

EFEK STRATEGI *PROSPECTOR* DAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK SECARA AGRESIF

Retno Suliati Suleiman

ABSTRAC

*Increasingly competitive business competition has forced the company management to establish various business strategies in order to win the competition. The top management needs a wide range of information about the company to be able to determine the appropriate action for the survival of businesses, not least information about the tax obligations of the company. Management accountants have an obligation to provide tax information because of the amount of tax paid by the company is one of the components of a considerable cost for the company, so the company has a tendency to commit tax avoidance. One of the factors that affect the company in conducting a tax avoidance is the company's business strategy. An optimized tax avoidance may be profitable for the company, but a too aggressive tax avoidance may cause a negative impact to the company, therefore we need a management control system that is able to minimize it. This study aims to determine the effect of the company's strategy on tax avoidance aggressively moderated by the management control system. The research sample is industrial manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2012 through 2014. The results showed that a well-performed company's management control system is able to minimize aggressive tax avoidance actions undertaken by the company with *prosepector* strategy*

Keywords: Business Strategy, Management Control Systems and Tax avoidance

1. PENDAHULUAN

Globalisasi ekonomi telah menuntut setiap perusahaan untuk menetapkan strategi tertentu yang harus dijalankan untuk dapat bertahan dan memenangkan persaingan pada lingkungan usaha yang kompetitif. Dalam upaya untuk memperoleh keunggulan kompetitif tersebut maka manajemen perusahaan memerlukan informasi mengenai kondisi perusahaan secara akurat, relevan dan tepat waktu. Akuntan manajemen memiliki peran untuk memberikan informasi bagi manajemen puncak mengenai kondisi perusahaan sehingga manajemen puncak dapat mengambil keputusan yang tepat bagi perusahaan. Informasi tersebut diantaranya adalah mengenai komponen biaya yang harus dikeluarkan perusahaan, termasuk didalamnya mengenai informasi yang terkait biaya perpajakan.

Biaya pajak menjadi fokus utama manajemen disebabkan jumlah biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam memenuhi kewajiban perpajakan cukup signifikan. Berdasarkan Undang-Undang No 36 Tahun 2011 mengenai Pajak Penghasilan, tarif pajak penghasilan bagi wajib pajak badan mencapai 28%. Besarnya tarif pajak tersebut menurut Zain (2007); Shafer & Simmons (2008); Hanlon & Heitzman (2010); Taylor & Richardson (2012) menyebabkan kecenderungan perusahaan melakukan upaya penghindaran pajak (*tax avoidance*). Upaya penghindaran pajak dilakukan oleh perusahaan melalui perencanaan pajak secara sistematis. Perencanaan pajak tersebut dilakukan dalam upaya meminimalisasi jumlah pajak terutang akan tetapi tidak melanggar Undang-Undang dan Ketentuan Perpajakan lainnya. Akan tetapi dalam kenyataannya menurut Frank et al (2009) banyak perusahaan yang memiliki kecenderungan melakukan penghindaran pajak secara agresif dan pada akhirnya justru dapat menyebabkan perusahaan menghadapi berbagai resiko tuntutan hukum terkait dengan pelanggaran perpajakan.

Terdapat berbagai faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan upaya penghindaran pajak secara agresif salah satu faktornya disebabkan karena strategi perusahaan. Miles & Snow's (1978) membedakan strategi perusahaan kedalam tiga bagian yaitu *defender*, *prospector* dan *Analyzer*. Perusahaan dengan strategi *defender* memiliki

kecenderungan untuk melakukan upaya meminimalisasi pajak terutang karena berfokus pada strategi *cost leadership*, akan tetapi mereka memiliki keterbatasan dalam beradaptasi dengan resiko. Berbeda dengan *Prospector* yang berfokus pada inovasi sehingga memiliki kesempatan untuk melakukan perencanaan pajak lebih besar dibandingkan dengan *defender* karena mereka bersikap lebih agresif untuk menciptakan produk baru serta wilayah pasar yang baru dan menyukai untuk menghadapi resiko serta ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Sehingga mereka memiliki kecenderungan melakukan penghindaran pajak secara agresif. Higinss et al (2015); Arieftiara et al (2015); Phiilps & Dunbar (2001) menyatakan bahwa perusahaan *prospector* memiliki kecenderungan melakukan penghindaran pajak secara agresif yang lebih besar dibandingkan perusahaan dengan strategi *defender*.

Strategi yang ditetapkan perusahaan akan mengintegrasikan keunggulan perusahaan dengan tantangan lingkungan yang akan dihadapi perusahaan untuk mencapai tujuan perusahaan. Sehingga untuk mencapai hal tersebut menurut Anthony & Govinda (2005) dibutuhkan alat untuk mengimplementasikan strategi yang ada berupa pengendalian manajemen. Penelitian sebelumnya yang dilakukan Langfield-Smith (1997); Kald et al. (2000); Jermias & Gani (2004); Auzair & Langfield-Smith (2005); Kober et al (2007); Cadez & Guilding (2008); Tsamenyi et al (2011); Escofet & Rosanas (2013) menyatakan bahwa strategi yang ditetapkan perusahaan harus sesuai dengan sistem pengendalian manajemen yang digunakan perusahaan agar dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Proses perencanaan, pengevaluasian dan pemberian penghargaan yang dilakukan manajemen puncak terhadap unit yang lebih kecil di dalam organisasi akan mendorong mereka untuk melakukan pemenuhan kewajiban perusahaan khususnya kewajiban perpajakan dengan baik.

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen dapat memoderasi pengaruh antara strategi perusahaan dengan tindakan penghindaran pajak yang dilakukan secara agresif. Penelitian yang mengkaitkan antara strategi perusahaan dengan tindakan penghindaran pajak telah dilakukan oleh Higinss et al (2015); Arieftiara et al (2015); Phiilps & Dunbar (2001) akan tetapi penelitian yang mengkaitkan dengan sistem pengendalian manajemen secara spesifik belum banyak dilakukan. Oleh karenanya, penelitian ini memiliki kontribusi 1) Pengembangan kajian literature mengenai peran dari sistem pengendalian manajemen yang dapat mempengaruhi hubungan antara strategi perusahaan dengan upaya penghindaran pajak; 2) Penelitian ini memberikan kontribusi dalam pengembangan metode penelitian karena penelitian ini menggunakan indikator baru untuk mengukur sistem pengendalian manajemen dengan menggunakan data sekunder.; 3) Penelitian ini memberikan kontribusi bagi akuntan manajemen dalam perusahaan bahwa proses perencanaan, pengendalian dan mekanisme kompensasi yang memadai dapat mendorong perusahaan untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dan 4) Penelitian ini memberikan kontribusi bagi auditor pajak untuk mengidentifikasi perusahaan yang dinilai melakukan penghindaran pajak secara agresif berdasarkan strategi yang ditetapkan perusahaan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen yang memadai mampu mengurangi tindakan *prospector* dalam melakukan penghindaraan pajak secara agresif.

Artikel penelitian ini terdiri dari 5 (lima) bagian. Bagian pertama menjelaskan latar belakang penelitian, bagian kedua menjelaskan kerangka teoritis dan pengembangan hipotesis, bagian ketiga menjelaskan metodologi penelitian, bagian keempat menjelaskan pembahasan hasil penelitian dan bagian terakhir menjelaskan kesimpulan, implikasi dan keterbatasan penelitian.

2.KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Strategi Perusahaan

Terdapat berbagai tipologi mengenai strategi perusahaan yang menggambarkan bagaimana kemampuan perusahaan untuk bersaing dalam lingkungan bisnisnya. Miles & Snow (1978) membedakan strategi perusahaan menjadi *defender* dan *prosepector*. Sementara Porter (1980) membedakannya menjadi strategi *cost leadership* dan *product differentiation*. March (1991) membedakan strategi perusahaan menjadi *exploration* dan *exploitation*. Sedangkan Treacy & Wiersema (1995) membedakannya menjadi *operational excellent*, *product leadership* dan *customer intimacy*. Menurut Higinss et al (2015) tipologi strategi perusahaan yang paling populer dan memiliki keunggulan diantara keempatnya adalah tipologi berdasarkan Miles & Snow (1978). Keunggulan penggunaan strategi ini diantaranya karena validitas hasil penelitian dinilai tinggi, memiliki dasar teori yang kuat serta detail dan didasarkan hasil analisis mendalam pada berbagai industri.

Strategi menurut Miles & Snow (1978) dibedakan menjadi *defender* dan *prosepector*, dimana *defender* berfokus untuk menciptakan efisiensi biaya dan harga yang kompetitif, berfokus pada pasar yang sempit dan memiliki struktur organisasi yang stabil, akan tetapi tidak mampu beradaptasi dengan baik terhadap resiko dan ketidakpastian lingkungan. Sementara strategi lainnya adalah strategi *prosepector* yang berkebalikan dengan strategi *defender*, dimana *prosepector* memiliki cakupan produk yang lebih luas, berfokus pada inovasi serta perubahan dan memiliki struktur organisasi yang lebih fleksibel. *Prosepector* juga memiliki karakteristik yang mudah beradaptasi dengan resiko dan ketidakpastian lingkungan.

2.2 Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen menurut Anthony & Govindarajan (2005) sebagai upaya yang dilakukan agar pekerja dapat memaksimalkan nilai dalam setiap aktivitasnya sesuai tujuan dan strategi organisasi yang telah ditetapkan. Pada beberapa literature sistem pengendalian manajemen dikategorikan berbeda. Seperti *formal and informal control*, *action and result control*, *tight and loose control*, *financial and non financial control* Simons (1991); Langfield-Smith (1997); Kald et al (2000). Meskipun terdapat berbagai kategori yang digunakan dalam sistem pengendalian manajemen, akan tetapi konstruk mengenai sistem pengendalian manajemen yang umumnya digunakan dalam literature akuntansi manajemen menurut Gani & Jermias (2012) terdiri dari penilaian kinerja dan kompensasi.

Unsur yang pertama adalah **penilaian kinerja**, dimana penilaian kinerja yang komprehensif saat ini adalah menggabungkan antara informasi kinerja keuangan dan non keuangan dimana tujuan utama dalam penggunaannya adalah untuk membantu penerapan strategi terbaik bagi perusahaan. Gani & Jermias (2012) mendefinisikan penilaian kinerja sebagai sistem evaluasi atas penilaian kinerja pegawai yang mampu mendorong pengembangan dan memotivasi pegawai itu sendiri. Unsur kedua adalah **kompensasi** dimana hal ini dilakukan oleh perusahaan agar perilaku dari pegawai dapat sesuai dengan tujuan dan strategi yang telah ditetapkan. Anthony & Govindarajan (2005) menyatakan bahwa terdapat tiga komponen dalam kompensasi yang umumnya diberikan yaitu gaji, tunjangan dan insentif. Ketiga komponen tersebut akan saling bergantung satu sama lain untuk dapat mendorong kinerja pegawai atau manajemen perusahaan.

Unsur lainnya yang merupakan pengukuran dari sistem pengendalian manajemen dalam penelitian Gani & Jermias (2012) **komunikasi** yaitu proses manajemen untuk mengkomunikasikan visi, misi dan tujuan perusahaan kepada *stakeholder* secara jujur, terbuka dan sistematis. Ukuran lainnya **resolusi konflik** yaitu kemampuan manajemen untuk melakukan pencegahan atas suatu resiko atau konflik didalam perusahaan. Sedangkan ukuran

yang terakhir **komitmen** yaitu komitmen manajemen untuk merealisasikan visi dan misi serta tujuan organisasi.

2.3 Penghindaran Pajak Secara Agresif

Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan bagi negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran dan pembiayaan negara. Bagi negara pendapatan merupakan penerimaan akan tetapi bagi perusahaan pajak merupakan beban yang pada akhirnya dapat mengurangi komponen laba dalam perusahaan. Oleh karenanya perusahaan akan berusaha untuk mengurangi jumlah pajak terutang dengan cara yang disahkan undang-undang dan peraturan pajak lainnya Zain (2007). Akan tetapi upaya penghindaraan pajak yang dilakukan dapat menyebabkan perusahaan bertindak agresif dalam pengurangan beban pajak sehingga dapat menyebabkan perusahaan terkena sanksi oleh petugas pajak (*tax shelter*) Frank et al (2009)

Upaya penghindaran pajak secara agresif dilakukan dengan berbagai cara, hal tersebut akan tercermin dari besarnya perbedaan antara laba akuntansi dengan laba pajak. Perbedaan tersebut menurut Zain (2007) ada yang bersifat tetap dan bersifat sementara. Perbedaan yang bersifat tetap disebabkan karena perbedaan ini terjadi karena berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan ada beberapa penghasilan yang bukan merupakan objek pajak, sementara secara komersial penghasilan tersebut diakui sebagai penghasilan. Begitupula sebaliknya, terdapat biaya yang sesuai ketentuan fiskal merupakan biaya yang tidak dapat dikurangkan, sementara secara komersial hal tersebut dikategorikan sebagai biaya. Sedangkan perbedaan yang bersifat sementara adalah perbedaan yang akan terpulihkan pada periode mendatang. Selain tercermin dalam perbedaan antara laba fiskal dan laba akuntansi maka menurut Tang & Firth (2011); Hanlon & Heitzman (2010); Hasan et al (2014); Blaylock et al (2012) menyatakan bahwa *book tax different* dapat digunakan untuk mengukur adanya upaya penghindaran pajak.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Dalam upaya mencapai keunggulan kompetitif setiap perusahaan tentunya memiliki strategi untuk mencapai tujuan perusahaan. Strategi yang dipilih perusahaan akan memiliki dampak terhadap proses bisnis yang dijalankan termasuk didalamnya aspek pemenuhan kewajiban perpajakan. Aspek perpajakan merupakan hal yang menjadi fokus perhatian manajemen disebabkan karena pajak merupakan pengeluaran yang nilainya cukup signifikan bagi perusahaan. Hal ini dapat menyebabkan perusahaan melakukan upaya penghindaran pajak melalui tindakan perencanaan pajak secara agresif.

Philips & Dunbar (2001); Higinss et al (2015); Arieftiara et al (2015) menyatakan bahwa perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak dibandingkan perusahaan dengan strategi *defender*. Hal ini dikarenakan *prospector* memiliki kesempatan untuk melakukan perencanaan pajak yang lebih besar akibat fokus strategi perusahaan untuk memperluas area pasar dan membuat produk baru yang inovatif. Perusahaan dengan tipe *prospector* memiliki karakteristik pengambil resiko oleh karenanya perusahaan dengan strategi ini memiliki kecenderungan melakukan tindakan penghindaran pajak secara agresif Higinss et al (2015); Arieftiara et al (2015).

Upaya penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan secara agresif dapat menyebabkan perusahaan digolongkan sebagai perusahaan yang melakukan pelanggaran pajak dan akan dikenakan sanksi oleh fiskus (*tax shelter*). Kondisi ini akan menyebabkan perusahaan tidak mampu mencapai tujuan usaha yang sesungguhnya. Oleh karenanya diperlukan suatu alat yang dapat mengintegrasikan keunggulan perusahaan dengan tantangan lingkungan yang dihadapi untuk mencapai tujuan perusahaan berupa sistem pengendalian manajemen Anthony & Govinda (2005).

Sistem pengendalian manajemen dapat memperkecil pengaruh upaya penghindaran pajak secara agresif yang dilakukan oleh perusahaan dengan strategi *prospector* karena **Pertama** sistem pengendalian manajemen dapat menjadi alat perencanaan dan penilaian kinerja bagi unit atau karyawan dalam perusahaan sehingga dengan perencanaan atas proses bisnis yang efektif maka dapat meningkatkan kepatuhan karyawan terhadap kebijakan manajemen guna mencapai tujuan perusahaan secara jangka panjang, bukan didasarkan hanya kepada tujuan yang bersifat jangka pendek. Upaya penghindaran pajak secara agresif dinilai mampu memberikan keuntungan bagi perusahaan dalam jangka pendek karena jumlah beban pajak berkurang, akan tetapi secara jangka panjang dapat menyebabkan perusahaan harus mengeluarkan biaya yang cukup tinggi untuk menghadapi tuntutan hukum dalam aspek perpajakan. Sehingga Rossing & Rohdel (2010); Rossing (2013) menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen yang memadai mampu meningkatkan kepatuhan seluruh elemen dalam organisasi dalam pemenuhan kewajiban perusahaan terkait aspek perpajakan.

Kedua; sistem pengendalian manajemen dapat menjadi alat komunikasi efektif diantara elemen dalam organisasi Cheng & Coyte (2014). Proses komunikasi antar unit dalam organisasi dapat membantu setiap unsur dalam organisasi untuk mengidentifikasi kesulitan yang dihadapi sehingga dapat diperoleh solusi efektif dalam mengatasi kesulitan tersebut. Sistem pengendalian juga dapat mendorong aktivitas manajemen dalam mengidentifikasi risiko dan memitigasi terjadinya risiko yang dapat mengancam kegagalan perusahaan untuk mencapai tujuannya Soin & Collier (2013), termasuk kemungkinan resiko tuntutan hukum perpajakan.

Ketiga; sistem pengendalian manajemen dapat mendorong peningkatan komitmen manajemen puncak untuk dapat mewujudkan visi misi dan tujuan organisasi Abernethy & Brownell (1997), sehingga pada akhirnya dapat meningkatkan kesejahteraan bagi pegawai dan *stakeholder* lainnya. Pemerintah memiliki kepentingan atas laba perusahaan karena pajak digunakan sebagai salah satu sumber dalam pembiayaan pengeluaran negara Zain (2007), oleh karenanya manajemen puncak yang memiliki komitmen yang tinggi tersebut dapat mengurangi kemungkinan tindakan perencanaan pajak secara agresif meskipun strategi perusahaan yang perusahaan gunakan memberikan insentif untuk melakukan tindakan tersebut.

Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen yang memadai mampu mengurangi pengaruh perusahaan yang menerapkan strategi *prospector* dalam upaya melakukan perencanaan pajak secara agresif. Berikut ini adalah hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini :

H= “Sistem Pengendalian Manajemen Dapat Mengurangi Pengaruh *Prospector* untuk melakukan tindakan perencanaan pajak secara agresif”

3.METODE PENELITIAN

3.1 Data dan Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan data yang berasal dari laporan keuangan dan laporan tahunan yang tersedia di Pusat Data Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia. Data untuk menentukan kelompok strategi perusahaan dan penghindaran pajak secara agresif menggunakan data yang diperoleh dari laporan keuangan. Sedangkan data mengenai sistem pengendalian manajemen dikumpulkan secara langsung dari sumber data laporan tahunan perusahaan. Sampel dalam penelitian ini adalah 153 perusahaan industri manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Periode pengamatan dilakukan selama 3 tahun dari tahun 2012 sampai dengan 2014

Tabel 1 Sampel Penelitian

Populasi penelitian seluruh perusahaan terdaftar di BEI tahun 2012 sd 2014	=	1533
Dikurangi :		
Industri Non Manufaktur	=	(1,110)
		423
Data Laporan Keuangan dan Laporan Tahunan Yang Tidak Lengkap	=	(270)
Sampel penelitian Tahun 2012 sd 2014		153

3.1 Model Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif dengan model dasar dari penelitian Higgins et al (2015) dan Arieftiara (2015). Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

$$TAXAGRESSIVE_{it} = \beta_0 + \beta_1 PROS_{it} + \beta_2 SPM_{it} + \beta_3 PROS * SPM_{it} + \beta_4 ASSET_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

Tax aggressive = Nilai residual dari regresi permanent different (abnormal permdiff) perusahaan i pada tahun ke t

Pros = 1 jika strategi prosector selain itu 0 perusahaan i pada tahun ke t

SPM = Sistem pengendalian manajemen perusahaan yang diukur berdasarkan total nilai quantile dari 5 (lima) dibagi nilai maksimum perusahaan i pada tahun ke t

Asset = Natural Logaritma Dari Total Asset perusahaan i pada tahun ke t

PPE = Natural Logaritma Dari *Property Plant Equipment*

Age = Umur perusahaan I tahun ke t

3.1.1 Strategi Perusahaan

Strategi perusahaan dibedakan berdasarkan Miles & Snow (1978) yang membedakan antara strategi *prosector*, *defender* dan *analyzer*. Pengukuran strategi didasarkan kepada nilai komposit yang digunakan pada penelitian Higgins et al (2015); Arieftiara (2015) yaitu melihat *ratio of employee to sales*, *geometric mean of market value of asset*, *employee turnover*, *marketing to sales* dan *capital intensity*. Dimana kelima ukuran tersebut adalah :

1. *Ratio of employee to sales* : rasio jumlah pegawai (EMP) dibagi dengan penjualan (SALE), untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam memproduksi dan mendistribusikan barang secara efisien
2. *Geometric mean of market value of asset* : total DEBT + MVE, untuk mengukur pertumbuhan perusahaan dan kesempatan investasi
3. *Employee turnover* : standar deviasi dari total jumlah karyawan (EMP), untuk mengukur stabilitas organisasi suatu perusahaan
4. *Marketing to sales* : rasio biaya penjualan, administrasi dan umum (SGA) terhadap total penjualan (SALE), untuk mengukur fokus perusahaan dalam mengeksplorasi produk dan jasa baru
5. *Capital intensity* : intensitas modal dihitung dengan net PPE dibagi total asset, mengukur komitmen perusahaan atau efisiensi teknologi.

Kelima rasio diperingkat berdasarkan quintile. Nilai tertinggi dalam quintile diberi 5 kecuali untuk *capital intensity* menggunakan urutan terbalik. Masing-masing nilai dari kelima hal tersebut dijumlahkan dan dibagi 5. Apabila rata-rata peringkat perusahaan berada pada quintile paling rendah (1 atau 2) maka strategi yang digunakan perusahaan adalah *defender*, sedangkan jika rata-rata peringkat perusahaan berada pada quintile paling tinggi (5 atau 4)

maka strategi yang digunakan perusahaan adalah strategi *prospector*. Apabila rata-rata peringkat perusahaan berada pada nilai tengah maka strategi perusahaan adalah *analyzer*.

3.1.2 Sistem Pengendalian Manajemen

Konstruksi indikator untuk mengukur sistem pengendalian manajemen mengacu kepada penelitian yang dilakukan Gani & Jermias (2012) dengan melakukan pengembangan indikator menggunakan data sekunder. Konstruksi variabel tersebut terdiri dari sistem penilaian kinerja, kompensasi, komunikasi, manajemen risiko dan komitmen manajemen puncak. Masing-masing konstruksi diperingkat berdasarkan quintile. Nilai tertinggi dalam quintile diberi 5 dan nilai terendah diberi angka, kemudian peringkat dari kelima konstruksi dijumlahkan dan dibagi 25 (nilai maksimum). Konstruksi tersebut terdiri dari :

1. Sistem pengukuran kinerja : Diukur berdasarkan frekuensi penilaian kinerja terhadap karyawan pada perusahaan i tahun ke t .
2. Kompensasi : Jumlah biaya gaji dan tunjangan lainnya dibagi total aset pada perusahaan i tahun ke t .
3. Komunikasi : Jumlah pertemuan direksi dalam satu tahun pada perusahaan i tahun ke t
4. Manajemen risiko : Jumlah risiko yang dikelola manajemen pada perusahaan i tahun ke t
5. Komitmen manajemen puncak : Jumlah presentasi kehadiran direksi dalam rapat pada perusahaan i tahun ke t

3.1.3 Penghindaran Pajak Secara Agresif

Pengukuran penghindaran pajak secara agresif (*Aggressive Tax*) menggunakan *abnormal permanent different* pada model penelitian yang dikembangkan Frank et al (2009).

$$PERMDIFF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 INTANG_{it} + \alpha_2 UNCON_{it} + \alpha_3 MI_{it} + \alpha_4 \Delta NOL_{it} + \alpha_5 LAGPERM_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

PERMDIFF = Beda permanen antara laba akuntansi dengan laba pajak perusahaan i tahun ke t $[BI - (CTE/STR)] - (DTE/STR)$

INTANG = *Goodwill* dan aset tidak berwujud lainnya perusahaan i tahun ke t

UNCON = Laba (rugi) yang dilaporkan berdasarkan metode ekuitas perusahaan i tahun ke t

MI = Laba (rugi) non pengendali perusahaan i tahun ke t

ΔNOL = Perubahan rugi operasi bersih yang dapat dikompensasikan perusahaan i tahun ke t

LAGPERMDIFF = PERMDIFF satu tahun sebelumnya perusahaan i tahun ke t

ε = Abnormal permdiff

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Deskriptif Statistik

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh strategi perusahaan terhadap penghindaran pajak secara agresif yang dimoderasi oleh Sistem Pengendalian Manajemen. Berikut ini merupakan hasil deskriptif statistik dari masing-masing variabel :

Tabel 2 Statistik Deskriptif

Variabel	n	Min	Max	Mean	Median	Standar	Skewnes
Panel A : Dependen dan Independen							
Tax_Agresive	153	3.02E+09	5.53E+10	1.78E+10	1.47E+10	1.08E+10	2.564748
Pros	153	0.00000	1.00000	0.287582	0.00000	0.454122	0.938585
Panel B : Moderating							
SPM	153	1.75000	15.00000	3.168301	3.00000	1.083606	8.542589
Pros_SPM	153	0.00000	4.00000	0.939542	0.00000	1.50E+00	1.008009
Panel B : Control							
Asset	153	18.1468	23.36769	20.77544	20.87496	1.107553	-0.38418
PPE	153	14.97157	24.80334	20.00861	19.93829	2.053751	-0.1016
Age	153	4.00000	114.00000	39.98039	38.00000	19.89528	2.192008

Keterangan : *Tax aggressive* adalah Nilai residual dari regresi *permanent different* (abnormal permdiff) perusahaan *i* pada tahun ke *t*; *Pros* adalah 1 jika strategi *prosepector* selain itu 0 perusahaan *i* pada tahun ke *t*; *SPM* adalah Sistem pengendalian manajemen perusahaan yang diukur berdasarkan total nilai *quantile* dari 5(lima) dibagi nilai maksimum perusahaan *i* pada tahun ke *t*; *Asset* adalah Natural Logaritma Dari Total *Asset* perusahaan *i* pada tahun ke *t*; *PPE* adalah Natural Logaritma Dari *Property Plant Equipment*; *Age* adalah Umur perusahaan *I* tahun ke *t*

Berdasarkan data hasil statistik deskriptif pada tabel 2 panel A nilai mean dari *Tax Agressive* dan *Pros* masing masing adalah sebagai berikut 1.78E+10 dan 0.287582. Data hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan dengan nilai *abnormal permanent different* yang melebihi nilai rata-rata lebih banyak dilakukan oleh perusahaan dengan strategi *prospector* (tidak ditabulasikan). Hal menarik lainnya adalah dari variabel *Pros* adalah bahwa perusahaan di Indonesia terbanyak menggunakan strategi *Defender* dan *analyzer* sebanyak 108 dari 153 sampel perusahaan atau sebanyak (70%), kedua adalah strategi *prospector* sebanyak 45 dari 153 sampel perusahaan atau sebanyak (30%) (tidak ditabulasikan)

Sementara hasil statistik deskriptif dari variabel moderating pada tabel 2 panel B menunjukkan nilai mean dari *SPM* adalah 3.168301. Sedangkan pada variabel *Pros_SPM* nilai mean adalah 0.939542. Berdasarkan data dari Tabel diatas perusahaan pada umumnya memiliki rata-rata *SPM* yang besarnya lebih dari nilai median. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan memiliki sistem pengendalian manajemen yang baik dan mampu untuk mengurangi terjadinya penghindaran pajak secara agresif yang dilakukan oleh perusahaan dengan strategi *prospector*.

4.2 Pengaruh Strategi Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak Secara Agresif Yang Dimoderasi Sistem Pengendalian Manajemen

Untuk menjawab identifikasi masalah yang telah ditetapkan maka dilakukan analisis berdasarkan persamaan regresi yang digunakan pada penelitian Higgins et al (2015) dan Arieftiara (2015) Berdasarkan hal tersebut maka diperoleh hasil regresi berikut ini :

Tabel 3 Hasil Regresi
Pengaruh Strategi Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak Secara Agresif Yang
Dimoderasi Sistem Pengendalian Manajemen

Variabel	(Coefficients)	Predict Sign	(1)	(2)
Intercept	α_0		1.44E+10	3.37E+10
			0.0000	0.0351
Pros	α_1	+	4.92E+10	5.80E+10
			0.0000	0.0000
SPM	α_2	-	11377288	73491132
			0.9871	0.9148
Pros_SPM	α_3	-	-1.14E+10	-1.40E+10
			0.0011	0.0001
Variabel Control				
Asset	α_4	?		-2.89E+09
				0.0136
PPE	α_5	?		1.97E+09
				0.002
Age	α_6	?		24050563
				0.5144
Adjusted R-Squared			0.287291	0.320958
Prob (F Stat)			0.0000	0.0000

Keterangan : *Tax aggressive* adalah Nilai residual dari regresi *permanent different* (abnormal permdiff) perusahaan i pada tahun ke t; Pros adalah Jika strategi prosepctor selain itu 0 perusahaan i pada tahun ke t; SPM adalah Sistem pengendalian manajemen perusahaan yang diukur berdasarkan total nilai quantile dari 5(lima) dibagi nilai maksimum perusahaan i pada tahun ke t; Asset adalah Natural Logaritma Dari Total Asset perusahaan i pada tahun ke t; PPE adalah Natural Logaritma Dari *Property Plant Equipment*; Age adalah Umur perusahaan I tahun ke t
 **** =1%, **=5%, *=10%

Berdasarkan tabel 3 pada regresi pertama ditemukan bukti bahwa *Pros* memiliki pengaruh positif signifikan terhadap *Tax Avoidance*. Hal ini terlihat dari nilai koefisien dan nilai prob nya kurang dari 0.01 yaitu masing-masing sebesar 4.92E+10 (0.0000). Hasil regresi tersebut menunjukkan bahwa perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki rata-rata nilai *tax avoidance* yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan dengan strategi lainnya. Variabel lainnya adalah *Pros_SPM* memiliki pengaruh negative signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien dan nilai prob yaitu masing-masing sebesar -1.14E+10 (0.0011). Hasil regresi ini menunjukkan bahwa perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki kecenderungan melakukan penghindaran pajak secara agresif akan tetapi pengaruhnya akan menurun ketika sistem pengendalian manajemen menjadi semakin baik.

Pada regresi kedua dengan menggunakan variabel *control* diperoleh hasil yang konsisten dengan regresi pertama yaitu *Pros* berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance* pada level signifikansi 1% dengan koefisien sebesar 5.80E+10. Sedangkan variabel *Pros_SPM* memiliki pengaruh negative signifikan terhadap *tax avoidance* pada level signifikansi 1% dengan koefisien sebesar -1.40E+10. Hasil regresi dari variabel kontrol menunjukkan bahwa tidak semua variabel kontrol memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *tax avoidance*, hanya variabel Asset dan PPE yang berpengaruh positif terhadap *tax avoidance* dengan tingkat signifikansi 5% dan 1%, dengan nilai koefisien korelasi masing-masing sebesar -2.89E+09 dan 1.97E+09. Hal ini menunjukkan bahwa asset perusahaan yang semakin besar menyebabkan kemungkinan perusahaan melakukan .

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya yang mengkaitkan antara strategi perusahaan dengan penghindaran pajak seperti yang dilakukan oleh Higgins et al (2015) dan Arieftiara et al (2015) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki kecenderungan untuk melakukan penghindaran pajak yang lebih besar dibandingkan perusahaan dengan strategi *defender* dan *analyzer*. Penelitian ini juga memberikan bukti empiris lainnya bahwa sistem pengendalian manajemen yang baik dinilai mampu mengurangi pengaruh dari strategi perusahaan terhadap penghindaran pajak secara agresif.

Dengan sistem pengendalian manajemen yang memadai mampu meningkatkan kepatuhan seluruh elemen dalam organisasi dalam pemenuhan kewajiban perusahaan terkait aspek perpajakan Rossing & Rohdel (2010). Hal ini dikarenakan ukuran kinerja yang tepat dan sistem kompensasi yang baik mampu memotivasi seluruh elemen dalam organisasi untuk dapat menjalankan operasi perusahaan yang sesuai dengan tujuan organisasi secara jangka panjang dan tidak berfokus hanya pada pencapaian keuntungan jangka pendek yang dapat merugikan perusahaan, karena tuntutan hukum pajak dapat menyebabkan biaya yang lebih besar dibandingkan upaya penghindaran pajak itu sendiri. Cheng & Coyte (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen yang memadai merupakan alat komunikasi yang efektif dalam organisasi. Sehingga setiap elemen dalam organisasi mampu mengidentifikasi risiko dan memitigasi terjadinya risiko yang dapat mengancam kegagalan perusahaan untuk mencapai tujuannya Soin & Collier (2013), termasuk kemungkinan resiko tuntutan hukum perpajakan. Sistem pengendalian manajemen yang memadai dapat mendorong manajemen puncak untuk memiliki komitmen yang tinggi dalam upaya pencapaian visi, misi dan tujuan perusahaan yang selaras dengan kepentingan *stakeholder* termasuk didalamnya kepentingan pemerintah dalam aspek perpajakan.

5.KESIMPULAN

Perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki kesempatan untuk melakukan perencanaan pajak dan penghindaran pajak yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan dengan strategi *defender* dan *analyzer* karena berfokus pada pasar baru dan inovasi produk. Perusahaan dengan strategi *prospector* memiliki karakteristik pengambil resiko oleh karenanya memiliki kemungkinan melakukan penghindaran pajak secara agresif yang lebih tinggi. Sistem pengendalian manajemen (SPM) yang memadai dapat mengurangi pengaruh perusahaan dengan strategi *prospector* dalam melakukan tindakan penghindaran pajak secara agresif karena sistem pengendalian manajemen dapat dijadikan alat dalam pengukuran kinerja dan proses kompensasi yang dapat memotivasi pegawai dalam unit organisasi untuk meningkatkan kepatuhan perusahaan terhadap peraturan perpajakan. SPM yang memadai juga merupakan alat komunikasi antar elemen dalam organisasi sehingga mampu mengidentifikasi risiko dan memitigasi risiko tersebut. SPM yang memadai dapat mendorong manajemen puncak untuk mewujudkan visi, misi dan tujuan perusahaan yang sesuai dengan tujuan perusahaan untuk meningkatkan kesejahteraan *stakeholder* termasuk didalamnya pemerintah sebagai bagian dari perusahaan.

Pengukuran atas SPM yang menggunakan data sekunder mengandung berbagai kelemahan karena kurang mampu mengukur secara komprehensif variabel yang ada. Disarankan bagi peneliti selanjutnya untuk menggunakan ukuran lainnya atau dengan metode penelitian lainnya Penelitian terbatas hanya pada satu industri saja dengan jumlah tahun pengamatan yang relatif sedikit. Peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan berbagai jenis industri dan memperpanjang tahun pengamatan.

6.REFERENSI

- Abernethy & Brownell. (1997). *Management Control Systems in Research and Development Organizations : The Role of Accounting, Behavior and Personnel Controls. Accounting, Organizations and Society* Vol 22 No 3/4 pp 233-248
- Anthony & Govinda. (2005). *Management Control Systems 11 th edition*. New york. Mc Graw Hill
- Auzair & Langfield-Smith. (2005) *The Effects of Service Process Type, Business Strategy and Life Cycle on Bureautic MCS in Service Organization. Management Accounting Research* 16 pp 399-421
- Arieftiara et al. (2015). Analisis Pengaruh Strategi Bisnis Terhadap Penghindaran Pajak, Bukti Empiris di Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi 18 Medan
- Blaylock et al. (2012). *Tax Avoidance, Large Positive Temporary Book Tax Differences and Earning Persistence. The Accounting Review* Vol 87 No 1 pp 91-120
- Cheng & Coyte. (2014). *The Effects Of Incentive Subjectivity and Strategy Communication on Knowledge Sharing and Extra Role Behavior. Management Accounting Research* 25 pp 119-130
- Cadez & Guilding. (2008). *An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management. Accounting, Organizations and Society* 3 pp 836-863
- Escofet & Rosanas. (2013). *The Just Design and Use of Management Control Systems as Requirements For Congruence. Management Accounting Research* 24 pp 23-40
- Frank et al. (2009). *Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation To Aggressive Financial Reporting. The Accounting Review* Vol 84 No 2 pp 467-496 Khan et al (2015)
- Gani & Jermias. (2012). *The Effects Of Strategy-Management Control System Misfits On Firm Performance.. AP* Vol 11 No 3 pp 165-196
- Hanlon & Heitzman. (2010) *A Review of Tax Research. Journal of Accounting and Economics* 50 (2-3) pp 127-78
- Higinss et al. (2015). *The Influence of A Firm Business Strategy on Its Tax Aggressiveness. Contemporary Accounting Research* Vol 32 No 2.pp 674-702
- Hasan et al. (2014). *Beauty is in The eye of The Beholder : The Effect of Corporate Tax Avoidance on The Cost of Bank Loans Journal of Financial Economics* 13 pp 109-130
- Jermias & Gani. (2004). *Integrating Business Strategy, Organisational Configurations and Managemnet Accounting Systems With Effectiveness : A Fitness Landscape Approach. Management Accounting Research* 15, pp 179-200
- Kald et al. (2000). *On Strategy and Management Control : The Importance of Classifying The Strategy of The Business. British Journal of Management* 11 pp 197-212
- Kober et al. (2007). *The Interrelationship Between Management Control Mechanism and Strategy. Management Accounting Research* 18 pp 425-452
- Langfield-Smith. (1997). *Management Control Systems and Strategy : A Critical Review. Accounting, Organizations and Society* 22 (2) : 207-32
- Miles & Snow. (1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York Mc Graw-Hill
- March. (1991). *Explorations and Exploitation in Organizational Learning. Organization Science* 2(1) pp 71-87
- Porter. (1980). *Competitive Strategi*. New York : Free Press
- Philips & Dunbar. (2001). *The Outsourcing of Corporate Tax Function Activities. Journal Of The American Taxation Association* 23 (2) pp 35-49
- Rossing & Rohdel. (2010). *Overhead Cost Allocations Changes in A Transfer Pricing Tax Compliannt Multinational Enterprice. Management Accounting Research* 21 pp 199-216

- Rossing. (2013). *Tax Strategy Control : The Case of Transfer Pricing Risk Management*. *Management Accounting Research* 24 pp 175-194
- Simons. (1990). *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspective Accounting Organizational and Society* 15 pp 127-143
- Shafer & Simmons. (2008). *Social Responsibility, Marchiavellianism and Tax Avoidance : A Study of Hongkong Tax Professionals*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol 21 No 5 pp 696-720
- Soin & Collier. (2013). *Risk and Risk Management in Management Accounting and Control*. *Management Accounting Research* 24 pp 82-87
- Tang & Firth. (2011). *Can Book Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical Evidence From China*. *The International Journal Of Accounting* 46 pp 175-204
- Taylor & Richardson. (2012). *International Corporate Tax Avoidance Practice : Evidence From Australian Firms*. *The International Journal of Accounting* 47 (2012) 469-496
- Tsamenyi et al. (2011). *The Relationship Between Bussiness Strategy, Management Control Systems and Performance Evidence From China*. *Advance in Accounting, Incorporating Advance in International Accounting* 27 pp 193-203
- Treacy & Wiersema. (1995). *The Disiplince of Market Leaders*. Reading MA : Addison Wesley
- Undang Undang No 36 Tahun 2011. Pajak Penghasilan
- Zain Muhammad. (2007). *Manajemen Perpajakan Edisi 3 Salemba Empat*