

# Manajemen Laba dan Penghindaran Pajak Perusahaan Sektor Pertambangan

Ainun Arizah<sup>1\*</sup>, Rika Ayudina<sup>2\*</sup>, Muchriana Muchran<sup>3</sup>, Muryani Aرسال<sup>4</sup>

<sup>1,2,3,4</sup>Universitas Muhammadiyah Makassar

<sup>1</sup>[ainunarizah@unismuh.ac.id](mailto:ainunarizah@unismuh.ac.id), <sup>2</sup>[rikaayudina38@gmail.com](mailto:rikaayudina38@gmail.com), <sup>3</sup>[muchriana@unismuh.ac.id](mailto:muchriana@unismuh.ac.id),

<sup>4</sup>[muryani@unismuh.ac.id](mailto:muryani@unismuh.ac.id)

Corresponding Author

Diajukan : 17 Agustus 2023

Disetujui : 23 Agustus 2023

Dipublikasi : 1 Januari 2024

## ABSTRACT

*This study aims to determine the effect of earnings management on tax avoidance and to see differences in earnings management practices and tax avoidance before and during the COVID-19 pandemic. The population in this study are mining sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) for the 2018-2021 period. The selected sample consists of 14 mining companies obtained from purposive sampling technique. This type of research is quantitative, secondary data comes from annual financial reports. Based on the results of data research using STATA 16 Software, the results show that (1) there is no effect between earnings management on tax avoidance (2) there are differences in earnings management practices before and during the pandemic, with the results before the pandemic earning management practices of -0.116, while during the pandemic by -0.030. these results show that earnings management practices were much higher before the pandemic (3) there was no difference in the level of tax avoidance practices before and during the Covid-19 pandemic.*

**Keywords:** Earnings Management, Tax Avoidance, Covid 19 Pandemic

## PENDAHULUAN

Covid-19 pertama kali di temukan di Wuhan, Cina, pada Desember 2019. Sedangkan di Indonesia Covid-19 pertama kali di laporkan pada 2 Maret 2020, di mana hal tersebut memberikan dampak yang sangat besar khususnya pada perekonomian nasional. Berbagai macam kebijakan telah dibuat oleh pemerintah Indonesia dalam menangani pandemi covid -19. Perekonomian Nasional terdampak menyebabkan penurunan penerimaan pajak karena banyak sektor usaha yang mengalami kerugian.

Salah satu penerimaan pajak negara terbesar berasal dari wajib pajak badan (perusahaan). Sekitar 88% perusahaan mengalami kerugian pada tahun 2020 karena penjualan menurun yang membuat perusahaan harus mengurangi produksinya (Liputan6, 24 November 2020). Kerugian yang banyak dialami perusahaan membuat pemerintah curiga karena banyak yang memanfaatkan situasi tersebut untuk melakukan penghindaran pajak. Menurut Cobham, pandemi telah mengekspos biaya besar untuk mengubah kebijakan pajak menjadi alat untuk memanjakan para pelanggar pajak bukannya melindungi kesejahteraan masyarakat (cnnindonesia, 20 November 2020).

Pajak memegang peranan dalam kehidupan masyarakat Indonesia, terutama dalam mengelola pembangunan karena digunakan untuk membiayai pengeluaran yang diperlukan untuk pembangunan negara (Khoirunissa & Ratnawati, 2021). Dalam praktiknya, tujuan wajib pajak dan pemerintah tidak sejalan. Pemerintah terus berusaha untuk memasukkan uang sebanyak mungkin ke perbendaharaan, sedangkan bagi wajib pajak, pajak yang dibayarkan merupakan biaya yang



dapat mengurangi pendapatan bersih. Bagi pemerintah, perpajakan merupakan sumber pendanaan negara yang dibutuhkan untuk pembangunan nasional. Karena tidak sejalan tujuan tersebut, wajib pajak cenderung meminimalkan biaya pajak dengan mengadopsi langkah-langkah penghindaran pajak.

Kondisi ekonomi yang tidak menentu selama masa pandemi memaksa manajer untuk melakukan upaya tambahan sebagai agen seperti praktik manajemen laba untuk mencapai laba yang ditargetkan. Selain itu, perilaku oportunistik manajemen, adanya asimetri informasi, dan pendelegasian kekuasaan berupa diskresi manajer atas kebijakan akuntansi tertentu dalam laporan keuangan diharapkan dapat meningkatkan praktik manajemen laba di masa pandemi (Firmansyah & Ardiansyah, 2021).

Beberapa perusahaan menjaga nilai labanya melalui penghindaran pajak (Khoirunissa & Ratnawati, 2021). Ketika laba yang diperoleh perusahaan tidak mencukupi dan kewajiban perpajakan yang memberatkan membuat perusahaan berusaha memanfaatkan celah hukum untuk menghindari pembayaran yang besar, penghindaran pajak seringkali merupakan akibat dari kebijakan yang diambil oleh pimpinan perusahaan. Undang-undang perpajakan tidak melarang penghindaran pajak, tetapi tidak wajar karena tidak sesuai dengan tujuan undang-undang perpajakan. Perusahaan melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) untuk meminimalkan pembayaran pajak untuk memaksimalkan keuntungan mereka. Pada dasarnya, perencanaan adalah tentang menetapkan apa yang sebenarnya ingin dicapai oleh organisasi atau perusahaan. Perencanaan pajak oleh manajemen merupakan langkah awal dalam manajemen laba (*earnings management*) dengan memanipulasi laporan keuangan perusahaan.

Berbagai kasus penggelapan pajak seperti yang dilakukan PT Adaro Energy Tbk, Adaro merupakan perusahaan batu bara yang diduga melakukan penggelapan pajak. Pada 2019, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menyelidiki dan menemukan bahwa Adaro telah menghilangkan pendapatan dan keringanan pajak yang dibayarkan kepada pemerintah Indonesia. Global Witness mengatakan ini dicapai dengan menjual batu bara dengan harga rendah ke anak perusahaan Adaro di Singapura, Coaltrade Services International, yang kemudian menjualnya kembali dengan harga lebih tinggi. Melalui perusahaan ini, Global Witness akhirnya menemukan peluang untuk membayar pajak kepada pemerintah Indonesia dengan harga murah yaitu \$125 juta (Tirto.id, 2019).

Penelitian terdahulu terkait pengaruh manajemen laba terhadap penghindaran pajak, antara lain; (Septiadi et al., 2017), (Rifai & Atiningsih, 2019), (Suripto, 2021), (Prawirodiharjo et al., 2020), (Setiorini et al., 2021), (Putra & Suryani, 2018) yang menunjukkan bahwa manajemen laba berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Sedangkan terdapat juga penelitian yang menunjukkan hasil yang berbeda, yaitu penelitian (Alfarizi et al., 2021), (Alam, M.H & Fidiana, 2019) di mana hasil penelitiannya menunjukkan manajemen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Penelitian ini mengacu pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Firmansyah & Ardiansyah, 2020) yang meneliti bagaimana praktik manajemen laba dan penghindaran pajak sebelum dan setelah pandemi covid-19 di Indonesia. Perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu terletak pada objek penelitiannya, di mana pada penelitian ini menggunakan objek perusahaan pertambangan sedangkan pada penelitian sebelumnya menggunakan perusahaan industri barang konsumsi. Perbedaan lainnya terletak pada uji beda yang digunakan di mana pada penelitian sebelumnya menguji laba *acrual* dan laba *rill* sebelum dan selama pandemi, sedangkan pada penelitian ini hanya menguji laba *acrualnya*. Selanjutnya perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu menggunakan tahun terbaru di mana sebelumnya hanya menggunakan periode 2019-2020. Sedangkan pada penelitian ini menggunakan periode 2018-2021 dengan tujuan untuk memberi informasi terbaru bagi pengguna laporan keuangan. Penelitian ini menggunakan data perusahaan sektor pertambangan (*mining*), karena merupakan salah satu sektor yang banyak melakukan praktik perpajakan. Mempertimbangkan adanya kemungkinan terjadi penghindaran pajak pada masa pandemi Covid-19 terutama dengan memanfaatkan celah dari regulasi pajak baru dan insentif pajak. Maka, perlu dilakukan analisis untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan praktik penghindaran pajak sebelum dan selama Covid-19.

## STUDI LITERATUR

### Teori agensi

Teori ini menjelaskan hubungan kontraktual antara pihak yang mendelegasikan keputusan tertentu dengan pihak (agen/ direktur/ manajemen) yang didelegasikan. Dalam teori keagenan, ada beberapa asumsi dasar: masalah perusahaan dan keagenan disebabkan oleh kesenjangan antara kepentingan perusahaan, pemegang saham adalah pemilik, dan manajemen adalah manajer. (Jensen & Meckling 1976) menjelaskan hubungan antara pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen. Prinsipal mempercayakan operasi dan pengelolaan perusahaan kepada agen, dan agen bertanggung jawab penuh atas pekerjaan prinsipal. Hubungan keagenan ini mewajibkan agen untuk selalu mengambil keputusan yang terbaik untuk kepentingan prinsipal. Dalam praktiknya, tidak selalu menimbulkan masalah, asimetri informasi, seperti yang diharapkan kedua belah pihak. Teori ini berpendapat bahwa agen memiliki lebih banyak informasi daripada prinsipal tentang keadaan internal aktual perusahaan, yang dapat menyebabkan perbedaan kepentingan, yang mengakibatkan akses informasi yang tidak efisien.

Manajemen selaku agen dituntut untuk dapat memenuhi kepentingan prinsipal seperti menjaga kondisi perusahaan serta tetap mencapai target laba selama periode pandemi. Untuk mencapai kepentingan prinsipal ini agen diberikan otoritas dan kewenangan pengambilan keputusan dalam menjalankan perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Namun, adanya perbedaan kondisi ekonomi selama masa pandemi memaksa manajer selaku agen untuk melakukan upaya ekstra untuk memenuhi kepentingan prinsipal. Praktik manajemen laba dan penghindaran pajak menjadi pilihan manajemen dalam memenuhi kepentingan prinsipal tersebut.

### Manajemen Laba

Manajemen adalah keterampilan memecahkan masalah/ konflik melalui orang lain. Untuk mencapai tujuan (Mary Parker Follet, 1997). Manajemen laba adalah situasi di mana manajemen melakukan intervensi untuk menyeimbangkan, menambah dan mengurangi keuntungan dalam proses penyusunan laporan keuangan untuk pihak eksternal (Schipper, 1989). Salah satu tujuan organisasi bisnis adalah untuk mencapai keuntungan dan meminimalkan kerugian/beban. Manajemen bertanggung jawab langsung untuk memastikan bahwa kegiatan berjalan secara efektif dan efisien. Semua perusahaan di seluruh dunia memiliki visi, misi, dan tujuan masing-masing. Namun, sebagian besar tujuannya sama, yaitu profitabilitas, kemakmuran bagi pemilik perusahaan dan pemegang saham, dan memaksimalkan nilai perusahaan. Adapun pola manajemen laba: 1) *Pola taking a bath* dapat diartikan sebagai pola yang digunakan untuk menghapus sebagian harta. Tidak hanya itu, proyeksi biaya ke depan juga harus ditanggung perusahaan. Dalam model ini, manajemen juga harus melakukan sesuatu yang disebut membersihkan meja. Target akan ditambahkan pada periode berikutnya sebagai laba yang dilaporkan. 2) *Income Minimum* atau Minimal Pendapatan, model pendapatan minimum akan diterapkan ketika perusahaan menghasilkan keuntungan. Keuntungan perusahaan sangat tinggi. Tujuannya agar tidak menarik perhatian politik di kemudian hari. Tindakan yang dapat dilakukan dalam modus ini adalah penghapusan barang modal dan aset perusahaan. 3) *Income Maximization* atau Maksimalisasi Pendapatan, berbeda dengan skenario pendapatan maksimum untuk model ini menggunakan teknologi tertentu. Teknik yang digunakan adalah bagaimana memaksimalkan keuntungan untuk bonus. Ada tingkat bonus yang lebih tinggi yang diperoleh di sana. Tindakan yang diambil berdasarkan model ini ditujukan untuk menghindari pelanggaran kontrak utang. 4) Selanjutnya adalah mode revenue smoothing atau mode perataan pendapatan. Model perataan pendapatan juga menggunakan teknik tertentu saat menghasilkan laporan. Adapun cara menggunakan laporan tren dalam pertumbuhan laba yang stabil. Ini dapat dibandingkan dengan perubahan laba yang akan meningkat atau menurun secara substansial. 5) Pola terakhir adalah *Timing Revenue* dan *Expenses Recognition*, pola yang menggunakan teknologi tertentu. Teknologi yang akan dieksekusi dapat dicapai dengan mengembangkan strategi. Adapun kebijakan ini tentunya akan berkaitan dengan waktu terjadinya transaksi. Ini dapat berfungsi sebagai contoh pengakuan prematur berdasarkan pendapatan.

## Penghindaran pajak

Penghindaran pajak adalah praktik penghindaran pajak tanpa melanggar hukum (Justice Reddy). Penghindaran pajak adalah upaya untuk mengurangi beban pajak dengan memanfaatkan peluang penghindaran pajak tanpa melanggar undang-undang perpajakan (Black's Law Dictionary). Penghindaran pajak dapat terjadi karena korporasi melihat pajak sebagai beban, sehingga prinsipal lebih senang jika agen melakukan tindakan pajak yang agresif. Masalah besar yang dihadapi Indonesia dan negara lain dalam hal perpajakan adalah rendahnya tingkat kepatuhan pajak dan hilangnya penerimaan pajak karena penghindaran pajak yang tinggi.

Jenis penghindaran pajak: 1) dengan menggunakan prosedur penyusutan aset, di mana aset tersebut sebenarnya tidak mengalami depresiasi atau bahkan apresiasi yang signifikan. Namun, dengan memanfaatkan sistem tersebut, pengusaha dapat menghindari kewajiban perpajakan yang terkait dengan apresiasi aset mereka. 2) Sengaja mengarang transaksi bisnis untuk menghindari kewajiban perpajakan. Pada kenyataannya, transaksi fiktif tersebut tidak ada artinya dalam proses bisnis yang dilakukan oleh perusahaan. Akan tetapi, untuk menghindari kewajiban pajak atas transaksi ini, sengaja dilakukan dan dicatat serta dilaporkan untuk menghindari kewajiban pajak yang seharusnya ditanggung. 3) Penyalahgunaan manfaat pajak yang belum diterima. Insentif pajak berupa Final UMKM 0,5% merupakan hak peserta UMKM dengan kriteria yang telah ditentukan. Namun, pengusaha nakal dapat memanfaatkan ini dengan memecah laporan keuangan perusahaan yang mereka miliki untuk melaporkannya ke kategori yang berhak mendapatkan fasilitas pajak tertinggi. 4) Transaksi yang melibatkan negara dikenal sebagai tax havens. Negara seperti ini banyak menawarkan potongan pajak untuk berbagai jenis pajak yang seharusnya dipungut, sehingga pengusaha tidak memiliki kewajiban perpajakan yang seharusnya mereka miliki saat mendirikan usaha di Indonesia.

## Perusahaan Pertambangan

Pertambangan adalah ekstraksi mineral berharga dan bernilai ekonomis dari kerak bumi dengan cara mekanis atau buatan di permukaan, di bawah permukaan dan di bawah air. Hasil kegiatan ini antara lain minyak dan gas bumi, batubara, pasir besi, timah, nikel, bauksit, tembaga, emas, perak dan mangan. Tahapan kegiatan pertambangan meliputi: *Prospeksi* adalah kegiatan penyelidikan dan pencarian untuk menemukan bahan galian berharga atau endapan bahan galian. *Eksplorasi* adalah kegiatan lanjutan dari eksplorasi, yang meliputi penetapan ukuran, bentuk, lokasi, kadar rata-rata dan ukuran cadangan serta pelaksanaan "studi kelayakan" terhadap mineral yang ditemukan atau deposit mineral berharga. *Eksplorasi* adalah kegiatan pertambangan yang melibatkan pengangkutan mineral atau deposit mineral berharga ke tempat penyimpanan dan pengolahan/pembersihan, dan kadang-kadang ke tempat penjualan. Selanjutnya pengolahan/pemurnian adalah pekerjaan penjernihan/peningkatan kandungan mineral dengan cara memisahkan mineral berharga dan tidak berharga kemudian membuang mineral tidak berharga (yang dapat dilakukan dengan cara kimia).

Salah satu motivasi manajer dalam melakukan manajemen laba adalah motivasi pajak (Scott, 2000). Penghindaran pajak terjadi karena konflik keagenan yang timbul dari perbedaan kepentingan pemilik perusahaan (*principal*) dan manajer (*agents*) (Jensen dan Meckling, 1976). Pemilik akan fokus pada kemakmurannya, sedangkan manajer akan fokus pada pencapaian kepentingan pribadinya. Perbedaan kepentingan ini menyebabkan manajemen seringkali mengambil kebijakan perusahaan yang tidak sejalan dengan keinginan pemilik perusahaan. Dengan melakukan aktivitas penghindaran pajak, manajer menerima kinerja yang baik dari pemilik sehingga menerima kompensasi yang tinggi, namun manajer membuat keputusan yang tidak sesuai dengan pemilik karena berisiko dan memengaruhi persepsi publik terhadap perusahaan (Setiorini et al., 2017). Hal ini sesuai dengan penelitian (Septiadi & Robiansyah, 2017) serta penelitian (Suripto, 2021) bahwa setiap orang hanya dimotivasi oleh kepentingan diri sendiri, sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen.

### Diduga bahwa:

#### **H<sub>1</sub>: Earning manajemen berpengaruh terhadap Tax Avoidance**

Kondisi ekonomi yang tidak menentu selama masa pandemi memaksa manajer untuk melakukan upaya tambahan sebagai agen, termasuk manajemen laba, untuk mencapai laba yang

ditargetkan. Selain itu, perilaku oportunistik manajemen, adanya asimetri informasi, dan pendelegasian kekuasaan dalam bentuk diskresi manajer atas kebijakan akuntansi tertentu dalam laporan keuangan, semuanya dapat diduga meningkatkan praktik manajemen laba selama pandemi. Pemerintah telah melakukan banyak upaya untuk mencegah perekonomian negara memburuk. Salah satunya adalah meningkatkan kegiatan ekonomi dengan memberikan stimulus kepada masyarakat berupa program insentif pajak bagi pelaku usaha (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2020). Rencana tersebut sebagai bagian dari Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) termasuk penurunan tarif pajak penghasilan badan berdasarkan Pasal 5 (1) Perppu Nomor 1 Tahun 2020 dan Manfaat pajak seperti pembebasan PPh 22 impor dan pengurangan angsuran PPh 25 berdasarkan beberapa perubahan pada PMK 23, 2020 (terbaru PMK 110, 2020). Turunnya pendapatan perseroan akibat pandemi *Covid-19* memaksa perseroan melakukan langkah efisiensi. Inilah garda depan perusahaan yang melaporkan kinerjanya, yang senantiasa dituntut untuk tampil baik di masa pandemi *Covid-19* (Firmansyah & Ardiansyah, 2020). Manajer perusahaan dapat menanggapi pemberian insentif ini dengan melakukan praktik penghindaran pajak selama pandemi. Porsi pajak penghasilan yang cukup besar akan mengurangi sebagian keuntungan yang sudah diperoleh perusahaan (Pipatnarapong et al. dalam Firmansyah & Ardiansyah, 2020). Ini juga termasuk meminimalkan utang pajak untuk memaksimalkan nilai perusahaan jika manfaat lebih besar daripada biaya. Pemilik perusahaan juga akan mendorong manajemen untuk mengurangi beban pajak dengan menerapkan penghindaran pajak. Pemberian insentif pajak dapat menjadi sarana bagi pengelola untuk menghindari pajak. Selain itu, dapat mengurangi regulasi sebagai faktor penghindaran pajak di masa pandemi. Pengurangan regulasi di masa pandemi karena sebagian besar kegiatan pelayanan perpajakan dilakukan sambil bekerja dari rumah, sehingga proses kontrol untuk memberikan stimulus perpajakan akan berkurang, terutama mengingat jumlah permintaan stimulus dan ekspektasi yang sangat tinggi. Bahwa itu akan terjadi dalam waktu sesingkat mungkin Persetujuan atas permintaan hibah stimulus yang telah diselesaikan.

**Diduga bahwa:****H<sub>2</sub>: Terdapat perbedaan tingkat praktik *earning manajemen* sebelum dan selama masa pandemi**

Dimasa pandemi *Covid-19* yang sedang terjadi membawa dampak yang luar biasa yaitu menyebabkan krisis kesehatan dan juga memicu terjadinya krisis ekonomi. Pemerintah melakukan upaya untuk meningkatkan ekonomi Negara Salah satunya dengan meningkatkan kegiatan ekonomi berupa program insentif perpajakan kepada pelaku usaha. Namun pemberian insentif perpajakan ini malah dimanfaatkan menejer untuk melakukan praktik penghindaran pajak (Firmansyah & Ardiansyah, 2020). Dengan adanya insentif pajak berupa penurunan tarif pajak penghasilan memungkinkan perusahaan melakukan *tax avoidance*. Hal ini karena walaupun perusahaan telah diberikan fasilitas insentif pajak, perusahaan tersebut akan tetap berupaya untuk meminimalkan beban terutang yang dimilikinya (Suhaidar et al., 2021).

Kondisi ekonomi bervariasi selama pandemi ini. Perbedaan ini memengaruhi perpajakan karena perusahaan menghasilkan lebih sedikit laba. Oleh karena itu, pemerintah menerapkan keringanan pajak berupa insentif pajak dengan memungut pajak dari Pemerintah (PDP) untuk jangka waktu 6 bulan terhitung sejak April hingga September 2020. Namun, dalam insentif pajak yang diberikan oleh pemerintah, penggunaan langkah-langkah penghindaran pajak oleh perusahaan untuk menjaga status ekonomi perusahaan dan nilai perusahaan dianggap sebagai kesenjangan (Barid & Wulandari, 2021). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Suhaidar et al., 2021) bahwa pandemi *Covid-19* diyakini dapat mendorong penghindaran pajak, terutama melalui peraturan perpajakan baru yang disesuaikan dengan kondisi dan dampak pandemi *Covid-19*. *Organization for Cooperation and Development* (OECD) menjelaskan dalam publikasi terbarunya "*Tax Management: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Associated with Covid-19*" bahwa skema bantuan pemerintah yang dijalankan dengan cepat seringkali menciptakan peluang bagi individu dan kejahatan korporasi pajak. Hal ini dikarenakan banyaknya permintaan bantuan atau pengembalian dana yang dilakukan tidak sepadan dengan proses pengawasan yang dilakukan oleh fiskus.

**Diduga bahwa:****H<sub>3</sub>: Terdapat perbedaan tingkat *tax avoidance* sebelum dan selama masa pandemi**

### METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang bersumber dari laporan keuangan yang sudah dipublikasikan oleh perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di BEI tahun 2018-2021. Sedangkan sumber data yang dipakai berasal dari laman resmi Bursa Efek Indonesia ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)). Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode purposive sampling di mana pengambilan data dilakukan dengan memilih sampel penelitian yang didasarkan pada kriteria atau ciri-ciri khusus dan pertimbangan tertentu. Adapun ringkasan kriteria sampel berdasarkan *purposive sampling* adalah sebagai berikut:

**Tabel 1 Kriteria Pemilihan Sampel Penelitian**

Kriteria	Jumlah
Perusahaan pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia	58
Perusahaan pertambangan yang tidak melaporkan laporan keuangan di BEI pada periode 2018-2021 secara berturut-turut	(13)
Perusahaan pertambangan yang tidak menyajikan laporan keuangannya dalam kurs rupiah	(24)
Perusahaan pertambangan yang belum menerbitkan laporan keuangan tahun 2021	(7)
<b>Jumlah Perusahaan</b>	<b>14</b>
<b>Total Observasi</b>	<b>56</b>

Sumber: Data Diolah, (2023)

Dalam penelitian ini terdapat 2 variabel utama yaitu manajemen laba dan penghindaran pajak yang digunakan dalam uji hipotesis 2 dan 3. Sementara itu pada uji hipotesis 1, variabel independennya adalah manajemen laba dan variabel dependennya adalah penghindaran pajak. Manajemen laba dalam penelitian ini menggunakan *discretionary accrual* yang diukur menggunakan *Modified Jones Model* (1995). Adapun langkah menghitung manajemen laba sebagai berikut :

1. Menghitung Total *Accrual*

$$TAC = NI_{it} - CFO_{it}$$

2. Melakukan estimasi Total *Accrual* (TAC) dengan OLS

- 3.

$$\frac{TAC_{it}}{TA_{it}} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it} - 1} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it} - 1} \right) E_{it}$$

4. Menghitung *Non Discretionary Accruals* dengan formula

$$NDA_{it} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it} - 1} - \frac{\Delta REC_{it}}{A_{it} - 1} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it} - 1} \right)$$

5. Menghitung *Discretionary Accrual* sebagai ukuran manajemen laba

$$DA_{it} = \left( \frac{TAC_{it}}{A_{it} - 1} \right) - NDA_{it}$$

Sementara itu, penghindaran pajak diukur dengan *Effective Tax Rate* (ETR), ETR membandingkan jumlah beban Pajak tahun berjalan dengan jumlah pendapatan sebelum Pajak. Nilai ETR yang rendah dapat mengindikasikan adanya praktik penghindaran Pajak karena rendahnya nilai ETR dapat diartikan sebagai rendahnya jumlah beban pajak yang ditanggung pada periode tersebut.

Alat yang digunakan untuk mengolah data adalah STATA 16.0. Alat ini sangat tepat digunakan dalam penelitian disebabkan data yang digunakan bersifat panel dan semua uji tersedia untuk menganalisis hipotesis yaitu analisis regresi sederhana data panel untuk menguji hipotesis 1 dan analisis uji beda berpasangan untuk hipotesis 2 dan 3.

## HASIL

### Statistik Deskriptif

Analisis pada bagian ini di gambarkan dari masing-masing variabel yang diolah menggunakan software STATA, adapun hasil pengolahan data statistik akan menampilkan karakteristik dari masing-masing sampel. Adapun variabel dalam penelitian ini meliputi *earning manajemen* (DAC) dan *tax avoidance* (ETR). Hasil statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel 2

**Tabel 2 Hasil Analisis Statistik Deskriptif**

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
ETR	56	.3975167	1.034186	0	6.553995
DAC	56	-.0739396	.1473893	-.4453676	.3337466

sumber: Output STATA, 2023

- 1) *Tax Avoidance* (ETR) diketahui bahwa nilai minimumnya sebesar 0 (nol) yang terdapat pada kode emiten PKPK atau PT Perdana Karya Perkasa Tbk pada tahun 2018. Nilai maksimum sebesar 6.553995 pada kode emiten FIRE atau PT Alfa Energi Investama Tbk pada tahun 2018. Nilai mean pada *tax avoidance* adalah sebesar 0.3975167, dan untuk nilai standar deviasinya sebesar 1.034186.
- 2) *Earning manajemen* (DAC) memiliki nilai minimum -0.4453676 yang terdapat pada kode emiten atau PT Perdana Karya Perkasa Tbk pada tahun 2019. Nilai maksimum *earning manajemen* sebesar 0.3337466 yang terdapat pada kode emiten ANTM atau PT Aneka Tambang Tbk tahun 2020, dan rata-rata (*mean*) sebesar -0.0739396 dan untuk standar deviasi sebesar 0.1473893.

### Hasil Uji Hipotesis 1,2, dan 3

#### Hasil Uji Hipotesis 1

Teknik analisis data untuk menguji H1 adalah analisis regresi sederhana data panel. Data panel adalah gabungan data *cross-section* dengan data runtutan waktu (*time series*). Data penelitian terdiri dari 14 perusahaan dengan runtutan waktu 4 tahun sehingga total 56 observasi. Untuk menganalisis data panel diperlukan pemilihan model sesuai dengan karakteristik efek model pengujian. Oleh karena itu, dilakukan pemilihan model apakah data memiliki efek biasa, tetap, atau acak. Pada efek biasa (*common effect*) dilakukan pengujian menggunakan *Pooled Least Squares*, sementara efek tetap (*fixed effect*) dilakukan *Fixed Effect Regression*, dan efek acak (*random effect*) melalui *random effect regression*. Hasil pemilihan model regresi disajikan pada Tabel 3.

**Tabel 3. Pemilihan Model Regresi Data Panel**

<i>Pooled Least Squares</i>				
ETR	Coef.	S. E	t-statistic	Sig.
DAC	-0.598	0.950	-0.63	0.532
Constant	0.353	0.155	2.28	0.027
Number of Obs.	56			
F (1,54)	0.40			
Prob > F	0.531			
R -Squared	0.007			
Adj R-Squared	-0.011			
<i>Fixed Effect Regression</i>				
ETR	Coef.	S. E	t-statistic	Sig.
DAC	-0.460	0.992	-0.46	-0.645
Constant	0.363	0.153	2.37	0.022
Number of Obs.	56			
F (1,54)	0.22			
Prob > F	0.645			
R-sq.	Within	0.005		
	Between	0.021		
	Overall	0.007		
<i>Random Effect Regression</i>				
ETR	Coef.	S. E	t-statistic	Sig.
DAC	-0.567	0.932	-0.61	-0.542
Constant	0.356	0.168	2.11	0.035
Number of Obs.	56			
Wald chi2	0.37			
Prob > chi2	0.542			
R-sq.	Within	0.005		
	Between	0.021		
	Overall	0.007		

Sumber: Output STATA, 2023

Semua model regresi menunjukkan bahwa variabel DAC memiliki arah negatif dengan signifikansi di atas 5%. Selanjutnya dilakukan uji pemilihan dari model regresi tersebut dengan tahapan menggunakan uji Chow. Uji tersebut membandingkan PLS dan Fixed Effect Regression. Hasil uji tersebut disajikan pada Tabel 4 sebagai berikut.

**Tabel 4. Uji Chow**

Chow test	
F-statistic	1.24
Probability value	0.288

Sumber: Output STATA, 2023

Nilai Chow Test diperoleh 1.24 dengan signifikansi pada level 0.288 di mana di atas 0.05. hasil ini mengindikasikan bahwa PLS adalah model yang lebih baik daripada Fixed Effect. Selanjutnya, apakah PLS juga lebih baik daripada random effect model. Maka perlu dilakukan uji Lagrangian Multiplier (LM) melalui Breusch and Pagan. Hasilnya disajikan pada Tabel 5.

**Tabel 5. Uji Lagrangian Multiplier**

Breusch and Pagan Lagrangian Multiplier test	
Chibar2(01)	0.15
Probability value	0.349

Sumber: Output STATA, 2023

Jika hasil uji LM menunjukkan tidak signifikan pada level 0.05, maka uji PLS menjadi model terbaik untuk menguji hipotesis. Hasil uji LM menunjukkan nilai 0.15 dengan signifikansi di atas 0.05. Dengan demikian, model PLS yang akan digunakan untuk menguji hipotesis.

Sebelumnya dilakukan uji hipotesis, asumsi klasik PLS perlu dipenuhi. Sebab PLS bersifat model regresi sederhana, maka hanya dilakukan uji heterokedastisitas. Uji tersebut menggunakan White test.

**Tabel 6. Uji Heterokedastisitas**

White test	
Chi2 (2)	4.74
Probability value	0.093

Sumber: Output STATA, 2023

Pada tabel di atas, hasil uji heterokedastisitas melalui White Test menunjukkan nilai 4.74 dengan signifikansi pada level 0.093 di atas level 0.05. Dengan demikian, model persamaan dari PLS bebas dari gejala heterokedastisitas. Langkah selanjutnya, melakukan spesifikasi persamaan dari model PLS sebagai berikut.

$$ETR = \alpha + \beta DAC + \varepsilon$$

Spesifikasi persamaan diuji linieritasnya dengan RAMSEY dan hasilnya menunjukkan nilai di atas 0.05. Dengan demikian model yang dibangun sudah benar dan hasil PLS adalah model terbaik dalam memberikan jawaban dari uji hipotesis 1.

**Tabel 7. Uji Linieritas**

RAMSET Test	
F (3,51)	2.69
Probability value	0.056

Sumber: Output STATA, 2023

Pada Tabel 8, hasil efek biasa dari PLS menunjukkan bahwa variabel DAC memberikan arah koefisien negatif 0.598 dengan signifikansi sebesar 0.532 di atas level 0.05, sementara konstanta diperoleh nilai 0.353 yang signifikan sebesar 0.027. Hasil ini mengindikasikan bahwa uji statistik t diperoleh  $p > 0.05$  maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  Ditolak. **H1 yang menyatakan bahwa manajemen laba berpengaruh terhadap tax avoidance ditolak.**

**Tabel 8. Hasil Akhir PLS**

Pooled Least Squares				
ETR	Coef.	S. E	t-statistic	Sig.
DAC	-0.598	0.950	-0.63	0.532
Constant	0.353	0.155	2.28	0.027
Number of Obs.	56			
F (1,54)	0.40			
Prob > F	0.531			
R -Squared	0.007			
Adj R-Squared	-0.011			

Sumber: Output STATA, 2023

### Hasil Uji Hipotesis 2

Teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis 2 adalah uji beda berpasangan (paired t-test). Dua sampel berpasangan sebelum dan selama pandemi dianalisis menggunakan Paired-t Test atau Wilcoxon Signed Rank Test. Syarat untuk melakukan uji t berpasangan pada Paired-Test adalah data harus berdistribusi normal, sementara jika tidak berdistribusi normal menggunakan Wilcoxon Signed Rank Test. Pada hipotesis 2, DAC sebelum dan selama pandemi diuji normalitas. Hasilnya sebagai berikut.

**Tabel 9. Uji Normalitas DAC**

Skewness/kurtosis tests for normality					
Variable	Obs	Skew	Kurtosis	Adj chi2	Sig.
ETR	56	0.416	0.1042	3.48	0.175
Shapiro-Wilk W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	Z	Sig.
ETR	56	0.961	1.969	1.454	0.072
Shapiro-Francia W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	Z	Sig
ETR	56	0.956	2.478	1.728	0.042

Sumber: Output STATA, 2023

Uji normalitas variabel DAC menggunakan Skewness Kurtosis, Shapiro Wilk dan Francia juga. Hasilnya menunjukkan tidak signifikan pada level 1%, 5%, 10% dalam Skewness Kurtosis dan Shapiro Wilk, tetapi signifikan pada level 0.042 dalam Shapiro Francia. Untuk memastikan signifikansinya, uji normalitas pada perbedaannya (difference) harus dilakukan sebagaimana pada Tabel 8. Hasilnya menunjukkan bahwa DAR pada semua uji normalitas yaitu Skewness Kurtosis, Shapiro Wilk dan Francia ternyata tidak signifikan. Dengan demikian, data berdistribusi normal pada variabel DAC.

**Tabel 10. Uji Normalitas Difference DAC**

Skewness/kurtosis tests for normality					
Variable	Obs	Skew	Kurtosis	Adj chi2	Sig.
ETR	28	0.122	0.549	3.02	0.221
Shapiro-Wilk W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	Z	Sig.
ETR	28	0.961	1.157	0.301	0.381
Shapiro-Francia W' test for normal data					
Variable	Obs	W'	V'	Z	Sig
ETR	28	0.964	1.169	0.285	0.387

Sumber: Output STATA, 2023

Data berdistribusi normal pada uji Difference di tabel 10 menunjukkan bahwa normalitas perbedaan antara sebelum dan selama pandemi terjadi. Selanjutnya dilakukan analisis uji beda melalui Paired-t Test. Tabel 11 menunjukkan hasil uji beda menggunakan Paired-t test. Tabel tersebut menunjukkan bahwa terdapat 28 observasi dengan nilai rerata -0.116 sebelum pandemi dan -0.303 selama pandemi.. Berdasarkan hasil perhitungan uji Paired-t test, nilai t diperoleh -2.264 dimana  $\text{diff} < 0$  dengan probability value  $\text{Pr}(T < t)$  diperoleh 0.01. Nilai tersebut signifikan pada level 0.05 sehingga keputusannya adalah **terdapat perbedaan praktik manajemen laba sebelum dan selama pandemi**. Perbedaannya menunjukkan nilai -0.086 yang mengindikasikan bahwa praktik manajemen lama dilakukan selama pandemi jauh lebih tinggi daripada sebelum pandemi. Selama pandemi, praktik manajemen laba sebesar -0.116, sementara selama pandemi sebesar -0.030.

**Tabel 11. Hasil Uji Paired-t**

Variable	Obs.	Mean	S. E	S. D
DAC Pre	28	-0.116	0.027	0.143
DAC During	28	-0.030	0.026	0.0140
Combined	56	-0.073	-0.019	0.0147
Diff		-0.086	0.038	
t-statistic	-2.264			
Prob. Value	0.013			

Sumber: Output STATA, 2023

**Hasil Uji Hipotesis 3**

Uji normalitas variabel ETR menggunakan Skewness Kurtosis, Shapiro Wilk dan Francia juga. Hasilnya menunjukkan signifikan pada level 1%. Dengan demikian, data tidak berdistribusi normal. Untuk memastikan signifikansinya, uji normalitas pada perbedaannya (difference) disertakan pada Tabel 13. Hasilnya menunjukkan bahwa ETR memang memiliki normalitas pada level 1%. H2 diterima.

**Tabel 12. Uji Normalitas ETR**

Skewness/kurtosis tests for normality					
Variable	Obs	Skew	Kurtosis	Adj chi2	Sig.
ETR	56	0.000	0.000	59.70	0.000
Shapiro-Wilk W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	z	Sig.
ETR	56	0.382	31.749	7.424	0.000
Shapiro-Francia W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	z	Sig
ETR	56	0.373	35.693	6.807	0.000

Sumber: Output STATA, 2023

**Tabel 13. Uji Normalitas Difference ETR**

Skewness/kurtosis tests for normality					
Variable	Obs	Skew	Kurtosis	Adj chi2	Sig.
ETR	56	0.000	0.000	31.77	0.000
Shapiro-Wilk W test for normal data					
Variable	Obs	W	V	z	Sig.
ETR	28	0.510	15.172	5.611	0.000
Shapiro-Francia W' test for normal data					
Variable	Obs	W'	V'	z	Sig
ETR	28	0.473	18.105	5.295	0.000

Sumber: Output STATA, 2023

Hasil normalitas menunjukkan signifikan pada level 1% sehingga data tidak berdistribusi normal. Dengan demikian, analisis yang sesuai menguji ETR adalah Wilcoxon Signed Rank Test.

**Tabel 14. Hasil Wilcoxon Signed Rank Test**

Sign	Obs	Sum ranks	expected
Positive	13	213.5	201.5
Negative	13	189.5	210.5
Zero	2	3	3
All	28		
Adjusted Variance	1926.13		
Z	0.273		
Prob. Value	0.784		

Sumber: Output STATA, 2023

Pada Tabel 12, hasil uji beda diperoleh melalui Wilcoxon Signed Rank Test. Tabel tersebut menunjukkan bahwa terdapat 28 observasi dengan nilai positive sebanyak 13 dan nilai negatif sebanyak 13 dan nilai 0 sebanyak 2. Berdasarkan hasil perhitungan uji Wilcoxon Signed Rank, nilai Z diperoleh 0.273 dengan nilai signifikansi (probability value) sebesar 0.784. Nilai tersebut di atas 0.05 sehingga keputusannya adalah **tidak terdapat perbedaan tingkat tax avoidance sebelum dan selama pandemi. Hipotesis 3 ditolak.**

## PEMBAHASAN

### Pembahasan Hipotesis 1

Tujuan manajemen melakukan manajemen laba karena adanya perbedaan kepentingan dan manajer ingin menerima kinerja yang baik dari pemilik dan untuk mendapatkan kompensasi yang tinggi dari prestasinya dalam meminimalkan pembayaran pajak. Berdasarkan hasil uji ditemukan bahwa variabel DAC memberikan arah koefisien negatif 0.598 dengan signifikansi sebesar 0.532 di atas level 0.05, sementara konstanta diperoleh nilai 0.353 yang signifikan sebesar 0.027. Hasil ini mengindikasikan bahwa uji statistik t diperoleh  $p > 0.05$  maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama ( $H_1$ ) ditolak, maka manajemen laba tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Strategi penghindaran pajak yang dilakukan manajemen akan memberikan dampak yang buruk bagi perusahaan. Apabila tindakan tersebut terdeteksi maka akan berpotensi diberikan sanksi berupa denda yang sangat tinggi, selain itu juga akan memengaruhi citra perusahaan di mata publik. Citra yang baik dari perusahaan akan berdampak positif dan menguntungkan sedangkan citra yang buruk akan merugikan perusahaan.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Alfarizi et al., 2021), (Henny, 2019), (Alam, 2019) yang menyatakan bahwa meskipun perusahaan melakukan *income decreasing* tidak akan meminimalkan pembayaran pajak karena adanya perbedaan pengakuan pendapatan dan beban yang ditentukan UU PPH dan PSAK. Strategi *income decreasing* akan memberikan dampak buruk terhadap respon investor dimasa yang akan datang. Bagi perusahaan yang target labanya belum tercapai, penurunan laba untuk meminimalkan pajak sangat dihindari karena berakibat pada respon investor pada perusahaan. Namun demikian, penggunaan manajemen laba untuk tujuan pemberian insentif ini tetap dilakukan secara terukur dan menggunakan apa yang dapat dianggap sebagai manipulasi yang wajar. (Firmansyah & Ardiansyah, 2021).

Manajemen laba tidak selamanya ditujukan kepada pihak regulator, melainkan bisa pula ditujukan untuk pihak kreditor dan investor. Efek praktik manajemen laba yang dibuat oleh perusahaan sampel dalam penelitian ini bukan ditujukan untuk pihak regulator dalam hal ini pajak. Itu mengapa tidak terdapat pengaruh terhadap penghindaran pajak, hal ini kemungkinan bahwa praktik manajemen laba yang diatur oleh perusahaan sampel cenderung ditujukan ke pihak kreditor.

### Pembahasan Hipotesis 2

Hasil uji hipotesis menunjukkan terdapat perbedaan praktik manajemen laba sebelum dan selama pandemi. Perbedaannya menunjukkan nilai -0.086 yang mengindikasikan bahwa praktik manajemen laba dilakukan selama pandemi jauh lebih tinggi daripada sebelum pandemi. Sebelum pandemi, praktik manajemen laba sebesar -0.116, sementara selama pandemi sebesar -0.030.

Praktik manajemen laba jauh lebih tinggi sebelum pandemi, kemungkinan karena manajemen memanfaatkan situasi. Fenomena manajemen laba muncul karena standar yang ditetapkan oleh regulator yang secara *indirect* memberikan peluang bagi manajemen untuk memilih kriteria seleksi untuk perlakuan akuntansi, yaitu pengakuan dan pengukuran sesuai keinginan mereka. Sejak Indonesia mengumumkan Konvergensi IFRS (2012), ini telah memberikan manajer keleluasaan untuk mengembangkan kebijakan akuntansi tertentu yang menguntungkan manajer melalui aktivitas akrual. Seperti meminimalkan dan memaksimalkan pendapatan, dan perataan pendapatan. Bahkan manajer dapat melakukan aktivitas manajemen laba akrual baik untuk tujuan akuntansi maupun pajak, dengan melaporkan laba akuntansi yang tinggi, sedangkan pendapatan kena pajak dilaporkan rendah, sehingga pajak yang dibebankan pada perusahaan menjadi rendah.

Salah satu prinsip akuntansi sangat berguna dalam menghasilkan informasi yang berkualitas, seperti prinsip akrual. Namun sebenarnya prinsip tersebut mengandung kelemahan yaitu, memberikan manajemen kesempatan untuk mengelola laba atau melakukan manajemen laba. Manajemen laba yang dilakukan oleh manajer suatu entitas bisnis bertujuan untuk mengubah

kemakmuran pemegang saham menjadi kemakmurannya sendiri melalui kebijakan akuntansi (kebijakan akrual) bukan melalui keputusan operasional. Ketika dihadapkan pada pilihan, manajer akan bersikap oportunistik.

Praktik manajemen laba yang dibuat oleh perusahaan sampel dalam penelitian ini ditujukan kepada kreditor. Tiap-tiap perusahaan berusaha untuk mencapai dan mempertahankan tingkat kemakmuran perusahaan, dengan meningkatkan laba secara drastis, manajer mengharapkan investor dan kreditor untuk merespon sangat positif, sehingga harga saham perusahaan naik drastis. Jika kompensasi manajer berdasarkan indikator kinerja keuangan dan kinerja pasar mereka akan dipastikan menerima bonus besar. Kreditor pasti akan menawarkan pembayaran kredit yang besar, pelanggan akan lebih royal terhadap produk perusahaan karena mereka menghargai perusahaan tulen.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan (Firmansyah & Ardiansyah, 2021), dan perbedaan hasil ini mungkin disebabkan oleh perbedaan jumlah sampel, sektor, dan periode, saat menentukan tingkat manajemen laba akrual. Pengujian yang dilakukan oleh (Firmansyah & Ardiansyah, 2021) menggunakan 37 perusahaan di industri barang konsumsi untuk data perusahaan satu tahun untuk periode 2019 dan 2020. Sementara itu, penelitian ini menggunakan 14 perusahaan pertambangan untuk periode 2018-2021. Diyakini bahwa manajer lebih peduli dengan keberlanjutan masa depan perusahaan mereka daripada hanya menggunakan kebijaksanaan mereka untuk mengelola pendapatan untuk keuntungan mereka. Dalam konteks pandemi, para manajer masih mempertimbangkan kondisi perusahaan sebagai dasar untuk menentukan tingkat manajemen laba yang dilakukan (Firmansyah & Ardiansyah, 2021).

### **Pembahasan Hipotesis 3**

Hasil uji menunjukkan tidak terdapat perbedaan tingkat *tax avoidance* sebelum dan selama pandemic, sehingga Hipotesis 3 ditolak. Hal tersebut karena selama pandemi pemerintah menerapkan keringanan pajak bagi pelaku usaha. Adapun besaran keringanan yang diberikan bersifat fleksibel dengan mempertimbangkan masing-masing kemampuan pelaku usaha atau keuangannya. Dengan adanya insentif pajak ini pelaku usaha tidak terbebani dengan tarif pajak yang harus dibayarnya sehingga penggunaan langkah-langkah penghindaran pajak dapat terkontrol.

Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan (Firmansyah & Ardiansyah, 2021) meskipun ada peluang bagi manajer untuk mengambil keuntungan dari tindakan penghindaran pajak yang lebih besar seperti keringanan pajak selama pandemi, situasi ini tidak membuat manajer untuk menghindari pajak lebih agresif. Meski pandemi telah memaksa karyawan untuk bekerja dari rumah, hal itu tidak mengurangi tingkat kontrol dan pengawasan atas pemberian insentif pajak. Di sisi lain, selama masa pandemi, manfaat pajak berupa tarif pajak penghasilan yang lebih rendah dapat memungkinkan manajemen perusahaan untuk fokus pada tujuan selain penghindaran pajak, seperti mencapai target laba yang ditentukan, karena menjadi tantangan sendiri selama pandemi terkait perlambatan ekonomi. Namun hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Barid & Wulandari, 2021) yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan tingkat praktik penghindaran pajak sebelum dan selama pandemi. Di mana penghindaran pajak selama pandemi lebih besar dari sebelum pandemi, hal tersebut dibuktikan dengan nilai CETR yang semakin rendah, maka akan semakin tinggi perusahaan melakukan penghindaran pajak. Meningkatkan laba pada masa pandemi bertujuan untuk menstabilkan kondisi ekonomi perusahaan yang mengalami penurunan penjualan, agar pajak yang dibayarkan berkurang.

Tidak terdapatnya perbedaan tingkat praktik penghindaran pajak sebelum dan selama pandemi, bisa juga disebabkan karena perusahaan melaporkan pendapatan yang hampir sama setiap tahun, begitupun juga dengan keuntungan yang hampir sama dari waktu ke waktu. Pendekatan etis yang umum digunakan adalah teknik perataan laba (*income smoothing*), dimana laba diratakan dari waktu ke waktu agar nilai yang dilaporkan tidak berfluktuasi. Misalnya, penjualan dan pengeluaran tambahan dari waktu ke waktu, periklanan, pengembangan merek, dan tanggung jawab sosial. Pada saat yang sama, pencatatan realisasi penjualan dan pengeluaran ini secara bertahap tidak etis, dan seringkali manajer dimotivasi oleh perataan pendapatan untuk menghindari perusahaan membayar pajak yang lebih tinggi dan mengurangi risiko, biaya politik, atau perusahaan mengalami kesulitan keuangan. krisis dan kebutuhan untuk mengurangi kewajiban pembayarannya untuk membayar dividen kepada pemegang saham.

## KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka dapat diambil kesimpulan bahwa:

1. Manajemen laba tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor pertambangan pada tahun 2018-2021.
2. Terdapat perbedaan tingkat praktik earning manajemen sebelum dan selama pandemi Covid-19. Praktik manajemen laba jauh lebih tinggi selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi.
3. Tidak terdapat perbedaan tingkat *tax avoidance* sebelum dan selama pandemi.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada program studi akuntansi universitas Muhammadiyah Makassar yang telah menjadi tempat mengabdikan dan belajar para penulis selama ini. Terima kasih pula kepada teman-teman sesama dosen di Prodi Akuntansi yang sudah bersama-sama menyelesaikan paper ini dan mempresentasikannya di Simposium Nasional Akuntansi di Kendari, Sulawesi Tenggara. Semoga kita senantiasa menjadi pembelajar yang giat dan peduli terhadap sesama.

## REFERENSI

- Alam, M. H., & Fidiana. (2019). Pengaruh Manajemen Laba, Likuiditas, Leverage Dan Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 8, 1–22.
- Alfarizi, R. I., Sari, R. H. D. P., & Ajengtiyas, A. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Transfer Pricing, Dan Manajemen Laba Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Review Akuntansi*, 2(1), 898–917.
- Barid, F. M., & Wulandari, S. (2021). Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia. *JRAP (Jurnal Riset Akuntansi Dan Perpajakan)*, 8(02), 217–223.
- CNN Indonesia. 2020. *Studi: Penghindaran Pajak Rugikan Ekonomi Global Rp6.046 T.* ([https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20201120095447-532-572222/studi\\_penghindaran\\_pajak\\_rugikan\\_ekonomi\\_global\\_rp6046\\_t](https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20201120095447-532-572222/studi_penghindaran_pajak_rugikan_ekonomi_global_rp6046_t). Diakses Agustus 2022)
- Dalimunthe, M. I. (2018). Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba Pada Sub Sektor Pertambangan Logam Dan Mineral Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Mutiara Akuntansi*, 3(2), 1–16.
- Firmansyah, A., & Ardiansyah, R. (2020). Bagaimana Pratik Manajemen Laba Dan Penghindaran Pajak Sebelum Dan Setelah Pandemi Covid19 Di Indonesia? *Bina Ekonomi*, 24(2), 32–51.
- Henny, H. (2019). Pengaruh Manajemen Laba Dan Karakteristik Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Muara Ilmu Ekonomi Dan Bisnis*, 3(1), 36. <https://doi.org/10.24912/jmie.v3i1.4021>
- Jensen, M., C., dan W. Meckling, 1976. "Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure", *Journal of Finance Economic* 3:305- 360.
- Khoirunissa, O., & Ratnawati, J. (2021). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Pertambangan Di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2018-2019. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(1), 38–48. <http://www.ejournal.pelitaindonesia.ac.id/ojs32/index.php/BILANCIA/article/view/1017>
- Liptan 6. 2020. *88 Persen Perusahaan Terdampak Pandemi Covid-19, Sebagian Besar Merugi.* (<https://www.liputan6.com/bisnis/read/4416613/88-persen-perusahaan-terdampak-pandemi-covid-19-sebagian-besar-merugi>. Diakses Agustus 2022)
- Prawirodiharjo, M. S., Elly Suryani, S.E., M.Si., AK., CA., C., & Kurnia S.A.B., M. . (2020). Pengaruh Manajemen Laba, Profitabilitas Dan Leverage Terhadap Agresivitas Pajak (Studi pada Perusahaan Sektor Pertambangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2014-2018). *E-Proceeding of Management*, 7(1), 846–854.
- Putra, R. D., & Suryani, E. (2018). Pengaruh Manajemen Laba, Leverage, Dan Likuiditas Terhadap Agresivitas Pajak. *E-Proceeding of Management*, 5(3), 3491–3499.
- Rifai, A., & Atiningsih, S. (2019). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Capital Intensity, Manajemen Laba Terhadap Penghindaran Pajak. *ECONBANK: Journal of Economics and Banking*, 1(2), 135–142. <https://doi.org/10.35829/econbank.v1i2.48>

- Septiadi, I., & Robiansyah, A. (2017). Pengaruh Manajemen Laba , Corporate Governance , Dan Corporate Social Responsibility Terhadap Tax Avoidance ( Studi Empiris pada Perusahaan Sektor Pertambangan dan Pertanian yang Listing di BEI 2013-2015 ). *Universitas Bengkulu*.
- Setiorini, H., Indriani, R., & Midiastuty, P. P. (2017). Manajemen laba, tata kelola perusahaan dan penghindaran pajak. *Jurnal Fairness*, 7(2009), 15–30.
- Setyawan, W., Wulandari, S., & Widyaningrum. (2021). Pengaruh Perencanaan Pajak , Beban Pajak Tanguhan dan Profitabilitas Terhadap Manajemen Laba ( The Effect of Tax Planning , Deferred Tax Expenses , and Profitability on Earning Manajemen). *Jurnal Ekonomi Manajemen Bisnis*, 2(02), 169–178.
- Suhaidar, Rosalina, E., & Pratiwi, A. (2021). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Dampak Sebelum Dan Selama Covid-19 Pada Perusahaan Manufaktur. *Conference on Economic and Business Innovation*, 35, 1–14.
- Sujarweni, V. W. (2020). *Metodologi Penelitian Bisnis dan Ekonomi*. PUSTAKA BARU PRESS.
- Suripto. (2021). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit Dan Manajemen Laba Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmiah MEA(Manajemen,Ekonomi,DanAkuntansi)*, 5(1), 1651–1672.
- Tirto.id. Dugaan Adaro Menghindari Pajak Mengingat pada Kasus Asian Agri. (<https://tirto.id/dugaan-adaro-menghindari-pajak-mengingat-pada-kasus-asian-agri-edHZ>. Diakses Agustus 2020)
- William R Scott. 2000. *Financial Accounting Theory*. Canada: Prestice Hall, 2nd Edition.