

## BAB II TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Telaah Penelitian Terdahulu

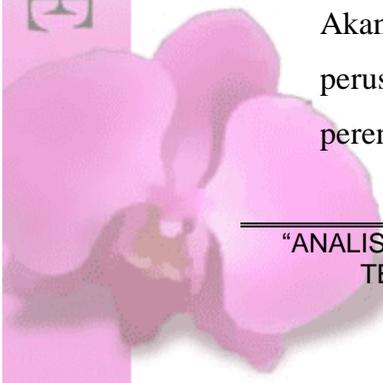
Berikut hasil dari beberapa penelitian sejenis yang dapat dijadikan bahan kajian yang berkaitan dengan perencanaan pajak dan beban pajak tanggungan terhadap manajemen laba, antara lain:

1. Yana Ulfah (2012)

Penelitian ini yang berjudul **“Pengaruh Beban Pajak Tanggungan dan Perencanaan Pajak terhadap Praktik Manajemen Laba”** menguji pengaruh dari beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak atas probabilitas praktik manajemen laba perusahaan. Berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan, diperoleh 26 perusahaan selama 3 tahun, dengan jumlah pengamatan dalam penelitian ini berjumlah 78 pengamatan. Hasilnya menunjukkan bahwa beban pajak tanggungan berpengaruh secara parsial berpengaruh terhadap probabilitas praktik manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dalam periode 2009-2011 pada tingkat signifikansi kurang dari 5% (pada 0,001%), sedangkan ukurannya Perencanaan perusahaan dan pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap probabilitas praktik manajemen laba.

2. Ferry Aditama (2013)

Penelitian ini yang berjudul **“Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Nonmanufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia”** meneliti perusahaan nonmanufaktur yang terdaftar di BEI selama periode tahun 2009 sampai tahun 2012, menyimpulkan bahwa perencanaan pajak ternyata tidak berpengaruh positif terhadap manajemen laba pada perusahaan nonmanufaktur yang terdaftar di BEI. Akan tetapi, hasil pada analisis deskriptif menunjukkan bahwa 77 perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini melakukan perencanaan pajak dengan cara menghindari penurunan laba.



3. Yusrianti (2015)

Penelitian yang berjudul **“Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI)”** menguji pengaruh perencanaan pajak terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Sampel dalam penelitian ini berjumlah 60 perusahaan dari tahun 2011 sampai dengan tahun 2013 yakni selama 3 tahun. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindakan manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2013. Koefisien determinasi perencanaan pajak terhadap tindakan manajemen laba perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI adalah sebesar 22,57%.

4. Herdawati (2015)

Penelitian yang berjudul **“Analisis Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Pajak Tangguhan terhadap Manajemen Laba (Studi Kasus pada Perusahaan Manufaktur yang Tercatat di Bursa Efek Indonesia)”**. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan pajak memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba, begitupun dengan beban pajak tangguhan berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba. Artinya peningkatan perencanaan pajak dan beban pajak tangguhan mempengaruhi peningkatan peluang serta probabilitas perusahaan dalam melakukan manajemen laba. Akan tetapi, hasil pada analisis deskriptif menunjukkan bahwa memang terjadi manajemen laba dengan tujuan untuk menghindari pelaporan kerugian.

5. Ratna Eka Puji Astutik (2016)

Penelitian yang berjudul **“Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba”**. Hasil pengujian menunjukkan perencanaan pajak mempunyai pengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang bergerak dalam bidang makanan dan minuman di Bursa efek Indonesia. Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin baik perusahaan dalam melakukan



perencanaan pajak manajemen laba yang diterapkan dalam perusahaan juga semakin baik. Hasil pengujian kedua menunjukkan beban pajak tangguhan mempunyai pengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang bergerak dalam industri makanan dan minuman di Bursa efek Indonesia. Hasil ini mencerminkan setiap kenaikan beban pajak tangguhan, maka probabilitas perusahaan melakukan manajemen laba akan mengalami peningkatan.

**Tabel 1**  
**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

<b>No</b>	<b>Nama Peneliti</b>	<b>Tahun</b>	<b>Judul</b>	<b>Variabel Penelitian</b>	<b>Hasil Penelitian</b>
1	Yana Ulfah	2012	Pengaruh Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak terhadap Praktik Manajemen Laba	Beban Pajak Tangguhan (X1) Perencanaan Pajak (X2) Manajemen Laba (Y1)	beban pajak tangguhan berpengaruh secara parsial berpengaruh terhadap probabilitas praktik manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. Sedangkan ukurannya Perencanaan perusahaan dan pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap probabilitas praktik manajemen laba
2	Ferry Aditama	2013	Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Nonmanufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia	Perencanaan Pajak (X) Manajemen Laba (Y)	perencanaan pajak ternyata tidak berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Hasil pada analisis deskriptif menunjukkan bahwa 77 perusahaan dalam penelitian ini melakukan perencanaan pajak dengan cara menghindari penurunan laba.
3	Yusrianti	2015	Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Manufaktur	Perencanaan Pajak (X) Ukuran Manajemen Laba (Y)	menunjukkan bahwa perencanaan pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindakan manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2013.

			yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI)”		Koefisien determinasi perencanaan pajak terhadap tindakan manajemen laba perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI.
4	Herdawati	2015	Analisis Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Pajak Tangguhan terhadap Manajemen Laba (Studi Kasus pada Perusahaan Manufaktur yang Tercatat di Bursa Efek Indonesia	Perencanaan Pajak (X1) Beban Pajak Tangguhan(X <sup>2</sup> ) Manajemen Laba (Y)	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan pajak memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba, begitupun dengan beban pajak tanggihan berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba
5	Ratna Eka Puji Astutik	2016	Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba	Perencanaan Pajak (X1) Beban Pajak Tangguhan(X <sup>2</sup> ) Manajemen Laba (Y)	Hasil pengujian menunjukkan perencanaan pajak dan beban pajak tanggihan mempunyai pengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang bergerak dalam bidang makanan dan minuman di Bursa efek Indonesia

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 Perencanaan Pajak (*Tax Planning*)

#### 2.2.1.1 Pengertian Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak (*tax planning*) merupakan langkah awal dalam melakukan manajemen pajak. Pada tahap ini dilakukan pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan perpajakan agar dapat diseleksi jenis tindakan penghematan yang akan dilakukan. Pada umumnya penekanan perencanaan pajak adalah untuk meminimumkan kewajiban pajak. Lumbantoruan (1996:483) dalam Sumomba (2010) mendefinisikan manajemen pajak sebagai sarana untuk

memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar, akan tetapi jumlah pajak dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang akan diharapkan oleh pihak manajemen. Lumbantoruan (1996 : 489) menjelaskan bahwa ada beberapa cara yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak untuk meminimalkan beban pajak, diantaranya yaitu:

- a. Pergeseran pajak (*tax shifting*) adalah pemindahan atau mentransfer beban pajak dari subjek pajak kepada pihak lainnya. Dengan demikian, orang atau badan yang dikenakan pajak dimungkinkan sekali tidak menanggung beban pajaknya.
- b. Kapitalisasi adalah pengurangan harga objek pajak sama dengan jumlah pajak yang akan dibayarkan kemudian oleh pihak pembeli.
- c. Transformasi adalah cara pengelakan pajak yang dilakukan oleh perusahaan dengan cara menanggung beban pajak yang dikenakan terhadapnya.
- d. Penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah penghindaran pajak yang dilakukan secara sengaja oleh wajib pajak dengan melanggar ketentuan perpajakan yang berlaku. Penggelapan pajak (*tax evasion*) dilakukan dengan cara memanipulasi secara ilegal beban pajak dengan tidak melaporkan sebagian dari penghasilan, sehingga dapat memperkecil jumlah pajak terutang yang sebenarnya.
- e. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) adalah usaha wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan cara menggunakan alternatif-alternatif yang riil yang dapat diterima oleh fiskus. Suandy (2008) menyebutkan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) adalah rekayasa "*tax affairs*" yang masih tetap dalam bingkai peraturan perpajakan yang ada.

Menurut Zain (2003:67) perencanaan pajak adalah merupakan tindakan struktural yang terkait dengan kondisi konsekuensi potensi pajaknya, yang tekanannya kepada pengendalian setiap transaksi yang ada konsekuensi pajaknya, tujuannya adalah bagaimana pengendalian tersebut dapat mengefisienkan jumlah pajaknya yang akan di transfer ke pemerintah, melalui apa yang disebut penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang merupakan perbuatan legal



yang masih dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan pajak dan bukan penyelundupan pajak. Sedangkan Suandy (2008) mendefinisikan perencanaan pajak (*tax planning*) sebagai proses mengorganisasi usaha wajib pajak atau sekelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang pajak, baik PPh maupun beban pajak yang lainnya berada pada posisi yang seminimal mungkin.

Perencanaan pajak sama dengan halnya *tax Avoidance* karena secara hakikat ekonomis keduanya berusaha untuk memaksimalkan penghasilan setelah pajak (*after tax return*) karena pajak merupakan unsure pengurangan laba yang tersedia baik untuk dibagikan kepada pemegang saham maupun untuk diinvestasikan kembali. Perencanaan perpajakan umumnya selalu dimulai dengan meyakinkan apakah suatu transaksi atau fenomena terkena pajak. Kalau transaksi tersebut terkena pajak, apakah dapat diupayakan untuk dikecualikan atau dikurangi jumlahnya, selanjutnya apakah pembayaran pajak dimaksud dapat ditunda pembayarannya.

### 2.2.1.2 Strategi Perencanaan Pajak

Menurut Suandy (2008:9) apabila dalam *tax planning* telah diketahui faktor-faktor yang akan dimanfaatkan untuk melakukan penghematan pajak, maka langkah-langkah selanjutnya adalah mengimplementasikannya baik secara formal maupun material. Adapun strategi-strategi dalam melakukan perencanaan pajak yaitu :

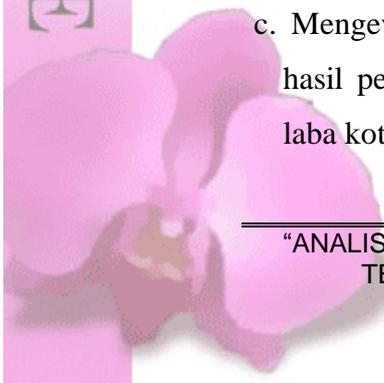
- a. *Tax saving*, yakni upaya wajib pajak mengelakkan hutang pajaknya dengan jalan menahan diri untuk tidak membeli produk-produk yang ada pajak pertambahan nilainya atau dengan sengaja mengurangi jam kerja atau pekerjaan yang dapat dilakukannya sehingga penghasilannya menjadi kecil dan dengan demikian terhindar dari pengenaan pajak penghasilan yang besar.
- b. *Tax avoidance*, yakni upaya wajib pajak untuk tidak melakukan perbuatan yang dikenakan pajak atau upaya-upaya yang masih dalam kerangka ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk memperkecil jumlah pajak yang terhutang.

- c. Mengindari Pelanggaran Atas Peraturan Perpajakan, yakni dengan menguasai peraturan pajak yang berlaku, perusahaan dapat menghindari timbulnya sanksi perpajakan yaitu sanksi administrasi berupa denda, bunga atau kenaikan dan sanksi denda pidana atau kurungan.
- d. Menunda Pembayaran Kewajiban Pajak, yakni dengan menunda pembayaran kewajiban pajak tanpa melanggar peraturan berlaku dapat dilakukan melalui penundaan pembayaran PPN. Penundaan ini dilakukan dengan menunda penerbitan faktur pajak keluaran hingga batas waktu yang diperkenankan.
- e. Mengoptimalkan kredit pajak yang diperkenankan. Misalnya, PPh Pasal 22 atau pembelian solar dan impor dan fiscal luar negeri atas perjalanan dinas pegawai.

### 2.2.1.3 Tahapan Perencanaan Pajak

Dalam arus globalisasi dan tingkat persaingan yang semakin tinggi seorang manajer dalam membuat suatu perencanaan pajak sebagaimana strategi perencanaan perusahaan secara keseluruhan (*global company's strategy*) harus memperhitungkan adanya kegiatan yang bersifat lokal maupun internasional. Oleh karena itu, agar perencanaan pajak dapat berhasil sesuai dengan harapan, maka rencana itu seharusnya dilakukan melalui berbagai urutan tahap-tahap berikut ini:

- a. Menganalisis informasi yang ada, yakni dengan menganalisis komponen yang berbeda atas pajak yang terlibat dalam suatu proyek dan menghitung seakurat mungkin beban pajak yang harus ditanggung. Selain itu, juga harus memperhatikan factor-faktor baik internal maupun eksternal yaitu berupa :
  1. Fakta yang relevan
  2. Faktor pajak
  3. Faktor non-pajak lainnya
- b. Membuat satu model atau lebih rencana kemungkinan besarnya pajak.
- c. Mengevaluasi pelaksanaan rencana pajak, yakni untuk melihat sejauh mana hasil pelaksanaan suatu perencanaan pajak terhadap beban pajak, perbedaan laba kotor dan pengeluaran selain pajak atas berbagai alternative perencanaan.



- d. Mencari kelemahan dan kemudian memperbaiki kembali rencana pajak, dengan demikian keputusan yang terbaik atas suatu perencanaan pajak harus sesuai dengan bentuk transaksi dan tujuan operasi.
- e. Memutakhirkan rencana pajak, karena meskipun suatu rencana pajak telah dilaksanakan dan proyek juga telah berjalan, tetap perlu diperhitungkan setiap perubahan yang terjadi baik dari undang-undang maupun pelaksanaannya yang dapat berdampak terhadap komponen suatu perjanjian.

#### 2.2.1.4 Aspek-Aspek Perencanaan Pajak

Dalam buku perencanaan pajak (*tax planning*) sebagai langkah peningkatan kepatuhan dan efisiensi pajak, dijelaskan beberapa alternative untuk mengolah variable-variabel kritis tersebut, yakni melalui aspek-aspek:

- a. Proyeksi pajak, yakni perencanaan pajak dapat dilakukan melalui suatu proyeksi. Proyeksi pajak ini dapat berupa proyeksi arus kas, laba rugi, atau proyeksi atas rencana-rencana perusahaan.
- b. Bentuk usaha, yakni bentuk usaha juga berpengaruh pada pemajakan, bentuk usaha contohnya: PT, Koperasi, CV dengan modal yang terdiri dari saham, firma, persekutuan atau perorangan.
- c. Bidang usaha, yakni bidang usaha tertentu yang memperoleh perlakuan perpajakan yang berbeda, misalnya untuk perusahaan kontruksi dikenakan pajak penghasilan sebesar 2% dari penjualan dan bersifat final berdasarkan peraturan pemerintah No.140 tahun 2000 tentang PPh atas penghasilan dari usaha dari jasa kontruksi yang ditetapkan tanggal 21 desember 2000 dan keputusan menteri keuangan No.559/KMK.04/2000 yang mulai berlaku 26 desember 2000. Jika perusahaan memperoleh laba bersih yang cukup besar lebih dari 10%, maka pengenaan pajak penghasilan sebesar besar 2% ini menguntungkan.
- d. Pengawasan /pemeriksaan pajak Direktorat jendral pajak akan melakukan pemeriksaan pajak dengan tujuan untuk :
  1. Menetapkan pajak-pajak negara terhutang.

2. Menetapkan besarnya kerugian yang dapat dikompensasikan dengan saldo laba tahun berikutnya.
- e. Kebijakan Akuntansi
1. Penilaian persediaan, yakni kebijakan akuntansi mengenai persediaan mensyaratkan menggunakan FIFO atau *Average Method*, sedangkan LIFO tidak diperkenankan dalam ketentuan perpajakan. Sesuai dengan Undang-Undang No. 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan sebagaimana yang telah beberapa kali diubah dan terakhir disebut Undang-Undang No. 36 tahun 2008 selanjutnya dalam tulisan ini disebut Undang-Undang No. 36 tahun 2008 yaitu pasal 10 ayat 6 adalah “persediaan dan pemakaian persediaan untuk perhitungan harga pokok dinilai dengan harga perolehan yang dilakukan secara rata-rata atau dengan cara mendahulukan persediaan yang diperoleh pertama”.
  2. Sewa guna usaha, yakni sewa guna usaha (*leasing*) aktiva tetap juga sangat menguntungkan dari segi beban pembayaran angsuran. Dari segi pemajakan, aktiva tetap sewa guna usaha tidak boleh disusutkan, tetapi beban angsuran lebih besar dari beban penyusutan, maka pembebanan pajaknya dapat menjadi lebih kecil.

#### 2.2.1.5 Motivasi Perencanaan pajak

Motivasi yang mendasari dilakukannya suatu perencanaan pajak bersumber dari tiga unsur perpajakan yaitu:

- a. Kebijakan perpajakan, yakni alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam system perpajakan.
- b. Undang-undang perpajakan (*tax law*), yakni kenyataan menunjukkan bahwa di manapun tidak ada undang-undang yang mengatur setiap permasalahan secara sempurna. Oleh karena itu, dalam pelaksanaannya selalu diikuti oleh ketentuan-ketentuan yang lain. Tidak jarang pula ketentuan pelaksanaan tersebut bertentangan dengan undang-undang itu sendiri karena disesuaikan dengan kepentingan pembuat kebijakan dalam mencapai tujuan lain yang



ingin dicapai. Akibatnya terbuka celah bagi wajib pajak untuk menganalisis kesempatan tersebut dengan cermat untuk perencanaan pajak yang baik.

- c. Administrasi perpajakan (*tax administration*), yakni tujuannya agar terhindar dari sanksi administrasi maupun pidana karena adanya perbedaan penafsiran antara aparat fiskus dengan wajib pajak akibat luasnya peraturan perpajakan yang berlaku dan system informasi yang masih belum efektif. Secara umum motivasi dilakukannya perencanaan pajak yaitu untuk memaksimalkan laba setelah pajak karena pajak ikut mempengaruhi pengambilan keputusan atau suatu tindakan dalam operasi perusahaan untuk melakukan investasi melalui analisis yang cermat dan pemanfaatan peluang atau kesempatan yang ada dalam ketentuan peraturan yang sengaja dibuat oleh pemerintah untuk memberikan perlakuan yang berbeda atas objek yang secara ekonomi hakikatnya sama dengan memanfaatkan:

1. Perbedaan tarif pajak
2. Perbedaan perlakuan atas objek pajak sebagai dasar pengenaan pajak
3. *Loopholes, shelters, dan havens*

## 2.2.2 Pajak Tangguhan

### 2. 2.2.1 Akuntansi Pajak Penghasilan (PSAK NO. 46)

Pajak Penghasilan merupakan pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak dan dihitung berdasarkan peraturan perpajakan. Berkaitan dengan hal tersebut PSAK juga turut mengatur masalah perhitungan pajak termasuk pajak penghasilan yaitu tahun 1998, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 46 (PSAK 46) mengenai akuntansi PPh. Selanjutnya perlakuan akuntansi untuk pajak tangguhan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 46 (selanjutnya disebut dengan PSAK No. 46) tentang—Akuntansi Pajak Penghasilan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia pada tahun 1997. PSAK No. 46 diberlakukan secara efektif mulai tanggal 1 Januari 1999 bagi perusahaan yang *go public* dan mulai tanggal 1 Januari 2001 bagi perusahaan yang tidak *go public*. Pernyataan Standar Akuntansi

Keuangan (PSAK) No: 46 tentang Akuntansi Pajak Penghasilan antara lain yaitu mengatur bahwa perusahaan diwajibkan untuk mengakui aktiva pajak tangguhan dengan besaran penuh yang diakibatkan oleh seluruh perbedaan sementara yang dapat dikurangkan dari penghasilan dan mengevaluasi besaran saldo akun tersebut setiap tanggal neraca berdasarkan *judgment* atas dasar pengujian, bahwa laba periode mendatang cukup untuk menutup pembebanan saldo akun tersebut.

Hal ini dapat memberikan kebebasan manajemen dalam menentukan pilihan kebijakan akuntansi dalam menentukan besarnya aktiva pajak tangguhan. Dalam perkembangannya, Direktorat Jendral Pajak juga mengeluarkan peraturan tentang perhitungan pajak, dimana dasar pengenaan pajak khususnya pada unit bisnis menggunakan laporan keuangan fiskal, artinya laporan keuangan yang dibuat oleh unit bisnis tersebut kemudian dikoreksi berdasarkan aturan-aturan pajak yang berlaku. Perkembangan yang terjadi munculnya perlakuan laporan keuangan komersial dan fiskal mengalami berbagai permasalahan yang timbul akibat perkembangan aturan dari perpajakan itu sendiri, PSAK No. 46 tentang pajak penghasilan yang memunculkan beberapa perbedaan dalam pengakuan dan perlakuaannya, yaitu adanya beda tetap dan beda permanen dalam aturan perpajakan. Keberadaan dua hal tersebut yang memunculkan timbulnya istilah pajak tangguhan. Dalam hal ini, masalah timbul ketika adanya perbedaan-perbedaan antara laba kena pajak (*tax able income*) sebagaimana yang ditentukan oleh Direktorat Jendral Pajak dengan laba sebelum kena pajak yang ditentukan berdasarkan (Standar Akuntansi Keuangan (SAK)). Apakah perlu diadakan alokasi pajak penghasilan terhadap pengaruh pajak (*tax effects*) atas perbedaan-perbedaan tersebut atau tidak perlu. Di sini muncul dua pendapat yang berbeda di antara para akuntan. Kelompok yang pertama menyatakan bahwa pajak yang dilaporkan dalam laporan keuangan merupakan pajak yang benar-benar terjadi atau dikenakan pada tahun yang bersangkutan. Sehingga tidak perlu adanya pengakuan secara akuntansi atau pengakuan terhadap *tax effects* atas perbedaan-perbedaan tersebut. Pendapat ini merupakan dukungan terhadap *nonallocation method (flow-through)*. Sedangkan kelompok yang kedua menyatakan perlu adanya alokasi

pajak penghasilan atas perbedaan-perbedaan tersebut, dengan argumenargumen yakni :

- a. Pajak penghasilan, yakni berasal dari transaksi atau kejadian yang terjadi akibatnya, beban pajak penghasilan harus berdasarkan hasil dari transaksi atau kejadian yang dimasukkan dalam laba akuntansi keuangan.
- b. Pajak penghasilan merupakan beban dalam melakukan usaha dan seharusnya dimasukkan konsep akrual, penangguhan dan estimasi yang sama yang diterapkan terhadap beban-beban lainnya.
- c. Karena adanya perbedaan waktu pengakuan beban dan pendapatan berakibat pada perbedaan temporer akan berbalik di masa depan. Perluasan usaha bisnis yang berkembang, sehingga meningkatkan saldo aset dan liabilitas. Aset lama diterima, kewajiban lama dilunasi dan yang baru digantikan. Pajak tangguhanpun bertambah dengan cara yang sama.
- d. Alokasi pajak interperiode membuat *net income* perusahaan lebih berguna sebagai dasar pengukuran *long-term earning power* dan mencegah adanya periodik yang berasal dari peraturan pajak penghasilan.
- e. Non-alokasi atas beban pajak penghasilan menyulitkan prediksi arus kas masa depan.
- f. *Business entity* diharapkan untuk berkelanjutan dalam *going concern basic* dan pajak penghasilan yang kini ditangguhkan akhirnya akan dilunasi.

Pendapat kelompok kedua mengenai alokasi pajak interperiodelah yang lebih tepat. Berhubungan dengan hal itu memunculkan dua konsep yang berkenaan dengan masalah pengalokasian itu sendiri. Konsep yakni :

- a. *Comprehensive basic*, yakni beban pajak penghasilan yang dilaporkan dalam satu periode akuntansi dipengaruhi oleh semua transaksi dan kejadian yang termasuk dalam penentuan akuntansi sebelum pajak pada periode yang bersangkutan. *Comprehensive allocation* berakibat pada penyertaan konsekuensi pajak dari semua perbedaan temporer yang terdapat dalam aktiva dan kewajiban pajak tangguhan.
- b. *Partial allocation*, yakni beban pajak penghasilan yang dilaporkan dalam periode akuntansi tidak dipengaruhi oleh perbedaan temporer yang

diharapkan tidak berbalik di masa depan. Akibatnya, pengakuan pajak penghasilan tangguhan dianggap tidak tepat untuk perbedaan temporer yang pasti akan selalu ada dan akan menimbulkan perbedaan di masa depan yang nantinya akan saling hapus perbedaan yang berbalik, mengakibatkan penundaan yang tidak terbatas dari konsekuensi pajak tangguhan. Jadi perbedaan temporer tidak jauh berbeda dengan perbedaan tetap. Selain itu konsep ini juga berpendapat bahwa beban pajak yang dilaporkan pada suatu periode harus sama dengan pajak yang terutang pada periode tersebut.

#### 2.2.2.2 Beban Pajak Tangguhan (*deferred tax expense*)

##### a. Pengertian pajak Tangguhan

Pajak tangguhan merupakan jumlah pajak penghasilan yang terutang (*payable*) atau terpulihkan (*recoverable*) pada tahun mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dari sisa kompensasi kerugian yang dapat dikompensasikan. Pengakuan pajak tangguhan berdampak terhadap berkurangnya laba atau rugi bersih sebagai akibat adanya kemungkinan pengakuan beban pajak tangguhan dan manfaat pajak tangguhan (Waluyo, 2008:216).

Menurut PSAK No. 46, pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan untuk periode mendatang sebagai akibat dari perbedaan temporer (waktu) yang boleh dikurangkan dan sisa kompensasi kerugian. Sedangkan menurut PSAK No.46 (IAI, 2009: 8) Pajak tangguhan adalah saldo akun di neraca sebagai manfaat pajak yang jumlahnya merupakan jumlah estimasi yang akan dipulihkan dalam periode yang akan datang sebagai akibat adanya perbedaan temporer antara standar akuntansi keuangan dengan peraturan perpajakan dan akibat adanya saldo kerugian yang dapat dikompensasi pada periode mendatang.

Adapun menurut Phillips, Pincus and Rego (2003) : “beban pajak tangguhan adalah beban yang timbul akibat perbedaan temporer antara laba akuntansi (yaitu laba dalam laporan keuangan untuk kepentingan pihak eksternal) dengan laba fiskal (laba yang digunakan sebagai dasar perhitungan pajak)”. Selain itu, menurut Zain (2007) dalam Jayanto dan Kiswanto (2009) : “pajak tangguhan

terjadi akibat perbedaan antara PPh terutang (pajak penghasilan yang dihitung berbasis pada penghasilan kena pajak yang sesungguhnya dibayar kepada pemerintah) dengan beban pajak penghasilan (pajak penghasilan yang dihitung berbasis penghasilan sebelum pajak) sepanjang menyangkut perbedaan temporer”. Selanjutnya Menurut Zain (2007:194) Kewajiban pajak tangguhan maupun aset pajak tangguhan dapat terjadi dalam hal-hal sebagai berikut :

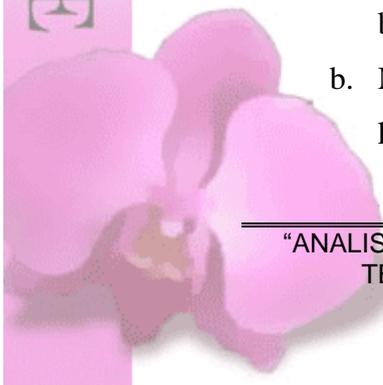
1. Apabila penghasilan sebelum pajak-PSP (*Pretax Accounting Income*) lebih besar dari penghasilan kena pajak-PKP (*taxable income*), maka beban pajak-BP (*Tax Expense*) pun akan lebih besar dari pajak terutang-PT (*Tax Payable*), sehingga akan menghasilkan Kewajiban Pajak Tangguhan (*Deferred Taxes Liability*). Kewajiban pajak tangguhan dapat dihitung dengan mengalikan perbedaan temporer dengan tarif pajak yang berlaku.
2. Sebaliknya apabila penghasilan sebelum pajak (PSP) lebih kecil dari penghasilan kena pajak (PKP), maka beban pajak (BP) juga lebih kecil dari pajak terutang (PT), maka akan menghasilkan Aktiva Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Assets*). Aktiva pajak tangguhan adalah sama dengan perbedaan temporer dengan tariff pajak pada saat perbedaan tersebut terpulihkan. Pajak tangguhan pada prinsipnya merupakan dampak dari PPh dimasa yang akan datang yang disebabkan perbedaan temporer (waktu) antara perlakuan akuntansi dan perpajakan serta kerugian fiskal yang masih dapat dikompensasikan di masa yang akan datang (*tax loss carry forward*) yang perlu disajikan dalam laporan keuangan suatu periode tertentu serta adanya perbedaan antara laba akuntansi yang berasal dari laporan keuangan komersial dengan laba fiskal yang berasal dari laporan keuangan fiskal. Dampak PPh di masa yang akan datang yang perlu diakui, dihitung, disajikan dan diungkapkan dalam laporan keuangan, baik laporan posisi keuangan maupun laporan laba komprehensif. Bila dampak pajak di masa datang tersebut tidak tersaji dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba komprehensif, akibatnya bisa saja laporan keuangan menyesatkan pembacanya. Perbedaan yang terjadi perhitungan laba akuntansi fiskal disebabkan laba fiskal didasarkan pada undang-undang perpajakan,

sedangkan laba akuntansi didasarkan pada standar akuntansi. Beban pajak tanggungan ini sesungguhnya mencerminkan besarnya beda waktu yang telah dikalikan dengan suatu tarif pajak marginal. Beda waktu timbul karena adanya kebijakan akrual (*discretionary accruals*) tertentu yang diterapkan sehingga terdapat suatu perbedaan waktu pengakuan penghasilan atau biaya antara akuntansi dengan pajak. Oleh karena perbedaan ini maka terlebih dahulu harus disesuaikan antara laba akuntansi yang berasal dari laporan keuangan komersial dengan laba fiskal yang berasal dari laporan keuangan fiskal sebelum menghitung besarnya PKP. Proses penyesuaian laporan keuangan ini disebut dengan koreksi fiskal atau dapat juga disebut dengan rekonsiliasi laporan keuangan akuntansi dengan koreksi fiskal atau rekonsiliasi fiskal. Koreksi fiskal ini lebih dimaksudkan untuk meniadakan perbedaan antara laporan keuangan komersial yang disusun berdasarkan SAK dengan peraturan perpajakan, sehingga akan menghasilkan laba fiskal atau PKP. Selanjutnya Koreksi fiskal ini dapat berupa:

1) Perbedaan permanen / Tetap

Perbedaan permanen merupakan perbedaan pengakuan suatu penghasilan atau biaya berdasarkan ketentuan perundang undangan perpajakan dengan prinsip akuntansi yang sifatnya permanen atau tetap. Artinya, perbedaan ini tidak akan hilang sejalan dengan waktu. Selain itu, perbedaan pengakuan pajak ini timbul karena terjadi transaksi-transaksi pendapatan dan biaya yang diakui menurut akuntansi komersial dan tidak diakui menurut fiskal (pajak). Dimana pengakuan seperti hal tersebut biasanya terdapat pada kategori dibawa ini, yaitu:

- a. Menurut akuntansi komersial yakni penghasilan sedangkan menurut ketentuan PPh bukan penghasilan. Misalnya dividen yang diterima oleh Perseroan Terbatas sebagai wajib pajak dalam negeri dari penyertaan modal sebesar 25% atau lebih pada badan usaha yang didirikan dan berkedudukan di Indonesia. (Pasal 4 ayat 3 UU PPh).
- b. Menurut akuntansi komersial yakni penghasilan, sedangkan menurut ketentuan PPh telah dikenakan PPh yang bersifat final. Penghasilan ini



dikenakan pajak tersendiri (final) sehingga dipisahkan (tidak perlu digabung) dengan penghasilan lainnya dalam menghitung PPh yang terutang contohnya :

- 1) Penghasilan dari transaksi penjualan saham di bursa efek.
- 2) Penghasilan dari hadiah undian.
- 3) Penghasilan bunga tabungan, deposito, jasagiro dan diskonto BI.
- 4) Penghasilan bunga/diskonto obligasi yang dijual di bursa efek.
- 5) Penghasilan atas persewaan tanah dan bangunan.
- 6) Penghasilan dari jasa konstruksi (Pengusaha Konstruksi Kecil).
- 7) Penghasilan WP perusahaan pelayaran dalam negeri.
- 8) Menurut akuntansi komersial yakni beban (biaya) sedangkan menurut ketentuan PPh tidak dapat dibebankan (Pasal 9 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008), misalnya biaya-biaya yang menurut ketentuan PPh tidak dapat dibebankan karena tidak memenuhi syarat-syarat tertentu. Misalnya: daftar nominatif biaya entertainment, daftar nominatif atas penghapusan piutang), pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi.

## 2) Perbedaan temporer (waktu) / Sementara

Perbedaan temporer yakni perbedaan yang terjadi secara fiskal karena perbedaan pengakuan waktu dan biaya dalam menghitung laba. Perbedaan temporer juga terjadi karena perbedaan pengakuan pembebanan dalam periode yang berbeda, namun kejadian-kejadian tersebut tetap diakui baik dalam laporan keuangan maupun dalam laporan fiskal tetapi dalam periode yang berbeda. Perbedaan temporer ini merupakan perbedaan dasar pengenaan pajak (DPP) dari suatu aktiva atau kewajiban, yang menyebabkan laba fiskal bertambah atau berkurang pada periode yang akan datang. Perbedaan temporer disebabkan oleh perbedaan persyaratan waktu item pendapatan dan biaya. Perbedaan sementara setelah beberapa waktu dampaknya akan sama terhadap laba akuntansi maupun

laba fiskal. Adapun unsur-unsur yang menjadi objek dalam beda temporer ini yaitu:

- a) Metode Penyusutan dan atau Amortisasi.
  - b) Metode penilaian persediaan.
  - c) Penyisihan piutang tak tertagih.
  - d) Rugi-laba selisih kurs.
  - e) Kompensasi Kerugian
  - f) Penyisihan bonus.
- b. Dasar Pengenaan Pajak (DPP)
1. Dasar Pengenaan Pajak Aktiva yakni jumlah yang dapat dikurangkan, untuk tujuan fiskal, terhadap setiap manfaat ekonomi (penghasilan) kena pajak yang akan diterima perusahaan pada saat memulihkan nilai tercatat aktiva tersebut. Apabila manfaat ekonomi (penghasilan) tersebut tidak akan dikenakan pajak maka dasar pengenaan pajak aktiva adalah sama dengan nilai tercatat aktiva. Misalnya :
    - a) Mesin nilai perolehan 100. Untuk tujuan fiskal, mesin telah disusutkan sebesar 30 dan sisa nilai buku dapat dikurangkan pada periode mendatang. Penghasilan mendatang dari penggunaan aktiva merupakan obyek pajak. DPP aktiva tersebut yakni 70.
    - b) Piutang bunga mempunyai nilai tercatat 100. Untuk tujuan fiskal, pendapatan bunga diakui dengan dasar kas. DPP piutang yakni nihil.
    - c) Piutang usaha mempunyai nilai tercatat 100. Pendapatan usaha terkait telah diakui untuk tujuan fiskal. DPP piutang yakni 100.
    - d) Pinjaman yang diberikan mempunyai nilai tercatat 100. Penerimaan kembali pinjaman tidak mempunyai konsekuensi pajak. DPP pinjaman yang diberikan yakni 100.
    - e) Dasar pengenaan pajak kewajiban merupakan nilai tercatat kewajiban dikurangi dengan setiap jumlah yang dapat dikurangkan pada masa mendatang. Misalnya:

- 1) Nilai tercatat beban yang masih harus dibayar (*accrued expenses*) 100. Biaya tersebut dapat dikurangkan untuk tujuan fiskal dengan dasar kas. DPP-nya yakni nol.
- 2) Nilai tercatat pendapatan bunga diterima dimuka 100. Untuk tujuan fiskal, pendapatan bunga tersebut dikenakan pajak dengan dasar kas. DPP-nya yakni nol.
- 3) Nilai tercatat beban masih harus dibayar (*accrued expense*) 100. Untuk tujuan fiskal biaya tersebut telah dikurangkan. DPP-nya yakni 100.
- 4) Nilai tercatat beban denda yang masih harus dibayar 100. Untuk tujuan fiskal, beban denda tersebut tidak dapat dikurangkan. DPP-nya yakni 100.
- 5) Nilai tercatat pinjaman yang diterima 100. Pelunasan pinjaman tersebut tidak mempunyai konsekuensi pajak. DPP-nya yakni 100.

c. Penentuan Pajak Tangguhan

Pengakuan pada Pajak Tangguhan :

1. Untuk Kewajiban Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Liabilities*), yaitu pengakuan aset atau kewajiban Pajak Tangguhan didasarkan pada fakta bahwa adanya kemungkinan pemulihan *asset* atau pelunasan kewajiban yang mengakibatkan pembayaran pajak periode mendatang menjadi lebih kecil atau lebih besar. Akan tetapi, apabila akan terjadi pembayaran pajak yang lebih besar dimasa yang akan datang, maka berdasarkan standar akuntansi keuangan, harus diakui sebagai suatu kewajiban. Jurnal Pengakuan Pajak Tangguhannya:

*Deferred Tax Expense xxx*

*Deferred Tax Liabilities xxx*

2. Untuk Asset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Asset*), yaitu dapat diakui apabila ada kemungkinan pembayaran pajak yang lebih kecil pada masa yang akan datang, maka berdasarkan standar akuntansi keuangan, harus diakui sebagai suatu aset. Dengan kata lain apabila kemungkinan



pembayaran pajak dimasa yang akan datang lebih kecil akan dicatat sebagai asset pajak tangguhan. Jurnal Pengakuan Pajak Tangguhannya:

*Deferred Tax Asset xxx*

*Deferred Tax Income xxx*

Adapun metode penangguhan dalam pajak penghasilan yakni:

- a. *Deferred Method* (Metode Penangguhan) Metode ini menggunakan pendekatan laba rugi (*Income Statement Approach*) yang memandang perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan dari sudut pandang laporan laba rugi, yakni kapan suatu transaksi diakui dalam laporan laba rugi baik dari segi komersial maupun fiskal. Pendekatan ini mengenal istilah perbedaan waktu dan perbedaan permanen. Hasil hitungan dari pendekatan ini adalah pergerakan yang akan diakui sebagai pajak tangguhan pada laporan laba rugi. Metode ini lebih menekankan *matching principle* pada periode terjadinya perbedaan tersebut.
- b. *Asset-Liability Method* (Metode Asset dan Kewajiban) Metode ini menggunakan pendekatan neraca (*Balance Sheet Approach*) yang menekankan pada kegunaan laporan keuangan dalam mengevaluasi posisi keuangan dan memprediksikan aliran kas pada masa yang akan datang. Pendekatan neraca memandang perbedaan perlakuan akuntansi dan perpajakan dari sudut pandang neraca, yakni perbedaan antara saldo buku menurut komersial dan dasar pengenaan pajaknya. Pendekatan ini mengenal istilah perbedaan temporer dan perbedaan non temporer.
- c. *Net-of-Tax Method* (Metode Bersih dari Pajak) Metode ini tidak ada pajak tangguhan yang diakui. Namun, konsekuensi pajak atas perbedaan temporer tidak dilaporkan secara terpisah, sebaliknya diperlakukan sebagai penyesuaian atas nilai asset atau kewajiban tertentu dan penghasilan atau beban yang terkait. Dalam metode ini, beban pajak yang disajikan dalam laporan laba rugi sama dengan jumlah pajak penghasilan yang terhutang menurut SPT tahunan.

## 2.2.3 Manajemen Laba (*Earning Management*)

### 2.2.3.1 Laba

Laba (keuntungan) merupakan salah satu tujuan utama perusahaan dalam menjalankan aktivitasnya. Laba yang diperoleh perusahaan akan digunakan untuk berbagai kepentingan, laba akan digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan perusahaan tersebut atas jasa yang diperolehnya. Adapun pengertian laba menurut para ahli yaitu yang pertama, menurut M. Nafarin (2007:788) “Laba (*income*) adalah perbedaan antara pendapatan dengan keseimbangan biaya-biaya dan pengeluaran untuk periode tertentu”. Adapun menurut Halim & Supomo (2005:139) “laba merupakan pusat pertanggungjawaban yang masukan dan keluarannya diukur dengan menghitung selisih antara pendapatan dan biaya”.

Selanjutnya menurut *committee of terminology*: “Laba merupakan jumlah yang berasal dari pengurangan pokok produksi, biaya lain dan kerugian dari penghasilan atau penghasilan operasi.” Sedangkan, menurut Kuswadi (2005:135), menyatakan bahwa “perhitungan laba diperoleh dari pendapatan dikurangi semua biaya”. Berdasarkan uraian diatas tentang pengertian laba, maka dapat disimpulkan bahwa laba adalah keseluruhan total pendapatan yang dikurangi dengan total biaya-biaya. Analisis laba merupakan salah satu kegiatan yang sangat penting bagi manajemen guna mengambil keputusan untuk masa sekarang dan masa yang akan datang.

Artinya analisis laba akan memberi manfaat dan akan banyak membantu manajemen dalam melakukan tindakan apa yang akan diambil ke 51 depan dengan kondisi yang terjadi sekarang atau untuk mengevaluasi apa penyebab turun atau naiknya laba tersebut sehingga target tidak tercapai. Dengan demikian, analisis laba memberikan manfaat yang cukup banyak bagi pihak manajemen. Adapun menurut Kasmir (2011:303) menyatakan bahwa ada dua jenis laba yakni :

- a. Laba Kotor (*Gross Profit*) artinya laba yang diperoleh sebelum dikurangi biaya-biaya yang menjadi beban perusahaan. Artinya laba keseluruhan yang pertama sekali perusahaan peroleh.

- b. Laba bersih (*Net Profit*) merupakan laba yang telah dikurangi biaya-biaya yang merupakan beban perusahaan dalam suatu periode tertentu termasuk pajak.

### 2.2.3.2 Pengertian Manajemen Laba

Laba yang dihasilkan perusahaan merupakan salah satu ukuran kinerja yang sering digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Informasi tentang laba sebagaimana dinyatakan dalam *Statement Of Financial Accounting Concept (SFAC)* nomor 2 merupakan unsur utama dalam laporan keuangan dan berperan penting bagi pihak-pihak yang menggunakannya karena memiliki nilai prediktif. Hal inilah yang membuat pihak manajemen berusaha untuk melakukan tindakan manajemen laba agar kinerja perusahaan tampak baik oleh pihak eksternal. Manajemen laba merupakan pengungkapan manajemen sebagai alat intervensi langsung manajemen dalam proses pelaporan keuangan melalui pengolahan pendapatan atau keuntungan dengan maksud untuk mendapatkan keuntungan atau manfaat tertentu bagi manajer maupun perusahaan yang dilandasi oleh faktor ekonomi.

(Schipper (1998) dalam Ujiyanto (2004)). Rosenzweig dan Fischer, 1994 dalam Sulistyanto, 2008) mengungkapkan bahwa manajemen laba merupakan tindakan manajer untuk menaikkan atau menurunkan laba periode berjalan dari sebuah perusahaan yang dikelolanya tanpa menyebabkan kenaikan (penurunan) keuntungan ekonomi perusahaan jangka panjang. Menurut John, Subramanyam dan Halsey (2005:118) manajemen laba merupakan hasil akuntansi akrual yang paling bermasalah. Penggunaan dan penilaian dan estimasi dalam akuntansi akrual mengizinkan manajer untuk menggunakan informasi dalam dan pengalaman mereka untuk menambah kegunaan angka akuntansi.

Adapun Scott (2003) mendefinisikan manajemen laba sebagai tindakan yang dilakukan melalui pilihan kebijakan akuntansi untuk memperoleh tujuan tertentu, misalnya untuk memenuhi kepentingan sendiri atau meningkatkan nilai pasar perusahaan mereka. Selanjutnya, manajemen laba merupakan campur tangan dalam proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan untuk

menguntungkan diri sendiri. Manajemen laba merupakan salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, manajemen laba menambah bias dalam laporan keuangan dan dapat mengganggu pemakai laporan keuangan yang mempercayai angka laba hasil rekayasa tersebut sebagai angka laba tanpa rekayasa (Setiawati dan Na'im, 2000). Alasan tindakan manajemen laba biasanya diterapkan untuk meningkatkan kepercayaan pemegang saham terhadap manajer.

Manajemen laba berkaitan erat dengan perolehan laba atau prestasi usaha dalam suatu perusahaan, karena seorang manajer dianggap berhasil jika tingkat perolehan laba yang diperoleh berhasil, dan biasanya manajer akan diberikan bonus-bonus akal hal tersebut. Sampai saat ini, manajemen laba merupakan area yang kontroversial dan penting dalam akuntansi keuangan. Manajemen laba tidak selalu diartikan sebagai suatu upaya negatif yang merugikan karena tidak selamanya manajemen laba berorientasi pada manipulasi laba. Manajemen laba tidak selalu dikaitkan dengan upaya untuk memanipulasi data atau informasi akuntansi, tetapi lebih condong dikaitkan dengan pemilihan metode akuntansi yang secara sengaja dipilih oleh manajemen untuk tujuan tertentu dalam batasan GAAP.

### 2.2.3.3 Teori Manajemen Laba

#### a. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Konsep manajemen laba dapat dimulai dari pendekatan teori agensi (*agency theory*). Jensen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak antara manajemen (*agent*) dengan investor (*principal*). Pandangan *agency theory* yakni adanya pemisahan antara pihak *principal* dan *agent* yang menyebabkan munculnya potensi konflik yang dapat mempengaruhi kualitas laba yang dilaporkan. Maksud dengan *principal* dalam teori keagenan ini yakni pemegang saham atau pemilik yang menyediakan fasilitas dan dana untuk kebutuhan operasi perusahaan sedangkan *agent* adalah manajemen yang memiliki kewajiban mengelola perusahaan sebagaimana yang telah diamanahkan *principal* kepadanya (Sanjaya, 2004 dan Sulistyanto, 2004 dalam Haryono, 2005).

Teori keagenan memiliki asumsi bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kesejahteraan dan kepentingan dirinya sendiri. Pihak *principal* termotivasi mengadakan kontrak untuk menyejahterakan dirinya melalui pembagian dividen atau kenaikan harga saham perusahaan. Sedangkan pihak *agent* termotivasi untuk meningkatkan kesejahteraannya melalui peningkatan kompensasi. Konflik kepentingan semakin meningkat ketika *principal* tidak memiliki informasi yang cukup tentang kinerja *agent* karena ketidakmampuan *principal* memonitor aktivitas *agent* dalam perusahaan. Ditambah lagi *agent* mempunyai lebih banyak informasi mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja, dan perusahaan secara keseluruhan.

Hal inilah yang mengakibatkan adanya ketidakseimbangan informasi yang dimiliki oleh *principal* dan *agent* dan dikenal dengan istilah asimetri informasi. Asimetri informasi dan konflik kepentingan yang terjadi antara *principal* dan *agent* mendorong pihak *agent* untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui oleh *principal* dan menyajikan informasi yang tidak sebenarnya kepada *principal*, terutama informasi tersebut berkaitan dengan pengukuran kinerja *agent*.

Konflik kepentingan yang terjadi antara manajer dengan pemegang saham akan mengakibatkan biaya keagenan (*agency cost*). Biaya keagenan dapat diminimalkan dengan suatu mekanisme pengawasan yang dapat mensejajarkan kepentingan yang terkait tersebut. Pemegang saham akan berusaha menjaga agar pihak manajemen tidak terlalu banyak memegang kas karena kas yang banyak akan merangsang pihak manajemen untuk menikmati kas tersebut bagi kepentingan dirinya sendiri.

#### b. Teori Akuntansi Positif (*Positive Accounting Theory*)

Teori akuntansi positif merupakan teori yang mencoba untuk membuat prediksi yang bagus dari kejadian dunia nyata. Teori akuntansi positif berkaitan dengan memprediksi tindakan seperti pilihan kebijakan akuntansi oleh manajer perusahaan dan bagaimana respon manajer tersebut terhadap standar akuntansi baru yang diusulkan (Scott, 2003). Menurut Watts dan Zimmerman (1990) Teori akuntansi positif yaitu berusaha untuk menjelaskan fenomena

akuntansi yang diamati berdasarkan pada alasan-alasan yang menyebabkan terjadinya suatu peristiwa. Maksudnya, teori akuntansi positif dimaksudkan untuk menjelaskan dan memprediksi konsekuensi yang terjadi jika manajer menentukan pilihan tertentu.

Penjelasan dan prediksi dalam teori akuntansi positif didasarkan pada proses kontrak atau hubungan keagenan antara manajer dengan kelompok lain seperti investor, kreditor, auditor, pihak pengelola pasar modal dan institusi pemerintah. Selain itu, Watt dan Zimmerman (1986) juga mengaitkan *Positive accounting theory* dengan fenomena perilaku oportunistik manajer dengan membentuk tiga hipotesis yang melatarbelakangi perilaku oportunistik manajer tersebut, yaitu:

- 1) *Bonus Plan Hypothesis*, yakni manajemen akan memilih metode akuntansi yang memaksimalkan utilitasnya yaitu bonus yang tinggi. Manajer perusahaan yang memberikan bonus besar berdasarkan *earnings* lebih banyak menggunakan metode akuntansi yang meningkatkan laba yang dilaporkan.
- 2) *Debt Covenant Hypothesis*, yakni manajer perusahaan yang melakukan pelanggaran perjanjian kredit cenderung memilih metode akuntansi yang memiliki dampak meningkatkan laba (Sweeney, 1994). Hal ini untuk menjaga reputasi mereka dalam pandangan pihak eksternal.
- 3) *The Political Cost Hypothesis*, yakni bahwa perusahaan yang berhadapan dengan biaya politik, cenderung melakukan rekayasa penurunan laba dengan tujuan untuk meminimalkan biaya politik yang harus mereka tanggung. Biaya politik mencakup semua biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan terkait dengan regulasi pemerintah, subsidi pemerintah, tarif pajak, tuntutan buruh dan lain sebagainya (Scott, 2000).

#### 2.2.3.4 Motivasi Manajemen Laba

Terdapat beberapa motivasi yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba yang dikemukakan oleh Scott (2000) yaitu :

- a) *Bonus purposes*, yakni manajer yang memiliki informasi atas laba bersih perusahaan akan bertindak secara *oportunistic* untuk melakukan manajemen laba dengan memaksimalkan laba saat ini.
- b) Kontrak utang jangka panjang, yakni semakin dekat perusahaan dengan perjanjian kredit, maka manajer akan cenderung memilih prosedur yang dapat memindahkan laba periode mendatang ke periode berjalan. Hal ini bertujuan untuk mengurangi kemungkinan perusahaan mengalami kegagalan dalam pelunasan hutang.
- c) *Political motivations*, yakni manajemen laba digunakan untuk mengurangi laba yang dilaporkan pada perusahaan publik. Jadi perusahaan cenderung mengurangi laba yang dilaporkan karena adanya tekanan publik yang mengakibatkan pemerintah menetapkan peraturan yang lebih ketat.
- d) *Taxation motivations*, yakni saat ini motivasi penghematan pajak menjadi motivasi manajemen laba yang paling nyata. Berbagai metode akuntansi digunakan dengan tujuan penghematan pajak pendapatan.
- e) Pergantian *CEO*, yakni *CEO* yang mendekati masa pensiun akan cenderung menaikkan pendapatan untuk meningkatkan bonus mereka. Apabila kinerja perusahaan buruk, mereka akan memaksimalkan pendapatan agar tidak diberhentikan.
- f) *Initial Public Offering (IPO)*, yakni perusahaan yang akan *go public* belum memiliki nilai pasar, sehingga mendorong manajer perusahaan yang akan *go public* melakukan manajemen laba dalam *prospectus* mereka dengan harapan dapat menaikkan harga saham perusahaan.
- g) Pentingnya memberi informasi kepada investor, yakni Informasi mengenai kinerja perusahaan harus disampaikan kepada investor sehingga pelaporan laba perlu disajikan agar investor tetap menilai bahwa perusahaan tersebut dalam kinerja yang baik.

### 2.2.3.5 Bentuk-bentuk Manajemen Laba

Dalam melakukan manajemen laba, Pemilihan metode akuntansi harus dilakukan dengan penuh kecermatan oleh manajer agar tidak diketahui oleh pemakai laporan keuangan. Oleh karena itu manajer harus memiliki strategi agar manajemen laba yang dilakukan tidak diketahui pihak luar. Adapun bentuk-bentuk manajemen laba yang dikemukakan oleh Scott (2003) yaitu:

- a) *Taking a bath*, yakni dilakukan manajer dengan cara menggeser biaya akrual *discretionary* periode mendatang ke periode kini atau menggeser pendapatan akrual *discretionary* periode kini ke periode mendatang. Hal ini dilakukan manajer untuk memaksimalkan kompensasi atau bonus yang akan diterimanya pada tahun berikutnya karena menghadapi kenyataan bahwa bonus tahun ini tidak dapat diterima.
- b) *Income minimization* (minimisasi laba), yakni dimaksudkan untuk keperluan pertimbangan pajak dengan meminimumkan kewajiban pajak perusahaan.
- c) *Income maximization* (maksimisasi laba), yakni dimaksudkan untuk memaksimalkan bonus manajer, menciptakan kinerja perusahaan yang baik sehingga dapat meningkatkan nilai perusahaan (pertimbangan pasar modal), menunda pelanggaran perjanjian utang, dan manajer dapat memperoleh kendali atas perusahaan.
- d) *Income smoothing* (perataan laba), yakni tindakan dimana manajemen memperhalus fluktuasi laba dari periode ke periode dengan cara memindahkan laba dari periode yang memiliki laba tinggi ke periode yang memiliki laba rendah.

### 2.2.3.6 Teknik Manajemen Laba

Semakin banyak manajer mendapatkan pengetahuan atau pelatihan tentang akuntansi, maka semakin mudah pula bagi manajemen tersebut untuk melakukan praktik akuntansi yang dapat digunakan untuk melakukan manajemen

laba. Adapun teknik-teknik umum yang digunakan dalam manajemen laba (Stice, 2006) yakni :

- a) Penentuan waktu transaksi yang tepat, yaitu dilakukan dengan mengatur transaksi yang akan dilakukan dengan tujuan untuk memastikan bahwa transaksi dilakukan pada periode yang tepat atau paling menguntungkan. Pada teknik ini, ketika terjadi kerugian yang besar atas suatu transaksi, maka dengan sengaja manajer akan mempercepat transaksi lainnya yang dapat memberikan keuntungan untuk menutup kerugian atas transaksi sebelumnya pada periode yang sama. Sebaliknya, apabila terdapat keuntungan yang besar atas suatu transaksi, maka dengan sengaja manajer akan mempercepat transaksi yang berpotensi merugikan.
- b) Perubahan dalam metode atau estimasi akuntansi, yaitu dilakukan dengan memanfaatkan fleksibilitas standar akuntansi yang tidak secara tegas menyatakan metode atau estimasi yang harus diterapkan ataupun tidak boleh diterapkan. Adapun merubah metode akuntansi yang dapat meningkatkan laba seperti, penilaian biaya persediaan dari LIFO ke FIFO pada periode inflasi. Menurunkan laba dapat dilakukan dengan mengubah metode penyusutan dari garis lurus ke saldo menurun ganda. Selain itu perubahan estimasi akuntansi juga mengakibatkan naik turunnya laba. Contohnya untuk meningkatkan laba, dilakukan perpanjangan umur ekonomi aktiva tetap atau merendahkan persentase jumlah piutang yang tidak dapat ditagih, sehingga jumlah yang dibebankan lebih rendah.
- c) Akuntansi tidak sesuai standar, yaitu teknik manajemen laba dengan melakukan penyimpangan secara sengaja terhadap standar akuntansi. Teknik ini dapat dikategorikan sebagai kecurangan dalam pelaporan keuangan. contohnya melakukan kapitalisasi terhadap beban operasional perusahaan sehingga laba menjadi lebih besar.
- d) Transaksi fiktif, yaitu teknik manajemen laba yang memanipulasi informasi dengan mengakui transaksi yang sebenarnya tidak terjadi ataupun tidak mengakui transaksi yang telah terjadi. Hal ini juga dapat dikategorikan sebagai kecurangan, misalnya mengakui penjualan fiktif atau

menyembunyikan barang dagangan yang diretur untuk menghindari pengurangan penjualan.

### 2.2.3.7 Pengukuran Manajemen Laba

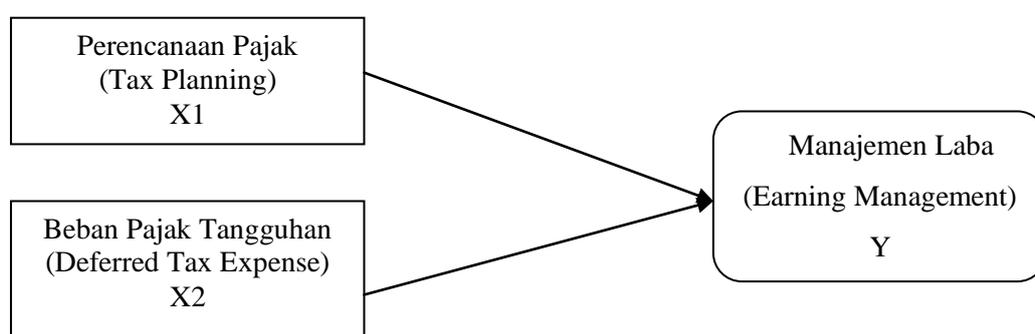
Menurut Sulistyanto (2008), manajemen laba biasanya diteliti dengan cara pembentukan hipotesa oleh peneliti kemudian manajemen laba kemungkinan bisa muncul dan menguji kemungkinan tersebut dengan penggunaan metode yang tepat. Secara umum ada tiga pendekatan untuk mendeteksi manajemen laba yakni:

- a) Model berbasis *aggregate accrual*, yakni model yang digunakan untuk mendeteksi aktivitas rekayasa ini dengan menggunakan *discretionary accruals* sebagai proksi manajemen laba. Model ini dikembangkan oleh Healy (1985), DeAngelo (1986), Jones (1991), Dechow, Sloan dan Sweeney (1995).
- b) Model yang berbasis *specific accruals*, yakni pendekatan yang menghitung akrual sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item laporan keuangan tertentu dari industri tertentu pula, contohnya cadangan kerugian piutang dari industri asuransi. Model ini pertama kali dikembangkan oleh McNichols dan Wilson(1988).
- c) Model berbasis *distribution of earnings after management*, yakni pendekatan dengan melakukan pengujian secara statistik terhadap komponen-komponen laba untuk mendeteksi faktor-faktor yang mempengaruhi pergerakan laba. Model ini pertama kali dikembangkan oleh Burgtähler dan Dichev (1997). Akan tetapi dari ketiga model diatas hanya model berbasis *aggregate accrual* yang dinilai sebagai model yang memberikan hasil paling kuat dalam mendeteksi manajemen laba. Alasannya karena model empiris ini sejalan dengan akuntansi berbasis akrual yang digunakan oleh dunia usaha dan model empiris ini menggunakan semua komponen laporan keuangan dalam mendeteksi rekayasa keuangan. Adapun beberapa model empiris berbasis *aggregate accrual* untuk mendeteksi manajemen laba yakni :

- 1) Model Healy (1985), yakni mendeteksi manajemen laba dengan menghitung nilai total akrual dengan cara mengurangi laba akuntansi yang diperoleh selama satu periode tertentu dengan arus kas operasi periode yang bersangkutan. Perhitungan *nondiscretionary accruals* model Healy dengan membagi rata-rata total akrual dengan total aktiva periode sebelumnya. Ada kelemahan mendasar dalam model Healy yang diindikasikan oleh Dechow dkk (1995) yaitu bahwa total akrual yang digunakan sebagai proksi manajemen laba mengandung *nondiscretionary accruals*. Padahal *nondiscretionary accruals* merupakan komponen total akrual yang tidak bisa dikelola atau diatur oleh manajer seperti halnya komponen *discretionary accruals*.
- 2) Model DeAngelo (1986), yakni mengukur manajemen laba dengan *nondiscretionary accrual*, yaitu dengan menghitung total akrual akhir periode yang diskala dengan total aktiva periode sebelumnya. Seandainya *nondiscretionary accrual* selalu konstan setiap saat dan *discretionary accruals* mempunyai rata-rata sama dengan nol selama periode estimasi, maka kedua model ini akan mengukur *discretionary accrual* tanpa kesalahan. Akan tetapi, apabila *nondiscretionary accrual* berubah dari periode ke periode, maka kedua model ini akan mengukur *discretionary accrual* dengan kesalahan.
- 3) Model Jones (1991), yakni dalam model ini tidak lagi menggunakan asumsi bahwa *nondiscretionary accrual* adalah konstan. Namun, model ini menggunakan dua asumsi sebagai dasar pengembangan yaitu akrual periode berjalan (*current accruals*) dan *gross property, plant, and equipment*. Secara implisit model Jones mengasumsikan bahwa pendapatan merupakan *nondiscretionary*. Apabila laba dikelola dengan menggunakan pendapatan *discretionary accrual*, maka model ini akan menghapus bagian laba yang dikelola untuk proksi *discretionary accrual*.
- 4) Model Jones Dimodifikasi (Dechow, Sloan dan Sweeney, 1995), yakni modifikasi dari model Jones yang didesain untuk mengeliminasi kecenderungan untuk menggunakan perkiraan yang bisa salah dari model

Jones untuk menentukan *discretionary accruals* ketika *discretion* melebihi pendapatan. Sama halnya dengan model manajemen laba berbasis *aggregate accrual* yang lain, model ini menggunakan *discretionary accrual* sebagai proksi manajemen laba. Kelebihannya, model ini memecah total akrual menjadi empat komponen utama akrual, yaitu *discretionary current accrual*, *discretionary long term accrual*, dan *nondiscretionary long term accruals*. *Discretionary current accrual* dan *nondiscretionary current accrual* merupakan akrual yang berasal dari aktiva lancar. Sedangkan *discretionary long term accrual* dan *nondiscretionary long term accruals* merupakan akrual dari aktiva tidak lancar.

### 2.3 Kerangka Pemikiran



Gambar 1

### 2.4 Hipotesis

#### 2.4.1 Hubungan Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba

Hubungan antara perencanaan pajak dengan manajemen laba secara konseptual dapat dijelaskan dengan teori keagenan dan teori akuntansi positif yang telah dibahas dalam teori manajemen laba. Semakin tingginya asimetri informasi antara manajer (*agent*) dengan pemilik (*principal*) yang mendorong pada tindakan manajemen laba oleh manajemen akan memicu

semakin tingginya biaya keagenan (*agency cost*) dan menunjukkan adanya hubungan positif antara asimetri informasi dengan manajemen laba (Darmawati, 2005). Perusahaan akan melakukan perencanaan pajak seefektif mungkin, dengan tujuan untuk memperoleh keuntungan dari segi fiskal dan juga untuk memperoleh keuntungan dalam memperoleh tambahan modal dari pihak investor melalui penjualan saham perusahaan. Oleh karena itu, pajak yang merupakan unsur pengurang laba yang tersedia untuk dibagi kepada investor atau diinvestasikan oleh perusahaan, akan diusahakan oleh manajemen untuk diminimalkan untuk mengoptimalkan jumlah dari laba bersih perusahaan. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H1 : Perencanaan pajak berpengaruh terhadap manajemen laba**

#### **2.4.2 Hubungan Beban Pajak Tangguhan terhadap Manajemen Laba**

Beban pajak tangguhan adalah salah satu pendekatan yang dapat digunakan untuk mendeteksi adanya praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen perusahaan. Semakin besar perbedaan antara laba fiskal dengan laba akuntansi menunjukkan semakin besarnya diskresi manajemen. Besarnya diskresi manajemen tersebut akan terefleksikan dalam beban pajak tangguhan dan mampu digunakan untuk mendeteksi praktik manajemen laba pada perusahaan. Beban pajak tangguhan dapat digunakan untuk mendeteksi praktik manajemen laba yaitu dengan cara melihat hasil koreksi fiskal berupa koreksi negatif. Koreksi negatif adalah kondisi di mana pendapatan menurut akuntansi fiskal lebih kecil daripada akuntansi komersial dan pengeluaran menurut akuntansi fiskal lebih besar daripada akuntansi komersial. Hal inilah yang menyebabkan terjadi kenaikan kewajiban pajak tangguhan pada pos neraca periode berjalan dan periode berikutnya diakui oleh perusahaan sebagai bebanpajak tangguhan pada laporan laba rugi. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H2 : Beban Pajak Tangguhan berpengaruh terhadap manajemen laba**