tinggi apabila ukuran perusahaan besar.

Tabel 9.
Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.433 ^a	.187	.153	.19474

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 4.9 diperoleh angka $AdjustedR^2$ (*RSquare*) sebesar 0,153 atau (15,3%). Hal ini menunjukkan bahwa variasi variabel independen yang digunakan dalam model (manajemen laba dan ukuran perusahaan) hanya mampu menjelaskan sebesar 15,3% variasi variabel dependen (beban pajak tangguhan). Sedangkan sisanya sebesar 84,7% dipengaruhi atau dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Tabel 10.
Hasil Uji Kelayakan Model

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.410	2	.205	5.409	.008 ^b
Residual	1.782	47	.038		
Total	2.193	49			

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan hasil uji ANOVA, nilai F hitung > F tabel (5.409 > 3.305), artinya ada pengaruh secara signifikan antara manajemen laba dan ukuran perusahaan secara bersama-sama pada beban pajak tangguhan. Dalam penelitian ini disimpulkan bahwa manajemen laba dan ukuran perusahaan secara bersama-

sama berpengaruh pada beban pajak tangguhan pada perusahaan di BEI periode 2012-2016.

Tabel 11.
Hasil Uji t-test

Model	T	Sig.
(Constant)	6.442	.000
DA	-2.411	.020
Ukuran Perusahaan	2.259	.029

Sumber: Data diolah, 2017

Variabel manajemen laba (X_1) memiliki nilai t sebesar -2.411 dengan signifikansi 0,020 lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 (5%). Hal ini menunjukkan bahwa manajemen laba memiliki pengaruh negatif pada beban pajak tangguhan. Hal ini berarti hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan bahwa manajemen laba memiliki pengaruh positif pada beban pajak tangguhan tidak dapat diterima.

Variabel ukuran perusahaan (X_2) memiliki nilai t sebesar 2,259 dengan signifikansi 0,029 lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 (5%). Hal ini menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif pada beban pajak tangguhan. Hal ini berarti hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh pada beban pajak tangguhan dapat diterima.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan menggunakan analisis regresi linear berganda, kesimpulan yang diperoleh sebagai berikut. Dari hasil pengujian *t-test* menunjukkan bahwa variabel manajemen laba memiliki pengaruh negatif pada beban pajak tangguhan. Dari hasil pengujian *t-test*

menunjukkan bahwa variabel ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif pada beban pajak tangguhan.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut. Variabel yang digunakan untuk memprediksi beban pajak tangguhan hanya sebatas manajemen laba yang diukur menggunakan *discretionary accrual* dan ukuran perusahaan yang hanya ditentukan menggunakan total aset. Proksi tindakan manajemen laba hanya menggunakan periode selama 5 tahun berturut-turut, sedangkan menurut Jones (1991) untuk melihat kecenderungan trend manajemen laba diperlukan periode selama 8 tahun. Variabel dependen dan independen dalam penelitian ini hanya difokuskan pada perusahaan tertentu yang sesuai dengan kriteria sampel penelitian.

Saran yang dapat diberikan peneliti untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut. Penelitian selanjutnya untuk memperoleh hasil dengan tingkat generalisasi yang lebih tinggi, diharapkan dapat memperluas penelitian dengan menambahkan jumlah sampel penelitian. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas tahun atau periode penelitian menjadi kurang lebih 30 tahun dan untuk mendapatkan hasil yang lebih otentik diharapkan menggunakan metode penelitian yang berbeda pula. Nilai *Adjusted R²* dalam penelitian ini adalah 0,153 yang berarti memberikan pengaruh sangat rendah, oleh karena itu diharapkan pada peneliti selanjutnya menambahkan jumlah variabel bebas untuk meningkatkan nilai *Adjusted R²* pada penelitian selanjutnya.

REFRENSI

- Ningsih, Hairu. 2009. "Hubungan antara Manajemen Laba, Good Corporate Governance, dan Struktur Pengendalian Intern terhadap Perencanaan Audit". *Skripsi*. Jakarta : Fakultas Ekonomi UTIRA-IBEK.
- Healy, P.M. 1985. "The Effect of Bonus Scheme on Accounting Decisions." *Journal of accounting and economics* 7.
- Holthausen, R.W., D.F. Larcker, dan R.G. Sloan. 1995. "Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings." *Journal of Accounting and Economics* 19.
- Jensen, Michael C. dan W.H. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3.
- Jones, Jennifer J. 1991. "Earnings Management During Import Relief Investigations" *Journal of Accounting Research*, Vol. 29, No. 2.
- Philips, J., M. Pincus, dan S.O. Rego. 2003. "Earnings Management: New Evidence Based on Deffered Tax Expense." *The Accounting Review* 78/2.
- Scot, William R. 2000. *Financial Accounting Theory 2nd Edition*. Scarborough Ontario: Prentice Hall Canada, Inc.
- Scott, William R. 2003. *Financial Accounting Theory - Third Edition*. New Jersey : Prentice Hall International, Inc.
- Setiawati, Lilis dan Ainun Naim. 2000. Manajemen Laba. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol. 15, No. 4
- Sulistiyanto, H. Sri. 2008. *Manajemen Laba, Teori dan Model Empiris*. Jakarta: Grasindo.
- Sutanto Imam. 2000. "Indikasi Manajemen Laba Menjelang IPO oleh Perusahaan-Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta" *Tesis S2 UGM, Yogyakarta*.
- Watts, R. L. Dan J. L. Zimmerman, (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall International Inc, Englewood Cliffs, NJ, USA.
- Watts, R. L. Dan J. L. Zimmerman, (1990). *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*, the Accounting Review.
- Wijayanti, Handayanti Tri. 2006. Analisis Pengaruh Perbedaan antara Laba Akuntansi dan Laba Fiskal terhadap Persistensi Laba, Akrua, dan Arus Kas. *Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang*.

Yulianti.2005. *Kemampuan Beban Pajak Tangguhan dalam Mendeteksi Manajemen Laba.*Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. 2, No. 1.