

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Gambaran Umum Teori

1. Teori Perpajakan

Penelitian ini menggunakan teori perpajakan. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2018) Pajak adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya. Penggunaan teori perpajakan dalam penelitian ini karena variabel independen maupun dependen yang dibahas sepenuhnya berkaitan dengan bidang perpajakan. Beban pajak tanggungan ,aktiva pajak tanggungan dan perencanaan pajak berkaitan dengan teori perpajakan karena aktiva pajak tanggungan ,beban pajak tanggungan dapat dimanfaatkan untuk meminimalkan pajak yang harus ditanggung perusahaan pada periode tertentu dalam memaksimalkan laba dan menjadi tujuan manajemen dan perusahaan. Sedangkan manajemen laba berkaitan dengan teori perpajakan karena manajemen laba berisi tentang cara manajemen memaksimalkan laba. Teori perpajakan pada penelitian ini yang berkaitan dengan perpajakan, antara lain :

a. Definisi pajak

Definisi pajak dari berbagai sumber menurut (Resmi 2014 , 1)

1. Definisi yang dikemukakan oleh Feldmann :

“pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa , tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran umum.”

2. Definisi yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro :

“pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang undang(yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik(kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan, dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”

3. Definisi pajak menurut penulis :

“pajak adalah iuran masyarakat kepada negara yang pungutan memiliki sifat memaksa untuk biaya segala pengeluaran berhubungan dengan masyarakat”

b. Fungsi pajak

Terdapat beberapa fungsi pajak menurut (Mardiasmo 2016, 5), yaitu :

1. Fungsi *budgetair*

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran pajak rutin maupun pembangunan, fungsi anggaran ini bisa disebut sebagai fungsi terpenting bagi negara disebut juga dengan fungsi fiskal , yakni suatu fungsi yang dimana hasil atau dana pajak menjadi salah satu sumber dana kas atau keuangan negara.

2. Fungsi *regulated* (pengatur)

pajak sebagai alat ukur untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.

3. Fungsi stabilitas

Pajak bisa menjadi alat stabilitas ekonomi dalam berbagai kondisi yang dianggap mengancam keberlangsungan jalannya perekonomian negara. Dengan kehadiran pajak pemerintah memiliki banyak opsi dalam membuat dan menerapkan sebuah kebijakan.

4. Fungsi redistribusi pendapatan

Pajak yang diterima oleh pemerintah bisa digunakan untuk retribusi pendapatan masyarakat. Hal ini dikarenakan dana dari pajak akan digunakan oleh pemerintah dalam membangun fasilitas umum serta membuka lapangan pekerjaan. Jadi pada dasarnya fungsi pajak sebagai redistribusi pendapatan merupakan salah satu bentuk pengembalian dana pajak yang sudah dibayarkan untuk memfasilitasi masyarakat.

c. Sistem Pemungutan Pajak

Menurut (Resmi 2014, 14) terdapat tiga sistem pemungutan pajak, sebagai berikut:

1. *Official Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi kewenangan aparat perpajakan untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang

setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang undangan perpajakan berlaku.

2. *Self Assessment System*

Sistem pemungutan pajak memberi wewenang wajib pajak dalam menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

3. *With Holding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga yang ditunjuk untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak sesuai dengan peraturan perundang undangan yang berlaku.

Dari tiga sistem pemungutan pajak, Indonesia menganut *Self Assessment System* yang mengharuskan wajib pajak aktif dalam melakukan daftar dan melaporkan usahanya, melakukan perhitungan terutang, memperhitungkan pajak yang dipotong atau kredit pajak, melakukan pembayaran pajak terutang, melakukan pelaporan pajak terutang, melakukan dokumentasi atas pembayaran pajak terutang selama 10 tahun meskipun daluwarsa dokumen tersebut 5 tahun.

2. **Variable Independen**

a. **Aktiva pajak Tangguhan**

Aktiva pajak tangguhan adalah aktiva pajak aktiva yang terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban

pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak menurut undang undang pajak.

Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia , nilai tercatat aktiva pajak tangguhan harus ditinjau kembali pada tanggal neraca. Perusahaan harus menurunkan nilai tercatat apabila laba fiskal tidak mungkin memadai untuk mengkompensasi sebagian atau semua aktiva pajak tangguhan. Penurunan tersebut harus disesuaikan kembali apabila besar kemungkinan laba fiskal memadai. Dengan adanya kewajiban untuk melakukan peninjauan kembali pada tanggal neraca, maka setiap tahun manajemen harus membuat suatu penilaian untuk menentukan saldo aktiva pajak tangguhan dan pencadangan aktiva pajak tangguhan, sedangkan penilaian manajemen untuk menentukan saldo cadangan aktiva pajak tangguhan tersebut bersifat subjektif.

Akuntansi Pajak Tangguhan (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 Akuntansi Indonesia (IAI) menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 46 (PSAK 46) mengenai akuntansi PPh. Selanjutnya Perlakuan Akuntansi Pajak tangguhan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 46 (PSAK No 46) tentang Akuntansi Pajak Penghasilan yang dikeluarkan oleh IAI tahun 1997. PSAK No 46 diberlakukan efektif mulai 1 Januari 1999 bagi perusahaan *go public*. 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 judgement 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.

Dengan diberlakukannya PSAK No 46 yang mensyaratkan para manajer untuk mengakui dan menilai kembali aktiva pajak tangguhan yang dapat disebut pencadangan nilai aktiva pajak tangguhan. Peraturan ini dapat memberikan kebebasan manajemen untuk menentukan kebijakan akuntansi

Penilaian kembali aktiva pajak tangguhan harus dilakukan setiap tanggal neraca, terkait dengan kemungkinan dapat atau tidaknya pemulihan aktiva pajak tangguhan direalisasikan dalam periode mendatang PSAK No 46 menetapkan bahwa pada setiap tanggal neraca perusahaan harus meninjau kembali nilai tercatat aktiva pajak tangguhan. Jika laba fiskal tidak mungkin memadai untuk mengkompensasi sebagian atau semua aktiva pajak tangguhan, atau bila dimungkinkan adanya realisasi manfaat pajak pada periode mendatang dengan probabilitas kurang dari 50%, maka nilai tercatat aktiva pajak tangguhan tersebut harus diturunkan dengan

membentuk penyisihan aktiva pajak tangguhan. Penurunan ini tersebut harus disesuaikan kembali jika kemungkinan besar laba fiskal memadai.

Berdasarkan SFAS No 109 (*Statement Financial Accounting Standards*) mengungkapkan bukti positif yang menghindari pembentukan penyisihan dan bukti bukti negatif yang mendukung pembentukan penyisihan tersebut, bukti positif yang mengindikasikan kemungkinan realisasi di masa yang akan datang atas aktiva pajak tangguhan sehingga tidak diperlukan pembentukan penyisihan, diantaranya adalah sebagai berikut :

- 1.) Terdapat sejarah laba yang besar secara konsisten
- 2.) Laba yang akan datang dapat dijamin terjadinya
- 3.) Terdapat penghasilan kena pajak dimasa depan yang wajar, dan timbul dari pembalikan beda waktu (kewajiban pajak tangguhan) dalam merealisasi manfaat dari aktiva pajak
- 4.) Strategi perencanaan pajak yang baik berguna dalam penyajian realisasi aktiva pajak tangguhan
- 5.) Nilai buku aktiva melebihi basis pajak adalah cukup dalam merealisasikan aktiva pajak tangguhan
- 6.) Terdapat kontrak *lucrative* (menguntungkan)
- 7.) Terdapat backlog penjualan yang signifikan

Aset pajak tangguhan dapat terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak menurut undang-undang pajak.

Aset pajak tangguhan ini seperti telah disebabkan yaitu jumlah pajak penghasilan terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dan sisa kompensasi kerugian.

Masalah pengakuan aset dan liabilitas pajak tangguhan ini dilakukan terhadap rugi fiskal yang masih dapat dikompensasikan dan perbedaan waktu antara laporan keuangan komersial dan fiskal yang dikenakan pajak, didasarkan atau dikalikan tarif pajak yang berlaku.

Aktiva pajak yang ditangguhkan diakui untuk semua perbedaan sementara yang dapat dikurangkan. Akan tetapi, aktiva pajak yang ditangguhkan harus dikurangi oleh suatu penyisihan penilaian jika berdasarkan semua bukti yang tersedia. Lebih mungkin daripada tidak bahwa sebagian atau seluruh aktiva pajak yang ditangguhkan itu tidak akan di realisasikan.

b. Beban Pajak Tangguhan

Menurut (Waluyo 2010, 282), pajak tangguhan sebagai jumlah pajak penghasilan yang terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dari sisa kerugian yang dapat dikompensasikan. Pengakuan pajak tangguhan berdampak terhadap berkurangnya laba atau rugi bersih (neto) sebagai akibat adanya kemungkinan pengakuan beban pajak tangguhan atau manfaat pajak tangguhan. Pengakuan terhadap aset dan liabilitas pajak tangguhan berlandaskan fakta kemungkinan pemulihan aset atau pelunasan

liabilitas/pembayaran yang menjadi lebih besar atau kecil pada periode mendatang dibanding pembayaran pajak sebagai akibat pemulihan aset atau pelunasan liabilitas yang tidak memiliki konsekuensi pajak.

Beberapa contoh sederhana perbedaan temporer ini yaitu adanya penilaian persediaan yang berbeda melalui metode penilaian persediaan atau adanya perbedaan metode yang digunakan dalam menghitung penyusutan aset tetap berwujud. Oleh karena itu, secara garis besar dalam menetapkan beban pajak tangguhan dan pengaruh terhadap aset atau liabilitas pajak tangguhan diperlukan:

1. Melakukan identifikasi perbedaan temporer dan kompensasi kerugian periode mendatang.
2. Mengukur dan menetapkan jumlah liabilitas pajak tangguhan untuk perbedaan temporer kena pajak dengan menerapkan tarif pajak yang berlaku.
3. Mengukur atau menentukan jumlah aset pajak tangguhan untuk perbedaan temporer yang dapat dikurangkan dan sisa kerugian yang dapat dikompensasi dengan menerapkan tarif yang berlaku.

Dengan demikian, beban pajak penghasilan terbagi menjadi dua bagian yaitu beban pajak kini dan beban pajak tangguhan/pendapatan pajak tangguhan, seperti dijelaskan sebelumnya, beban pajak tangguhan akan menimbulkan aset pajak tangguhan dan sebaliknya pendapatan pajak tangguhan akan menimbulkan aset pajak tangguhan . liabilitas pajak tangguhan dapat terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi

negatif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih besar dibanding beban pajak menurut undang-undang pajak. Liabilitas pajak tangguhan ini sebagai jumlah pajak terutang untuk periode mendatang sebagai akibat perbedaan temporer kena pajak.

Kewajiban pajak tangguhan maupun aset pajak tangguhan dapat terjadi apabila penghasilan sebelum pajak (pretax accounting income) lebih besar dari penghasilan kena pajak. Maka beban pajak akan lebih besar dari pajak terutang sehingga akan menghasilkan kewajiban pajak tangguhan. Kewajiban pajak tangguhan dapat dihitungkan dengan mengalikan perbedaan temporer dengan tarif pajak yang berlaku

Pajak tangguhan pada prinsipnya merupakan dampak PPh dimasa yang akan datang yang disebabkan perbedaan temporer antara perlakuan akuntansi dan perpajakan serta kerugian fiskal yang masih dapat dikompensasikan di masa yang akan datang 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 dimasa datang tersebut tidak tersaji dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba komprehensif, akibatnya bisa saja laporan keuangan menyesatkan pembacanya. Beban pajak tangguhan ini sesungguhnya mencerminkan besarnya beda waktu yang

telah dikalikan dengan suatu tarif pajak marginal. Beda waktu timbul karena adanya kebijakan akrual 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 bersal 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

Pajak tangguhan ini diperhitungkan dalam perhitungan laba rugi akuntansi dalam suatu periode berjalan yang diakui sebagai beban atau manfaat pajak tangguhan. Beban pajak tangguhan timbul akibat perbedaan temporer antara laba akuntansi (laba dalam laopran keuangan menurut SAK untuk kepentingan pihak eksternal) dengan laba fiskal (laba menurut aturan perpajakn indonesia yang digunakan sebagai dasar perhitungan pajak).

Apabila pada masa mendatang akan terjadi pembayaran yang lebih besar, maka berdasarkan SAK(2017) harus diakui sebagai suatu kewajiban. Sebagai contoh apabila beban penyusutan aset tetap yang diakui fiskal lebih besar daripada beban penyusutan aset tetap yang diakui secara komersial sebagai akibat adanya perbedaan metode penyusutan aset tetap, maka selisih

tersebut akan mengakibatkan pengakuan beban pajak yang lebih besar secara komersial pada masa mendatang.

Sama halnya dengan proses akuntansi lainnya, akuntansi pajak tangguhan tidak terlepas dari empat kegiatan proses akuntansi, yaitu pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan diatur dalam PSAK NO. 46 (IAI,2017).

c. Perencanaan pajak (*Tax Planning*)

Menurut (Chairil Anwar Pohan 2017, 16), Tax planning atau tax management memiliki banyak arti karena mendefinisikan menurut persepsi dan pemahaman mereka masing masing..

Menurut Lyson Susan M, mengatakan bahwa :

“Perencanaan pajak adalah pengaturan yang dilakukan oleh barang siapa yang melakukan usaha perorangan atau bisnis, yang tujuannya untuk meminimalisasi kewajiban pajaknya.”

Menurut Ladiman Djaiz (1971) mengatakan bahwa :

“Tax manangement berarti melakukan perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, pengkoordinasian, dan pengawasan perpajakan yang tujuannya untuk meningkatkan efisiensi dalam artian peningkatan laba atau penghasilan”

Menurut (Pohan 2017, 20), Manfaat perencanaan pajak ,ada beberapa manfaat yang bisa diperoleh dari perencanaan pajak yang dilakukan secara cermat:

1. Penghematan kas keluar, karena beban pajak yang merupakan unsur biaya dapat dikurangi.
2. Mengatur aliran kas masuk dan keluar (Cash Flow), karena dengan perencanaan pajak yang matang dapat diperkirakan kebutuhan kas untuk pajak, dan menentukan saat pembayaran sehingga perusahaan dapat menyusun anggaran kas secara lebih akurat. (Chairil Anwar Pohan, 2017:20)

Dalam kaitannya ada beberapa modus yang biasa digunakan wajib pajak untuk menghindari pajak, yakni:

1. *Tax avoidance* (penghindaran pajak), adalah upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, di mana metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam undang undang dan peraturan perpajakan itu sendiri, untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.
2. *Tax evasion* (penggelapan pajak), adalah upaya wajib pajak menghindari pajak terutang secara ilegal dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya. Cara ini tidak aman bagi wajib pajak, karena metode dan teknik yang digunakan tidak berada dalam koridor undang

undang dan peraturan perpajakan. Cara yang ditempuh berisiko tinggi dan berpotensi dikenai sanksi pelanggaran hukum/tindak pidana fiskal, atau kriminal. Oleh sebab itu, Tax planner yang baik, cara ini tidak direkomendasikan untuk diaplikasikan. Tax evasion adalah kebalikan dari tax avoidance.

3. *Tax saving* (penghematan pajak) ,adalah upaya mengelak utang 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.
4. *Tax shifting* (pergeseran pajak) pemindahan atau mentransfer beban pajak dari subjek pajak kepada pihak lain. Dengan demikian, orang atau beban yang dikenakan pajak dimungkinkan sekali tidak menanggung beban pajaknya
5. Kapitalisasi adalah pengurangan harga objek pajak sama dengan jumlah pajak akan dibayarkan kemudian oleh pihak pembeli

Menurut (Chairil Anwar Pohan 2017, 23), Dua cara yang dapat dilakukan oleh perencana pajak perusahaan, adalah tax saving dan tax avoidance karena perbuatan seperti itu tidak melanggar undang undang.

Tahapan perencanaan pajak agar perencanaan pajak dapat berhasil sesuai dengan harapan, maka rencana itu seharusnya dilakukan melalui berbagai urutan tahap-tahap berikut ini :

1. 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 memperlihatkan faktor baik internal maupun eksternal yaitu berupa :
 - a. Fakta yang relevan
 - b. Faktor pajak
 - c. Faktor non pajak lainnya.
2. Membuat satu model atau lebih rencana kemungkinan besarnya pajak
3. 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 alternatif perencanaan
4. 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
5. 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.

Tujuan perencanaan pajak secara umum yang ingin dicapai dari manajemen pajak/perencanaan pajak yang baik adalah:

1. Meminimalisasi beban pajak yang terutang.

Tindakan yang harus diambil dalam rangka perencanaan pajak tersebut berupa usaha usaha mengefisiensikan beban pajak yang masih dalam ruang lingkup pemajakan dan tidak melanggar peraturan perpajakan.

2. Memaksimalkan laba setelah pajak
3. Meminimalkan terjadinya kejutan pajak jika terjadi pemeriksaan pajak oleh fiskus
4. Memenuhi kewajiban perpajakan secara benar, efisien, dan efektif sesuai dengan ketentuan perpajakan, yang antara lain meliputi
 - a. Mematuhi segala ketentuan administratif, sehingga terhindar dari pengenaan sanksi, baik sanksi administratif maupun pidana, seperti bunga , kenaikan, denda, dan hukum kurungan, atau penjara.
 - b. Melaksanakan secara efektif segala ketentuan undang undang perpajakan yang terkait dengan pelaksanaan pemasaran, pembelian, dan fungsi keuangan, seperti pemotongan dan pemungutan pajak (PPH pasal 21, pasal 22, dan pasal 23).

3. Variabel Dependen

a. Manajemen Laba (Earning Management)

Beberapa definisi manajemen laba untuk mendefinisikan manajemen laba sebagai berikut :

Definisi manajemen laba menurut Davidson, Stickney, dan Weil :

“Manajemen laba merupakan proses untuk mengambil langkah tertentu yang disengaja dalam batas-batas prinsip akuntansi berterima umum untuk menghasilkan tingkat yang diinginkan dari laba yang dilaporkan.”

Definisi manajemen laba menurut Fisheer dan Rosenzweig :

“Manajemen laba adalah tindakan-tindakan manajer untuk menaikkan (menurunkan) laba periode berjalan dari sebuah perusahaan yang dikelolanya tanpa menyebabkan kenaikan (penurunan) keuntungan ekonomi perusahaan jangka panjang.”

Menurut (H. sri Sulistyanto 2008, 51) Berdasarkan definisi diatas mempunyai benang merah yang menghubungkan satu definisi dengan definisi lainnya , yaitu bahwa manajemen laba merupakan aktivitas manajerial untuk “mempengaruhi” dan mengintervensi laporan keuangan.

b. Motivasi Manajemen Laba

Penelitian akuntansi tidak lagi hanya terfokus pada angka-angka yang tercantum dalam laporan keuangan, namun juga berusaha mengurai perilaku etis seseorang ketika mencatat transaksi dan menyusun laporan keuangan. Laporan keuangan sebenarnya merupakan cermin perilaku oportunistis seseorang yang menyusun laporan keuangan itu. Artinya, besar kecilnya kinerja yang disajikan dalam laporan keuangan akan dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan penyusunnya, bukan semata-mata oleh kinerja perusahaan sesungguhnya. Inilah yang menjadi dasar berkembangnya konsep- konsep teori akuntansi positif.

Ada tiga hipotesis dalam teori akuntansi positif yang dipergunakan untuk menguji perilaku etis seseorang dalam mencatat transaksi dan menyusun laporan keuangan.

1. *Bonus plan hypothesis*

menyatakan bahwa rencana bonus atau kompensasi manajerial akan cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi yang akan membuat laba yang dilaporkannya menjadi lebih tinggi.

Konsep ini membahas bahwa bonus yang dijanjikan pemilik kepada manajer perusahaan tidak hanya memotivasi manajer untuk bekerja dengan lebih baik tetapi juga memotivasi manajer untuk melakukan kecurangan manajerial. Agar selalu bisa mencapai tingkat kinerja yang memberikan bonus, manajer memperlakukan besar kecilnya angka-angka akuntansi dalam laporan keuangan sehingga bonus itu selalu didapatnya setiap tahun. Hal inilah yang mengakibatkan pemilik mengalami kerugian ganda, yaitu memperoleh informasi palsu dan mengeluarkan sejumlah bonus untuk sesuatu yang tidak semestinya.

2. *Debt (equity) hypothesis*

menyatakan bahwa perusahaan yang mempunyai rasio antara utang dan ekuitas lebih besar, cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi dengan laporan laba yang lebih tinggi serta cenderung melanggar perjanjian utang apabila ada manfaat dan keuntungan tertentu yang dapat diperolehnya.

Keuntungan tersebut berupa permainan laba agar kewajiban utang piutang dapat ditunda untuk periode berikutnya sehingga semua pihak yang ingin mengetahui kondisi perusahaan yang sesungguhnya memperoleh

informasi yang keliru dan membuat keputusan bisnis menjadi keliru pula. Akibatnya, terjadi kesalahan dalam mengalokasikan sumberdaya.

3. *Political cost hypothesis*

menyatakan bahwa perusahaan cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi yang dapat memperkecil atau membesar laba yang dilaporkannya. Konsep ini membahas bahwa manajer perusahaan cenderung melanggar regulasi pemerintah, seperti undang-undang perpajakan, apabila ada manfaat dan keuntungan tertentu yang dapat diperolehnya. Manajer akan mempermainkan laba agar kewajiban pembayaran tidak terlalu tinggi sehingga alokasi laba sesuai dengan kemauan perusahaan.

Ketiga hipotesis ini sebenarnya merupakan sifat lain dari teori agensi yang menekankan pentingnya penyerahan wewenang pengelolaan perusahaan dari pemilik kepada pihak lain yang mampu menjalankan perusahaan dengan baik. Sebagai penerima wewenang untuk mengelola perusahaan, manajer seharusnya bekerja untuk pemilik.

c. Pandangan Manajemen Laba

Ada perbedaan mendasar antara praktisi dan akademisi dalam memandang dan memahami manajemen laba. Secara umum para praktisi, yaitu investor, pemerintah, asosiasi profesi, dan pelaku ekonomi lainnya, menganggap manajemen laba sebagai kecurangan manajerial. Alasannya, aktivitas rekayasa manajerial ini dilakukan untuk menyesatkan dan

merugikan pihak lain yang menggunakan laporan keuangan sebagai sumber informasi untuk mengetahui segala sesuatu tentang perusahaan.

Apalagi secara empiris terbukti bahwa manajemen laba merupakan salah satu faktor yang menyebabkan hancurnya tatanan ekonomi, etika, dan moral suatu bangsa. Manajemen laba tidak hanya membuat perusahaan yang melakukannya mengalami kesulitan ekonomi semua pihak. Selain itu manajemen laba telah mengakibatkan skandal keuangan internasional yang melibatkan dan membuat banyak pihak di berbagai negara mengalami kesulitan ekonomi.

Sementara akademis, termasuk para peneliti menilai manajemen laba bukan sebagai kecurangan, sebab aktivitas rekayasa manajerial ini pada dasarnya merupakan dampak dari spektrum prinsip akuntansi berterima umum yang luas. Prinsip akuntansi memang menyediakan beragam metode dan prosedur yang bebas dipilih dan dipergunakan suatu perusahaan sesuai dengan keinginannya. Ada lebih dari satu metode dan prosedur untuk satu komponen tertentu bisa dipergunakan sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai perusahaan.

Selain itu perusahaan juga diperbolehkan untuk mengganti satu metode dan prosedur akuntansi yang selama ini telah dipergunakan dengan metode dan prosedur akuntansi yang lain, bahkan prinsip akuntansi juga mengizinkan suatu perusahaan untuk menyajikan ulang (*restatement*) laporan keuangan beberapa periode lalu. Artinya laporan keuangan yang pernah disajikan dapat ditarik kembali untuk diganti dengan laporan

keuangan yang baru yang menggunakan metode dan prosedur akuntansi berbeda dengan yang dipakai sebelumnya.

Oleh sebab itu, bisa dikatakan bahwa perbedaan pemahaman terhadap manajemen laba disebabkan perbedaan sudut pandang antara satu pihak dengan pihak lain. Meskipun fakta empiris menunjukkan manajemen laba telah membuat dipertanyakan dan diragukan integritas dan kredibilitas dunia usaha dan akuntan serta kelayakan standar akuntansi.

d. Metode Manajemen Laba

Perkembangan penelitian akuntansi keuangan dan keprilakuan (*financial and behavioral accounting*) selama beberapa decade ini ada sisi positifnya, yaitu para akademis mulai mengembangkan berbagai metode dan model untuk mengidentifikasi dan mendeteksi manajemen laba. Ada tiga pendekatan yang telah dihasilkan seiring dengan perkembangan ilmu dan penelitian akuntansi ini, yaitu model yang berbasis *aggregate accrual*, *specific accrual*, dan *distribution of earnings after management*. Namun, sejauh ini hanya model berbasis *aggregate accrual* diterima secara umum sebagai model yang memberikan hasil yang paling kuat dalam mendeteksi manajemen laba.

Alasannya, model ini sejalan dengan basis akuntansi akrual yang selama ini banyak dipergunakan, yang membuat munculnya komponen akrual yang sangat mudah untuk dipermainkan besar kecilnya. Selain itu, model *aggregate accrual* menggunakan semua komponen laporan keuangan untuk mendeteksi rekayasa keuangan itu. Model berbasis

aggregate accrual ini dikembangkan oleh beberapa peneliti, yaitu Healy, DeAngelo, Jones, Dechow, Sloan, dan Sweeney, Sera Kang dan Suvaaramakrishan

Maka langkah awal untuk mengidentifikasi manajemen laba adalah dengan mengeluarkan komponen kas dari model akuntansi untuk menghitung dan menentukan besarnya komponen akrual yang diperoleh oleh perusahaan selama satu periode tertentu. Untuk itu laba akuntansi harus dikurangi dengan arus kas yang diperoleh dari operasi perusahaan (*cash flow from operation*) selama periode bersangkutan. Setelah berhasil menentukan besarnya komponen akrual yang diperoleh perusahaan selama satu periode, maka langkah kedua adalah memisahkan komponen akrual itu menjadi dua komponen utama, yaitu *discretionary accruals* dan *nondiscretionary accruals* untuk menentukan apakah ada dan beberapa besar kecilnya aktivitas rekayasa manjerial itu.

e. Pendekatan Manajemen Laba

Secara umum ada tiga pendekatan yang telah dihasilkan para peneliti untuk mendeteksi manajemen laba, yaitu model yang berbasis *aggregate accrual*, *specific accrual*, dan *distribution of earnings after management*.

1. Model Berbasis Aggregate Accrual

Model yang dipergunakan untuk mendeteksi aktivitas rekayasa ini dengan menggunakan *discretionary accruals* sebagai proksi manajemen laba. Model ini pertama kali dikembangkan oleh Healy, DeAngelo dan Jones. Selanjutnya Dechow, Sloan, dan sweeney mengembangkan model

Jones menjadi model Jones yang dimodifikasi (modified Jones model). Model-model ini menggunakan total akrual dan model regresi untuk menghitung akrual yang diharapkan dan akrual yang tidak diharapkan.

Model Healy merupakan model yang relatif sederhana karena menggunakan total akrual sebagai proksi manajemen laba. Model DeAngelo dikembangkan dengan menggunakan perubahan dalam total akrual sebagai proksi manajemen laba. Model Jones menggunakan sisa regresi total akrual dari perubahan penjualan dan property, plant, and equipment sebagai proksi manajemen laba.

Model Jones dimodifikasi (modified Jones model) menggunakan sisa regresi total akrual dari perubahan penjualan dan property, plant, and equipment, dimana pendapatan disesuaikan dengan perubahan piutang yang terjadi pada periode bersangkutan. Sementara Kang dan Suvarnakrisnan menggunakan sisa regresi dari aktiva lancar non kas yang dikurangi dengan kewajiban yang dibagi dengan aktiva itu pada periode sebelumnya, yang disesuaikan dengan kenaikan pendapatan, biaya dan plant and equipment sebagai proksi manajemen laba.

2. Model berbasis spesifik accruals

Yaitu pendekatan yang menghitung akrual sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item atau komponen laporan keuangan tertentu dari industri tertentu, misalnya piutang tak tertagih dari sektor industri tertentu atau cadangan kerugian piutang dari industri asuransi.

Model ini dikembangkan oleh McNichols dan Wilson, Petroni, Beaver dan Engel, Beaver dan McNichols. McNichols dan Wilson mengembangkan model yang menggunakan sisa provisi untuk piutang tak tertagih, yang diestimasi sebagai sisa regresi provisi untuk piutang tak tertagih pada saldo awal, serta penghapusan piutang periode berjalan dan periode yang akan datang sebagai proksi manajemen laba. Model berikutnya dikembangkan oleh Petroni yang menggunakan klaim terhadap estimasi cadangan kesalahan, yang diukur selama lima tahun perkembangan cadangan kerugian penjaminan kerusakan property sebagai proksi manajemen laba

Model Beaver dan Engel menggunakan biaya yang tersisa dari kerugian pinjaman, yang diestimasi sebagai sisa regresi biaya dari kerugian pinjaman pada charge-of bersih, pinjaman yang beredar, aktiva yang tidak bermanfaat dan melebihi satu tahun perubahan aktiva tidak bermanfaat sebagai proksi manajemen laba. Sementara Beneish mengembangkan model yang menggunakan hari-hari dalam indeks piutang, indeks laba kotor (gross margin), indeks kualitas aktiva, indeks depresiasi, indeks biaya administrasi umum dan penjualan, indeks total akrual terhadap total aktiva sebagai proksi manajemen laba. Terakhir adalah model Beaver dan McNichols yang menggunakan korelasi serial dari satu tahun perkembangan cadangan kerugian penjaminan kerusakan property sebagai proksi manajemen laba.

4. Model Berbasis Distribution Of Earning After Management

Sementara model *distribution of earnings* dikembangkan oleh Brughtahler dan Dichev, Dereorge, Patel, dan Zackhauser, serta Myers dan Skinner. Pendekatan ini dikembangkan dengan melakukan pengujian secara statistik terhadap komponen laba untuk mendeteksi faktor-faktor yang mempengaruhi pergerakan laba. Model ini terfokus pada pergerakan laba disekitar benchmark yang dipakai, misalkan laba kuartal sebelumnya, untuk menguji apakah incidence jumlah yang berada di atas maupun di bawah benchmark telah didistribusikan secara merata, atau merefleksikan ketidakberlanjutan kewajiban untuk menjalankan kebijakan yang telah dibuat.

Menurut (H.sri Sulistyanto 2008, 213) Model Burgtahler dan Dichev merupakan model yang menguji apakah frekuensi realisasi laba tahunan yang merupakan bagian atas (bawah) laba yang besarnya nol dan laba akhir tahun adalah lebih besar (kecil) daripada yang diharapkan untuk mendeteksi manajemen laba. Selanjutnya Degeorge, Patel, dan Zeckhauser mengembangkan model yang menguji apakah frekuensi realisasi laba kuartalan yang merupakan bagian atas (bawah) laba yang besarnya nol, laba akhir kuartal dan forecast investor adalah lebih besar (kecil) daripada yang diharapkan untuk mendeteksi manajemen laba. Model Myers dan Skinner merupakan model yang menguji apakah angka-angka laba meningkat yang berurutan adalah lebih besar dibandingkan angka-angka jika tanpa manajemen laba untuk mendeteksi manajemen laba.

B. Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai Aktiva Pajak Tangguhan , Beban Pajak Tangguhan, Dan Perencanaan Pajak telah banyak dilakukan dalam penelitian-penelitian sebelumnya.

Tabel 2.1
Hasil penelitian Terdahulu

NO	NAMA PENELITI	JUDUL PENELITIAN	HASIL PENELITIAN	PERBEDAAN
1	Arif Rachmad Hakim (2015)	pengaruh aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba	Variabel aktiva pajak tangguhan memiliki pengaruh signifikan terhadap manajemen laba Variabel beban pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba	Variabel yang diambil sebelumnya hanya aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan ,penelitian kali ini menggunakan aktiva pajak tangguhan ,beban pajak tangguhan perencanaan pajak tangguhan Penelitian sebelumnya menggunakan sector perbankan Sedangkan penelitian selanjutnya adalah perusahaan <i>Sektor Food And Beverage</i> yang terdaftar Di Bursa Efek Indonesia
2	A.A Gede Raka Plasa Negara.	Pengaruh perencanaan pajak dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba	Perencanaan pajak berpengaruh positif terhadap manajemen laba walaupun pengaruhnya lemah Dan beban pajak tangguhan memiliki pengaruh positif terhadap manajemen laba	Variabel Independen yang digunakan pada penelitian sebelumnya adalah Beban pajak tangguhan dan perencanaan pajak , sedangkan penelitian kali ini menggunakan aktiva pajak tangguhan ,beban pajak tangguhan ,dan perencanaan pajak. Sampel yang diambil sebelumnya menggunakan perusahaan non manufaktur yang terdaftar di BEI ,sedangkan penetian

				selanjutnya Menggunakan sektor <i>Food And Beverage</i>
3	Christina ranti Sumomba. (2012)	Pengaruh beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak terhadap manajemen laba	Beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak dapat digunakan dalam mendeteksi praktik manajemen laba .respon manajemen atau perubahan tarif pajak tersebut akan mempengaruhi posisi beban pajak tanggungan	Variabel independen yang digunakan sebelumnya menggunakan beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak, sedangkan penelitian kali ini menggunakan aktiva pajak tanggungan, beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak Sampel yang digunakan sebelumnya berfokus pada perusahaan manufaktur, sedangkan penelitian kali ini menggunakan sektor <i>Food and beverage</i> yang terdaftar di BEI
4	Zulaikha Suranggane. (2017)	Analisis aktiva pajak tanggungan dan akrual sebagai prediktor manajemen laba: kajian empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI	Variabel Akrual saja yang memiliki pengaruh signifikan pada terjadinya manajemen laba dengan tingkat signifikan 5 persen sedangkan cadangan aktiva pajak tanggungan tidak berpengaruh	Variabel independen yang dilakukan menggunakan aktiva pajak tanggungan dan akrual, penelitian kali ini menggunakan aktiva pajak tanggungan, beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak. Sektor yang digunakan untuk pengambilan sampel menggunakan perusahaan manufaktur di BEI, Penelitian selanjutnya menggunakan sektor <i>Food and beverage</i> yang terdaftar di BEI
5	Ni Putu Eka Widiastuti dan Elsa Chusniah. (2011)	Analisis aktiva pajak tanggungan dan discretionary acrual sebagai prediktor manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di BEI	Variabel Aktiva Pajak tanggungan memiliki pengaruh signifikan pada terjadinya manajemen laba dengan tingkat signifikasi 5 persen dan akrual tidak berpengaruh	Variabel independen yang digunakan aktiva pajak tanggungan dan akrual ,penelitian kali ini menggunakan aktiva pajak tanggungan , beban pajak tanggungan dan manajemen laba Hanya menggunakan dua variabel dan Pengamatan pada penelitian ini hanya 3 tahun , penelitian

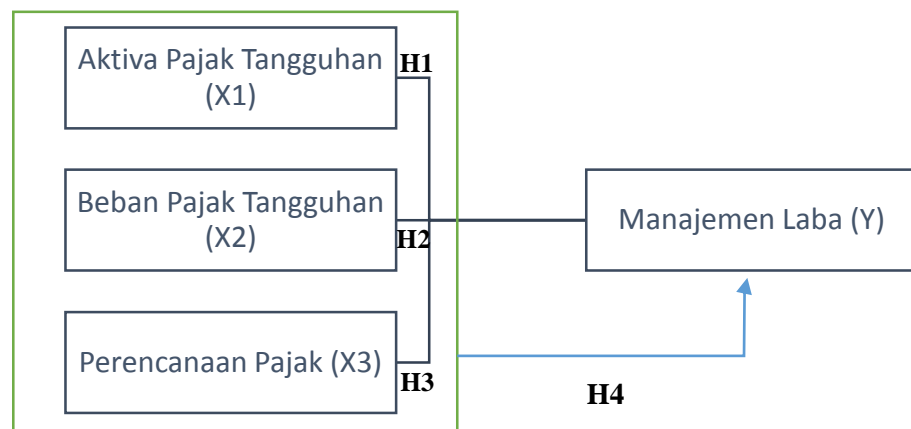
				selanjutnya pengamatan selama 4 tahun
--	--	--	--	---------------------------------------

C. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran yang digunakan dalam penelitian ini memiliki 4 variabel, terdiri dari 3 Variabel independen yaitu Aktiva pajak tangguhan(X1), Beban pajak tangguhan(X2) , dan Perencanaan Pajak(X3) serta 1 variabel dependen yaitu manajemen laba(Y), berikut kerangka pemikiran yang disajikan dalam bentuk gambar.

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran



Menurut (A.A Gede, 2017) Terdapat beberapa metode yang digunakan untuk menguji manajemen laba dan biasanya manajemen laba sering sekali dikaitkan dengan perencanaan pajak , aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan, perusahaan melakukan perencanaan pajak seefektif mungkin, bukan hanya untuk memperoleh keuntungan dari segi fiskal saja, tetapi sebenarnya perusahaan juga memperoleh keuntungan

dalam memperoleh tambahan modal dari pihak investor melalui penjualan saham perusahaan.

Oleh karena itu, pajak merupakan unsur pengurang laba yang tersedia untuk dibagi pada investor atau diinvestasikan oleh perusahaan, manajemen akan berusaha untuk meminimalkan guna mengoptimalkan jumlah dari laba bersih perusahaan. Dalam hal ini, terdapat indikasi manajemen melakukan manajemen laba dalam proses perencanaan pajak. Begitu pun aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan merupakan salah satu pendekatan yang digunakan untuk mendeteksi adanya praktik aktiva manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen perusahaan

Artinya semakin besar manajemen tersebut akan tercerminkan dalam aktiva pajak tangguhan, beban pajak tangguhan dan mampu digunakan untuk mendeteksi praktik manajemen laba, serta semakin tinggi nya praktik manajemen laba, maka semakin tinggi pula aktiva pajak tangguhan dan beban pajak tangguhan.

D. Perumusan Hipotesa

1. Pengaruh Aktiva Pajak Tangguhan terhadap manajemen laba :

Berdasarkan penelitian Arif Rachmad hakim penelitian tentang analisis aktiva pajak tangguhan dan discretionary accrual sebagai prediktor manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di BEI dengan hasil

penelitian menunjukkan bahwa aktiva pajak tangguhan memiliki hubungan positif signifikan.

Berdasarkan penelitian Zulaikha Suranggane bahwa aktiva pajak tangguhan dijadikan proksi sebagai indikator dari praktik manajemen laba yang mangacu pada pernyataan tersebut ,maka diekspektasikan adanya peranan aktiva pajak tangguhan yang mungkin dapat digunakan sebagai indikator adanya manajemen laba. Jika jumlah aktiva pajak tangguhan semakin besar maka semakin tinggi manajemen melakukan manajemen laba (earning management), untuk itu dibuat hipotesa sebagi berikut :

H1: Aktiva pajak tangguhan berpengaruh terhadap manajemn laba perusahaan

2. Pengaruh Beban Pajak Tangguhan terhadap Manjemen Laba

Beban yang besar akan menurunkan tingkat laba diperoleh suatu perusahaan, begitu pula sebaliknya beban yang sedikit akan menaikkan tingkat laba yang diperoleh perusahaan

Berdasarkan penelitian A.A Gede Raka Negara membuktikan adanya praktik manajemen laba dengan menggunakan beban pajak tangguhan . penelitian yang dilakukan Arif Rachmad Hakim juga membuktikan bahwa Beban pajak tangguhan memiliki pengaruh signifikan terhadap manajemen laba

Dapat disimpulkan bahwa suatu beban pajak tangguhan dapat mempengaruhi suatu perusahaan untuk melakukan manajemen laba karena beban pajak tangguhan dapat menurunkan suatu tingkat laba dalam perusahaan maka hipotesis yang dibuat sebagai berikut:

H2 : Beban Pajak Tangguhan berpengaruh terhadap manajemen laba perusahaan

3. Pengaruh Perencanaan pajak Terhadap Manajemen laba

Perencanaan pajak memiliki pengaruh yakni semakin bagus perencanaan pajak makin besar perusahaan melakukan manajemen laba.

Berdasarkan penelitian Chistina Ranty Sumomba perencanaan pajak dan beban pajak tangguhan dapat digunakan untuk mendeteksi praktik manajemen laba, manajemen selalu merespon perubahan tarif paja, baik itu kenaikan tarif pajak atau penurunan tarif pajak yang dianggap oleh manajemen sebagai peluang “emas” untuk memberikan profit bagi perusahaan baik periode tersebut maupun periode yang akan datang.

Berdasarkan penelitian A.A Gede Raka Negara, perusahaan melakukan perencanaan pajak seefektif mungkin, bukan hanya untuk memperoleh keuntungan dari segi fiskal saja, tetapi sebenarnya perusahaan juga memperoleh keuntungan dalam memperoleh tambahan modal dari pihak investor melalui penjualan saham perusahaan.

Dapat disimpulkan bahwa suatu perencanaan pajak dapat mempengaruhi suatu perusahaan untuk melakukan manajemen laba karena perencanaan pajak dapat menurunkan suatu tingkat laba dalam perusahaan maka hipotesis yang dibuat sebagai berikut

H3 : Perencanaan Pajak berpengaruh terhadap manajemen laba

4. Pengaruh Aktiva pajak tangguhan ,Beban pajak tangguhan, Perencanaan Pajak terhadap manajemen laba perusahaan.

Dari yang telah disimpulkan sebelumnya ketiga variabel independen tersebut diduga berpengaruh terhadap manajemen laba. Maka data diduga jika variabel yang diuji secara keseluruhan terhadap variabel dependen maka hasilnya akan berpengaruh. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Aktiva pajak tangguhan, beban pajak tangguhan ,dan perencanaan pajak dapat berpengaruh terhadap manajemen laba.

H4 : Aktiva pajak tangguhan, Beban pajak tangguhan ,dan Perencanaan Pajak berpengaruh terhadap manajemen laba