

# **KONSERVATISMA AKUNTANSI DAN SENGKETA PAJAK PENGHASILAN: SUATU INVESTIGASI EMPIRIS**

Oleh:  
**Susi Dwimulyani**  
**Universitas Trisakti Jakarta**

## **Abstract**

*This paper investigates the association between accounting conservatism and income tax litigation, also examines whether accounting conservatism drives income tax litigation. Financial ratios used that suggest to drive income tax litigation: account receivable to account payable ratio, cash inflow to cash outflow ratio, and sales to operating expenses ratio. Research samples are manufacturing companies listed in Indonesian Stock Exchange (IDX) 2004 to 2008.*

*Hypothesis test used Ordinary Least Square (OLS) regression results the association between accounting conservatism and income tax litigation. Therefore, the importance implication from research finding to accounting standard board, when setting accounting standard for financial accounting and taxes, must be concerned to the accounting conservatism practices in the companies.*

**Key words:** *accounting conservatism, tax litigation*

## I. Pendahuluan

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

Diduga konservatisme akuntansi dengan pengakuan asimetriknya tersebut dapat menimbulkan konflik antara perusahaan dengan fiskus yang diakibatkan bahwa fiskus menganggap penetapan besar pajak penghasilan menurut perusahaan terlalu rendah, dikarenakan konservatisme akuntansi yang menghasilkan angka-angka laba dan aset cenderung lebih rendah serta angka-angka biaya dan utang cenderung tinggi. Setelah dilakukan pengecekan perhitungan oleh fiskus, hal ini dapat menimbulkan perusahaan menjadi kurang bayar dan selanjutnya dapat menjadi awal dari timbulnya sengketa pajak penghasilan. Penelitian ini akan menguji secara empiris hubungan antara konservatisme akuntansi dan sengketa pajak penghasilan.

Perusahaan selalu berusaha untuk meminimalkan pembayaran pajak penghasilannya (Guenther et al. 1997). Metoda-metoda untuk menghitung laba kena pajak sangat berkaitan dengan perhitungan laba dalam laporan keuangan. Manajer berusaha menemukan cara untuk mengelola baik laba yang dilaporkan di laporan keuangan dan laba untuk pembayaran pajak berjalannya dalam menghadapi *trade-off* untuk mencapai dua tujuan yang bersifat *mutually exclusive*, yaitu memaksimalkan laba

akuntansinya dengan meminimalkan pembayaran pajaknya. Pengelolaan akuntansi keuangan dan pengelolaan akuntansi fiskal adalah tidak independen. Kedua hal tersebut secara konsisten mendominasi pertimbangan-pertimbangan dalam pengambilan keputusan pemilihan metoda akuntansi (Shackelford dan Shevlin, 2001).

Zarowin (1997) menyatakan bahwa rasio antara laba akuntansi sebelum pajak pada laba fiskal kena pajak dapat digunakan sebagai ukuran konservatisme akuntansi. Laba fiskal kena pajak adalah ukuran kinerja sangat konservatif, karena perusahaan mencoba untuk meminimalkan pembayaran pajaknya. Konservatisme akuntansi menyebabkan laba akuntansi bias ke bawah (Chen et al. 2006). Hal ini mengakibatkan aset bersih dan laba kumulatif juga ditetapkan lebih rendah yang akan menyebabkan para pengguna laporan keuangan, termasuk investor dan kreditor, membuat inferensi tidak benar karena ketidakpastian tentang bias (SFAC No. 2). Oleh karena itu *Financial Accounting Standard Board* (FASB) telah secara konsisten menentang konservatisme akuntansi (LaFond dan Watts, 2008). FASB merespon pertanyaan: *What is the role of conservatism? Does it conflict with neutrality? If not, why not? Why keep it?* dengan jawaban sebagai berikut:

*Financial information needs to be neutral – free from bias intended to influence a decision or outcome. To that end, the common conceptual framework should not include conservatism or prudence among the desirable qualitative characteristics of accounting information. However, the framework should note the continuing need to be careful in the face of uncertainty.*

Sehingga penelitian tentang hubungan antara konservatisme akuntansi dan sengketa pajak penghasilan ini menarik untuk dilakukan.

Konservatisme akuntansi menurut Penman dan Zhang (2002) dapat menurunkan kualitas dari labanya, yaitu ketika perusahaan mempraktikkan konservatisme kemudian menurunkan jumlah investasinya, maka perusahaan tersebut melakukan realisasi cadangan. Hal tersebut bukan merupakan indikator yang baik untuk laba mendatang, karena pada perioda tersebut laba meningkat. Sedangkan pada perusahaan yang mempraktikkan konservatisme dan mengalami pertumbuhan dalam investasi

akan menurunkan laba dilaporkan dan menciptakan cadangan. Dalam kaitan pajak penghasilan, hal ini diduga dapat mengarahkan terjadinya sengketa karena menyebabkan semakin besar perbedaan perhitungan pajak penghasilan menurut perusahaan dan perhitungan menurut fiskus.

Kemudian perkembangan yang terjadi justru menunjukkan bahwa praktik konservatisme akuntansi semakin meningkat. Givoly dan Hayn (2000) memberikan bukti bahwa praktik konservatisme akuntansi telah dijalankan sejak tahun 1950-an, dan terdapat kecenderungan intensitasnya semakin meningkat. Berkaitan dengan pajak, litigasi, tekanan proses politik dan regulatori, telah mempengaruhi derajat konservatisme dalam prinsip akuntansi berterima umum di Amerika Serikat. FASB telah mewajibkan pengakuan kewajiban dari yang sebelumnya *off-balance sheet* seperti pension, jaminan manfaat kesehatan setelah pension dan kewajiban lingkungan, beserta biaya asosiasinya. FASB juga menerbitkan standar untuk pengakuan penurunan nilai aset. Standar ini diakui meningkatkan konservatisme akuntansi. Kontrakting yang bernilai mahal dan dasar pemikiran regulatori dapat menjelaskan pentingnya konservatisme dalam prinsip akuntansi berterima umum (Watt and Zimmerman, 1986). Oleh karena itu jika konservatisme akuntansi semakin meningkat dalam praktik, dapat mengakibatkan laba semakin bias ke bawah. Sehingga diduga tingkat konservatisme akuntansi tersebut akan memicu terjadinya sengketa pajak penghasilan.

Riset ini mempunyai dua pertanyaan penelitian: 1) apakah konservatisme akuntansi berhubungan dengan sengketa pajak penghasilan; dan 2) apakah tingkat konservatisme akuntansi dapat menjadi pendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan. Adapun motivasi yang memicu dilakukannya penelitian ini adalah pertama, penelitian ini bermaksud mencari bukti empiris tentang hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan. Belum ada penelitian sebelumnya yang menguji hubungan ini secara empiris. Watts (2003a) menyatakan kaitan antara perpajakan dan pelaporan keuangan dapat juga menyebabkan konservatisme akuntansi dalam pelaporan keuangan. Konservatisme akuntansi menghasilkan laba bias ke bawah. Mills (1998) menyatakan bahwa

pengukuran dalam laba akuntansi menurut metoda akuntansi komersial tidak independen terhadap pengukuran menurut fiskal, sehingga diduga konservatisme akuntansi menyebabkan penetapan pajak penghasilan menurut perusahaan lebih rendah dibandingkan hasil perhitungan menurut fiskus. Hal tersebut dapat memicu terjadi sengketa pajak penghasilan.

Kedua, penelitian ini ingin mengkaji jika kecenderungan akuntansi menjadi semakin konservatif (Givoly dan Hayn, 2000), laba bias ke bawah juga akan semakin besar, maka penetapan besar pajak penghasilan oleh perusahaan juga akan semakin rendah. Perusahaan berusaha menurunkan nilai kini pajak penghasilannya untuk menaikkan nilai perusahaan (Watts, 2003a). Hal tersebut diharapkan semakin memicu terjadi sengketa pajak penghasilan.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada para akademisi, praktisi, dan regulator: (1) kontribusi pada literatur akuntansi keuangan tentang praktik konservatisme akuntansi yang dianggap sebagai kendala dalam pelaporan keuangan; (2) memberikan kontribusi tentang dampak riil dari konservatisme akuntansi, yaitu mempunyai hubungan dengan timbulnya sengketa pajak penghasilan; dan (3) penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi bagi regulator, khususnya dewan standar dan pemerintah, sebagai pertimbangan dalam penyusunan standar akuntansi keuangan dan akuntansi perpajakan.

Menggunakan 507 amatan perusahaan pemanufakturan yang terdaftar di BEI dari tahun 2004 sampai 2008, pengujian hipotesis memberikan hasil bahwa terdapat hubungan antara konservatisme akuntansi dan sengketa pajak penghasilan. Kemudian dalam pengujian bahwa tingkat konservatisme akuntansi menjadi pemicu terjadinya sengketa pajak penghasilan, dengan menggunakan ukuran konservatisme akuntansi *lag 1*, dapat diperoleh hasil bahwa tingkat konservatisme akuntansi menjadi pemicu sengketa pajak penghasilan.

Pengorganisasian paper ini selanjutnya adalah: bagian II menjelaskan kerangka teoritis yang mendasari hubungan antara konservatisme akuntansi dan sengketa pajak penghasilan, serta

pengembangan hipotesisnya; bagian III menyajikan metoda penelitian digunakan untuk menguji hipotesis, dan mendiskusikan ukuran-ukuran yang memproksikan konservatisme akuntansi dan sengketa pajak penghasilan; data serta analisisnya diuraikan di bagian IV; dan bagian V menjelaskan simpulan, keterbatasan penelitian, dan implikasinya.

## **II. Kerangka teoritis dan pengembangan hipotesis**

### **Definisi Konservatisme**

Para peneliti telah memperkenalkan berbagai definisi dari konservatisme akuntansi. Akuntan secara tradisional mengekspresikan konservatisme dengan aturan mengantisipasi tidak ada profit tetapi mengantisipasi seluruh kerugian (Bliss, 1924 dalam Watts, 2003a). Hal ini dapat diartikan sebagai kecenderungan akuntan mensyaratkan derajat lebih tinggi dari verifikasi untuk mengakui kabar baik sebagai keuntungan daripada untuk mengakui kabar buruk sebagai kerugian. Misalnya, SFAC 2 (FASB 1980), paragraf 95 menyatakan: "...jika dua estimasi jumlah akan diterima atau dibayarkan di masa mendatang yang sepertinya sama, konservatisme menganjurkan menggunakan estimasi kurang optimistik".

Basu (1997) mendefinisikan konservatisme sebagai praktik menurunkan laba (dan menurunkan aset bersih) dalam merespon kabar buruk, tetapi tidak menaikkan laba (dan menaikkan aset bersih) dalam merespon kabar baik. Dalam literatur penilaian berdasarkan akuntansi, para peneliti sering merujuk pada karakterisasi Feltham dan Ohlson (1995) dari akuntansi konservatif atau "bias" sebagai ekspektasi bahwa aset bersih dilaporkan lebih kecil dibandingkan nilai pasar dalam jangka panjang. Beaver dan Ryan (2000) demikian pula menggolongkan konservatisme (atau bias) sebagai perbedaan persisten antara nilai pasar dan nilai buku, dibedakan dengan perbedaan temporer seperti keuntungan dan kerugian ekonomi yang diakui dalam nilai buku secara berangsur-angsur sepanjang waktu.

Contoh konservatisme akuntansi adalah memilih antara kos atau harga pasar yang lebih rendah untuk akuntansi sediaan; atau segera mengakui perubahan dalam estimasi kos jika diperkirakan menghasilkan kerugian di masa yang akan datang pada kontrak jangka panjang, tetapi tidak melakukan revisi jika menghasilkan peningkatan laba di masa yang akan datang; atau penurunan nilai fisik aset karena keusangan (*impairments*), tetapi tidak menaikkan untuk nilai aset lebih tinggi. Jadi, konservatisme menghasilkan probabilitas lebih besar dari pengakuan akuntansi tepat waktu untuk kabar buruk daripada kabar baik.

Dalam dunia ketidakpastian berkaitan dengan profit mendatang, manajemen sebagai pengelola perusahaan (agensi) memiliki pengetahuan privat tentang operasi dan nilai aset perusahaan dibandingkan prinsipal (investor dan kreditor). Jika kompensasi manajerial terkait dengan laba dilaporkan, manajer mempunyai insentif bersembunyi dibalik setiap informasi laba dilaporkan. Konservatisme memainkan peran efisien *ex ante* dalam kontrakting antar pihak yang terlibat. Jika konsiderasi kontrakting menjelaskan asal konservatisme, maka berkaitan dengan pajak, litigasi, tekanan politik dan regulatori telah mempengaruhi derajat konservatisme dalam GAAP, khususnya selama abad ini (Watt and Zimmerman, 1986).

Konservatisme ini diatribusi untuk penggunaan laporan keuangan dalam kontrak utang dan/atau kompensasi, litigasi, proses regulatori dan politik, dan pajak (Watts 2003a, 2003b). Dalam penjelasan kontrakting, konservatisme terjadi karena dapat mengurangi kos agensi berasosiasi dengan (1) asimetri informasi dan fungsi kerugian antar *contracting parties*; dan (2) ketidakmampuan untuk memverifikasi pihak-pihak yang lebih mengetahui informasi privat. Dalam hal ini kos agensi disebabkan oleh informasi privat manajer dan fungsi kerugian asimetrik yang tidak terbatas pada kontrak utang dan kompensasi.

Secara ringkas, konservatisme akuntansi merupakan prinsip kehati-hatian yang tidak mengakui keuntungan sampai dengan diperoleh bukti yang kredibel, sedangkan kerugian harus segera diakui pada



saat terdapat kemungkinan akan terjadi, tidak perlu menunggu sampai terdapat bukti riil. Konservatisme akuntansi menyebabkan angka-angka yang tersaji dalam Neraca dan Laporan Laba Rugi adalah ditetapkan lebih rendah. Aset bersih ditetapkan lebih rendah dan laba kumulatif juga ditetapkan lebih rendah, sebaliknya utang dan biaya ditetapkan pada nilai yang tertinggi. Sebagai konsekuensi penting dari perlakuan asimetrik konservatisme atas keuntungan dan kerugian adalah *understatement* persisten dari nilai aset bersih. Regulator pasar modal, penyusun standar, dan akademisi mengkritisi konservatisme karena *understatement* pada periode berjalan dapat mengarahkan pada *overstatement* laba di periode mendatang dengan penyebab *understatement* biaya mendatang (Watts, 2003a).

#### **Keterkaitan laba akuntansi dan laba fiskal**

Terdapat kesamaan dalam pengukuran laba akuntansi dan laba fiskal, yaitu metoda akuntansi akrual (Guenther et.al. 1997). Meskipun terdapat beberapa butir spesifik dari pendapatan dan biaya harus mengikuti peraturan akuntansi fiskal yang berbeda dengan peraturan akuntansi keuangan, misalnya: pembebanan biaya depresiasi aset tetap. Kaitan antara pelaporan pajak dan komersial dapat menyebabkan konservatisme dalam pelaporan keuangan. Pengakuan asimetrik keuntungan dan kerugian dalam konservatisme akuntansi membuat manajer perusahaan profitabel mengurangi nilai kini pajaknya dan meningkatkan nilai perusahaan. Menunda pengakuan dari penghasilan dan mempercepat pengakuan dari biaya dapat menunda pembayaran pajaknya (Watts, 2003a).

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



pengelolaan pajak adalah tidak independen dan tidak terdapat pertimbangan secara konsisten mendominasi dalam pengambilan keputusannya.

Pertimbangan dalam pemilihan metoda penilaian sediaan misalnya, keputusan untuk mengadopsi masuk pertama keluar terakhir (*LIFO*) adalah merupakan pertimbangan rasional jika perusahaan dengan metoda masuk pertama keluar pertama (*FIFO*) melihat inflasi yang akan datang lebih tinggi secara tidak diharapkan (Kang, 1993). Dengan kata lain, mengadopsi *LIFO* bukan semata-mata meminimalkan pajak penghasilan tetapi juga memberikan sinyal antisipasi terbaik dalam menghadapi kabar buruk tidak diharapkan tentang inflasi harga input dalam jangka panjang. Memang, perpajakan merupakan determinan penting (merupakan permintaan pertama), hal ini juga merupakan contoh penerapan dari akuntansi konservatif.

Guenther et al. (1997) memberikan bukti tentang kebijakan pajak mempengaruhi laporan keuangan. *Tax Reform Act* tahun 1986 (TRA 86) di Amerika Serikat mewajibkan perusahaan menggunakan basis akrual. Sebelum TRA 86, perusahaan dapat menggunakan basis kas (kecuali sediaan) atau basis akrual untuk menghitung laba kena pajak. Guenther et al. (1997) menemukan bahwa sebelum perubahan diwajibkan, pembayar pajak dengan basis kas menunjukkan sedikit *tradeoff* dalam perencanaan pajak dan pelaporan keuangannya. Setelah diwajibkan menggunakan basis akrual, perusahaan yang sebelumnya menggunakan basis kas menunda laba untuk tujuan laporan keuangan. Sehingga dengan basis akrual, kesesuaian antara laba akuntansi dan laba fiskal mengarahkan perusahaan merubah perilaku akrualnya. Dengan menunda laba, mereka menurunkan laba fiskalnya dan menghemat pajak.

Mills (1998) menggunakan data rahasia dari *Coordinated Examination Program* dari tahun 1982 – 1992, menemukan usulan penyesuaian pajak oleh *Internal Revenue Service* (IRS) meningkat jumlahnya ketika jumlah laba akuntansi melebihi laba fiskal meningkat, dalam *tradeoff* antara: penghematan pajak berjalan, biaya pemeriksaan pajak, dan manfaat pelaporan keuangan. Implikasi

utama hasil riset Mills (1998) adalah perusahaan tidak dapat tanpa biaya memaksimalkan manfaat pelaporan keuangannya dan penghematan pajak secara independen, yaitu menurunkan laba fiskal tanpa mempengaruhi laba akuntansinya.

Teori akuntansi positif yang mendasarkan pada teori keagenan dapat digunakan untuk menjelaskan dorongan manajemen untuk melakukan penundaan pembayaran pajak penghasilan. Watts dan Zimmerman (1986: 200-221) menggunakan teori keagenan untuk menjelaskan dan memprediksi perilaku manajemen sehubungan dengan pemilihan prosedur-prosedur akuntansi oleh manajer. Mereka membuat tiga hipotesis sebagai berikut: (1) hipotesis *bonus plan: ceteris paribus*, manajer perusahaan dengan *bonus plan* lebih mungkin untuk memilih prosedur akuntansi yang menggeser laba yang dilaporkan dari perioda-perioda yang akan datang ke perioda kini; (2) hipotesis *debt/equity: ceteris paribus*, semakin besar *debt/equity ratio* perusahaan, semakin besar kemungkinan manager perusahaan memilih prosedur akuntansi yang menggeser laba yang dilaporkan dari perioda-perioda yang akan datang ke perioda kini; dan (3) hipotesis *political cost: ceteris paribus*, semakin besar kos politik dihadapi perusahaan, semakin besar kemungkinan manajer perusahaan memilih prosedur akuntansi yang menanggihkan laba yang dilaporkan dari perioda kini ke perioda-perioda yang akan datang. Hipotesis *political cost* ini berkaitan dengan ukuran perusahaan, jika perusahaan besar adalah juga sangat profitabel, maka akan meningkatkan kos politiknya. Sehingga, dikaitkan dorongan manajer untuk menunda pembayaran pajaknya sesuai dengan hipotesis ketiga, sehingga manajer lebih mungkin memilih akuntansi lebih konservatif.

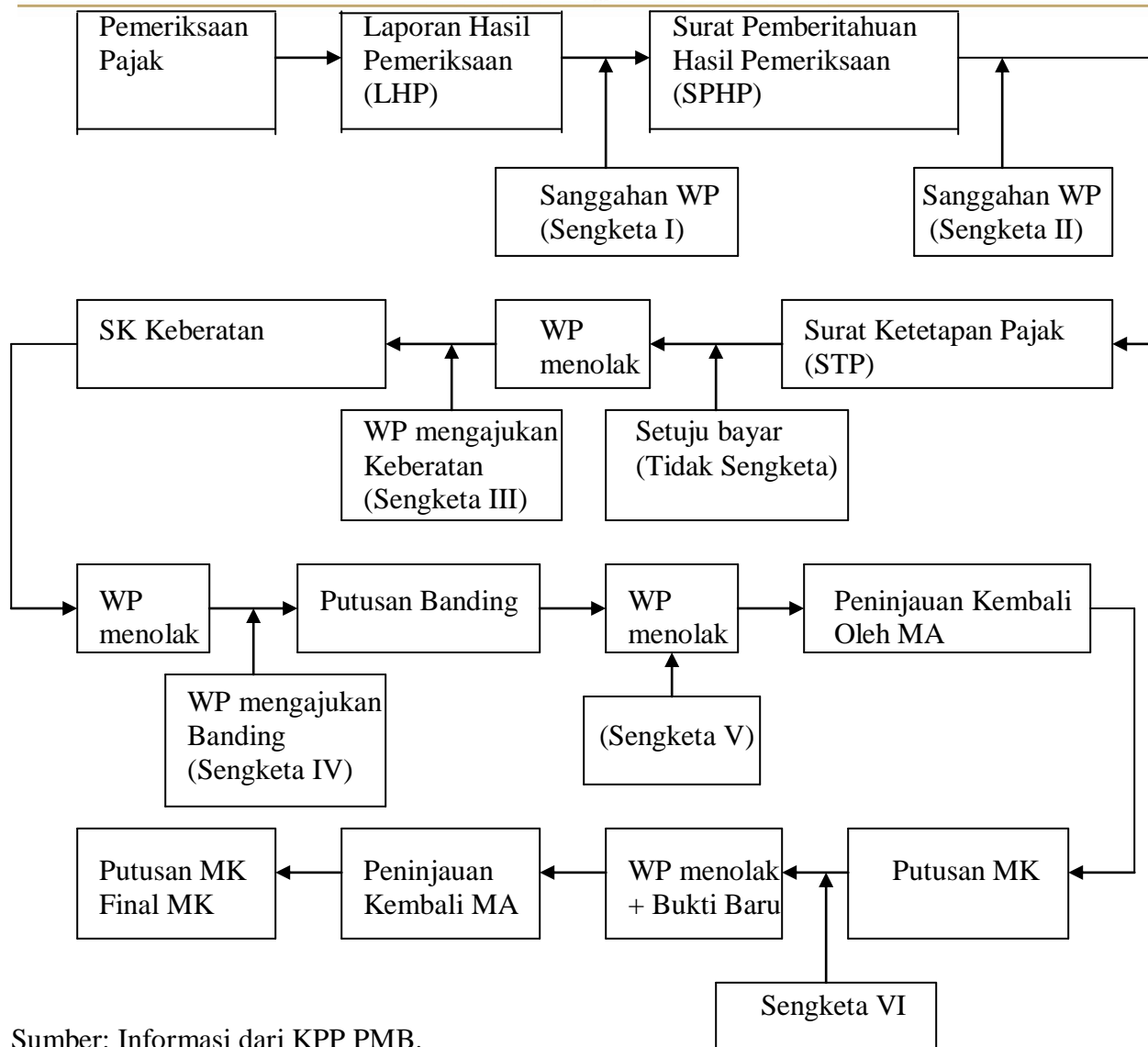
### **Sengketa Pajak<sup>1)</sup>**

Setiap Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) yang masuk dan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan, Republik Indonesia, dilakukan analisis dan pemeriksaan oleh petugas pajak yang disebut *Account Representative* (AR) untuk melakukan pengecekan perhitungan jumlah kewajiban pajak oleh Wajib Pajak (WP) dan yang telah

disetor ke Kas Negara. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat berupa: telah sesuai, lebih bayar, atau kurang bayar. Dari ketiga kemungkinan tersebut, WP akan menerima Surat Ketetapan Pajak (STP) yang menjelaskan bahwa WP telah sesuai, lebih bayar, atau kurang bayar dalam menunaikan kewajiban perpajakannya.

Jika WP telah sesuai dalam melakukan pembayaran pajaknya, maka kewajiban dengan pihak fiskus untuk tahun fiskal yang bersangkutan telah selesai. Tetapi jika perusahaan lebih bayar dalam menunaikan kewajiban perpajakannya, sebelum pihak fiskus mengeluarkan STP yang berisi ketetapan jumlah restitusi pajak, maka fiskus akan melakukan pemeriksaan kepada WP untuk menentukan jumlah pembayaran kembali kepada WP, apakah sesuai, lebih besar atau lebih kecil dari yang tercantum dalam SPT yang dilaporkan oleh WP. Ketika WP menerima STP dari fiskus dan tidak setuju dengan jumlah restitusi yang akan dibayarkan kembali, maka hal tersebut menimbulkan sengketa pajak.

Jika WP kurang bayar dalam kewajiban pajaknya, AR akan melakukan analisis di KPP terhadap SPT dan laporan keuangan WP yang diserahkan, untuk menentukan apakah diperlukan pemeriksaan lapangan atau tidak. Setelah fiskus melakukan analisis dan/atau pemeriksaan WP, kemudian diterbitkan STP yang berisi ketetapan jumlah pajak kurang bayar dan tanggal jatuh tempo WP harus membayar ke Kas Negara. WP yang telah menerima STP dan setuju dengan jumlah kurang bayar yang dicantumkan dalam STP wajib memenuhi kewajiban kurang bayar tersebut, tetapi jika WP tidak setuju dengan jumlah kurang bayar tersebut maka timbul sengketa pajak. Berikut bagan alur terjadinya sengketa pajak:



Sumber: Informasi dari KPP PMB.

Penjelasan di atas berkaitan dengan seluruh jenis pajak, baik Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penghasilan (PPh), maupun Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Dalam penelitian ini akan dihubungkan dengan Pajak Penghasilan Badan.

### Pengembangan hipotesis

Untuk pengembangan hipotesis, penelitian ini menggunakan teori akuntansi positif yang mendasarkan pada teori keagenan untuk menjelaskan dan memprediksi pemilihan prosedur akuntansi tertentu oleh manajer perusahaan untuk tujuan tertentu. Terdapat beberapa metoda akuntansi yang

mempengaruhi pajak penghasilan, misalnya: metoda penilaian sediaan LIFO, metoda depresiasi aset tetap dipercepat, walaupun juga terdapat beberapa metoda kuntansi yang berbeda. Akhirnya untuk menurunkan kos duplikasi pencatatan, manager perusahaan mempunyai insentif untuk menggunakan prosedur akuntansi yang sama baik untuk tujuan pajak maupun pelaporan keuangan (Watts dan Zimmerman, 1986: 233).

Kecenderungan manager untuk meminimalkan jumlah pajak penghasilan pada tahun berjalan, dapat dilakukan dengan memilih prosedur dan metoda akuntansi yang menurunkan besar laba kena pajak. Prinsip konservatisme akuntansi adalah mempercepat pengakuan biaya dan/atau kerugian dan memperlambat pengakuan keuntungan dan/atau penghasilan, sehingga laba perusahaan lebih rendah atau bias ke bawah, dan juga mengakibatkan aset ditetapkan lebih rendah dan utang ditetapkan lebih tinggi. Keadaan ini memicu perhitungan besar pajak penghasilan menurut perusahaan lebih rendah dibandingkan perhitungan menurut fiskus, sehingga diduga berhubungan dengan sengketa pajak penghasilan. Berdasarkan penjelasan di atas, maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>:** Konservatisme akuntansi berhubungan dengan sengketa pajak penghasilan.

Apabila konservatisme akuntansi menyebabkan laba ditetapkan lebih rendah berhubungan dengan pajak penghasilan ditetapkan lebih rendah, maka diduga jika tingkat konservatisme akuntansi meningkat (Givoly dan Hayn, 2000) akan lebih memicu terjadinya sengketa pajak. Atas dasar penjelasan tersebut, dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>:** Tingkat konservatisme akuntansi dapat menjadi pendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan.

### III. Metodologi Penelitian

#### Data dan Sampel penelitian

Dalam studi ini digunakan data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang diperoleh melalui Web BEI dengan alamat: [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id). Pengambilan sampel dilakukan secara *purposive random sampling* yang merupakan metoda pengambilan sampel dengan menggunakan beberapa kriteria sebagai berikut: 1) perusahaan terdaftar di BEI selama perioda 2004 – 2008; 2) jenis perusahaan adalah pemanufakturan; dan 3) tidak menderita rugi selama perioda penelitian.

Alasan-alasan yang melandasi penetapan kriteria di atas adalah: (i) tahun 2008 merupakan perioda terakhir perhitungan pajak penghasilan badan sebelum penerapan UU No. 36 tahun 2008 yang mulai berlaku pada tahun fiskal 2009, dalam hal ini terdapat perubahan tarif dalam perhitungan besar pajak penghasilan badan; (ii) Na'im dan Hartono (1996) mengungkapkan bahwa model akrual tidak cocok untuk perusahaan non-manufaktur. Walaupun model akrual cocok dengan data yang digunakan, tetapi terdapat koefisien regresi yang tidak signifikan. Oleh karena itu, penelitian ini hanya menggunakan data perusahaan pemanufakturan; dan (iii) berdasarkan informasi dari Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa (KPP PMB), perusahaan yang mengalami kerugian semuanya pasti dilakukan pemeriksaan, jadi terlepas apakah perusahaan menerapkan akuntansi konservatif atau akuntansi liberal pasti terjadi sengketa perpajakan, sehingga perusahaan yang mengalami kerugian dikeluarkan dari sampel.

Sampel penelitian yang memenuhi kriteria untuk pengujian hipotesis 1 adalah 507 amatan dalam perioda 2004 sampai 2008. Untuk pengujian hipotesis 2 diperoleh 342 amatan, dengan perioda amatan variabel dependen dari tahun 2004 sampai 2007 dan perioda amatan variabel independen adalah dari tahun 2005 sampai 2008.

## **Model dan pengukuran variabel**

### **1. Ukuran konservatisme akuntansi**

Studi ini menggunakan konstruk konservatisme akuntansi yang merefleksikan pengaruh kumulatif dari pilihan metoda akuntansi di perusahaan, termasuk estimasi-estimasi akuntansi dan asumsi-asumsi. Terdapat beberapa ukuran untuk konservatisme akuntansi, diantaranya: koefisien Basu (Basu, 1997), rasio nilai buku/nilai pasar ekuitas (Beaver dan Ryan, 2000), ukuran atas dasar akrual (Givoly dan Hayn, 2000).

Koefisien Basu mengukur konservatisme akuntansi melalui pengakuan asimetri dari kerugian dan keuntungan yang menimbulkan penilaian aset lebih rendah. Ukuran konservatisme akuntansi dari Basu ini telah mendapat beberapa kritik. Givoly et.al (2007) memberikan bukti bahwa ukuran perbedaan ketepatan waktu pengakuan kerugian dan keuntungan yang dikembangkan Basu (1997) untuk mengukur konservatisme akuntansi adalah sensitif terhadap lingkungan informasi yang tidak berhubungan dengan konservatisme. Jones et.al (2009) yang menguji konservatisme akuntansi di perusahaan yang melakukan kecurangan dalam laporan keuangan (*fraud firms*), menemukan bukti bahwa model Basu (1997) gagal mengidentifikasi bahwa pada perioda dimana perusahaan melakukan kecurangan dalam laporan keuangan adalah kurang konservatif dibandingkan sebelum dan sesudah melakukan kecurangan.

Beaver dan Ryan (2000) berpendapat bahwa perbedaan nilai buku dan nilai pasar ekuitas disebabkan oleh dua komponen: bias pengakuan akuntansi dan kelambatan pengakuan akuntansi. Komponen bias dari nilai buku ke nilai pasar ekuitas merefleksikan perbedaan persisten antara nilai buku dan nilai pasar yang disebabkan oleh akuntansi konservatif. Notasi ini konsisten dengan Feltham dan Ohlson (1995) yang menyebabkan aktiva bias ke bawah. Komponen kelambatan menurut Beaver dan Ryan (2000) merefleksikan perbedaan temporer dalam nilai buku dan nilai pasar yang diakibatkan



kelambatan dalam pengakuan akuntansi keuntungan dan kerugian yang tidak diharapkan atau kejutan pasar yang belum diakui dalam nilai buku.

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

Total akrual (sebelum depresiasi) = (laba bersih + depresiasi) – arus kas operasi x -1 : aset total.

Givoly dan Hayn (2000) mengeluarkan akrual depresiasi karena merupakan akrual positif yang akan membalik ketika aset tetap diperoleh dan tidak tertangkap dalam perbedaan antara laba dan aliran kas. Ukuran konservatisme ini dikalikan -1, sehingga semakin besar nilai positif rasio, adalah semakin konservatif.

## **2. Ukuran sengketa pajak penghasilan**

Untuk menguji hipotesis diperlukan pengukuran rasio-rasio keuangan yang memicu terjadinya sengketa pajak penghasilan antara manajemen perusahaan sebagai wajib pajak dengan pihak fiskus. Sengketa ini terjadi ketika perhitungan pajak penghasilan oleh wajib pajak hasilnya lebih kecil daripada perhitungan menurut fiskus dan wajib pajak bertahan dengan hasil perhitungannya tersebut. Penyebab perbedaan ini menurut Guenther et.al (1997) adalah menunda pengakuan penghasilan dan mempercepat pembebanan biaya, sehingga menghasilkan perhitungan laba fiskal menurut manajemen perusahaan rendah. Studi ini menggunakan ukuran yang memproksikan pemicu terjadinya sengketa pajak

penghasilan menggunakan ukuran-ukuran yang digunakan oleh Guenther et.al (1997) yaitu menggunakan rasio-rasio keuangan yang mengukur aliran akrual dan aliran kas sebagai berikut:

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

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

### 3. Spesifikasi empiris

Sebelum pengujian hipotesis dilakukan uji asumsi klasik: uji multikolinearitas, otokorelasi, heteroskedastisitas, dan normalitas. Untuk menguji hipotesis pertama (H1) digunakan regresi *Ordinary Least Square* (OLS) dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$CON_i = \alpha + \beta_1 AR/AP_i + \beta_2 CR/CD_i + \beta_3 SALES/EXP_i + \beta_4 ROA_i + \beta_5 SIZE_i + \beta_6 SALES/GROW_i + \varepsilon$$

(1)

Hipotesis 1 memprediksi bahwa koefisien AR/AP ( $\beta_1$ ) dan koefisien SALES/EXP ( $\beta_3$ ) adalah negatif, sedangkan koefisien CR/CD ( $\beta_2$ ) adalah positif.

Variabel kontrol yang mempengaruhi konservatisme akuntansi digunakan variabel-variabel seperti dalam penelitian Ahmed et al. (2002), yaitu: (1) tingkat profitabilitas perusahaan (ROA), (2)

ukuran perusahaan (SIZE), dan (3) pertumbuhan penjualan (SALESGROW). ROA berasosiasi dengan motivasi untuk mempraktikkan akuntansi lebih konservatif. Semakin rendah tingkat profitabilitas, maka akuntansi perusahaan semakin konservatif. Watts dan Zimmerman (1986) berpendapat jika perusahaan menghadapi kos politik tinggi, maka akan cenderung untuk menerapkan akuntansi lebih konservatif, sehingga digunakan log natural dari aset ke dalam model untuk mengontrol SIZE. Semakin besar ukuran perusahaan, menghadapi kos politik semakin besar, maka akan menerapkan akuntansi lebih konservatif.

Menggunakan kontrol variabel pertumbuhan penjualan (SALESGROW) mempunyai tiga alasan: (1) mempengaruhi akrual, seperti: perubahan dalam piutang usaha dan sediaan, meningkatkan konservatisme akuntansi, (2) pertumbuhan penjualan negatif mengindikasikan penurunan dalam operasi, menurunkan konservatisme akuntansi, dan (3) dapat mempengaruhi ekspektasi pasar untuk menangkap pertumbuhan di masa mendatang.

Untuk menguji hipotesis kedua (H2) digunakan persamaan regresi sebagai berikut:

$$\text{CON}_{it-1} = \alpha + \beta_1 \text{AR/AP}_{it} + \beta_2 \text{CR/CD}_{it} + \beta_3 \text{SALES/EXP}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \text{SALESGROW}_{it} + \varepsilon_i \quad (2)$$

Seluruh pengolahan data dilakukan dengan program *EViews*.

#### IV. Hasil Penelitian

##### Hasil Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan analisis data untuk menguji hipotesis penelitian yang diajukan, terlebih dulu dilakukan uji asumsi klasik untuk menentukan apakah sampel penelitian telah memenuhi uji asumsi klasik, karena regresi yang dilakukan dengan metoda *Ordinary Least Square* (OLS) harus memenuhi syarat uji asumsi klasik yang terdiri dari 4 (empat) uji, yaitu: (a) uji multikolinearitas, (b) uji otokorelasi, (c) heteroskedastisitas, dan (d) uji normalitas. Berikut adalah hasil dari keempat jenis uji asumsi klasik tersebut.

##### a) Uji Multikolinearitas

**Tabel 1**  
**Uji Multikolinearitas**

Variabel Dependen: AR/AP				
Sampel: 507				
Variabel	Koefisien	Std. Error	t-Statistik	Prob.
CR/CD	3,425400	2,028368	1,688746	0,0919
SALES/EXP	0,072299	0,035778	2,020790	0,0438
ROA	-2,083745	7,958425	-0,261829	0,7936
SIZE	-3,71E-07	8,83E-06	-0,041963	0,9665
SALESGROW	-0,212288	1,062173	-0,199862	0,8417
	Uji Multikolinearitas		Hasil Regresi	
R-squared	0,008469		0,411487	
Adjusted R-squared	0,000569		0,404424	
Prob(F-statistic)	0,369659		0,000000	

Berdasarkan hasil di Tabel 1 di atas, maka tidak terdapat multikolinearitas antar variabel independen. Oleh karena itu tidak terdapat hubungan antar variabel independen yang dipergunakan dalam penelitian ini. Hal ini terlihat dari nilai *Adjusted R-squared* hasil uji multikolinearitas lebih kecil dibandingkan nilai *Adjusted R-squared* dari persamaan regresinya, yaitu: 0,000569 jauh lebih kecil dibandingkan 0,404424. Demikian juga hasil uji multikolinearitas nilai Prob(F-statistic) adalah tidak signifikan, sebesar 0,369659.

**b) Uji Otokorelasi**

**Tabel 2**  
**Uji Otokorelasi**

Variabel Dependen: AR/AP				
Sampel: 507				
Variabel	Koefisien	Std. Error	t-Statistik	Prob.
CR/CD	3.425400	2.028368	1.688746	0.0919
SALES/EXP	0.072299	0.035778	2.020790	0.0438
ROA	-2.083745	7.958425	-0.261829	0.7936
SIZE	-3.71E-07	8.83E-06	-0.041963	0.9665
SALESGROW	-0.212288	1.062173	-0.199862	0.8417
Prob(F-statistic): 0.369659				

Hasil uji otokorelasi dapat dilihat di Tabel 2. Tampak bahwa masing-masing variabel independen tidak berkorelasi dengan nilai di masa lalu yang ditunjukkan dengan nilai signifikansinya untuk semua variabel independen adalah tidak signifikan.

**c) Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan *White Heteroskedasticity Test* (hasil dapat dilihat di lampiran), menunjukkan bahwa data dari sampel penelitian terdapat heteroskedastisitas yang ditunjukkan oleh nilai Prob(F-statistik) adalah sangat signifikan (0.000000). Hal tersebut diduga karena variabel-variabel independen dalam penelitian adalah berbentuk campuran antara bentuk rasio dan log natural, sehingga tidak dapat menghindari terjadinya masalah heteroskedastisitas.

**d) Uji Normalitas.**

Untuk pengujian normalitas data dilakukan dengan uji *Kolmogorov-Smirnov*. Hasil pengujian adalah signifikan untuk seluruh variabel penelitian (hasil dapat dilihat pada lampiran). Hal ini menunjukkan bahwa seluruh data dari sampel penelitian adalah terdistribusi normal.

Dari keempat uji asumsi klasik yang dilakukan, maka dapat dipenuhi 3 (tiga) jenis uji, yaitu: uji multikolinearitas, uji otokorelasi, dan (d) uji normalitas, serta terdapat satu uji yang tidak memenuhi syarat, yaitu: uji heteroskedastisitas.

## Deskripsi Statistik

Statistik deskriptif dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat di tabel 3. Nilai rata-rata dari proksi konservatisme adalah bertanda negatif sebesar -0,0107, yang menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan yang dijadikan sampel penelitian tidak menyelenggarakan akuntansi konservatif. Nilai rata-rata variabel independen yang digunakan sebagai proksi kecenderungan penyebab terjadinya sengketa pajak, yaitu rasio piutang dagang atas utang dagang (AR/AP), rasio penerimaan kas atas pengeluaran kas (CR/CD), dan rasio penjualan atas biaya operasional, semuanya lebih besar dari 1 (satu). Hal ini menunjukkan bahwa saldo rata-rata dari piutang dagang lebih besar dibandingkan saldo rata-rata untuk utang dagang. Demikian juga rata-rata untuk penerimaan kas dan penjualan adalah melebihi rata-rata pengeluaran kas dan biaya operasionalnya. Sedangkan nilai rata-rata untuk variabel kontrol, yaitu: ROA, SIZE, dan SALESGROWTH adalah 0,0737; 23,8882; dan 0,2436.

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Rata-rata	Deviasi Standar	Maksimum	Minimum
CONS	509	-0,0107	0,11304	0,33	-0,96
AR/AP	508	4,5319	17,42286	213,65	0,00
CR/CD	509	1,0692	0,14743	2,22	0,15
SALES/EXP	509	15,6876	21,17525	216,40	0,00
ROA	509	0,0737	0,09919	1,00	0,00
SIZE	509	23,8882	4,65627	30,38	11,06
SALESGROW	508	0,2436	0,73361	10,67	-1,00

## Pengujian Hipotesis

Menggunakan *Ordinary Least Square* (OLS), hasil pengujian hipotesis 1 disajikan di Tabel 4. Hipotesis 1 memprediksi bahwa terdapat hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan. Rasio konservatisme akuntansi semakin tinggi, menunjukkan perusahaan semakin konservatif. Sedangkan sengketa pajak penghasilan diprosikan oleh 3 (tiga) rasio, yaitu rasio piutang

usaha terhadap utang usaha, rasio penerimaan kas terhadap pembayaran kas, dan rasio penjualan terhadap biaya operasionalnya.

**Tabel 4**  
**Hasil Regresi Hubungan Konservatisme Akuntansi dan Sengketa Pajak Penghasilan**

$CON_i = \alpha + \beta_1 AR/AP_i + \beta_2 CR/CD_i + \beta_3 SALES/EXP_i + \beta_4 ROA_i + \beta_5 SIZE_i + \beta_6 SALES/GROW_i + \varepsilon$				
Variabel Dependen: Konservatisme Akuntansi				
Jumlah amatan: 507				
Variabel	Arah Prediksian	Koefisien	t-statistik	p-value
AR/AP	-	-9,75E-05	-0,434723	0,6640
CR/CD	+	0,464449	16,63142	0,0000
SALES/EXP	-	-1,66E-05	-0,087803	0,9301
ROA	-	-0,388919	-9,727540	0,0000
SIZE	-	-8,74E-08	-1,835458	0,0670
SALES/GROW	-	-0,004276	-0,799668	0,4243
Konstanta	?	-4574,065	-13,94633	0,0000
F-statistik: 58,2664				
F-value: 0,0000				

Rasio pertama yang dapat menjadi indikasi penyebab terjadinya sengketa pajak penghasilan adalah rasio piutang usaha atas utang usaha merefleksikan ukuran paling luas dari akrual dan manajemen aliran kas (Guenther et al, 1997), sehingga semakin besar rasio menunjukkan perusahaan semakin tidak konservatif, sebaliknya jika rasio semakin kecil maka menunjukkan perusahaan semakin konservatif. Diprediksi rasio ini mempunyai arah negatif karena semakin kecil rasio berarti semakin besar tingkat konservatisme akuntansi perusahaan, sehingga menjadi pemicu terjadinya sengketa pajak penghasilan. Seperti terlihat pada Tabel 2, konsisten dengan arah prediksian, rasio ini mempunyai koefisien negatif sebesar -0,0000975, tetapi tidak signifikan.

Rasio kedua yang memprediksi terjadinya sengketa pajak penghasilan adalah rasio penerimaan kas terhadap pengeluaran kas dari aktivitas operasi, yang dihitung dari Laporan Arus Kas Operasi. Menurut Guenther et al (1997), rasio ini merefleksikan kebijakan manajemen untuk mempercepat pola penerimaan kas dan memperlambat pengeluaran kas, semakin tinggi rasio ini menunjukkan perusahaan



semakin konservatif karena tidak ingin menanggung risiko kemungkinan tidak terjadinya penerimaan kas. Sehingga koefisien prediksinya bertanda positif. Konsisten dengan teori, koefisien CR/CD dari hasil regresi adalah positif sebesar 0,464449 dan sangat signifikan.

Terakhir rasio yang menjadi indikasi terjadinya sengketa pajak penghasilan adalah rasio penjualan terhadap biaya usaha perusahaan. Rasio ini adalah merupakan komponen akrual dari CR/CD (Guenther et al 1997) yang mengukur tingkat dalam hal ini perusahaan mengakui pendapatan dan biaya. Sehingga semakin besar rasio ini perusahaan menerapkan akuntansi liberal dan semakin kecil rasio ini perusahaan semakin konservatif. Koefisien rasio SALES/EXP diprediksi bertanda negatif. Konsisten dengan yang diprediksi hasil regresi menunjukkan rasio ini sebesar -0,0000166, tetapi tidak signifikan.

Koefisien ketiga variabel kontrol, ROA, SIZE, dan SALESGROW, juga sesuai dengan prediksinya, masing-masing sebesar: -0,388919; -0,0000000874; dan -0,004276. Hal ini menunjukkan bahwa ketiga variabel tersebut juga berhubungan dengan tingkat konservatisme akuntansi. Berdasarkan keseluruhan hasil uji regresi yang dapat dilihat di Tabel 2, maka hipotesis bahwa terdapat hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan terdukung oleh data dalam sampel penelitian. Hal ini juga ditunjukkan oleh hasil regresi yang secara keseluruhan sangat signifikan dengan  $F\text{-value} = 0,0000$ .

Hasil uji hipotesis 2 dilaporkan di Tabel 5. Digunakan variabel dependen adalah tingkat konservatisme akuntansi dengan *lag* 1 (pada  $t-1$ ) karena diduga tingkat konservatisme akuntansi periode sebelumnya ( $t-1$ ) dapat sebagai pendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan badan pada periode berikutnya ( $t=1$ ), dengan menggunakan variabel kontrol sama dengan pada pengujian hipotesis 1, yaitu: ROA, SIZE, dan SALESGROW. Hasil regresi menunjukkan bahwa dari tiga variabel utama yang diuji, yaitu: AR/AP, CR/CD, dan SALES/EXP, terdapat satu variabel, yaitu SALES/EXP dengan koefisien tidak pada arah prediksi. Kemungkinan hal ini terjadi karena dalam SALES termasuk juga

pendapatan-pendapatan yang tidak berasal dari penjualan barang hasil produksinya. Diprediksi semakin tinggi tingkat konservatisme akuntansi tahun sebelumnya dapat menyebabkan rasio AR/AP semakin kecil, rasio CR/CD semakin besar, dan rasio SALES/EXP semakin kecil yang merupakan indikasi akan terjadi sengketa pajak penghasilan.

Ternyata dari hasil regresi, koefisien dari rasio SALES/EXP mempunyai tanda positif yang tidak sesuai dengan prediksiannya, yaitu: negatif. Analisis yang dapat diberikan untuk hasil ini adalah bahwa semakin besar rasio SALES/EXP dapat mendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan. Padahal jika rasio SALES/EXP semakin besar, akan dapat menghasilkan laba kena pajak semakin besar, dan besar pajak penghasilan yang menjadi kewajiban perusahaanpun juga akan semakin tinggi. Sehingga seharusnya tidak terjadi sengketa pajak dikarenakan kurang bayar. Tetapi walaupun terdapat satu variabel yang memberikan hasil berlawanan dengan prediksiannya, secara keseluruhan hasil regresi menunjukkan nilai F-statistik sebesar 51,60062 dengan *F-value* sangat signifikan (0,0000). Dapat disimpulkan bahwa tingkat konservatisme dapat menjadi pendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan, sehingga hipotesis 2 didukung oleh data.

**Tabel 5**  
**Hasil Regresi Tingkat Konservatisme Akuntansi Sebagai Pendorong Sengketa Pajak Penghasilan**

$CON_{it-1} = \alpha + \beta_1 AR/AP_{it} + \beta_2 CR/CD_{it} + \beta_3 SALES/EXP_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 SALES_{it} + \varepsilon_i$				
Variabel Dependen: Konservatisme Akuntansi				
Jumlah amatan: 507				
Variabel	Arah Prediksian	Koefisien	t-statistik	p-value
AR/AP	-	-0,359313	-7,552372	0,0000
CR/CD	+	-5,64E-05	-0,261737	0,7937
SALES/EXP	-	0,471113	13,65787	0,0000
ROA	-	0,000133	0,587342	0,5574
SIZE	-	-0,451544	-10,41846	0,0000
SALES	-	-0,005079	-4,998324	0,0000
Konstanta	?	-0,006033	-1,052126	0,2935
F-statistik: 51,61162				
F-value: 0,0000				

## V. Simpulan, Keterbatasan, dan Implikasi

Penelitian ini bertujuan mencari bukti empiris tentang hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan. Diduga perusahaan sebagai wajib pajak berkecenderungan untuk menghemat pajak atau berusaha melaporkan jumlah pajak yang harus dibayar serendah mungkin. Hal tersebut salah satunya dapat dilakukan dengan prinsip-prinsip konservatisme akuntansi, yaitu: segera mengakui dan membebankan biaya walaupun belum bukti yang kredibel, sebaliknya tidak akan mengakui pendapatan sampai diperoleh bukti akurat. Oleh karena itu dengan konservatisme akuntansi, laba perusahaan menjadi bias ke bawah dan tentu saja perhitungan besar pajak penghasilan badan juga bias ke bawah.

Terdapat beberapa perbedaan antara peraturan perpajakan dan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang menyebabkan pengakuan pendapatan dan beban menurut peraturan perpajakan dan SAK juga berbeda. Hal ini dapat mengakibatkan perbedaan jumlah kewajiban pajak penghasilan yang menjadi kewajiban dan harus dibayar oleh perusahaan. Selain itu kepentingan yang berlawanan antara perusahaan dan pihak fiskus juga menyebabkan perbedaan perhitungan besar pajak penghasilan, perusahaan berkepentingan menekan jumlah yang harus dibayar sedangkan pihak fiskus berusaha membebankan pajak setinggi-tingginya agar penerimaan kas negara dari sektor pajak maksimal.

Perbedaan kepentingan dan perbedaan peraturan tentang pengakuan pendapatan dan biaya tersebut dapat menimbulkan sengketa pajak. Untuk itu penelitian ini menguji hubungan rasio-rasio keuangan yang diduga sebagai pemicu terjadinya sengketa pajak (Guenther et al, 1997) dengan konservatisme akuntansi. Berdasarkan hasil regresi dengan *OLS* terbukti bahwa terdapat hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan, arah koefisien regresi sesuai prediksi dan signifikan dengan *p-value* sebesar 0,0000. Semakin rendah rasio-rasio AR/AP, SALES/EXP, dan semakin tinggi rasio CR/CD maka akan semakin tinggi kemungkinan timbulnya

sengketa pajak adalah berhubungan dengan semakin tinggi tingkat konservatisme (hipotesis 1 terdukung).

Hipotesis 2 mencoba mencari hubungan bahwa tingkat konservatisme akuntansi dapat menjadi pendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan. Untuk itu dilakukan pengujian dengan variabel konservatisme akuntansi pada *lag 1* terhadap rasio-rasio yang memicu sengketa pajak. Dari hasil regresi dengan *OLS* membuktikan bahwa konservatisme akuntansi periode sebelumnya mendorong terjadinya sengketa pajak penghasilan (sig. 0,00000), hanya saja terdapat satu koefisien regresi yang hasilnya tidak sesuai dengan prediksian, yaitu: SALES/EXP. Jadi hipotesis 2 terdukung oleh data.

Penelitian ini mempunyai keterbatasan lama perioda penelitian yang hanya meliputi 5 tahun saja (2004 – 2008) dan sampel perusahaan hanya pada perusahaan pemanufakturan saja, sehingga belum memberikan hasil maksimal yang terbukti dari *p-value* masing-masing variabel independen, yaitu masih terdapat variabel independen yang hasilnya tidak signifikan. Sehingga penelitian mendatang dapat menambah jumlah sampel dan memperpanjang perioda penelitiannya.

Kontribusi dari penelitian ini adalah dapat memberikan bukti empiris yang pertama bahwa terdapat hubungan antara konservatisme akuntansi dengan sengketa pajak penghasilan, sehingga dapat memberikan masukan kepada dewan standar dan pemerintah dalam menetapkan regulasi berkaitan dengan penyajian laporan keuangan untuk penentuan besar pajak penghasilan. Riset yang akan datang dapat menguji apakah perusahaan yang menghadapi sengketa pajak penghasilan mempraktikkan akuntansi lebih konservatif dibandingkan dengan perusahaan yang tidak menghadapi sengketa.

**Catatan:**

1. Berdasarkan informasi dari Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa (KPP PMB) di Jakarta.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Ahmed, A.S., B.K. Billings, R.M. Morton, dan M.S. Harris, 2002. The role of accounting conservatism in mitigating bondholder-shareholder conflicts over dividend policy and in reducing debt costs. *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 4: 867-890.
- Ball, R., A. Robin, dan G. Sadka, 2005. Is accounting conservatism due to debt or share market? A test of “contracting” versus “value relevance” theories of accounting. *Working paper*. University of Chicago dan Rochester Institute of Technology.
- Basu, S., 1997. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24: 3-37.
- Beaver, W.H. dan S.G. Ryan, 2000. Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. *Journal of Accounting Research*, Vol. 38, No. 1: 127-148.
- Chen, Q., T. Hemmer, dan Y. Zhang, 2006. On the relation between conservatism in accounting standards and incentives for earnings management. *Journal of Accounting Research*, Vol. 45, No. 3: 541-565.
- Devine, C.T., 1963. The rule of conservatism reexamined. *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, No. 2: 127-138.
- Feltham, G.A. dan Ohlson, J.A., 1995. Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 11, No. 2: 689-731.
- Gigler, F.B. dan T. Hemmer, 2001. Conservatism, optimal disclosure policy, and the timeliness of financial reports. *The Accounting Review*, Vol. 76, No. 4: 471-493.
- Givoly, D., C. Hayn, 2000. The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29: 287-320.
- Givoly, D., C.K. Hayn, dan A. Natarajan, 2007. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 1: 65-106.
- Guenther, D.A., E.L. Maydew, dan S.E. Nutter, 1997. Financial reporting, tax costs, and book-tax conformity. *Journal of Accounting and Economics*, 23: 225-248.
- Healy, P.M. dan J.M. Wahlen, 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4: 365-383.
- Jones, K., G. Krishnan, M. Pevzner, dan P. Sengupta, 2009. Accounting conservatism in fraud firms: an empirical investigation. *Working paper*. George Mason University dan Lehigh University.

- Juanda, A., 2006. Pengaruh risiko litigasi dan tipe strategi terhadap hubungan antara konflik kepentingan dan konservatisme akuntansi. *Disertasi*. Universitas Gadjah Mada.
- Kang S., 1993. A conceptual framework for the stock price effects of LIFO tax benefits. *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, No. 31: 50-61.
- LaFond, R., dan R.L. Watts, 2008. The information role of conservatism. *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 2: 447-478.
- Lo, E.W., 2005. Pengaruh kondisi keuangan perusahaan terhadap konservatisme akuntansi dan manajemen laba. *Disertasi*. Universitas Gadjah Mada.
- Mills, L.F., 1998. Book-tax differences and Internal Revenue Service adjustments. *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, No. 2: 343-356.
- Penman, S.H. dan X.J. Zhang, 2002. Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns. *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 2: 237-264.
- Roychowdhury S. dan R.L. Watts, 2004. Asymmetric timeliness of earnings, market-to-book and conservatism in financial reporting. *Working paper*. Sloan School of Management, MIT dan University of Rochester.
- SFAC No. 2, (1980). *FASB Statement of Financial Accounting Concepts*
- Shackelford, D.A. dan T. Shevlin, 2001. Empirical tax research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31: 321-387.
- Shroff, P.K., R. Venkataraman, dan S. Zhang, 2007. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings: an event-based approach. *Working paper*. University of Minnesota, Southern Methodist University, dan George Mason University.
- Shu, S.Z., 2000. Auditor resignations: clientele effects and legal liability. *Journal of Accounting and Economics*, 29: 173-205.
- Watts, R.L. dan Zimmerman, 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall Inc.
- Watts, R.L., 1977. Corporate financial statements: a product of the market and political processes. *Australian Journal of Management*, Vol. 2, No. 1: 53-75.
- Watts, R.L., 2003a. Conservatism in accounting part 1: explanations and implications. *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 3: 207-221.
- Watts, R.L., 2003b. Conservatism in accounting part 2: evidence and research opportunities. *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 4: 287-301.
- Zarowin, P., 1997. <http://pages.stern.nyu.edu/~pzarowin/chapter11.htm>.

## LAMPIRAN

### I. UJI ASUMSI KLASIK

#### 1. HASIL UJI MULTIKOLINEARITAS

Dependent Variable: AR/AP

Method: Least Squares

Sample: 509

Included observations: 507

Excluded observations: 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
CR/CD	3.425400	2.028368	1.688746	0.0919
SALES/EXP	0.072299	0.035778	2.020790	0.0438
ROA	-2.083745	7.958425	-0.261829	0.7936
SIZE	-3.71E-07	8.83E-06	-0.041963	0.9665
SALESGROWTH	-0.212288	1.062173	-0.199862	0.8417
R-squared	0.008469	Mean dependent var		44827.94
Adjusted R-squared	0.000569	S.D. dependent var		174049.1
S.E. of regression	173999.6	Akaike info criterion		26.98131
Sum squared resid	1.52E+13	Schwarz criterion		27.02301
Log likelihood	-6834.761	F-statistic		1.071986
Durbin-Watson stat	1.979009	Prob(F-statistic)		0.369659

#### 2. HASIL UJI OTOKORELASI

Dependent Variable: AR/AP

Method: Least Squares

Sample: 509

Included observations: 507

Excluded observations: 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
CR/CD	3.425400	2.028368	1.688746	0.0919
SALES/EXP	0.072299	0.035778	2.020790	0.0438
ROA	-2.083745	7.958425	-0.261829	0.7936
SIZE	-3.71E-07	8.83E-06	-0.041963	0.9665
SALESGROWTH	-0.212288	1.062173	-0.199862	0.8417
R-squared	0.008469	Mean dependent var		44827.94
Adjusted R-squared	0.000569	S.D. dependent var		174049.1
S.E. of regression	173999.6	Akaike info criterion		26.98131
Sum squared resid	1.52E+13	Schwarz criterion		27.02301
Log likelihood	-6834.761	F-statistic		1.071986
Durbin-Watson stat	1.979009	Prob(F-statistic)		0.369659



### 3. UJI HETEROSKEDASTISITAS

White Heteroskedasticity Test:

F-statistic	59.28505	Probability	0.000000
Obs*R-squared	299.2236	Probability	0.000000

Test Equation:

Dependent Variable: RESID^2

Method: Least Squares

Date: 06/08/10 Time: 10:56

Sample: 1 509

Included observations: 507

Excluded observations: 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	17524891	1221346.	14.34883	0.0000
X1	-1.156200	1.501328	-0.770119	0.4416
X1^2	1.17E-06	8.22E-07	1.425427	0.1547
X2	-3037.117	197.0502	-15.41291	0.0000
X2^2	0.131346	0.008514	15.42731	0.0000
X3	1.113438	0.769569	1.446833	0.1486
X3^2	-7.33E-07	4.98E-07	-1.470204	0.1421
X4	171.2208	140.2577	1.220759	0.2228
X4^2	0.181542	0.018573	9.774463	0.0000
X5	-0.000386	0.000347	-1.113005	0.2662
X5^2	1.40E-13	1.08E-13	1.296418	0.1954
X6	-5.482993	17.57005	-0.312065	0.7551
X6^2	-2.84E-05	0.000226	-0.125380	0.9003
R-squared	0.590185	Mean dependent var		753349.7
Adjusted R-squared	0.580230	S.D. dependent var		2347095.
S.E. of regression	1520676.	Akaike info criterion		31.33251
Sum squared resid	1.14E+15	Schwarz criterion		31.44094
Log likelihood	-7929.792	F-statistic		59.28505
Durbin-Watson stat	1.943024	Prob(F-statistic)		0.000000

#### 4. UJI NORMALITAS

[DataSet0]

#### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		CONS	ARAP	CRCD	SALESEXP
N		509	508	509	509
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	-,0107	4,5319	1,0692	15,6876
	Std. Deviation	,11304	17,42286	,14743	21,17523
Most Extreme Differences	Absolute	,102	,397	,102	,239
	Positive	,066	,359	,091	,239
	Negative	-,102	-,397	-,102	-,239
Kolmogorov-Smirnov Z		2,291	8,957	2,299	5,393
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

#### NPar Tests

DESCRIPTIVES

VARIABLES=CONS ARAP CRCD SALESEXP ROA SIZE SALESGR  
 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX .

#### Descriptives

[DataSet0]

#### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CONS	509	-,96	,33	-,0107	,11304
ARAP	508	,00	214,65	4,5319	17,42286
CRCD	509	,15	2,22	1,0692	,14743
SALESEXP	509	,00	216,40	15,6876	21,17525
ROA	509	,00	1,00	,0737	,09919
SIZE	509	11,06	30,38	23,8882	4,65627
SALESGR	508	-1,00	10,67	,2436	,73361
Valid N (listwise)	507				

## II. HASIL REGRESI

### 1. UJI HIPOTESIS 1

Dependent Variable: KONSERVATISMA  
 Method: Least Squares  
 Sample: 509  
 Included observations: 507  
 Excluded observations: 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
AR/AP	-9.75E-05	0.000224	-0.434723	0.6640
CR/CD	0.464449	0.027926	16.63142	0.0000
SALES/EXP	-1.66E-05	0.000189	-0.087803	0.9301
ROA	-0.388919	0.039981	-9.727540	0.0000
SIZE	-8.74E-08	4.76E-08	-1.835458	0.0670
SALESGROWTH	-0.004276	0.005347	-0.799668	0.4243
CONSTANTA	-4574.065	327.9762	-13.94633	0.0000
R-squared	0.411487	Mean dependent var		-106.1479
Adjusted R-squared	0.404424	S.D. dependent var		1132.528
S.E. of regression	874.0118	Akaike info criterion		16.39778
Sum squared resid	3.82E+08	Schwarz criterion		16.45616
Log likelihood	-4149.836	F-statistic		58.26638
Durbin-Watson stat	1.922354	Prob(F-statistic)		0.000000

### 2. UJI HIPOTESIS 2

Dependent Variable: Y  
 Method: Least Squares  
 Date: 06/10/10 Time: 12:11  
 Sample: 1 343  
 Included observations: 342  
 Excluded observations: 1

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.359313	0.047576	-7.552372	0.0000
X1	-5.64E-05	0.000216	-0.261737	0.7937
X2	0.471113	0.034494	13.65787	0.0000
X3	0.000133	0.000226	0.587342	0.5574
X4	-0.451544	0.043341	-10.41846	0.0000
X5	-0.005079	0.001016	-4.998324	0.0000
X6	-0.006033	0.005734	-1.052126	0.2935
R-squared	0.480354	Mean dependent var		-0.011214
Adjusted R-squared	0.471047	S.D. dependent var		0.113875
S.E. of regression	0.082820	Akaike info criterion		-2.124035
Sum squared resid	2.297824	Schwarz criterion		-2.045545
Log likelihood	370.2100	F-statistic		51.61162
Durbin-Watson stat	1.990245	Prob(F-statistic)		0.000000