

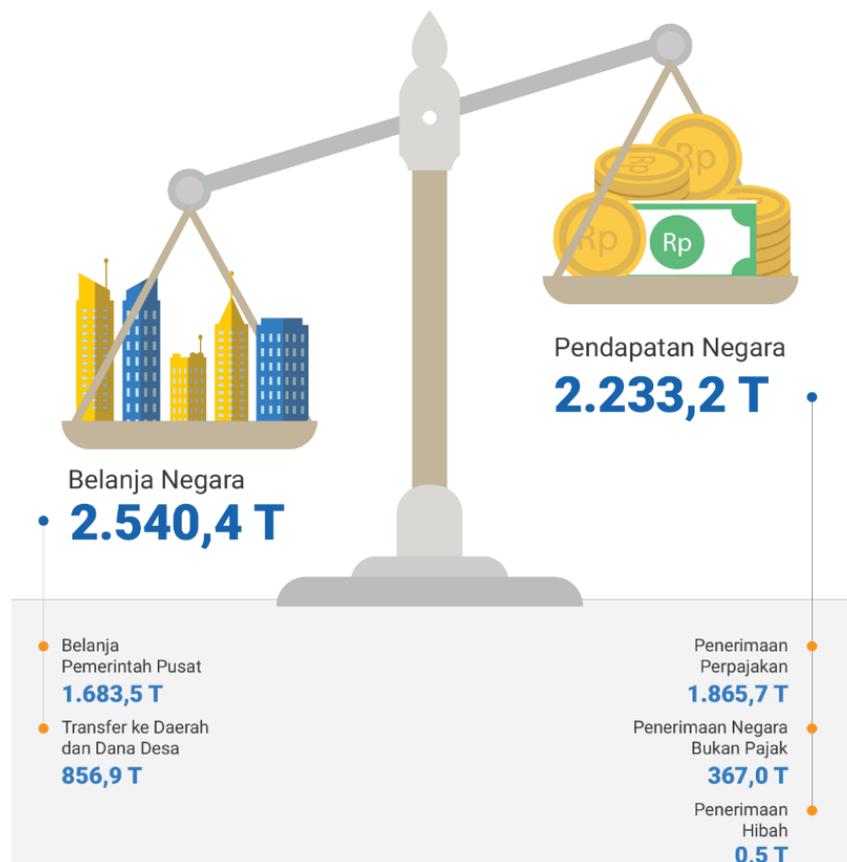
I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan bagi negara dalam menjalankan pemerintahan. Menurut Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 dalam Pasal 1 Pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya berdasarkan undang-undang bersifat memaksa dan tidak memperoleh balasan jasa secara langsung dan merupakan salah satu sumber penerimaan negara terbesar yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara. Bagi negara, pajak merupakan unsur penting untuk menopang anggaran pengeluaran negara yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Sebagai salah satu sumber pendapatan negara yang terbesar, pajak merupakan hal yang krusial baik dari segi pelaksanaan, pemungutan, maupun peraturan perundang-undangannya. Oleh karenanya, pemerintah menaruh perhatian yang begitu besar terhadap sektor pajak dengan melakukan berbagai reformasi di bidang perpajakan, antara lain penggunaan metode *self assesment system* dalam pemungutan pajak dan penggunaan sistem e-filling untuk pelaporan pajak.

Sebagai salah satu wajib pajak, perusahaan mempunyai kewajiban untuk melakukan pembayaran pajak sebagaimana yang telah diatur dalam undang-undang. Namun, setiap perusahaan mempunyai kepentingannya sendiri-sendiri terutama perusahaan yang berorientasi pada laba. Perusahaan jenis ini mempunyai tujuan untuk memaksimalkan laba perusahaan guna meningkatkan kekayaan perusahaan. Sedangkan negara Indonesia juga mempunyai kepentingannya sendiri, yaitu memaksimalkan pendapatan negara atas pajak, yang mana kepentingan ini bertentangan dengan kepentingan perusahaan. Berbeda dengan negara, bagi perusahaan pajak bukanlah sumber pendapatan melainkan merupakan sumber beban yang harus dibayar, karena pajak dapat mengurangi laba bersih yang diperoleh perusahaan sehingga perusahaan akan melakukan segala cara untuk mengefisiensikan pajak yang harus mereka bayarkan (Mangoting, 1999).

Banyak cara yang dilakukan perusahaan untuk meminimalkan biaya pajak yang dikeluarkan karena mereka menganggap pajak sebagai faktor pengurang laba bersih. Oleh karena itu, tidak akan menutup kemungkinan perusahaan akan menjadi agresif terhadap perpajakan (Cohen dan Zarowin 2010). Hal ini yang membuat perusahaan-perusahaan *go public* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tercatat kerap melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) untuk mengurangi kewajibannya. Dalam postur anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) tahun 2020 yang diakses melalui Kementerian Keuangan Republik Indonesia, pendapatan negara ditargetkan 2.233,2 Triliun dengan target penerimaan dari sisi pajak sebesar 1.865,7 Triliun. Adapun penerimaan negara lainnya yang mendukung pendapatan negara adalah penerimaan negara bukan pajak (PNBP) sebesar 367 Triliun dan dana hibah sebesar 0,5 Triliun yang akan digunakan sepenuhnya untuk belanja negara. Dengan demikian pajak merupakan sumber pendapatan utama bagi Indonesia, hal ini dapat dilihat pada gambar sebagai berikut.



Gambar 1. Kontribusi Pendapatan Negara Tahun 2020

Pada tahun 2009 pemerintah kembali melakukan perubahan atas Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan (PPh) guna meningkatkan penerimaan pajak tersebut dengan memberikan penurunan tarif pajak penghasilan dari 28% menjadi 25% dan mulai berlaku sejak tahun Pajak 2010. Adanya reformasi ini diharapkan tidak ada lagi wajib pajak yang melakukan praktik penghindaran pajak secara agresif, yang berdampak buruk bagi perusahaan yang mengharuskan untuk menurunkan laba kena pajak agar dapat melaporkan laba yang lebih rendah. Menurut Mangoting (1999), menyatakan bahwa perusahaan akan melakukan *tax planning* yang bertujuan untuk meminimalkan pajak terutang dan untuk memaksimalkan laba perusahaan sebelum pajak yang optimal. Sedangkan menurut Rahman (2012) dalam Purwanggono (2015), *tax planning* adalah bagian dari fungsi manajemen pajak yang meliputi proses pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan perpajakan sehingga dapat diseleksi untuk menentukan tindakan dan penghematan pajak yang akan dilakukan.

Menurut Frank, M. M., dkk (2009), agresivitas pajak perusahaan adalah suatu tindakan merekayasa pendapatan kena pajak yang dilakukan perusahaan melalui tindakan perencanaan pajak, baik menggunakan cara yang tergolong secara legal (*tax avoidance*) atau ilegal (*tax evasion*). Walau tidak semua tindakan yang melanggar peraturan, namun semakin banyak celah yang digunakan ataupun semakin besar penghematan yang dilakukan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif terhadap pajak. Aktivitas penghindaran pajak akan cenderung terjadi pada perusahaan besar yang memiliki pengawasan publik yang tinggi.

Terdapat banyak kasus di Indonesia yang melibatkan wajib pajak badan dan terbukti melakukan tindakan agresif terhadap pajak diantaranya adalah PT. Metropolitan Retailmart, Bakrie Group, BCA dan PT. Asian Agri Group. Salah satu cara perusahaan menghindar dari membayar pajak adalah dengan menyuap pegawai pajak. Gayus Tambunan adalah nama yang sudah tidak asing lagi. Ia dipidana karena telah terbukti menerima suap sebesar Rp.925 juta rupiah dari Roberto Santonius terkait kepengurusan gugatan keberatan pajak PT. Metropolitan Retailmart dan menerima 3,5 juta dollar Amerika dari Alif Kuncoro terkait kepengurusan pajak tiga perusahaan Bakrie Group, yakni PT. Arutmin, PT.

Kaltim Prima Coal dan PT. Bumi Resource. Gayus Tambunan dinilai telah terbukti menerima suap dan melakukan tindak pencucian uang dari tiga perusahaan Bakrie Group senilai 7 juta dollar AS, lalu membagikannya ke Alif Kuncoro, Imam Cahyo Maliki, Maruli Manurung dan pejabat-pejabat di Ditjen Pajak lain (Siregar, 2014).

Kasus yang serupa dengan kasus Gayus Tambunan terjadi di tubuh Bank BCA. Hadi Poernomo selaku pegawai Dirjen Pajak diduga memanipulasi direktorat PPh mengenai keberatan SKPN PPh BCA. BCA mengajukan surat keberatan wajib pajak dengan nilai yang cukup fantastis yakni sebesar Rp.5,7 triliun terkait kredit bermasalah-nya atau *non performing loan* (NPL) kepada direktorat PPh Ditjen Pajak pada 17 Juli 2003. Setelah ditelaah oleh Direktorat PPh, permohonan keberatan wajib pajak yang diajukan BCA ditolak, namun oleh Hadi Poernomo selaku Dirjen Pajak menginstruksikan Direktur PPh yang semula menolak menjadi menerima seluruh permohonan keberatan wajib pajak yang dilayangkan pihak BCA sehari sebelum masa jatuh tempo pemberian keputusan final. Oleh putusan Hadi Poernomo tersebut, diyakini BCA telah merugikan negara dengan tidak membayar pajak sebesar Rp.375 miliar (Siregar, 2014). Selain dua kasus tersebut terdapat banyak lagi kasus yang menunjukkan agresivitas pajak perusahaan dan telah menimbulkan banyak kerugian bagi negara karena usaha mereka untuk menekan biaya pajak yang merupakan sumber pendapatan bagi negara.

Faktor yang diprediksi dapat menyebabkan terjadinya tindakan agresivitas adalah manajemen laba. Menurut Scott (2015), salah satu tujuan dari aktivitas manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan adalah terkait dengan aspek politik berupa motivasi pajak. Laba yang digunakan sebagai acuan dasar besarnya perhitungan pajak yang tercantum dalam laporan laba rugi menjadi salah satu penyebab timbulnya permasalahan agensi yang berujung pada manajemen laba, semakin besar laba yang diperoleh maka semakin besar pajak yang harus dibayarkan perusahaan, begitupun sebaliknya. Semakin kecil laba yang dihasilkan maka akan semakin kecil kewajiban pajak yang harus dibayarkan. Dengan kata lain perusahaan menghindari pajak yang tinggi dengan cara mengurangi beban-

beban yang ada agar dapat menyajikan laba yang tidak terlalu tinggi melalui tindakan agresivitas pajak.

Manajemen laba akrual bertujuan menyamarkan kinerja ekonomi perusahaan dengan mengubah metode akuntansi yang digunakan untuk mencatat suatu transaksi misalnya, mengubah depresiasi aktiva tetap dari metode depresiasi angka tahun ke metode depresiasi garis lurus. Selain itu memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi dengan cara mempengaruhi judgement terhadap estimasi akuntansi dan merekayasa tahun biaya. Meskipun agresivitas pajak dapat dilakukan dengan acara yang legal ataupun ilegal, tetapi tetap saja tindakan tersebut merupakan tindakan yang tidak bertanggungjawab karena dapat merugikan negara dan menurunkan kemampuan negara dalam menjalankan kewajibannya untuk menyejahterakan warga negaranya.

Faktor lain yang dianggap dapat mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan adalah manajemen laba riil. Manajemen laba riil merupakan suatu tindakan manajemen yang bertujuan mengubah pelaksanaan transaksi bisnis riil dengan mengelolah waktu atau penetapan transaksi riil, selain itu perusahaan menggunakan diskresi arus kas dengan cara melakukan manipulasi penjualan dengan menawarkan diskon dan memperlunak masa penjualan kredit.

Intensitas persediaan merupakan gambaran bagaimana perusahaan menginvestasikan kekayaan pada persediaan. Besarnya intensitas persediaan dapat menimbulkan biaya tambahan yang akan dikeluarkan oleh perusahaan contohnya, ketika perusahaan menstok persediaan digudang hal ini akan mengeluarkan biaya tambahan bagi perusahaan diantaranya biaya penyimpanan barang dan biaya yang timbul akibat adanya kerusakan barang. Biaya tambahan atas adanya persediaan yang besar akan menyebabkan penurunan laba perusahaan. Jika laba perusahaan mengecil, maka akan menyebabkan menurunnya pajak yang dibayarkan oleh perusahaan. Perusahaan dengan tingkat intensitas persediaan yang tinggi akan lebih agresif terhadap tingkat beban pajak yang diterima (Andhari, dkk. 2017). Intensitas persediaan menggambarkan bagaimana perusahaan menginvestasikan kekayaannya pada persediaan. Rasio intensitas inventaris menunjukkan keefektifan dan keefisienan perusahaan untuk mengatur investasinya dalam persediaan yang direfleksikan dalam berapa kali persediaan itu diputar selama

satu tahun tertentu. Menurut Harahap dan Syafri Sofyan (2011), rasio ini menggambarkan hubungan antara volume barang yang terjual dengan volume dari persediaan yang ada di tangan dan digunakan sebagai salah satu ukuran efisiensi perusahaan. Perusahaan memiliki asumsi bahwa pajak merupakan beban yang wajib dibayarkan oleh perusahaan kepada negara yang berdampak pada penurunan laba bersih yang dihasilkan selama satu tahun.

Alasan penggunaan perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi sebagai objek penelitian saya karena, perusahaan manufaktur merupakan perusahaan berskala besar jika dibandingkan dengan perusahaan lain. Sektor industri barang konsumsi menurut Kementerian Perindustrian (2019), merupakan sektor yang memiliki pertumbuhan ekonomi yang sangat tinggi dan capaian sektor ini tercatat konsisten dibandingkan dengan sektor lain. Pada penelitian terdahulu objek yang digunakan ialah perusahaan manufaktur dimana perusahaan manufaktur sendiri terdiri dari beberapa sektor didalamnya salah satunya adalah sektor industri barang konsumsi. Hal inilah yang membuat saya memilih perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi sebagai objek penelitian saya agar hasil penelitian tersebut valid dan menggambarkan satu kelompok industri. Selain itu perbedaan hasil penelitian antara beberapa peneliti yang ada di penelitian terdahulu menjadi salah satu alasan saya untuk melakukan penelitian ini kembali.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, maka dapat dirumuskan permasalahan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah manajemen laba akrual berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak?
2. Apakah manajemen laba riil berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak?
3. Apakah intensitas persediaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak?
4. Apakah manajemen laba akrual, manajemen laba riil dan intensitas persediaan secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

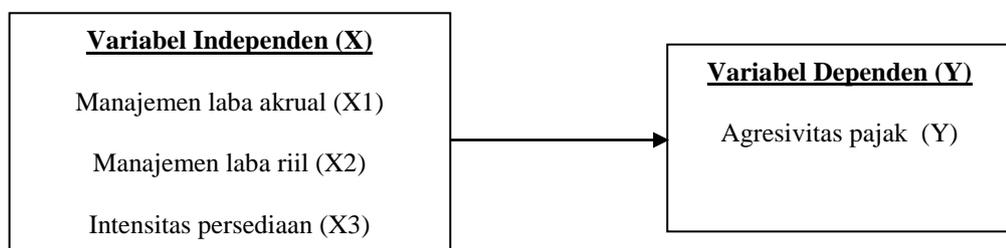
1. Menganalisis apakah manajemen laba akrual berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.
2. Menganalisis apakah manajemen laba riil berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.
3. Menganalisis apakah intensitas persediaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.
4. Menganalisis apakah manajemen laba akrual, manajemen laba riil dan intensitas persediaan secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak

1.4 Kontribusi

Beberapa kontribusi yang ingin dicapai dari hasil penelitian ini yaitu:

1. Aspek teoritis penelitian ini bermanfaat sebagai bahan kajian dalam menambah khasanah ilmu pengetahuan dibidang akuntansi terutama dalam perpajakan mengenai agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI);
2. Aspek praktisi penelitian ini bagi perusahaan yaitu diharapkan bisa menjadi salah satu bahan pertimbangan perusahaan dalam melakukan penghematan pajak sehingga tidak cenderung masuk kedalam tindakan agresivitas pajak.

1.5 Kerangka Pemikiran



Gambar 2. Kerangka Pemikiran

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori agensi (*agency theory*) menurut Jensen dan Meckling (1976), menjelaskan bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak antara pemilik sumber daya ekonomis (*principal*) dan manajer (*agent*) yang mengurus penggunaan dan pengendalian sumber daya tersebut. Pada umumnya terdapat pemisahan antara pemilik perusahaan dengan manajemen perusahaan agar tidak berdampak terhadap pertumbuhan bisnis perusahaan, serta tidak menimbulkan resiko seperti konflik agensi antara pemilik perusahaan dengan manajemen. Masalah ini dapat terjadi karena tidak menyatunya visi antara kedua belah pihak sehingga masing-masing pihak berusaha untuk maksimal (Kamila, 2014).

Pemilik perusahaan sebagai *principal* akan lebih fokus pada peningkatan nilai saham perusahaan, sedangkan manajemen akan lebih fokus pada kepentingan mereka sendiri yang cenderung mengambil kebijakan secara sepihak yang dapat merugikan perusahaan. Perbedaan tersebut dapat mempengaruhi berbagai hal yang berkaitan dengan kinerja perusahaan, salah satunya adalah kebijakan mengenai pajak perusahaan. Menurut perusahaan, pembayaran pajak dianggap sebagai transfer kekayaan dari perusahaan ke pemerintah. Beban pajak ini menjadi biaya yang sangat besar bagi perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan cenderung untuk meminimalkan beban pajak tersebut melalui berbagai cara penghindaran atau penghematan pajak (Kamila, 2014).

Sistem perpajakan di Indonesia yang menggunakan *self assessment system* memberikan wewenang kepada perusahaan untuk menghitung dan melaporkan pajaknya sendiri. Penggunaan sistem ini dapat memberikan kesempatan bagi *agent* untuk memanipulasi pendapatan kena pajak menjadi lebih rendah sehingga beban pajak yang ditanggung perusahaan menjadi kecil. Hal ini membuat manajemen cenderung meningkatkan keuntungan perusahaan atau laba bersihnya dengan menggunakan banyak cara salah satunya yaitu agresivitas pajak.

2.1.2 Teori Akuntansi Positif

Teori akuntansi positif merupakan varian dari teori ekonomi positif. Teori ini berkembang seiring dengan kebutuhan untuk menjelaskan dan memprediksi realitas praktik-praktik akuntansi yang ada di masyarakat. Teori akuntansi positif yang dikembangkan oleh Watt R., dkk (1986), lebih berorientasi pada penelitian empiris dan menjustifikasi berbagai teknik atau metode akuntansi yang sekarang digunakan atau mencari model baru untuk pengembangan teori akuntansi dikemudian hari. Teori akuntansi positif menjelaskan mengenai tiga hipotesis yaitu:

1. Hipotesis program bonus;
2. Hipotesis perjanjian hutang; dan
3. Hipotesis biaya politik (Scott, 2015).

Hipotesis program bonus menyatakan bahwa: *“managers of firms with bonus plans are more likely to use accounting methods that increase current period reported income”*. Kinerja manajer diukur salah satunya melalui pencapaian laba usaha. Pengukuran kinerja berdasarkan laba dan skema bonus tersebut memotivasi para manajer untuk memberikan performa terbaiknya sehingga tidak menutup kemungkinan mereka melakukan manajemen laba. Seandainya pada tahun tertentu kinerja sesungguhnya tidak mencapai batasan target untuk memperoleh bonus, maka manajer akan melakukan pengolahan terhadap laba agar dapat mencapai target sehingga manajer memperoleh bonus.

Hipotesis perjanjian hutang, menjelaskan semakin dekatnya suatu perusahaan terhadap pelanggaran pada akuntansi yang didasarkan pada kesepakatan hutang dengan pihak ketiga (kreditur), maka kecenderungannya adalah semakin besar kemungkinan manajer memilih prosedur akuntansi dengan perubahan laba yang dilaporkan dari tahun masa depan ke tahun masa kini. Hal itu didasarkan karena kedekatan hubungan perusahaan dengan pihak ketiga (kreditur) maka perusahaan akan lebih menjaga laba tahun berjalan dengan tujuan menstabilitas kinerja perusahaan melalui laba karena semakin tingginya kepentingan perusahaan dengan kreditur maka kreditur akan lebih mengawasi perusahaan dengan alasan kelangsungan pinjaman modal eksternal.

Hipotesis biaya politik dalam hal agresivitas pajak apabila, perusahaan

memiliki laba tahun berjalan yang tinggi, maka akan berbanding positif dengan tingkat pajak yang dibayarkan. Hipotesis biaya politik ini dapat menjelaskan mengapa perusahaan memilih kebijakan akuntansi yang meminimalkan pajak penghasilan. Karena adanya pajak penghasilan sebagai biaya politik maka perusahaan akan cenderung untuk melakukan tindakan oportunistik dalam memilih kebijakan akuntansi untuk menurunkan penghasilan kena pajak. Tindakan ini sesuai dengan definisi agresivitas pajak menurut Frank, dkk (2009) yaitu manipulasi untuk mengurangi besarnya laba kena pajak melalui upaya perencanaan pajak yang dapat maupun tidak dapat dikategorikan sebagai Tindakan penggelapan pajak.

2.1.3 Agresivitas Pajak

Menurut Frank, dkk (2009), agresivitas pajak perusahaan adalah tindakan yang dilakukan perusahaan untuk mengurangi pendapatan kena pajak melalui perencanaan pajak baik secara legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*). Walaupun tidak semua tindakan perencanaan pajak melanggar hukum, akan tetapi semakin banyak celah yang digunakan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif. Agresivitas pajak tersebut dapat timbul karena adanya perbedaan kepentingan antara wajib pajak dan pemerintah. Wajib pajak beranggapan bahwa dengan mereka mengeluarkan pajak berarti sama saja mereka akan mengeluarkan biaya tambahan yang dapat mengurangi laba perusahaan serta tidak mendapat keuntungan secara langsung bagi perusahaan, sedangkan bagi pemerintah mereka memerlukan dana untuk menyelenggarakan pemerintahan, sehingga pemerintah berupaya memaksimalkan pendapatan pajak dengan menerapkan aturan-aturan perpajakan di Indonesia melalui undang-undang dan peraturan perpajakan lainnya.

Pasal 1 angka 1 undang-undang No. 28 tahun 2007, menyebutkan bahwa, pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Namun, di sisi lain perusahaan sebagai wajib pajak menganggap pajak sebagai biaya karena dengan membayar pajak berarti mengurangi jumlah laba bersih yang akan diterima. Perusahaan beranggapan bahwa pajak adalah beban biaya yang dapat mengurangi laba

perusahaan serta tidak memberi manfaat untuk kemajuan perusahaan secara langsung. Oleh karena itu, perusahaan dimungkinkan melakukan tindakan yang dapat mengurangi beban pajak perusahaan untuk mengurangi pendapatan kena pajak melalui perencanaan pajak baik secara legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*) disebut dengan agresivitas pajak.

Menurut Rusydi dan Martani (2014), agresivitas pajak adalah tindakan yang tidak hanya dari ketidakpatuhan wajib pajak terhadap peraturan perpajakan, namun juga berasal dari aktivitas penghematan yang sesuai dengan peraturan yang berlaku. Sedangkan menurut Hanlon dan Heitzman (2010), mendefinisikan agresivitas pajak adalah strategi penghindaran pajak untuk mengurangi atau menghilangkan beban pajak perusahaan dengan menggunakan ketentuan yang diperbolehkan maupun memanfaatkan kelemahan hukum dalam peraturan perpajakan atau melanggar ketentuan dengan celah yang ada namun masih di dalam *grey area*. Agresivitas pajak dapat diukur dengan menggunakan cara:

1. *Effective tax rate* (ETR),
2. *Cash effective tax rate* (CETR),
3. *Book-tax 21 difference Manzon-Plesko* (BTD_MP),
4. *Book-tax difference desai-Dharmapala* (BTD_DD), dan
5. *Tax planning* (TAXPLAN).

Proksi ETR dinilai menjadi indikator tingkat agresivitas pajak jika nilainya mendekati nol. Semakin rendah nilai ETR mengindikasikan adanya agresivitas pajak dalam perusahaan tersebut. ETR yang rendah menunjukkan beban pajak penghasilan yang lebih kecil nominalnya dibandingkan pendapatan sebelum pajak.

2.1.4 Manajemen Laba Akrua

Menurut Scott (2015), manajemen laba adalah tindakan manajer untuk melaporkan laba yang dapat memaksimalkan kepentingan pribadi atau perusahaan dengan menggunakan kebijakan akuntansi. Manajemen laba merupakan tindakan oportunistik yang dilakukan oleh manajemen untuk memaksimalkan utilitasnya dalam menghadapi kontrak kompensasi, kontrak utang, dan biaya politik. Manajemen laba juga membentuk kontrak yang efisien, dimana manajemen laba memberikan kepada manajer suatu fleksibilitas untuk melindungi diri mereka dan

perusahaan-perusahaan dalam mengantisipasi kejadian-kejadian yang tak terduga untuk keuntungan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak. Healy dan Wahlen (1999), menyatakan bahwa manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan judgement-nya dalam melaporkan keuangan dan transaksi untuk menghasilkan laporan keuangan yang menyebabkan investor maupun pemangku kepentingan yang lain (misal otoritas pajak) menjadi menyesatkan tentang performa perusahaan yang sebenarnya. Dalam unsur manajemen laba yang agresif terkandung unsur akrual diskresioner yang sarat dengan ketidakpastian yang akan berdampak pada semakin besarnya perbedaan antara laba akuntansi dengan laba kena pajak. Hal ini disebabkan perusahaan dapat memilih metode dan estimasi akuntansi yang dapat menyebabkan perbedaan temporer atau melakukan transaksi yang bukan pengurang atau subjek pajak penghasilan (perbedaan permanen) secara agresif sehingga perusahaan dapat melaporkan laba yang tinggi dan pajak minimum secara bersamaan pada tahun berjalan (Geraldina, 2013).

Manajemen Laba Akrual, menurut Halim dan Kusufi (2012), adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi atau peristiwa lain diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.

Praktik manajemen laba yang dilakukan perusahaan dimana laporan keuangan dihasilkan berupa angka-angka dapat mengandung komponen akrual, baik diskresioner maupun non diskresioner. Akrual diskresioner adalah pengakuan laba akrual atau beban yang bebas diatur, dan merupakan pilihan kebijakan manajemen, sedangkan akrual non diskresioner adalah pengakuan laba akrual yang wajar, tidak dipengaruhi kebijakan manajemen, serta tunduk pada suatu standar atau prinsip akuntansi yang berlaku umum, dan jika standar tersebut dilanggar akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Pendekatan lain yang digunakan untuk merekayasa dapat dibagi menjadi tiga kelompok yaitu:

1. Memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi, Cara ini merupakan cara manajer untuk mempengaruhi judgement terhadap estimasi akuntansi, contohnya: estimasi tingkat piutang tak tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tetap tidak berwujud, estimasi biaya garansi dan lain-lain.

2. Perubahan metode akuntansi yang digunakan untuk mencatat suatu transaksi. Contohnya: mengubah metode depresiasi aktiva tetap dari metode depresiasi angka tahun ke metode depresiasi garis lurus.
3. Menggeser tahun biaya atau pendapatan sering disebut sebagai keputusan operasional, contohnya: rekayasa tahun biaya atau pendapatan dengan mempercepat atau menunda pengeluaran untuk biaya penelitian dan pengembangan sampai tahun akuntansi berikutnya, mempercepat atau menunda pengeluaran biaya promosi sampai tahun akuntansi berikutnya mengatur saat penjualan aktiva tetap yang sudah tidak dipakai.

2.1.5 Manajemen Laba Riil

Manajemen laba riil dapat didefinisikan sebagai tindakan-tindakan manajemen yang menyimpang dari praktek bisnis yang normal yang dilakukan dengan tujuan utama untuk mencapai target laba. Menurut Roychowdhury (2006), ada 3 tindakan manajemen yang menyimpang meliputi manipulasi penjualan, penurunan beban diskresioner dan produksi yang berlebihan.

1. Manipulasi penjualan

bertujuan meningkatkan penjualan pada tahun tertentu untuk mencapai target penjualan dan laba terpenuhi. Pada umumnya, praktik manipulasi penjualan ini dilakukan dengan memberikan diskon penjualan yang lebih besar maupun dengan memberikan kemudahan kredit penjualan. Praktik ini dapat memberikan dampak pada penurunan aliran kas perusahaan.

2. Pengurangan Beban Diskresioner

Perusahaan dapat menurunkan *discretionary expenditures* seperti beban penelitian dan pengembangan, beban iklan, beban penjualan, serta beban administrasi dan umum, terutama dalam tahun dimana pengeluaran tersebut tidak langsung menyebabkan pendapatan dan laba. Beban penjualan, administrasi dan umum dimasukkan ke dalam kriteria karena seringkali beban jenis ini mengandung beban diskresioner seperti pelatihan pegawai, biaya perjalanan, *maintenance* dan sebagainya. Strategi ini dapat meningkatkan laba dan arus kas tahun saat ini dan berpengaruh positif terhadap *abnormal cash flow operation*. Namun, hal ini juga memiliki resiko menurunkan arus kas tahun mendatang.

3. Produksi yang berlebihan

Manajemen berupaya meningkatkan penjualan dengan harga yang rendah untuk menekan harga jual tersebut, hal ini dikarenakan manajemen memproduksi barang dalam jumlah yang lebih banyak dari pada yang diperlukan dan diminta pasar dengan harapan dapat meningkatkan penjualan serta laba perusahaan. Hal ini dilakukan karena asumsi bahwa tingkat produksi yang lebih tinggi akan menyebabkan biaya tetap per unit produk lebih rendah. Strategi ini dapat menurunkan kos barang terjual (*cost of goods sold*) dan meningkatkan laba operasi.

Menurut Cohen dan Zarowin (2010), manajer pada umumnya lebih menyukai penggunaan manajemen riil dari pada manajemen laba akrual dalam rangka mencapai target laba, ini disebabkan karena manajer melakukan tindakan-tindakan yang menyimpang dari praktik bisnis seperti memanipulasi penjualan untuk meningkatkan laba perusahaan, penurunan beban diskresioner seperti biaya pelatihan dan biaya perjalanan kerja, serta peningkatan produksi sebanyak-banyaknya dengan tujuan untuk menekan beban biaya per unit agar menjadi lebih rendah, hal ini yang membuat manajer melakukan tindakan agresivitas pajak.

2.1.6 Intensitas Persediaan

Persediaan perusahaan merupakan bagian dari aset lancar perusahaan yang dipergunakan untuk memenuhi permintaan dan operasional perusahaan dalam jangka panjang. Intensitas persediaan atau *inventory intensity* adalah salah satu bagian aktiva yang diprosikan dengan membandingkan antara total persediaan dengan total aset yang dimiliki oleh perusahaan (Andhari, dkk. 2017). Intensitas persediaan adalah bagian dari capital intensity ratio berupa aktivitas khususnya yang berkaitan dengan investasi persediaan yang dilakukan oleh perusahaan, biasanya menggambarkan bagaimana perusahaan menginvestasikan kekayaannya pada persediaan. Besarnya Intensitas persediaan dapat menimbulkan biaya tambahan antara lain adanya biaya penyimpanan dan biaya yang timbul akibat adanya kerusakan barang. PSAK No. 14 mengatur biaya yang timbul atas kepemilikan persediaan yang besar harus dikeluarkan dari dari biaya persediaan dan diakui sebagai beban dalam tahun terjadinya biaya. Biaya tambahan atas adanya persediaan yang besar akan menyebabkan penurunan laba perusahaan.

Jika laba perusahaan mengecil, maka akan menyebabkan menurunnya pajak yang dibayarkan oleh perusahaan (Darmadi, dkk, 2013).

Menurut Ardyansah (2014), intensitas persediaan adalah bagian dari capital intensity ratio yang merupakan aktivitas yang dilakukan perusahaan, khususnya yang berkaitan dengan investasi persediaan, dalam SAK-ETAP yang diatur oleh IAI, persediaan merupakan aset yang dijual dalam kegiatan usaha normal atau dalam proses produksi untuk kemudian dijual, dan bahkan dalam bentuk bahan pelengkap dan produksi atau digunakan dalam pembelian kerja. Jika sumber daya dalam sebuah perusahaan dapat melakukan manajemen pajak maka dalam hal ini perusahaan akan mencari cara untuk dapat mengefisiensikan beban kena pajak seperti memanfaatkan PSAK nomor 14 dimana persediaan yang meningkat dan diakui sebagai beban serta mengurangi laba. Sehingga diharapkan pajak yang dikenakan kepada perusahaan akan rendah, dengan begitu perusahaan dapat dikatakan akan melakukan manajemen pajak (Lestari, 2015).

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 1. Penelitian Terdahulu

No.	Judul, Nama, Tahun	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Pengaruh Manajemen Laba Akrua, Manajemen Laba Riil Dan <i>Inventory Intensity</i> Terhadap Agresivitas Pajak : Peran Moderasi <i>Foreign Operation</i> Savina Swari, Arizoni, Vince Ratnawati, Andreas (2018)	Variabel Independen: a. Manajemen Laba Akrua b. Manajemen Laba Riil c. <i>Inventory Intensity</i> Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	a. Manajemen laba akrua berpengaruh terhadap agresivitas pajak. b. Manajemen laba riil berpengaruh terhadap agresivitas pajak. c. <i>Inventory intensity</i> berpengaruh terhadap agresivitas pajak. d. <i>Foreign operation</i> mampu memoderasi pengaruh manajemen laba akrua, manajemen laba riil dan <i>inventory intensity</i> terhadap agresivitas pajak.
2.	Pengaruh Manajemen Laba Dan Rasio Likuiditas Terhadap Agresivitas Pajak Mar atun Kariimah, Rini Septiowati (2016)	Variabel Independen: a. Manajemen Laba b. Likuiditas Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	a. Manajemen laba akrua tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak manajemen laba riil berpengaruh terhadap agresivitas pajak. b. Likuiditas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak c. Manajemen laba dan rasio likuiditas secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

3.	<p>Analisis Pengaruh Tanggung Jawab Sosial Perusahaan (<i>Corporate Social Responsibility</i>), Dan Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan Dengan Incentive Sebagai Variabel Moderasi</p> <p>Hana Rohmatul Ulya, Srihandayani (2019)</p>	<p>Variabel Independen: a. CSR b. Manajemen Laba c. Insentif</p> <p>Variabel Dependen: Agresivitas Pajak</p>	<p>a. Csr berpengaruh positif secara signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan (diterima). b. Manajemen laba tidak berpengaruh secara signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan (tidak diterima). c. Insentif sebagai variabel moderasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan (tidak diterima).</p>
4.	<p>Agresivitas Pajak Dari Sudut Pandang Manajemen Laba Nera Marinda Machdar (2019)</p>	<p>Variabel Independen: a. Manajemen Laba Akrual b. Manajemen Laba Riil</p> <p>Variabel Dependen: Agresivitas Pajak</p> <p>Variabel Kontrol: Likuiditas</p>	<p>a. Manajemen laba akrual berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, sehingga hipotesis 1 diterima. b. Manajemen laba riil berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, sehingga hipotesis 2 diterima. c. Variabel kontrol likuiditas tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak karena terlihat dari nilai probabilitas signifikansi kontrol likuiditas.</p>
5	<p>Pengaruh Beban Iklan Dan Intensitas Persediaan Terhadap Agresivitas Pajak Dengan <i>Corporate Social Responsibility</i> Sebagai Variabel Moderasi</p> <p>Sharline Marchya Diandra, Angga Hidayat (2020)</p>	<p>Variabel Independen: a. Beban Iklan b. Intensitas Persediaan</p> <p>Variabel Dependen: Agresivitas Pajak</p> <p>Variabel Moderisasi: CSR</p>	<p>a. Beban iklan dan intensitas persediaan berpengaruh secara simultan terhadap agresivitas pajak. b. Beban iklan berpengaruh terhadap agresivitas pajak. c. Intensitas persediaan tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. d. Csr sebagai variabel moderasi memperlemah pengaruh beban iklan terhadap agresivitas pajak. e. Csr sebagai variabel moderasi memperlemah pengaruh intensitas persediaan terhadap agresivitas pajak.</p>
6	<p>Pengaruh Kecurangan Akuntansi, Manajemen Laba Riil Dan Manajemen Laba Akrual Terhadap Agresivitas Pajak</p> <p>Linda Purwaningrum (2019)</p>	<p>Variabel Independen: a. Kecurangan Akuntansi b. Manajemen Laba Riil c. Manajemen Laba Akrual</p> <p>Variabel Dependen: Agresivitas Pajak</p>	<p>a. Kecurangan akuntansi tidak ada pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. b. Manajemen laba riil melalui manipulasi penjualan tidak ada pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. c. Manajemen laba akrual tidak terdapat pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan.</p>

7	Pengaruh Manajemen Laba Dan <i>Financial Distress</i> Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Di Indonesia	Variabel Independen: a. Manajemen Laba b. <i>Financial Distress</i> (kesulitan keuangan) Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	a. Manajemen laba tidak berpengaruh terhadap insentif pajak. b. <i>Financial distress</i> berpengaruh signifikan terhadap insentif pajak Manajemen laba dan <i>financial distress</i> berpengaruh dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
Henni Rahayu H, Siti Mardiansyah (2021)			
8	<i>Effect Of Earnings Management Through Accountings Deviation, Activities Profit Riil And Accrual To Tax Aggressivity</i>	Variabel Independen: a. Penyimpangan Akuntansi b. Manajemen Laba Riil c. Manajemen Laba Akrual Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	a. Penyimpangan akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. b. Manajemen laba riil melalui arus kas operasi berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak c. Manajemen laba akrual yang dihitung menggunakan akrual diskresioner (<i>discretionary accrual</i>) berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak.
Andy Surahman, Amrie Firmansyah (2017)			
9	Pengaruh Leverage, Intensitas Persediaan, Aset Tetap, Ukuran Perusahaan, Komisaris Independen Terhadap Agresivitas Pajak	Variabel Independen: a. Leverage b. Intensitas Persediaan c. Aset Tetap d. Ukuran Perusahaan e. Komisaris Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	a. leverage berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak b. intensitas persediaan tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. c. intensitas aset tetap berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak d. ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak e. komisaris independen berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

2.3 Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Manajemen Laba Akrual terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Scott (2015), mengemukakan salah satu alasan adanya manajemen laba adalah motivasi pajak. Pajak menjadi masalah bagi perusahaan karena membayar pajak berkaitan langsung dengan besarnya laba bersih perusahaan. Laba bersih yang digunakan sebagai acuan dasar besarnya perhitungan pajak menjadi salah satu penyebab timbulnya permasalahan agensi yang berujung pada manajemen laba. Semakin besar laba yang diperoleh maka semakin besar pajak yang harus dibayarkan perusahaan. Dengan kata lain perusahaan menghindari pajak yang tinggi dengan menyajikan laba yang tidak terlalu tinggi melalui manajemen laba.

Menurut Kusuma, dkk (2018), motivasi pajak dapat dijelaskan bahwa perusahaan cenderung mengurangi profit (*income decreasing*) yang dilaporkan untuk menurunkan pendapatan kena pajak sehingga perusahaan membayar pajak lebih sedikit. Menurut Kamila dan Martani (2014), dalam kenyataannya banyak perusahaan yang melaporkan laba yang tinggi kepada shareholder, tapi perusahaan melakukan pembayaran beban pajak yang rendah kepada otoritas pajak.

Menurut penelitian Surahman dan Firmansyah (2017), Machdar (2019), dan Arizoni, dkk (2018) mengatakan bahwa manajemen laba akrual yang dihitung menggunakan akrual diskresioner (*discretionary accrual*) berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi manajemen laba akrual melalui akrual diskresioner dapat meningkatkan kecenderungan perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak. Sedangkan hal ini bertolak belakang dengan penelitian Mar Atun, dkk (2016) dan Purwaningrum Linda (2019), yang menyatakan manajemen laba akrual tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. artinya semakin rendah perusahaan melakukan manajemen laba akrual maka semakin cenderung perusahaan untuk tidak melakukan agresivitas pajak. Maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:
H1 : Manajemen laba akrual berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.3.2 Pengaruh Manajemen Laba Riil terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Roychowdhury (2006), yang dimaksud dengan manajemen laba aktivitas riil adalah manipulasi yang dilakukan oleh manajemen melalui aktivitas perusahaan sehari-hari selama tahun akuntansi. Menurut Roychowdhury (2006), menyatakan bahwa para manajer memiliki kecenderungan untuk melakukan manajemen laba riil dari pada manajemen laba akrual. Manajemen laba riil lebih menjadi prioritas dalam penggunaannya oleh manajemen dibandingkan manajemen laba akrual karena manajemen laba riil kurang menarik perhatian auditor dan regulator dibandingkan manajemen laba berbasis akrual. Perusahaan kemungkinan menggunakan diskresi arus kas dengan melakukan manipulasi penjualan dengan cara menawarkan diskon dan memperlunak masa penjualan kredit. Manipulasi penjualan ini berdampak pada kenaikan penjualan pada tahun

berjalan (penjualan temporer), akan tetapi menurunkan marjin laba kotor akibat diskon yang diberikan serta menurunkan arus kas operasi akibat penjualan kredit.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Arizoni, dkk (2018) menunjukkan hasil bahwa diskresi arus kas dengan melakukan manipulasi penjualan berpengaruh terhadap agresivitas pajak suatu perusahaan (*tax aggressiveness*). Pengaruh positif ini dapat diartikan bahwa semakin besar hasil penjualan yang dihasilkan akibat manipulasi berupa pemberian diskon yang tidak wajar, akan meningkatkan agresivitas pajak suatu perusahaan karena membuat perbedaan laba yang dilaporkan akuntansi dan perpajakan menjadi semakin besar. Maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H2 : Manajemen laba riil berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.3.3 Pengaruh Intensitas Persediaan terhadap Agresivitas Pajak

Penelitian mengenai intensitas persediaan yang dilakukan oleh Arizoni, dkk (2018), mengatakan bahwa Intensitas persediaan menggambarkan bagaimana perusahaan menginvestasikan kekayaannya pada persediaan. Besarnya Intensitas persediaan dapat menimbulkan biaya tambahan antara lain adanya biaya penyimpanan dan biaya yang timbul akibat adanya kerusakan barang. PSAK No. 14 mengatur biaya yang timbul atas kepemilikan persediaan yang besar harus dikeluarkan dari biaya persediaan dan diakui sebagai beban dalam tahun terjadinya biaya. Biaya tambahan atas adanya persediaan yang besar akan menyebabkan penurunan laba perusahaan. Jika laba perusahaan mengecil, maka akan menyebabkan menurunnya pajak yang dibayarkan oleh perusahaan (Darmadi, dkk, 2013). Tingginya intensitas persediaan akan meningkatkan tingkat agresivitas pajak perusahaan (Adisamartha, dkk, 2015). Maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H3 : Intensitas persediaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.3.4 Pengaruh Manajemen Laba Akruwal, Manajemen Laba Riil dan Intensitas Persediaan Terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Persada dan Martani (2008), menyatakan bahwa isu yang berkembang mengenai agresivitas pajak adalah *book-tax gap* yaitu perbedaan antara pendapatan kena pajak menurut peraturan perpajakan dengan pendapatan

sebelum kena pajak menurut standar akuntansi. Terjadinya fenomena *book-tax gap* ini terjadi karena sistem perpajakan di Indonesia menggunakan *self assessment system* yang menimbulkan peluang terjadinya manajemen laba dimana manager menghitung laba perusahaan untuk dua tujuan setiap tahunnya, yaitu tujuan untuk pelaporan keuangan berdasarkan prinsip standar akuntansi keuangan dan pelaporan pajak berdasarkan peraturan pajak untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak (*taxable income*) atau laba fiskal. *Self assessment system* yang digunakan pemerintah Indonesia memberikan kebebasan manager melakukan perencanaan pajak dan manipulasi data pendapatan kena pajak menjadi lebih rendah.

H4 : Manajemen laba akrual, manajemen laba riil dan Intensitas persediaan secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

