

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Sistem Self-Assessment

Menurut Mardiasmo (2019), sistem *self-assessment* adalah suatu sistem pemungutan pajak yang wajib pajaknya diberikan kewenangan agar dapat menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang. Contoh penerapan sistem *self-assessment* yang dilaksanakan di Indonesia adalah pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai. Perpajakan yang menganut sistem *self-assessment* artinya pajak dihitung, disetor, dan dilaporkan oleh masing-masing wajib pajak pribadi maupun badan secara mandiri (Mardiasmo, 2019).

Sementara, peran fiskus dalam sistem *self-assessment* tidak dibebankan pada kewajiban administrasi menghitung jumlah pajak. Peran penting fiskus adalah melayani, membina (sosialisasi dan penyuluhan), dan mengawasi (penelitian, verifikasi, dan pemeriksaan) secara optimal untuk mendukung pelaksanaan tugas pemungutan pajak dengan baik dan menegakkan hukum pajak atas segala bentuk penyimpangan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan, baik berupa pelanggaran administratif maupun kejahatan tindak pidana perpajakan agar terbentuknya kepatuhan sukarela wajib pajak (Farouq, 2018). Jadi, pelayanan pajak, pembinaan (sosialisasi dan penyuluhan), serta pengawasan (penelitian, verifikasi, dan pemeriksaan) pajak merupakan konsekuensi dari adanya sistem *self-assessment*.

2.2. Pemeriksaan Pajak

2.2.1. Definisi Pemeriksaan Pajak

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.03/2015, mendefinisikan pemeriksaan pajak sebagai berikut.

“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Menurut Suandy (2016), pemeriksaan pajak merupakan usaha yang sangat penting dan relevan untuk dijalankan seiring dengan pelaksanaan sistem *self assessment*. Tujuan dijalankan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Pemeriksaan menurut tujuannya dijelaskan sebagai berikut (Direktorat Jenderal Pajak, 2022).

1. Pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan, terdiri dari pemeriksaan khusus dan pemeriksaan rutin. Pemeriksaan khusus dilakukan karena adanya indikasi ketidakpatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan pemeriksaan rutin dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak.
2. Pemeriksaan tujuan lain, dilakukan dalam rangka penerbitan nomor pokok wajib pajak (NPWP) dan/atau pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PKP) secara jabatan, penghapusan NPWP dan/atau pencabutan pengukuhan PKP berdasarkan permohonan wajib pajak, penentuan saat produksi dimulai, penentuan wajib pajak berlokasi di daerah terpencil, penetapan besarnya biaya pada tahapan eksplorasi, penagihan pajak, keberatan, pengumpulan bahan guna penyusunan norma penghitungan

penghasilan neto (NPPN), serta penghapusan NPWP dan/atau pencabutan pengukuhan PKP secara jabatan.

Pemeriksaan diawali dengan penyampaian surat pemberitahuan pemeriksaan lapangan atau pengiriman surat panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor dan diakhiri dengan pembuatan laporan hasil pemeriksaan (LHP). Menurut Direktorat Jenderal Pajak (2022), pemeriksaan yang diakhiri laporan hasil pemeriksaan juga dapat disertai produk hukum berupa:

1. Surat Ketetapan Kurang Bayar (SKPKB)
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
3. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Ada dua metode yang digunakan pemeriksaan pajak menurut Gunadi (2020), antara lain metode langsung dan metode tidak langsung. Metode pemeriksaan langsung dilakukan dengan menelusuri laporan keuangan fiskal dan rekonsiliasinya dari laporan keuangan komersial. Jika terjadi ketidaklengkapan data pembukuan dan pencatatan maka metode audit tidak langsung dapat dilakukan. Pembukuan harus dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi serta keterangan lain yang diperlukan untuk menghitung besaran penghasilan kena pajak.

Menurut Gunadi (2020), laporan keuangan wajib pajak yang sudah diaudit oleh akuntan publik seperti *big four* dan mencantumkan rekonsiliasi fiskal antara laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal, tetap dapat dikoreksi dalam praktiknya oleh pemeriksa pajak. Koreksi sering terjadi terhadap

penjualan, penghasilan, dan biaya yang sulit menelusurinya ke laporan audit komersial dan bahkan kurang dapat dipertanggungjawabkan secara profesional. Hal ini terjadi karena perbedaan pemahaman dalam sistem dan prosedur akuntansi komersial antara wajib pajak dan pemeriksa pajak.

Dalam sistem *self-assessment*, wajib pajak juga memiliki hak dan kewajibannya selama pemeriksaan (Direktorat Jenderal Pajak, 2022). Misalnya, salah satu haknya untuk meminta pemeriksa pajak memperlihatkan tanda pengenalan dan surat perintah pemeriksaan, serta salah satu kewajibannya untuk memperlihatkan atau meminjamkan dokumen yang menjadi dasar penghitungan penghasilan.

2.2.2. Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Dalam penelitian, proksi kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak akan menggunakan rumus Guenther *et al* (1997), di mana Dwimulyani (2010) sebagai peneliti pertama terkait sengketa pajak (dalam indeks *Google Scholar*) pernah menggunakan rumusnya dengan membuktikan hubungan sengketa pajak dengan konservatisme akuntansi. Dalam penelitian Dwimulyani (2010), hipotesis pertama dinyatakan bahwa konservatisme akuntansi berhubungan dengan sengketa pajak penghasilan, dibuktikan dengan konservatisme akuntansi semakin tinggi akan menurunkan nilai rasio AR/AP dan SALES/EXP maka akan meningkatkan kemungkinan timbulnya sengketa pajak, sedangkan konservatisme akuntansi semakin tinggi meningkatkan nilai rasio CR/CD maka akan meningkatkan kemungkinan timbulnya sengketa pajak.

Pada penelitian ini, peneliti akan menggunakan rumus Guenther *et al* (1997) yang pernah digunakan Dwimulyani (2010) yaitu total pendapatan penjualan dibagi beban perusahaan, sebagai berikut.

$$\text{Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak} = \frac{\text{Sales}}{\text{Expense}} \times 100\%$$

Kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak dapat terjadi saat fiskus mencurigai keabsahan dari pendapatan dan beban yang dapat mengurangi laba komersialnya. Penyebab perbedaan perhitungan fiskus dan wajib pajak dapat disebabkan pencatatan wajib pajak yang menunda pengakuan penghasilan dan mempercepat pembebanan beban. Secara matematis, rumus juga dapat diartikan bagaimana kemampuan perusahaan mengelola bebannya untuk menghasilkan pendapatan. Jadi, penghitungan beban termasuk beban non-operasi untuk melihat indikasi awal pemeriksaan pajak bahwa perusahaan dengan total beban yang tinggi perlu diidentifikasi keabsahan bebannya apakah terkait dengan bisnis atau kepentingan pemegang saham, misalnya untuk kepentingan dividen terselubung.

Gunadi (2020) menyatakan bahwa praktik penyusunan laporan keuangan di Indonesia menggunakan *one book system* artinya berbasis komersial ditambah dengan rekonsiliasi fiskal. Oleh karena itu, pemeriksa pajak tetap memeriksa SPT yang dilampiri dengan laporan keuangan fiskal hasil rekonsiliasi laporan keuangan komersial dari pembukuan atau pencatatan komersial. Jika dikaitkan dengan rumus Guenther *et al* (1997), maka rumus rasio penjualan terhadap beban dapat menentukan apakah wajib pajak mempunyai kebijakan pengakuan lain secara sistematis untuk pelaporan keuangan komersial, yaitu mempercepat

pembebanan biaya dan memperlambat pengakuan pendapatan atas penjualan sehingga dijadikan sebagai indikator awal untuk mengidentifikasi adanya pemeriksaan terkait penghindaran pembayaran pajak yang lebih tinggi.

2.5. Pertumbuhan Penjualan (*Sales Growth*)

Kamus dari Universitas Cambridge (2022) memaknai *sales growth* sebagai peningkatan penjualan perusahaan selama periode waktu tertentu, biasanya ditunjukkan dalam persentase. Kieso *et al* (2017) juga menggambarkan *net sales* sebagai penjualan tahun berjalan dikurangi biaya terkait penjualan, misalnya retur penjualan dan potongan penjualan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa pertumbuhan penjualan adalah kenaikan penjualan tahun berjalan dikurangi biaya terkait penjualan (retur penjualan dan potongan penjualan) selama periode waktu tertentu.

Pertumbuhan penjualan mempengaruhi pengakuan akrual, seperti perubahan dalam piutang usaha dan persediaan. Pertumbuhan penjualan yang tinggi juga mencerminkan peningkatan ekspektasi pasar terhadap arus kas di masa depan yang dapat meningkatkan konservatisme akuntansi (Savitri, 2016). Pada penelitian, pertumbuhan penjualan dinyatakan dengan rumus penjualan tahun berjalan dikurangi dengan penjualan tahun sebelumnya lalu dibagi penjualan tahun sebelumnya sebagai tahun dasar. Hal tersebut didasarkan atas pengertian dari kamus Universitas Cambridge (2022) yang menyatakan kenaikan pertumbuhan penjualan pada periode waktu tertentu dinyatakan dalam bentuk persentase, maka dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Sales Growth} = \frac{\text{Total Penjualan}_{(t)} - \text{Total Penjualan}_{(t-1)}}{\text{Total Penjualan}_{(t-1)}} \times 100\%$$

2.6. Leverage

Menurut Prihadi (2020), *leverage* atau disebut juga solvabilitas adalah kemampuan perusahaan membayar liabilitas jangka panjang. Salah satu karakteristik utang jangka panjang adalah menimbulkan bunga. *Leverage* menyangkut struktur modal dan bunga berpengaruh terhadap laba perusahaan. Dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, bunga dapat menjadi biaya pengurang penghasilan kena pajak (*deductible expense*) dan hal ini juga tetap berlaku pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Graham & Harvey (2002, dalam Prihadi, 2020) menjelaskan bahwa faktor yang mempengaruhi penerbitan utang tidak hanya satu, namun sangat beragam. Ada lima alasan mayoritas perusahaan menerbitkan utang antara lain kelenturan keuangan (*financial flexibility*), peringkat kredit (*credit rating*), volatilitas laba dan arus kas, dana internal yang tidak mencukupi, serta tingkat bunga (*level of interest rates*). Kelenturan keuangan menjadi alasan utama karena kelenturan keuangan menjadi sangat penting bagi perusahaan agar dapat menghadapi situasi tidak terduga dalam pendanaannya. Namun, perusahaan juga perlu berhati-hati karena menurut Sukamulja (2022) bahwa tingkat *leverage* yang semakin tinggi dapat meningkatkan risiko yang ditanggung pemilik perusahaan.

Prihadi (2020) menjelaskan bahwa dalam pemberian pinjaman, kreditur sering memberikan pembatasan ruang gerak ke debitur dalam bentuk surat perjanjian utang yang disebut *debt covenant*. Batasan yang diatur terkait dengan modal kerja, struktur utang terhadap modal, pembayaran dividen, dan arus kas

tertentu (minimum EBITDA). *Debt covenant* yang dilanggar dapat menyebabkan situasi kebangkrutan dalam perjanjian kredit bagi perusahaan. Pengukuran *debt covenant* dapat diidentifikasi menggunakan rasio *leverage* karena menurut Prihadi (2020), semakin besar *rasio leverage* maka semakin besar risiko bangkrutnya.

Salah satu pengukuran *leverage* untuk mengetahui kemampuan perusahaan dalam melunasi utang jangka panjangnya dalam penelitian ini adalah *total debt to equity ratio*. Menurut Prihadi (2020), *total debt to equity ratio* adalah rasio yang membandingkan liabilitas hanya dengan ekuitasnya saja (modal sendiri). Bagi perusahaan publik, pengukuran ekuitas untuk rasio *debt to equity* menggunakan nilai pasar bukan nilai buku, sehingga dirumuskan sebagai berikut (Prihadi, 2020):

$$\text{Debt to Equity Ratio} = \frac{\text{Total Debt at Book Value}}{\text{Total Equity at Market Value}}$$

Pengukuran ekuitas pada nilai pasar diukur dengan nilai total saham yang beredar.

2.7. Ukuran Perusahaan

Menurut Hery (2017), ukuran perusahaan adalah skala yang mengklasifikasikan ukuran besar atau kecilnya suatu perusahaan dengan berbagai kriteria. Menurut Dang & Yang (2018), ukuran suatu perusahaan dapat diukur dengan menggunakan total aset, total penjualan, dan kapitalisasi pasar. Total aset dapat menjadi kriteria yang memiliki hubungan berbanding lurus dengan ukuran perusahaan, artinya meningkatnya aset maka meningkatkan ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan dibagi menjadi 3 kategori, yaitu sebagai berikut (Hery, 2017) :

1. Perusahaan Kecil

Perusahaan diklasifikasikan sebagai perusahaan kecil jika kekayaan bersih yang dimiliki lebih dari Rp 50.000.000 hingga paling banyak Rp 500.000.000, tidak termasuk bangunan tempat usaha.

2. Perusahaan Menengah

Perusahaan diklasifikasikan sebagai perusahaan menengah jika kekayaan bersih yang dimiliki lebih dari Rp 500.000.000 hingga paling banyak Rp 10.000.000.000, tidak termasuk bangunan tempat usaha.

3. Perusahaan Besar

Perusahaan diklasifikasikan sebagai perusahaan besar jika kekayaan bersih yang dimiliki lebih dari Rp 10.000.000.000, tidak termasuk bangunan tempat usaha.

Pengukuran ukuran perusahaan dalam penelitian menggunakan total aset yang dimiliki oleh perusahaan. Total aset perusahaan akan ditransformasikan ke dalam bentuk logaritma natural. Menurut Murhadi (2013), jumlah dengan nominal miliaran dan triliunan Rupiah dapat disederhanakan tanpa mengubah proporsi sesungguhnya agar dapat mengurangi fluktuasi data yang berlebihan, di mana cara yang digunakan adalah memproksikan ukuran perusahaan ke rumus *log natural* total aset. Peneliti menggabungkan pernyataan dari Dang & Yang (2018) dan fungsi logaritma natural dari Murhadi (2013) untuk menyatakan rumus yang mengukur ukuran perusahaan, yaitu sebagai berikut:

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \text{Ln Total Aset}$$

Penggunaan total penjualan dan kapitalisasi pasar tidak digunakan dalam penelitian karena total aset suatu perusahaan cenderung lebih stabil dibandingkan keduanya. Misalnya dalam perusahaan publik, kapitalisasi pasar yang diukur dengan jumlah saham beredar dikali dengan harga pasar sahamnya, akan berfluktuatif karena pergerakan harga saham terjadi sepanjang tahun.

2.8. Konservatisme Akuntansi

Dalam *Statement of Concepts No. 2*, Financial Accounting Standards Board mengonsepskan konservatisme sebagai kehati-hatian dalam merespons ketidakpastian dengan memastikan bahwa ketidakpastian dan risiko bisnis sudah ditinjau secara memadai. Ada juga pengertian Smith dan Skousen (2007, dalam Savitri, 2016) yang mendefinisikan konservatisme sebagai sebuah aturan, saat terdapat keragu-raguan akan beberapa alternatif pilihan pelaporan akuntansi, maka sebaiknya dipilih alternatif yang paling memberikan pengaruh paling rendah terhadap ekuitas pemilik. Dengan demikian, Savitri (2016) menyederhanakan konservatisme akuntansi sebagai suatu tuntutan untuk memverifikasi yang asimetris bagi *gains* dan *losses*, misalnya memperlambat pengakuan pendapatan, mempercepat pengakuan beban, menurunkan penilaian aset, dan menaikkan penilaian kewajiban. Tentu saja verifikasi *gains* (keuntungan) harus lebih ketat dibanding memverifikasi hal-hal yang menyebabkan *losses* (kerugian).

Menurut Savitri (2016), PSAK sebagai standar akuntansi dalam laporan keuangan di Indonesia menjadi pemicu timbulnya penerapan konservatisme. PSAK Nomor 14 tentang Persediaan, PSAK Nomor 16 tentang Aktiva Tetap dan Aktiva Lain-Lain, PSAK Nomor 19 tentang Aset Tidak Berwujud, dan PSAK

Nomor 20 tentang Biaya Riset dan Pengembangan, dapat menimbulkan laporan keuangan konservatif. Dalam kaitannya dengan perusahaan manufaktur, PSAK No. 14 tentang Persediaan dan PSAK No. 16 tentang Aktiva Tetap dan Aktiva Lain-Lain akan lebih mempengaruhi perusahaan untuk menerapkan konservatisme.

PSAK No. 14 akan mempengaruhi perusahaan dalam menentukan penilaian kembali persediaan, yaitu metode *first in first out* (FIFO) dan metode rata-rata tertimbang dengan metode *lower of cost or market*. Begitu pula PSAK No. 16 yang menentukan perusahaan melakukan penilaian kembali pada depresiasi aset menggunakan metode revaluasi aset terhadap metode garis lurus, metode saldo menurun, atau metode jumlah unit. Menurut Sari & Adhariani (2009) pemilihan metode pada akhirnya akan mengurangi daya prediksi laba untuk memprediksi aliran kas perusahaan pada masa yang akan datang.

Konservatisme akuntansi dapat diukur dengan tiga pendekatan yang berbeda menurut Watts (2003, dalam Savitri, 2016), antara lain pengukuran *earning* terhadap *stock return relation*, pengukuran *earning* terhadap *accrual measures*, dan pengukuran *net asset*. Adapun pendefinisian lain secara operasional yang lebih spesifik untuk mengukur konservatisme, yaitu *conservatism based on accrued items* yang diadaptasi oleh Givoly & Hayn (2000). Rumus Givoly & Hayn (2000) juga pernah digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu Paradina & Tarmizi (2017), yang dinyatakan sebagai berikut.

$$\text{CONACC} = \frac{(\text{NIO} + \text{DEP} - \text{CFO}) \times (-1)}{\text{TA}}$$

Keterangan:

CONACC = *Earnings conservatism based on accrued items*

NIO = *Operating profit of current year*

DEP = *Depreciation of fixed assets of current year*

CFO = *Net amount of cash flow from operating activities of current year*

TA = *Book value of closing total assets.*

Rumus Givoly & Hayn (2000), menyatakan bahwa akrual negatif akan berkelanjutan selama penerapan konservatisme akuntansi. Akrual yang dimaksud adalah selisih antara laba bersih sebelum depresiasi dan arus kas kegiatan operasi. Semakin besar akrual negatif maka semakin besar penerapan konservatisme akuntansi. Hal ini didasari pada konservatisme yang menunda pengakuan pendapatan dan mempercepat pembebanan beban. Depresiasi dikecualikan dalam perhitungan kegiatan operasi karena depresiasi termasuk dalam arus kas investasi. Nilai buku aset di akhir tahun digunakan karena diduga kecenderungan untuk meminimalkan pajak tidak berkelanjutan.

2.9. Kerangka Konseptual

2.9.1. Teori Keagenan

Menurut Jensen & Meckling (1976), hubungan keagenan merupakan suatu perjanjian antara *principal* dan *agent* dimana di dalam perjanjiannya, *principal* merupakan pemilik perusahaan yang berperan sebagai pihak mengikat, dan *agent* merupakan manajer perusahaan yang berperan melaksanakan pekerjaan atas nama *principal*. Manajer perusahaan atau *agent* berperan sebagai pihak yang melaksanakan pekerjaan-pekerjaan *principal* disertai dengan hak dan

kewenangan dalam pengambilan keputusan yang didelegasikan *principal* kepadanya. Teori keagenan mengasumsikan bahwa pihak *principal* dan *agent* memiliki kepentingan yang bertolak belakang, dimana keduanya berusaha untuk memaksimalkan *utility* mereka masing-masing dengan informasi yang dimiliki namun salah satu pihak memiliki informasi yang lebih banyak. Menurut Hery (2017), ada dua permasalahan yang ditimbulkan akibat distribusi informasi yang dimiliki *principal* dan *agent* tidak sama, yaitu:

1. *Moral Hazard* : konflik yang timbul jika *agent* tidak melakukan hal-hal yang telah disepakati bersama dalam perjanjian.
2. *Adverse Selection* : suatu kondisi dimana *principal* tidak mengetahui apakah keputusan yang diambil *agent* benar-benar berdasarkan informasi yang telah didapatkannya, atau timbul karena adanya kelalaian *agent* dalam menjalankan tugas.

Dalam penelitian ini, hubungan *principal* dan *agent* dinyatakan dengan fiskus (pemerintah) sebagai *principal* dan manajer perusahaan sebagai *agent*. Perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi dengan mempercepat pengakuan biaya dan menunda penghasilan agar memperoleh laba semaksimal mungkin dan membayar pajak serendah mungkin, sedangkan fiskus ingin memaksimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan akan mengawasi, mengevaluasi, dan mengoreksi pajak terutang dengan melakukan penagihan pasif maupun aktif. Teori keagenan sebagai *grand theory* menjelaskan manajemen perusahaan yang memiliki lebih banyak informasi mengenai kebijakan metode akuntansinya dibandingkan pemerintah untuk penilaian

kewajibannya dan menghindari beban pajak yang tinggi terkait dengan pertumbuhan penjualan, *leverage*, dan ukuran perusahaan sehingga cenderung terjadi pemeriksaan pajak.

2.9.2. Teori Akuntansi Positif

Menurut Ghozali & Chariri (2014), teori akuntansi positif dimaknai untuk menjelaskan dan mengestimasi konsekuensi yang terjadi jika manajer menentukan opsi tertentu. Penjelasan dan estimasi didasarkan pada proses kontrak atau hubungan keagenan antara manajer dengan kelompok lain. Teori akuntansi positif bersifat deskriptif. Misalnya, teori akuntansi positif berusaha menjelaskan mengapa perusahaan menggunakan akuntansi biaya historis dan mengapa perusahaan mengubah metode akuntansinya. Prediksi terhadap praktik akuntansi berarti teori berusaha memprediksi fenomena yang belum diamati.

Watts & Zimmerman (1990, dalam Ghozali & Chariri, 2014) menguji tiga hipotesis untuk menguji arti penting *output* akuntansi di pasar, sebagai berikut:

1. Hipotesis rencana bonus (manajemen dengan pemilik)

Manajer perusahaan cenderung lebih menyukai metode yang meningkatkan laba periode berjalan dengan rencana bonus tertentu. Pilihan tersebut diharapkan dapat meningkatkan nilai sekarang bonus yang akan diterima jika komite kompensasi dari dewan direktur tidak menyesuaikan dengan metode yang dipilih.

2. Hipotesis liabilitas/ekuitas (manajemen dengan kreditor)

Semakin tinggi rasio liabilitas terhadap ekuitas perusahaan, semakin besar kemungkinan bagi manajer untuk memilih metode akuntansi yang

dapat meningkatkan laba. Manajer akan memilih metode akuntansi yang dapat menaikkan laba sehingga dapat mengendurkan batasan kredit dan mengurangi biaya kesalahan teknis yang diatur dalam *debt covenant*.

3. Hipotesis biaya politis (manajer dengan pemerintah)

Perusahaan besar cenderung menggunakan metode akuntansi yang dapat mengurangi laba periodik dibandingkan perusahaan kecil. Yang mendasari hipotesis biaya politis adalah asumsi nilai informasi yang sangat mahal bagi individu untuk melaksanakan kontrak dengan pihak lain dalam proses politik dalam rangka menegakkan aturan hukum dan regulasi, yang dapat meningkatkan kesejahteraan mereka. Dengan demikian, individu yang rasional cenderung memilih untuk tidak mengetahui informasi yang lengkap. Atas dasar biaya informasi dan biaya pengawasan tersebut, manajer memiliki insentif untuk memilih laba akuntansi tertentu dalam proses politik tersebut.

Dalam penelitian ini, teori akuntansi positif akan mendukung teori keagenan, di mana teori akan menjelaskan dorongan perusahaan menggunakan metode akuntansi tertentu dalam merespons pertumbuhan penjualan, *leverage*, dan ukuran perusahaan untuk memperkecil laba komersialnya sehingga diidentifikasi awal menghindari pembayaran pajak yang lebih tinggi.

2.9.3. Hubungan Pertumbuhan Penjualan Terhadap Konservatisme Akuntansi

Definisi pertumbuhan penjualan dari kamus Universitas Cambridge (2022) dan Kieso *et al* (2017) yaitu sebagai kenaikan penjualan tahun berjalan dikurangi biaya terkait penjualan (retur penjualan dan potongan penjualan) selama periode waktu tertentu. Menurut Savitri (2016), pertumbuhan penjualan mempengaruhi pengakuan akrual, seperti perubahan dalam piutang usaha dan persediaan. Pertumbuhan penjualan yang tinggi juga mencerminkan peningkatan ekspektasi pasar terhadap arus kas di masa depan yang dapat meningkatkan konservatisme akuntansi.

2.9.4. Hubungan Leverage Terhadap Konservatisme Akuntansi

Leverage atau disebut juga solvabilitas adalah kemampuan perusahaan membayar utang jangka panjang (Prihadi, 2020). Menurut Watts & Zimmerman (1990, dalam Ghozali & Chariri, 2014), *debt covenant* merupakan salah satu bagian dari teori akuntansi positif. Prihadi (2020) juga menjelaskan bahwa *debt covenant* adalah perjanjian utang antara kreditur dan debitur yang biasanya dilakukan untuk membatasi ruang gerak debitur. *Debt covenant* dapat diidentifikasi menggunakan rasio *leverage*. Pelanggaran *debt covenant* dapat menyebabkan kebangkrutan bagi perusahaan dalam perjanjian kredit.

Perusahaan perlu menunjukkan kinerja yang baik kepada kreditur agar memperoleh pinjaman. Bila dikaitkan dengan pernyataan Savitri (2016), salah satu penerapan konservatisme akuntansi adalah menaikkan penilaian kewajiban, maka perusahaan cenderung melaporkan keuangan secara optimis melalui

kenaikan laba, serta penurunan beban dan kewajiban dibandingkan konservatisme dengan akrual negatif. Hal tersebut disebabkan karena batas yang disyaratkan dalam *debt covenant* perusahaan akan semakin ketat dan semakin berpeluang terjadi kebangkrutan akibat pelanggaran perjanjian kredit. Selain itu, utang jangka panjang juga memiliki karakteristik yaitu menimbulkan bunga (Prihadi, 2020). Beban bunga akan berpengaruh terhadap laba perusahaan.

2.9.5. Hubungan Ukuran Perusahaan Terhadap Konservatisme Akuntansi

Menurut Hery (2017), ukuran perusahaan adalah skala yang mengklasifikasikan ukuran besar atau kecilnya suatu perusahaan dengan berbagai kriteria. Dang & Yang (2018) mengukur ukuran suatu perusahaan dengan menggunakan total aset, total penjualan, dan kapitalisasi pasar. Total aset dan total penjualan bersih dapat menjadi kriteria yang memiliki hubungan berbanding lurus dengan ukuran perusahaan, artinya semakin meningkat aset atau penjualan perusahaan maka akan meningkatkan ukuran suatu perusahaan.

Menurut Savitri (2016), perusahaan yang dikategorikan berskala besar mempunyai sistem kompleks dan *profit* yang lebih tinggi, di mana menimbulkan risiko yang lebih besar bagi perusahaan. Savitri (2016) juga berpendapat perusahaan yang besar juga dihadapi oleh biaya politis yang tinggi sehingga perusahaan besar cenderung menggunakan prinsip akuntansi yang dapat mengurangi nilai laporan laba sehingga besarnya biaya politis dapat berkurang. Hal ini yang membuktikan konservatisme dalam laporan keuangan dapat dipengaruhi oleh besar kecilnya suatu perusahaan.

2.9.6. Hubungan Konservatisme Akuntansi Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Wajib pajak memiliki fleksibilitas untuk menyusun laporan keuangan dengan menentukan metode dan estimasi akuntansi sesuai Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan aturan perundang-perundangan yang berlaku. Menurut Dwimulyani (2010), perbedaan antara aturan perundang-undangan dan SAK dapat mengakibatkan perhitungan jumlah pajak penghasilan dapat berbeda. Apalagi adanya kepentingan yang berlawanan antara wajib pajak dan fiskus dalam kewajiban perpajakan.

Perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi dengan mempercepat pengakuan biaya dan menunda penghasilan agar memperoleh laba semaksimal mungkin dan membayar pajak serendah mungkin (Savitri, 2016), sedangkan fiskus ingin memaksimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan dengan mengawasi, mengevaluasi, dan mengoreksi pajak terutang melalui penagihan maupun pemeriksaan (Farouq, 2018). Oleh karena itu, perbedaan perhitungan yang disebabkan adanya percepatan pengakuan biaya dan perlambatan pengakuan pendapatan dapat dijadikan identifikasi awal untuk dilaksanakan pemeriksaan pajak.

2.9.7. Konservatisme Akuntansi Memediasi Hubungan Pertumbuhan Penjualan Terhadap Pemeriksaan Pajak

Ketika terjadi pertumbuhan penjualan, perusahaan mengalami kenaikan ekspektasi arus kas masuk di masa yang akan datang oleh investor. Pertumbuhan penjualan tidak mengindikasikan adanya penundaan pendapatan dan percepatan

beban sehingga dapat terjadi kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak. Pendapatan atas penjualan harusnya sudah diakui saat terjadinya transaksi karena Savitri (2016) menyatakan bahwa laporan keuangan telah menganut basis akrual. Penerapan memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan beban disebut dengan konservatisme akuntansi dengan akrual negatif perlu dilakukan untuk merespons pertumbuhan penjualan agar dapat mempengaruhi kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

Menurut Savitri (2016), pertumbuhan penjualan mempengaruhi pengakuan akrual, seperti perubahan dalam piutang usaha dan persediaan. Kenaikan piutang akibat pertumbuhan penjualan juga tidak menandakan bahwa ada penundaan pendapatan dan percepatan beban. Konservatisme akuntansi yang dapat diterapkan untuk memverifikasi hal tersebut yaitu penerapan cadangan kerugian piutang yang lebih tinggi karena menghadapi ketidakpastian di masa yang akan datang. Perlakuan akuntansi cadangan kerugian piutang dapat menyebabkan beban kerugian piutang tak tertagih yang meningkat. Percepatan beban ini dapat meningkatkan risiko pemeriksaan pajak.

2.9.8. Konservatisme Akuntansi Memediasi Hubungan Leverage Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Perusahaan perlu menunjukkan kinerja yang baik kepada kreditur agar memperoleh pinjaman. Perusahaan cenderung melaporkan keuangan secara optimis melalui kenaikan laba, serta penurunan beban dan kewajiban dibandingkan konservatisme dengan akrual negatif. Hal tersebut disebabkan karena batas yang disyaratkan dalam *debt covenant* perusahaan akan semakin

ketat dan semakin berpeluang terjadi kebangkrutan akibat pelanggaran perjanjian kredit. Ketika optimisme terjadi maka perusahaan cenderung mempercepat pengakuan pendapatan dan memperlambat pengakuan beban.

Perlakuan mempercepat pengakuan pendapatan dan memperlambat pengakuan beban tidak berisiko dilakukan pemeriksaan pajak oleh fiskus karena diduga tidak akan memperkecil pajak terutang. Berbanding terbalik dengan pernyataan Savitri (2016) dan Farouq (2018). Perusahaan dengan laba komersial yang tinggi menandakan beban yang rendah tidak dipergunakan untuk hal-hal yang menghindari pembayaran pajak lebih tinggi sehingga penerimaan negara lebih tinggi dan fiskus lebih senang.

2.9.9. Konservatisme Akuntansi Memediasi Hubungan Ukuran Perusahaan Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Menurut Savitri (2016), perusahaan yang dikategorikan berskala besar mempunyai sistem kompleks dan *profit* yang lebih tinggi, di mana menimbulkan risiko yang lebih besar bagi perusahaan. Berdasarkan teori akuntansi positif, perusahaan yang besar juga dihadapi oleh biaya politis yang tinggi sehingga perusahaan besar cenderung menggunakan prinsip akuntansi yang dapat mengurangi nilai laporan laba sehingga besarnya biaya politis dapat berkurang. Hal ini yang membuktikan konservatisme dalam laporan keuangan dapat dipengaruhi oleh besar kecilnya suatu perusahaan.

Praktik konservatisme dengan memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan beban dapat meningkatkan risiko pemeriksaan pajak. Menurut Dwimulyani (2010), fleksibilitas perusahaan dalam memilih metode

akuntansi (menerapkan konservatisme akuntansi) agar mengurangi pajak terutangnya akan mengakibatkan perbedaan perhitungan jumlah pajak penghasilan dengan fiskus. Hal ini diperkuat oleh pernyataan Farouq (2018) bahwa fiskus ingin memaksimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan dengan mengawasi, mengevaluasi, dan mengoreksi pajak terutang melalui penagihan maupun pemeriksaan.

2.10. Penelitian Terdahulu

Beberapa peneliti terdahulu pernah meneliti dan menguji tentang pengaruh pertumbuhan penjualan, *leverage*, dan ukuran perusahaan terhadap terjadinya kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak melalui konservatisme akuntansi. Pertumbuhan penjualan pernah diteliti oleh Nawazir (2015) dan Maria & Ponto (2015) sebagai variabel independen terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak. *Leverage* pernah diteliti oleh Atika dkk (2021) dan Sulastri dkk (2018) sebagai variabel independen terhadap konservatisme akuntansi. Ukuran perusahaan pernah digunakan oleh Nawazir (2015) sebagai variabel independen terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak, serta digunakan oleh Atika dkk (2021) dan Sulastri dkk (2018) sebagai variabel independen terhadap konservatisme akuntansi. Terakhir, konservatisme akuntansi juga pernah digunakan sebagai variabel independen oleh Marina & Ponto (2015), Handayani & Indawati (2022), dan Putri & Noviari (2013) serta variabel mediasi oleh Paradina & Tarmizi (2017) terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

Namun, beberapa penelitian terdahulu dan Dwimulyani (2010) tidak menjelaskan bagaimana memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan beban dapat mempengaruhi laba fiskal sehingga pajak terutang yang dibayarkan menjadi lebih kecil. Peneliti menyimpulkan bahwa penelitian Dwimulyani (2010) dan beberapa penelitian terdahulu menggunakan rumus pendapatan dibagi beban untuk melihat apakah laba komersial perusahaan lebih kecil sehingga terindikasi dapat menghindari pembayaran pajak yang lebih tinggi. Guenther *et al* (1997) menggunakan variabel *Book-Tax-Conformity* untuk melihat apakah ada moderasi variabel tersebut terhadap percepatan pengakuan beban dan perlambatan pengakuan pendapatan sehingga semakin besar pengaruh *Book-Tax-Conformity* menandakan perusahaan melakukan koreksi negatif dibandingkan koreksi positif.

Penelitian pertama dilakukan oleh Nawazir (2015) dengan judul “Pengaruh ROA, *Size*, dan *Sales Grow* Terhadap Kecenderungan Terjadinya Sengketa Pajak Penghasilan”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa *return on assets* dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak, sedangkan pertumbuhan penjualan berpengaruh signifikan negatif terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak. Nawazir (2015) menggunakan perusahaan LQ45 yang *listing* di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012 dan 2013 sebagai subjek penelitiannya.

Penelitian kedua dilakukan oleh Marina & Ponto (2015) dengan judul “Pengaruh Konservatisme Akuntansi, ROA, dan *Sales Growth* Terhadap Sengketa Pajak Penghasilan”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa konservatisme

akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap sengketa pajak penghasilan, sedangkan ROA dan *sales growth* tidak berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan. Marina & Ponto (2015) menggunakan perusahaan properti dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009 hingga 2013 sebagai subjek penelitiannya.

Penelitian ketiga dilakukan oleh Paradina & Tarmizi (2017) dengan judul “Pengaruh Manajemen Laba dan *Tax Planning* Dengan Konservatisme Akuntansi Sebagai Variabel *Intervening* Terhadap Sengketa Pajak Penghasilan”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa manajemen laba dan *tax planning* berpengaruh signifikan positif terhadap sengketa pajak penghasilan tanpa melalui konservatisme akuntansi. Penelitian Paradina & Tarmizi (2017) menggunakan perusahaan manufaktur sektor industri dasar dan kimia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2009 hingga 2012.

Penelitian keempat dilakukan oleh Handayani & Indawati (2022) dengan judul “Pengaruh Konservatisme Akuntansi dan *Tax Planning* Terhadap Indikasi Timbulnya Sengketa Pajak Penghasilan”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap indikasi timbulnya sengketa pajak penghasilan, sedangkan *tax planning* berpengaruh signifikan positif. Penelitian menggunakan perusahaan manufaktur sektor industri dasar dan kimia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015 hingga 2020.

Penelitian kelima dilakukan oleh Putri & Noviari (2013) dengan judul “Konservatisme Akuntansi Sebagai Pemicu Gejala Timbulnya Sengketa Pajak Penghasilan Badan”. Penelitian menggunakan ketiga rumus yang diprosikan oleh

Guenther *et al* (1997) yaitu rasio piutang usaha terhadap utang usaha, rasio penerimaan kas terhadap pengeluaran kas, dan rasio penjualan terhadap beban. Ketiga rasio sengketa pajak pada penelitian membuktikan bahwa konservatisme berpengaruh signifikan positif terhadap gejala timbulnya sengketa pajak pada perusahaan jasa selain perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009 hingga 2011.

Penelitian keenam dilakukan oleh Atika dkk (2021) dengan judul “Pengaruh Insentif Pajak, *Leverage*, Ukuran Perusahaan, dan Profitabilitas Terhadap Konservatisme Akuntansi Pada Perusahaan Industri Barang Konsumsi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode Tahun 2014 – 2018”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa *leverage* berpengaruh signifikan positif terhadap konservatisme akuntansi, ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap konservatisme akuntansi, serta insentif pajak dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap konservatisme akuntansi. Perusahaan industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2014 hingga 2018 digunakan sebagai subjek penelitian.

Penelitian terakhir dilakukan oleh Sulastri dkk (2018) dengan judul “Analisis Pengaruh ASEAN *Corporate Governance Scorecard*, *Leverage*, *Size*, *Growth Opportunities*, dan *Earnings Pressure* Terhadap Konservatisme Akuntansi”. Penelitiannya memberikan hasil bahwa *Leverage*, *Size*, dan *Growth Opportunities* berpengaruh signifikan positif terhadap konservatisme akuntansi. ASEAN *Corporate Governance Scorecard* berpengaruh signifikan negatif terhadap konservatisme akuntansi, sedangkan *earnings pressure* tidak berpengaruh. Subjek

penelitiannya adalah *top rank 50 ASEAN Corporate Governance Scorecard* berdasarkan kriteria *Indonesian Institute for Corporate Directorship (IICD)* yang terdaftar di BEI tahun 2013 hingga 2015.

Tabel 2.1.
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Variabel	Subjek	Hasil Penelitian
1.	Nawazir (2015)	Dependen: Sengketa Pajak Penghasilan Independen: <i>Return on Assets</i> (ROA), Ukuran Perusahaan (SIZE), dan Pertumbuhan Penjualan (<i>Sales Grow</i>)	Perusahaan LQ45 yang <i>listing</i> di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012 dan 2013.	<i>Sales grow</i> berpengaruh signifikan negatif terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak. <i>Return on assets</i> dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak.
2.	Marina & Ponto (2015)	Dependen: Sengketa Pajak Penghasilan Independen: Konservatisme Akuntansi, <i>Return on Assets</i> , dan <i>Sales Growth</i> .	Perusahaan properti dan <i>real estate</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009 – 2013.	Konservatisme berpengaruh signifikan positif terhadap sengketa pajak penghasilan. <i>Return on assets</i> dan <i>sales growth</i> tidak berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan.
3.	Paradina & Tarmizi (2017)	Dependen: Sengketa Pajak Penghasilan Independen: Manajemen Laba dan <i>Tax Planning</i> Mediasi: Konservatisme Akuntansi	Perusahaan manufaktur sektor industri dasar dan kimia yang terdaftar di BEI periode 2009 – 2012.	Manajemen laba dan <i>tax planning</i> berpengaruh signifikan positif terhadap sengketa pajak penghasilan. Manajemen laba dan <i>tax planning</i> tidak berpengaruh terhadap sengketa pajak penghasilan melalui konservatisme akuntansi.
4.	Handayani & Indawati	Dependen: Sengketa Pajak Penghasilan	Perusahaan manufaktur sektor industri	<i>Tax planning</i> berpengaruh signifikan positif terhadap indikasi

	(2022)	Independen: Konservatisme Akuntansi dan <i>Tax Planning</i>	dasar dan kimia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2020.	timbulnya sengketa pajak penghasilan. Konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap indikasi timbulnya sengketa pajak penghasilan.
5.	Putri & Noviari (2013)	Dependen: Sengketa Pajak Penghasilan Independen: Konservatisme Akuntansi	Perusahaan jasa selain perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009 – 2011.	Konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap gejala timbulnya sengketa pajak penghasilan dengan rasio AR/AP. Konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap gejala timbulnya sengketa pajak penghasilan dengan rasio CR/CD. Konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap gejala timbulnya sengketa pajak penghasilan dengan rasio <i>Sales/Expense</i> .
6.	Atika dkk (2021)	Dependen: Konservatisme Akuntansi Independen: Insentif Pajak, <i>Leverage</i> , Ukuran Perusahaan, dan Profitabilitas	Perusahaan industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2014 – 2018.	<i>Leverage</i> berpengaruh signifikan positif terhadap konservatisme akuntansi. Ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap konservatisme akuntansi. Insentif pajak dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap konservatisme akuntansi.
7.	Sulastri dkk (2018)	Dependen: Konservatisme Akuntansi Independen: ASEAN <i>Corporate Governance Scorecard</i> , <i>Scoreregrcard</i> ,	<i>Top Rank 50 ASEAN Corporate Governance Scorecard</i> berdasarkan kriteria <i>Indonesian</i>	<i>Leverage</i> , <i>Size</i> , dan, <i>Growth Opportunities</i> berpengaruh signifikan positif terhadap konservatisme akuntansi. <i>ASEAN Corporate Governance Scorecard</i> berpengaruh signifikan

		<i>Leverage, Size, Growth Opportunities, dan Earnings pressure</i>	<i>Institute for Corporate Directorship</i> yang terdaftar di BEI periode 2013 – 2015.	negatif terhadap konservatisme akuntansi. <i>Earnings pressure</i> tidak berpengaruh terhadap konservatisme akuntansi.
--	--	--	--	--

Sumber: Penelitian-Penelitian Terdahulu.

2.11. Pengembangan Hipotesis

2.11.1. Pengaruh Pertumbuhan Penjualan Terhadap Konservatisme Akuntansi

Penggabungan definisi pertumbuhan penjualan dari kamus Universitas Cambridge (2022) dan Kieso *et al* (2017), yaitu kenaikan penjualan tahun berjalan dikurangi biaya terkait penjualan (retur penjualan dan potongan penjualan) selama periode waktu tertentu. Menurut Savitri (2016), pertumbuhan penjualan mempengaruhi pengakuan akrual, seperti perubahan dalam piutang usaha dan persediaan. Pertumbuhan penjualan yang tinggi juga mencerminkan peningkatan ekspektasi pasar terhadap arus kas operasi di masa depan yang dapat meningkatkan konservatisme akuntansi.

Teori ini dibahas oleh penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Nawazir (2015) yang membangun teori pengaruh pertumbuhan penjualan terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak dengan menjelaskan pertumbuhan penjualan dapat meningkatkan konservatisme akuntansi. Namun penelitian Nawazir (2015) memberikan hasil bahwa pertumbuhan penjualan berpengaruh signifikan negatif terhadap konservatisme akuntansi. Penelitian lain yang dilakukan Marina & Ponto (2015) memberikan hasil bahwa pertumbuhan penjualan tidak berpengaruh terhadap konservatisme akuntansi.

Hipotesis dikembangkan dari dasar teori dengan perspektif investor sebagai acuan bahwa ekspektasinya terhadap pertumbuhan penjualan dapat meningkatkan konservatisme. Tingginya pertumbuhan penjualan dapat mencerminkan peningkatan pendapatan dan mempengaruhi pengakuan piutang dan persediaan sehingga meningkatkan ekspektasi investor terhadap arus kas di masa depan. Oleh karena itu, peneliti merumuskan hipotesis bahwa pertumbuhan penjualan yang meningkat akan meningkatkan konservatisme akuntansi yang didasarkan atas teori sebagai berikut.

HA₁ : Pertumbuhan penjualan berpengaruh positif terhadap konservatisme akuntansi.

2.11.2. Pengaruh Leverage Terhadap Konservatisme Akuntansi

Menurut Watts & Zimmerman (1990, dalam Ghozali & Chariri, 2014), *debt covenant* merupakan salah satu bagian dari teori akuntansi positif. Prihadi (2020) juga menjelaskan bahwa *debt covenant* adalah perjanjian utang antara kreditur dan debitur yang biasanya dilakukan untuk membatasi ruang gerak debitur. *Debt covenant* dapat diidentifikasi menggunakan rasio *leverage* karena menurut Prihadi (2020), *leverage* adalah kemampuan perusahaan membayar liabilitas jangka panjang (Prihadi, 2020). Pelanggaran *debt covenant* dapat menyebabkan kebangkrutan bagi perusahaan dalam perjanjian kredit.

Perusahaan perlu menunjukkan kinerja yang baik kepada kreditur agar memperoleh pinjaman. Bila dikaitkan dengan pernyataan Savitri (2016), salah satu penerapan konservatisme akuntansi adalah menaikkan penilaian kewajiban, maka perusahaan cenderung melaporkan keuangan secara optimis dengan

menaikkan laba, serta menurunkan beban dan kewajiban dibandingkan konservatisme dengan akrual negatif. Hal tersebut disebabkan karena batas yang disyaratkan dalam *debt covenant* perusahaan akan semakin ketat dan semakin berpeluang terjadi kebangkrutan akibat pelanggaran perjanjian kredit.

Hal ini bertentangan dengan hasil penelitian Sulastri dkk (2018) dan Atika dkk (2021). Kedua penelitian memberikan hasil bahwa *leverage* berpengaruh signifikan positif terhadap konservatisme akuntansi. Hal ini disebabkan hak pelunasan kreditur yang lebih besar sehingga kreditur juga berhak dalam pengawasan penyelenggaraan operasi dan akuntansi perusahaan. Pengawasan dapat berupa tuntutan kreditur terhadap manajer untuk menerapkan konservatisme dalam menyusun laporan keuangan.

Dalam penelitian ini, hipotesis yang dirumuskan tetap sejalan dengan teori dan bertentangan dengan hasil penelitian terdahulu karena walaupun terdapat tuntutan kepada pihak manajemen, pengelolaan perusahaan pada dasarnya tetap berada di tangan manajer dan pihak perusahaan lebih mengetahui informasi atas kebijakannya sesuai dengan teori keagenan. Oleh karena itu, peneliti merumuskan hipotesis bahwa *leverage* akan berpengaruh negatif terhadap konservatisme akuntansi sesuai dengan dasar teori yaitu sebagai berikut.

HA₂ : *Leverage* berpengaruh negatif terhadap konservatisme akuntansi.

2.11.3. Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Konservatisme Akuntansi

Menurut Hery (2017), ukuran perusahaan adalah skala yang mengklasifikasikan ukuran besar atau kecilnya suatu perusahaan dengan berbagai kriteria. Dang & Yang (2018), mengukur ukuran suatu perusahaan

dengan menggunakan total aset, total penjualan, dan kapitalisasi pasar. Total aset dapat menjadi kriteria yang memiliki hubungan berbanding lurus dengan ukuran perusahaan, artinya semakin meningkat aset maka ukuran perusahaan akan meningkat. Savitri (2016) berpendapat bahwa perusahaan yang besar juga dihadapi oleh biaya politis yang tinggi sehingga perusahaan besar cenderung menggunakan prinsip akuntansi yang dapat mengurangi nilai laporan laba sehingga besarnya biaya politis dapat berkurang.

Teori sejalan dengan penelitian oleh Sulastri dkk (2018) namun teori bertentangan dengan hasil penelitian Atika dkk (2021) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap konservatisme akuntansi. Peneliti menyimpulkan penjelasan sederhana dan hasil penelitian dari Atika dkk (2021) bahwa perusahaan yang besar akan lebih disoroti pemerintah sehingga perusahaan diminta untuk meningkatkan pelayanan dan bertanggungjawab secara sosial sehingga perusahaan besar optimis memperlihatkan kinerja perusahaannya, sedangkan perusahaan kecil cenderung berhati-hati agar kelangsungan perusahaan tetap terjaga. Penelitian lain oleh Nawazir (2015) menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap konservatisme akuntansi.

Namun dalam penelitian ini, peneliti tetap mendasarkan pada teori dengan mempertimbangkan perspektif perusahaan dalam teori akuntansi positif. Menurut Watts & Zimmerman (1990, dalam Ghozali & Chariri, 2014), perusahaan besar cenderung menggunakan metode akuntansi yang dapat mengurangi laba periodik dibandingkan perusahaan kecil. Artinya, perusahaan

akan menerapkan konservatisme akuntansi dengan mempercepat pengakuan biaya dan menunda penghasilan agar memperoleh laba semaksimal mungkin dan membayar pajak serendah mungkin. Oleh karena itu, peneliti tetap mendasarkan pengembangan hipotesis bahwa ukuran perusahaan yang semakin besar akan meningkatkan konservatisme akuntansi, sebagai berikut.

HA₃ : Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap konservatisme akuntansi.

2.11.4. Pengaruh Konservatisme Akuntansi Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi dengan mempercepat pengakuan biaya dan menunda penghasilan agar memperoleh laba semaksimal mungkin dan membayar pajak serendah mungkin (Savitri, 2016), sedangkan fiskus ingin memaksimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan dengan mengawasi, mengevaluasi, dan mengoreksi pajak terutang melalui penagihan maupun pemeriksaan (Farouq, 2018). Menurut Dwimulyani (2010), perbedaan peraturan dan kepentingan tentang pengakuan pendapatan dan biaya tersebutlah yang dapat mengindikasikan timbulnya sengketa pajak antara perusahaan dan fiskus.

Teori ini sejalan dengan penelitian Marina & Ponto (2015) yang memberikan hasil bahwa konservatisme akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap sengketa pajak penghasilan. Begitu pula dengan penelitian Putri & Noviani (2013) yang memberikan hasil bahwa konservatisme akuntansi yang diukur dengan ketiga proksi Guenther *et al* (1997) berpengaruh signifikan positif

terhadap indikasi timbulnya sengketa pajak penghasilan. Berbeda dengan hasil penelitian Handayani & Indawati (2022) yang memberikan hasil bahwa konservatisme akuntansi tidak berpengaruh terhadap indikasi timbulnya sengketa pajak penghasilan.

Sejalan dengan teori dan beberapa penelitian terdahulu, peneliti merumuskan hipotesis bahwa penerapan konservatisme yang memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan biaya dapat menyebabkan perbedaan persepsi bagi fiskus terkait laba komersialnya sehingga ada indikasi awal pemeriksaan pajak pada perusahaan. Hipotesis yang dirumuskan sebagai berikut.

HA₄ : Konservatisme akuntansi berpengaruh positif terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

2.11.5. Konservatisme Akuntansi Memediasi Pengaruh Pertumbuhan Penjualan Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Ketika terjadi pertumbuhan penjualan, perusahaan tidak dapat dikatakan menunda pendapatannya dan mempercepat pengakuan biayanya. Pendapatan atas penjualan seharusnya sudah diakui saat terjadinya transaksi karena Savitri (2016) menyatakan bahwa laporan keuangan telah menganut basis akrual. Perlakuan konservatisme sebagai akibat adanya pertumbuhan penjualan misalnya penerapan cadangan kerugian piutang yang lebih tinggi untuk menghadapi ketidakpastian di masa yang akan datang. Praktik konservatisme dengan mempercepat pengakuan beban dapat meningkatkan risiko pemeriksaan pajak.

Pernyataan ini diperkuat dengan hasil dan pengembangan hipotesis penelitian terdahulu. Penelitian Nawazir (2015) memang memberikan hasil pertumbuhan penjualan berpengaruh signifikan negatif terhadap sengketa pajak penghasilan namun penelitiannya mengaitkan konservatisme akuntansi dalam pengembangan hipotesis. Nawazir (2015) menyatakan, “Pertumbuhan penjualan yang tinggi mencerminkan peningkatan pendapatan yang mempengaruhi pengakuan piutang dan persediaan serta meningkatkan konservatisme akuntansi”.

Penelitian lain yang menggunakan konservatisme akuntansi sebagai variabel mediasi yaitu Paradina & Tarmizi (2017), memberikan hasil bahwa konservatisme akuntansi tidak memediasi pengaruh manajemen laba dan perencanaan pajak terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak. Hasilnya membuktikan bahwa manajemen laba berpengaruh signifikan positif terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak dan perencanaan pajak juga berpengaruh signifikan positif terhadap kecenderungan terjadinya sengketa pajak. Walaupun hasilnya tidak memediasi, variabel independen yang digunakan dalam penelitian berbeda dengan yang digunakan oleh Paradina & Tarmizi (2017).

. Peneliti menyusun hipotesis berdasarkan percepatan pengakuan biaya terdapat pertumbuhan penjualan dapat dijadikan identifikasi awal untuk dilaksanakan pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, peneliti merumuskan hipotesis yang didasarkan pada teori sebagai berikut.

HA₅ : Konservatisme akuntansi memediasi pengaruh pertumbuhan penjualan terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

2.11.6. Konservatisme Akuntansi Memediasi Pengaruh Leverage Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Perusahaan perlu menunjukkan kinerja yang baik kepada kreditur agar memperoleh pinjaman. Perusahaan cenderung melaporkan keuangan secara optimis melalui kenaikan laba, serta penurunan beban dan kewajiban dibandingkan konservatisme dengan akrual negatif. Hal tersebut disebabkan karena batas yang disyaratkan dalam *debt covenant* perusahaan akan semakin ketat dan semakin berpeluang terjadi kebangkrutan akibat pelanggaran perjanjian kredit. Ketika optimisme terjadi maka perusahaan cenderung mempercepat pengakuan pendapatan dan memperlambat pengakuan beban.

Perlakuan mempercepat pengakuan pendapatan dan memperlambat pengakuan beban tidak berisiko dilakukan pemeriksaan pajak oleh fiskus karena diduga tidak akan memperkecil pajak terutang. Berbanding terbalik dengan pernyataan Savitri (2016) dan Farouq (2018). Perusahaan akan memberikan penghasilannya untuk penerimaan negara sehingga fiskus senang akan pembayaran pajak dan tidak akan melaksanakan penagihan maupun pemeriksaan.

Belum ada penelitian yang meneliti mediasi konservatisme dalam pengaruh *leverage* terhadap pemeriksaan pajak. Berbeda dengan penelitian yang digunakan oleh Paradina & Tarmizi (2017). Peneliti tetap membangun hipotesis berdasarkan teori bahwa *leverage* dapat menyebabkan perusahaan menjauhi penerapan konservatisme akuntansi sehingga terhindar dari kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

HA₆ : Konservatisme akuntansi memediasi pengaruh *leverage* terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

2.11.7. Konservatisme Akuntansi Memediasi Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Kecenderungan Terjadinya Pemeriksaan Pajak

Menurut Savitri (2016), perusahaan yang dikategorikan berskala besar mempunyai sistem kompleks dan *profit* yang lebih tinggi, di mana menimbulkan risiko yang lebih besar bagi perusahaan. Berdasarkan teori akuntansi positif, perusahaan yang besar juga dihadapi oleh biaya politis yang tinggi sehingga perusahaan besar cenderung menggunakan prinsip akuntansi yang dapat mengurangi nilai laporan laba sehingga besarnya biaya politis dapat berkurang. Hal ini yang membuktikan konservatisme dalam laporan keuangan dapat dipengaruhi oleh besar kecilnya suatu perusahaan.

Perusahaan menerapkan konservatisme akuntansi dengan mempercepat pengakuan biaya dan menunda penghasilan agar memperoleh laba semaksimal mungkin dan membayar pajak serendah mungkin (Savitri, 2016), sedangkan fiskus ingin memaksimalkan penerimaan negara dari sektor perpajakan dengan mengawasi, mengevaluasi, dan mengoreksi pajak terutang melalui penagihan maupun pemeriksaan (Farouq, 2018). Oleh karena itu, praktik konservatisme pada perusahaan yang semakin besar dapat sering terjadi dengan memperlambat pengakuan pendapatan dan mempercepat pengakuan beban dapat meningkatkan risiko pemeriksaan pajak.

Belum ada penelitian yang meneliti mediasi konservatisme dalam pengaruh ukuran perusahaan terhadap pemeriksaan pajak. Berbeda dengan

penelitian yang digunakan oleh Paradina & Tarmizi (2017). Peneliti tetap membangun hipotesis berdasarkan teori bahwa perusahaan semakin besar akan mempunyai laba yang lebih tinggi sehingga adanya prinsip konservatisme yang digunakan agar laba komersial menunjukkan laba yang rendah dan pada akhirnya, teridentifikasi untuk dilaksanakan pemeriksaan pajak.

HA₇ : Konservatisme akuntansi memediasi pengaruh ukuran perusahaan terhadap kecenderungan terjadinya pemeriksaan pajak.

