

PENGARUH KOMPONEN PENGHEMATAN PAJAK TERHADAP PENGUNGKAPAN PAJAK

Ricy Apriliyan dan Estralita Trisnawati

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Tarumanagara, Jakarta

Email: ricyaprilian@yahoo.co.id

Abstract: *The purpose of this study is to assess the impact of tax planning (TP), as measured by the use of tax saving (TS), namely, permanent differences (PD), temporary differences (TDF), foreign tax rates (FTR) differentials and tax losses (TLOS) on tax disclosure. Samples in this study were as many as 21 manufacturing goods and consumption companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) for 7 years 2012-2018. The result of this study is 1) a permanent differences (PD) has negative and significant influence on tax disclosure (TD), 2) temporary differences (TDF) has a significant and positive influence on tax disclosure, 3) foreign tax rates (FTR) differentials has not influence on tax disclosure, 4) tax losses have a negative and significant influence on tax disclosure.*

Keywords: *tax disclosure, tax planning, component of tax saving, tax saving*

Abstrak: Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengkaji dampak perencanaan pajak (TP), yang diukur dengan menggunakan komponen penghematan pajak (TS), yaitu, perbedaan permanen (PD), perbedaan temporer (TDF), perbedaan tarif pajak asing (FTR) dan kerugian pajak (TLOS) terhadap pengungkapan pajak. Sampel pada penelitian ini sebanyak 21 perusahaan manufaktur barang dan konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama 7 tahun 2012-2018. Hasil dari penelitian ini adalah 1) perbedaan permanen (PD) memiliki pengaruh negatif terhadap pengungkapan pajak (TD), 2) perbedaan temporer (TDF) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak, 3) perbedaan tarif pajak asing (FTR) tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan pajak, 4) kerugian pajak memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.

Kata Kunci: pengungkapan pajak, perencanaan pajak, komponen penghematan pajak, penghematan pajak

LATAR BELAKANG

Pajak merupakan iuran wajib yang berasal dari subjek pajak dan diberikan kepada negara. Perusahaan merupakan salah satu subjek pajak yang memberikan kontribusi terbesar dalam penerimaan pajak di negara. Bagi para perusahaan pajak adalah beban yang dapat mengurangi *profit* perusahaan. Sedangkan bagi negara pajak digunakan untuk mendanai penyelenggaraan yang dilakukan oleh pemerintah demi kesejahteraan rakyat. Pengungkapan informasi pajak terhadap publik merupakan salah satu instrumen kebijakan pajak. (Inger *et al.*, 2018) merekomendasikan kepada otoritas pajak untuk mengakuisisi informasi dalam pengungkapan pajak melakukan *trade-off* bagi manager apakah akan menyembunyikan informasi dari otoritas pajak atau memberikan informasi berharga untuk para pemangku kepentingan Hasil Hoopers *et al.*, (2018) study menunjukkan bahwa di Australia perusahaan swasta mengalami beberapa reaksi konsumen, beberapa perusahaan melakukan tindakan

menghindari pengungkapan informasi pajak. Mereka menemukan investor merespon secara negatif terhadap aktual.

Menurut (Rego, 2003; AbdulWahab dan Holland, 2012) penghematan pajak merupakan hasil dari perencanaan pajak. komponen penghematan pajak dalam ukuran hasil perencanaan pajak, yaitu: perbedaan permanen, perbedaan temporer, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak. Dalam hal ini, standar akuntansi saat ini seperti IFRS 12 memberikan panduan tentang pengungkapan ETR. Perbedaan permanen disebabkan oleh hal-hal yang termasuk dalam penghasilan kena pajak, tetapi tidak termasuk dalam pendapatan buku sebelum pajak (Schmidt, 2006). Perbedaan temporer memiliki pengaruh yang sama dengan perbedaan permanen karena kewajiban pajak tangguhan tidak di dokumentasikan untuk item-item ini (Weber dan Wheeler, 1992; Mgammal, 2015). Perbedaan dari komponen pajak laba mencerminkan dampak keseluruhan dari item rekonsiliasi ETR dan sejauh mana komponen penyesuaian pajak dari laba berlanjut dan membantu memprediksi indikasi keuntungan di masa depan tentang bagaimana item ETR dapat digunakan dalam menganalisis laporan keuangan (Schmidt, 2006). Kerugian pajak menyimpulkan bahwa pemegang saham mungkin menilai kerugian pajak sebagai ukuran perencanaan pajak melalui penghematan pajak dan bahwa hal tersebut bergantung pada bagaimana suatu item disajikan di dalam laporan keuangan perusahaan (AbdulWahab, 2010).

KAJIAN TEORI

Teori pensinyalan merupakan teori yang paling relevan dan menyotori argumen tentang pengungkapan pajak dibandingkan dengan teori-teori lain (Mgammal *et al.*, 2018). Dibawah skenario seperti itu, teori pensinyalan menyatakan bahwa perusahaan mengeluarkan “sinyal” tentang apa yang mereka yakini dan siapa mereka (Spence, 1973: 355). Menurut (Premuroso, 2008) informasi yang diungkapkan oleh perusahaan termasuk informasi tentang pajak, jatuh di mana antara pengungkapan penuh dan tidak ada pengungkapan, tergantung pada motivasi mereka. Motivasi ini bervariasi dan memiliki efek yang berbeda pada tingkat pengungkapan antara perusahaan dan negara. Hal ini didasarkan pada beberapa alasan, misalnya peraturan pajak dan hukum pajak (Bhattacharya dan Ritter, 1983). Kemungkinan lebih lanjut menggunakan teori sinyal adalah bahwa manager mungkin ingin menyediakan melalui penyebaran laporan keuangan beberapa informasi asimetri mengenai kinerja perusahaan. Misalnya, pengungkapan dapat berfungsi sebagai “sinyal” jika mereka mencerminkan informasi tentang atribut yang tidak dapat diamati dari keputusan perusahaan (Morris, 1989).

Scholes-wolfson framework berkaitan dengan perencanaan pajak, *Scholes-Wolfson framework* mengilustrasikan tiga prinsip penting dari perencanaan pajak efisien: “semua biaya”, “semua pajak” dan “semua pihak kontraktor” (Scholes *et al.*, 2009). Namun pada kenyataannya, masyarakat merupakan pihak yang lebih terkena dampak karena kegiatan perencanaan pajak serta dapat menghasilkan masalah dalam distribusi sumber daya (AbdulWahab dan Holland, 2012). Dalam hal “semua biaya” dan “semua pajak”, para manajer harus menyertakan prinsip-prinsip ini dalam kegiatan perencanaan pajak, untuk mencapai tujuan akhir perencanaan pajak, yaitu untuk memaksimalkan pengembalian setelah pajak, manajer juga perlu mempertimbangkan *trade-off* antara keuntungan dan biaya perencanaan pajak (AbdulWahab, 2010; Mgammal, 2015). Dalam hal ini, semua pihak berkontraksi, signifikansi dari biaya non-pajak - semua biaya bisnis dan signifikansi pajak yang tidak diamati, semua pajak harus dipertimbangkan dalam perencanaan pajak.

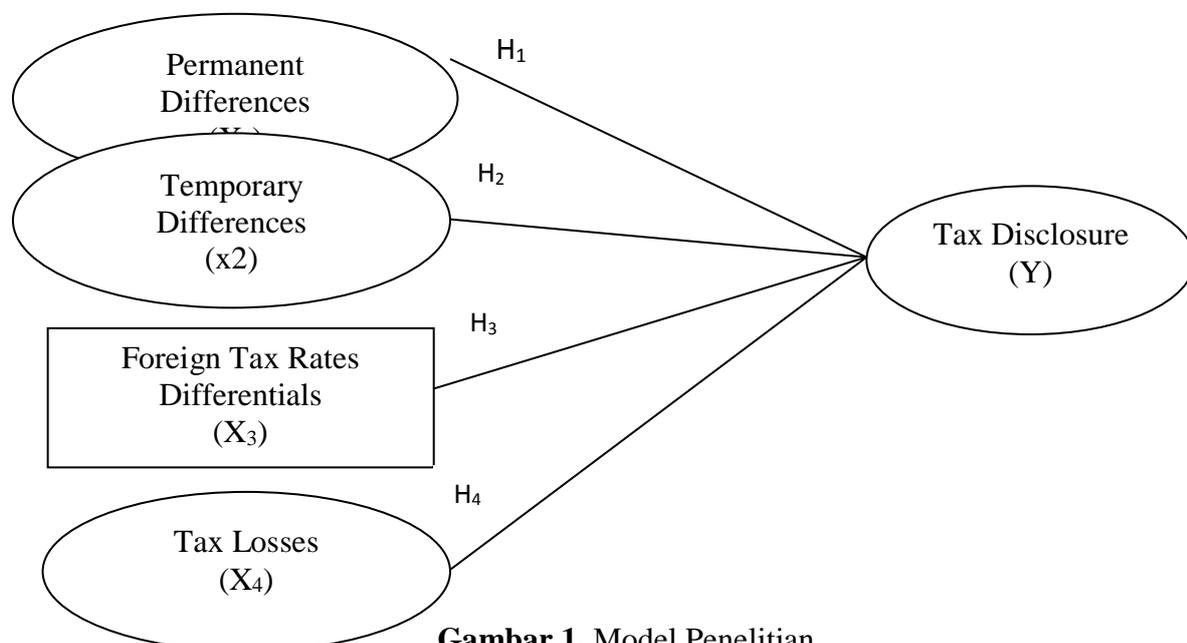
Komponen penghematan pajak pertama adalah perbedaan permanen (*Permanent Differences*) Menurut (Frank *et al.*, 2009; AbdulWahab, 2010) pengguna laporan keuangan mengevaluasi perusahaan, menemukan bahwa perusahaan melakukan tindakan agresif dalam pelaporan pajak dan menemukan bahwa perusahaan terhubung dengan buku perbedaan

permanen yang tinggi. Hal tersebut menunjukkan bahwa pengungkapan pajak dan perbedaan permanen dapat menunjukkan kapasitas perusahaan untuk melakukan tindakan atau kegiatan perencanaan pajak (*tax planning*) strategis.

Komponen penghematan pajak yang kedua adalah perbedaan temporer (*Temporary Differences*) banyak dari studi sebelumnya menjelaskan tentang perbedaan buku pajak, misalnya, Cloyd *et al.* (1996) dan Mills *et al.* (1998) mengaitkan meningkatnya perbedaan temporer dengan perusahaan yang semakin agresif, perencanaan pajak. Perbedaan temporer juga menjadi perhatian bagi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan, karena jenis penghematan ini dapat menghasilkan kenaikan arus kas (Bauman dan Shaw, 2008).

Komponen penghematan pajak ketiga adalah perbedaan tarif pajak asing (*Foreign Tax Rates Differentials*). Perbedaan tarif pajak asing di kaitkan dengan pengungkapan pajak sebagai perbedaan tarif pajak asing menampilkan terus dan permanen efektif tindakan perencanaan pajak serta untuk maju mencari informasi untuk prediksi yang akurat (Dyreg *et al.*, 2010). Asosiasi antara pengungkapan pajak dan komponen penghematan pajak ini di dokumentasikan oleh (Bauman dan Shaw, 2008), yang menyebutkan bahwa perusahaan harus mengungkapkan informasi pajak dalam bagian terpisah dalam laporan keuangan. Selain itu, Dyreg *et al.*, (2010); AbdulWahab (2010) mengklaim bahwa perusahaan multinasional yang telah mengungkapkan operasi material dalam tidak kurang dari satu negara tempat peristirahatan pajak mengalami beban pajak universal yang relatif lebih rendah (Atwood dan Reynolds, 2008). Sebuah penghematan dari perbedaan tarif pajak asing berasal dari perusahaan multinasional yang memiliki operasi di luar negeri di berbagai yurisdiksi pajak (AbdulWahab, 2010).

Komponen penghematan pajak keempat adalah kerugian pajak (*Tax Losses*) Atwood dan Reynolds (2008) mengindikasikan bahwa komponen keempat penghematan pajak adalah kerugian pajak. Perusahaan dapat memperkirakan kerugian pajak dengan berkonsentrasi pada membawa-maju kerugian operasi bersih, disajikan dalam laporan pendapatan. Hair *et al.* (2009) menyimpulkan bahwa pihak yang terkait dengan perusahaan mungkin nilai kerugian pajak sebagai bagian dari perencanaan pajak dan bergantung pada bagaimana anitemis disajikan dalam laporan keuangan.



Gambar 1. Model Penelitian

Hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

- H1: Perbedaan permanen berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.
 H2: Perbedaan temporer berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.
 H3: Perbedaan tarif pajak asing berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.
 H4: Kerugian pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.

METODELOGI

Penelitian mengenai pengaruh komponen penghematan pajak terhadap pengungkapan pajak. Populasi yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2012-2018. Objek dalam penelitian ini terdiri dari pengungkapan pajak sebagai variabel dependen, serta perbedaan permanen, perbedaan temporer, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak sebagai variabel independen.

Teknik yang digunakan pada penelitian ini adalah *purposive sampling*, menyeleksi dengan kriteria-kriteria tertentu. Adapun kriteria sampel yang digunakan pada penelitian ini antara lain: 1) perusahaan manufaktur barang konsumsi yang terdaftar secara konsisten di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2012-2018. 2) perusahaan manufaktur barang konsumsi yang tidak mengalami kerugian selama periode 2012-2018.

Dalam penelitian ini, variabel yang digunakan terdiri dari 2 variabel yaitu variabel independen dan variabel dependen. Berikut merupakan tabel iktisar operasionalisasi variabel yang akan menunjukkan skala pengukuran yang digunakan pada penelitian ini:

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel dan Instrumen Penelitian

Variabel	Deskripsi	Pengukuran
Variabel Independen		
Perbedaan Permanen	Perbedaan permanen dari item rekonsiliasi ETR	Komponen penghematan pajak (Nilai dari item rekonsiliasi ETR dalam laporan tahunan / profit before tax) (AbdulWahab, 2010)
Perbedaan Temporer	Perbedaan temporer dari item rekonsiliasi ETR	
Perbedaan Tarif Pajak Asing	Perbedaan tarif pajak asing dari item rekonsiliasi ETR	
Kerugian Pajak	Kerugian pajak dari item rekonsiliasi ETR	
Variabel Dependen		
Pengungkapan Pajak	Pengungkapan pajak dari item rekonsiliasi ETR	(Nilai dari item UNC rekonsiliasi ETR dalam laporan tahunan / profit before tax) (AbdulWahab, 2010)

Penelitian ini menggunakan *software* IBM SPSS 23, untuk menguji analisis data deskriptif dan SmartPLS 3 untuk uji *outer model*, *inner model* dan uji hipotesis.

HASIL UJI STATISTIK

Pada penelitian ini uji statistik deskriptif pada tahun 2012-2018 menunjukkan nilai N merupakan banyaknya data yang digunakan sebanyak 147 sampel. Sampel variabel yang akan diteliti adalah Perbedaan Permanen (PD), Perbedaan Temporer (TDF), Perbedaan Tarif Pajak Asing (FTR) dan Kerugian Pajak, (TLOS). PD 1 (*Associates and join venture*) memiliki nilai minimum sebesar -0,02, nilai maksimum 0,71 , nilai mean 0,0198, nilai std. Deviasion 0,09699. PD 2 (*Permanent differences*) memiliki nilai minimum sebesar -1,07, nilai maksimum 0,40, nilai mean -0,0629, nilai std. Deviasion 0,22992. PD 3 (*Sale of property*) memiliki nilai minimum sebesar 0,30, nilai maksimum 0,13, nilai mean 0,0006, nilai std. Deviasion 0,02972.

PD 4 (*income tax suffered*) memiliki nilai minimum sebesar -0,32, nilai maksimum 2,15, nilai mean 0,2322, nilai std. Deviasion 0,29720. PD 5 (*Withholding or tax or secondary taxation*) memiliki nilai minimum sebesar -0,00, nilai maksimum 0,05, nilai mean 0,0015, nilai std. Deviasion 0,00633. PD 6 (*Share Options*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,00, nilai mean -0,0001, nilai std. Deviasion 0,00027. TDF 1 (*recognition of a deferred tax asset not prior recognized*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,13, nilai mean 0,0012, nilai std. Deviasion 0,01106. TDF 2 (*timing differences*) memiliki nilai minimum sebesar -0,50, nilai maksimum 0,50, nilai mean 0,0147, nilai std. Deviasion 0,13254. TDF 3 (*present year deferred tax*) memiliki nilai minimum sebesar -0,14, nilai maksimum 0,14, nilai mean 0,0018, nilai std. Deviasion 0,04092. TDF 4 (*deferred tax on retirement benefit obligations*) memiliki nilai minimum sebesar -0,02, nilai maksimum 0,06, nilai mean 0,0060, nilai std. Deviasion 0,01307. TDF 5 (*pension and post retirement*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,03, nilai mean 0,0008, nilai std. Deviasion 0,00373. TDF 6 (*previous period adjustment*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,03, nilai mean 0,0008, nilai std. Deviasion 0,00373. TDF 7 (*deferred tax asset*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,81, nilai mean 0,1275, nilai std. Deviasion 0,17619. FTR (*foreign tax rates differentials*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,32, nilai mean 0,1886, nilai std. Deviasion 0,16670. TLOS1 (*tax effect on utilization of formerly unrecognized*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,03, nilai mean 0,0005, nilai std. Deviasion 0,000319. TLOS 2 (*not used losses*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,09, nilai mean 0,0035, nilai std. Deviasion 0,01351. TD 1 (*incentive*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,16, nilai mean 0,00059, nilai std. Deviasion 0,02766. TD 2 (*other*) memiliki nilai minimum sebesar 0,00, nilai maksimum 0,08, nilai mean 0,0050, nilai std. Deviasion 0,01301.

Uji *outer model*. Sebelum menguji hipotesis, dilakukan uji *outer loading* menggunakan SmartPLS 3, terdiri dari *convergent validity*, *discriminant validity*, dan *reability*. Uji *convergent validity* dilakukan dengan uji *outer loading* dan *Average Variance Extracted (AVE)*. Ketentuan dari uji *outer loading* adalah diatas 0,708 (Hair, Risher, Sarstedt & Ringle, 2019). Namun karena penelitian ini dalam pengembangan nilai 0,5 dan 0,6 dinyatakan telah memenuhi. Berdasarkan hasil *outer loading* indikator Perbedaan permanen (*permanent differences*); PD1 (*associates and joint venture*) 0,135, PD2 (*permanent differences*) -0,125, PD 3 (*sale of property*) -0,038, PD4 (*income tax suffered*) -0,869, PD 5 (*Withholding tax or secondary taxation*) 0,514 dan PD 6 (*Share Options*) -0,174. Perbedaan temporer (*temporary differences*); yaitu TDF 1 (*Recognition of a deferred tax asset not prior recognized*) -0,201, TDF 2(*timing differences*) 0,848, TDF 3 (*Present year deffered tax*) -0,594, TDF 4 (*deffered tax on retirement benefit obligations*) -0,017, TDF 5 (*pensions and post-retirement benefit*) -0,316, TDF 6 (*Previous period adjustments*) 0,263 dan TDF 7 (*Share options*) 0,724. Perbedaan tarif pajak asing (*Foreign tax rates*) 1.000. Kerugian pajak (Tax Losses) TLOS 1 (*tax effect on ulitization of formerly unrecognized*) 0,526 dan TLOS 2 (*not used losses*) -0,870. indikator untuk pengungkapan pajak TD 1 (*incentive*) -0,414 dan TD 2 (*Other*). Kemudian setelah dilakukan *outer loading*, dilakukan uji *Average Variance Extracted (AVE)*. Pada pengukuran *AVE* nilai minum >0,5 (Hair *et. al*, 2019). Pertama, Uji *Fornell-Larcker criterion*, menunjukkan hasil bahwa semua variabel telah memenuhi validitas diskriminan, dimana nilai *loading* setiap variabel pada konstruk yang dituju lebih besar daripada dengan nilai *loading* dengan konstruk yang lain. Nilai *loading* perbedaan permanen menunjukkan angka 1,000 lebih besar dari -0,079; 0,050 dan -0,035, perbedaan temporer menunjukkan sebesar 0,842 lebih besar dari -0,031, perbedaan tarif pajak asing menunjukkan angka 1,000 lebih besar dari 0,131; 0,140; 0,263 dan -0,081. kerugian pajak menunjukkan angka 1.000. Kedua, *cross loading*, menunjukkan hasil bahwa seluruh indikator telah memenuhi validitas diskriminan, dimana nilai *loading* setiap indikator pada konstruk yang dituju lebih besar dibandingkan dengan nilai *loading* setiap

indikator dengan konstruk yang lain. Variable perbedaan permanen (*permanent differences*) PD 5 memiliki nilai sebesar 1,000 dimana nilainya lebih besar dari 0.131; -0,079; 0,057; 0,028 dan -0,035. selanjutnya, pada variabel perbedaan temporer (*temporary differences*) dengan indikator TDF 2 dan TDF 7 memiliki nilai sebesar 0,835 dan 0,850 lebih besar dari 0.263; 0.050; 0.427 dan -0,031. selanjutnya variable perbedaan tarif pajak asing (*foreign tax rates differentials*) memiliki nilai sebesar 1,000, nilainya lebih besar dari 0.131; 0.140; 0,223; 0,220 dan -0,081. selanjutnya, variable kerugian pajak (*tax losses*) memiliki nilai sebesar 1,000, nilainya lebih besar dari -0,081; -0.035; -0,047; -0,010 dan -0,042.

Setelah melakukan *discrimant validity*, dilakukan uji reliabilitas, menggunakan *Cronbach's alpha* dan *composite reliability*. Kedua uji tersebut memiliki nilai pengukuran minimum sebesar >0,7 (Henseler *et. al*, 2016). Perbedaan permanen, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak menunjukkan nilai *Cronbach's alpha* dan *composite reliability* diatas nilai minimum. Nilai *Cronbach's alpha* dan *composite reliability* pada variabel perbedaan permanen, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak menghasilkan nilai sebesar 1,000. Namun pada perbedaan temporer *Cronbach Alpha* 0,591 dan *Compasivite Reability* 0,830

Uji *Inner Model*. Pada pengujian *inner model*, dilakukan dengan menggunakan dua pengujian yaitu uji koefisien determinasi (R^2) dan uji *predictive relevance* (Q^2) menggunakan *SmartPLS 3*. Terdapat tiga tingkatan R^2 , yaitu 0,25 model penelitian lemah, 0,50 artinya penelitian moderat, dan jika 0,75 artinya penelitian kuat (Hair *et al.* 2019). Hasil R^2 *Adjusted* dari penelitian ini menunjukkan nilai 0,173 yang dapat dikategorikan sebagai model penelitian lemah. Artinya variabel perbedaan permanen, perbedaan temporer, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak menjelaskan pengaruh terhadap pengungkapan pajak sebesar 17,3% dan sisanya 82,7% dijelaskan variabel lain seperti perencanaan pajak. Sedangkan untuk Q^2 , jika nilai di atas 0 artinya model memiliki relevansi prediktif yang baik. Hasil uji Q^2 menunjukkan nilai sebesar 0,120. Artinya pengaruh variabel perbedaan permanen, perbedaan temporer, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak memiliki relevansi prediktif yang baik terhadap pengungkapan pajak.

Uji Hipotesis. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan uji *bootstrapping*. Hasil pada bootstrapping, nilai t-statistics harus menunjukkan nilai >1,64 dan p-values <0,05. Hasil dari bootstarpping dapat dilihat di tabel 1.2 sebagai berikut:

Tabel 2. Hasil Uji *Bootstrapping*

	<i>Path Coefficient</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviatio (STDEV)</i>	<i>T-statistics (/O/STDEV/)</i>	<i>P-Values</i>
Perbedaan Permanen berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Pengungkapan Pajak	-0,107	-0,095	0,054	1,993	0,047
Perbedaan Temporer berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengungkapan Pajak	0,421	0,402	0,154	2,733	0,007
Perbedaan Tarif Pajak Asing berpengaruh positif terhadap Pengungkapan Pajak	0,040	0,037	0,066	0,612	0,541
Kerugian Pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Pengungkapan Pajak	-0,035	-0,038	0,016	2,213	0,027

Sumber: hasil pengolahan SmartPLS 3

DISKUSI

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan permanen (*permanent differences*) (X_1) dapat mempengaruhi pengungkapan pajak (*tax disclosure*) secara negatif dan signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan perusahaan untuk melakukan tindakan perencanaan pajak (*tax planning*) yang strategis. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya, yang di kemukakan oleh Mgammal (2019).

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan temporer (*temporary differences*) (X_2) dapat mempengaruhi pengungkapan pajak (*tax disclosure*) secara positif dan signifikan. Namun hasil penelitian ini tidak selaras dengan penelitian sebelumnya, yang dikemukakan oleh Mgammal (2019).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan tarif pajak asing (*foreign tax rates differentials*) (X_3) tidak dapat mempengaruhi pengungkapan pajak (*tax disclosure*). Hal ini menunjukkan bahwa perbedaan tarif pajak asing memiliki pengaruh evaluasi yang rendah terhadap pengungkapan pajak. Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian sebelumnya, yang dikemukakan oleh Mgammal (2019).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kerugian pajak (*tax losses*) (X_4) mempengaruhi pengungkapan pajak (*tax disclosure*) secara negatif dan signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa kerugian pajak berpengaruh pada evaluasi penghematan pajak (*tax saving*) bagi pihak yang berkepentingan. Hasil penelitian ini tidak selaras dengan penelitian sebelumnya Mgammal (2019).

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian data dalam penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan permanen (X_1) memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak, perbedaan temporer (X_2) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak. Perbedaan tarif pajak asing (X_3) tidak berpengaruh terhadap Pengungkapan pajak dan kerugian pajak (X_4) berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan pajak.

Penelitian ini memiliki keterbatasan antara lain: (1) penelitian ini hanya menggunakan perusahaan industri manufaktur barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2012-2018. (2) Penelitian ini hanya menggunakan 4 variabel independen yaitu, perbedaan permanen, perbedaan temporer, perbedaan tarif pajak asing dan kerugian pajak. (3) keterbatasan pengetahuan dan *human error*.

Berdasarkan dari keterbatasan yang telah di alami maka saran diberikan kepada penulis selanjutnya adalah menambahkan variabel independen yang dapat menjelaskan pengungkapan pajak, seperti perencanaan pajak. tidak menggunakan *purposive sampling*. Sedangkan saran untuk pembaca disarankan untuk membaca jurnal referensi terkait untuk dapat memahami penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- AbdulWahab, N. S. (2010). Tax planning and corporate governance: effects on shareholders valuation, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, University of Southampton, Southampton.
- AbdulWahab, N. S. and Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value, *The British Accounting Review*, Vol. 44 No. 2: 111-124.
- Atwood, T. and Reynolds, J. K. (2008). The pricing of realized tax benefits from nol carry forwards: effect of income statement presentation, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 30 No.1: 1-27.

- Bauman, M. P. and Shaw, K. W. (2008). The usefulness of disclosures of untaxed foreign earnings in firm valuation, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 30, No. 2: 53-77.
- Bhattacharya, S. and Ritter, J. R. (1983). Innovation and communication: signalling with partial disclosure, *The Review of Economic Studies*, Vol. 50 No. 2: 331-346.
- Cloyd, C. B., Pratt, J. and Stock, T. (1996). The use of financial accounting choice to support aggressive tax positions: public and private firms, *Journal of Accounting Research*, Vol. 34 No.1: 23-43.
- Dyreng, S. D., Hanlon, M. and Maydew, E. L. (2010). The effects of executives on corporate tax avoidance, *The Accounting Review*, Vol. 85 No. 4: 1163-1189.
- Frank, M. M., Lynch, L. J. and Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting, *The Accounting Review*, Vol. 84 No.2: 467-496.
- Hair, J.F., Black, W. C., Babin, B. J. and Anderson, R. E. (2009). *Multivariate Data Analysis*, 7th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to Use and How to Report the Results of PLS-SEM. *European Business Review*: 31(1), 2-24
- Hoopes, J. L., Robinson, L. and Slemrod, J. (2018). Public tax-return disclosure, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 66 No.1: 142-162.
- Henseler, J., Hubona, G., & Ray, P. A. (2016). Using PLS Path Modeling in New Technology Research: Updated Guidelines. *Industrial Management & Data Systems*: 116(1), 2-20.
- Inger, K. K., Meckfessel, M. D., Zhou, M. and Fan, W. (2018). An examination of the impact of tax avoidance on the readability of tax footnotes, *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 40 No. 1: 1-29.
- Mgammal, M.H. (2015). The effect of tax planning and corporate governance on tax disclosure in Malaysia, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, University Utara Malaysia, Sinto, Kedah.
- Mgammal, M. H., Bardai, B. and KuIsmail, K.N.I. (2018). Corporate governance and tax disclosure phenomenon in the Malaysian listed companies, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 18 No. 5: 779-808.
- Mgammal, M. H. (2019). The effect of components of tax saving on tax disclosure: A panel data approach in Malaysian listed companies, *Pacific Accounting Review*, Vol. 31 No. 4: 574-601. DOI: doi.org/10.1108/PAR-10-2018-0080
- Mills, L., Erickson, M. and Maydew, E. (1998). Investments in tax planning, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 20 No. 1: 1-20.
- Morris, N. W. (1989). *The Association between Selected Corporate Attributes and Management Incentives for Voluntary Accounting Disclosure*, University Microfilms, Ann Arbor, MI.
- Premuroso, R. (2008). An analysis of voluntary annual report disclosures of out sourcing: Determinants and firm performance”, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, Florida Atlantic University, FL.
- Rego, S. O. (2003). Tax-avoidance activities of US multinational corporations, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20 No. 4: 805-833.
- Schmidt, A. P. (2006). The persistence, forecasting and valuation implications of the tax change component of earnings, *The Accounting Review*, Vol. 81 No. 3: 589-616.
- Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L. and Shevlin, T. (2009), *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*, 4th ed., Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Spence, M. (1973). Job market signaling, *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 87 No. 3: 355-374.

Weber, R. and Wheeler, J. (1992), "Using income tax disclosures to explore significant economic transactions", *Accounting Horizons*, Vol. 6 No. 3: .14-29.