

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian sebelumnya memberikan pendapat mengenai pengaruh pajak tangguhan dan perencanaan perpajakan terhadap manajemen laba sebagai berikut :

Penelitian Nurmansyah (2013) bertujuan untuk mengetahui pengaruh beban pajak tangguhan dan beban pajak kini dalam mendeteksi manajemen laba pada saat *seasoned equity offerings* pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). metode pengambilan sampel *purposive sampling* diperoleh 24 sampel dari 96 perusahaan yang melakukan penawaran saham tambahan pada periode pengamatan 2008-2012. Jenis penelitian kausatif dan metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi logistik dengan data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan yang dijadikan sampel. Hasil penelitian menunjukkan (1) Beban pajak tangguhan tidak mampu mendeteksi manajemen laba pada saat *seasoned equity offerings*, (2) Beban pajak kini tidak mampu mendeteksi manajemen laba pada saat *seasoned equity offerings*.

Penelitian Syanthi (2013) bertujuan untuk menguji pengaruh manajemen laba terhadap perencanaan pajak dan persistensi laba dengan menggunakan ukuran perusahaan sebagai variabel control. Metode pemilihan sampel *purposive sampling* terdiri atas 40 perusahaan dari total 202 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2006-2010. Jenis penelitian penjelasan (*eksplanatory*) dengan metode analisis yang digunakan adalah regresi data panel dengan menggunakan data sekunder dari Bursa Efek Indonesia. Berdasarkan hasil pengujian ditemukan bahwa baik manajemen laba riil maupun manajemen laba akrual meningkatkan persistensi laba, sedangkan perencanaan pajak tidak mempengaruhi persistensi laba. Perusahaan melakukan manajemen laba riil melalui manipulasi penjualan dan pengurangan beban diskresi tunai untuk mempengaruhi persistensi laba, sedangkan produksi barang secara berlebihan terbukti tidak mempengaruhi persistensi laba. Selain itu, perusahaan terbukti tidak

melakukan manajemen laba dalam melakukan perencanaan pajak. Perusahaan yang melakukan manajemen laba akan memiliki laba yang lebih persisten dibandingkan dengan perusahaan yang tidak melakukan manajemen laba. Semakin besar ukuran perusahaan, semakin persisten laba perusahaan.

Penelitian Aditama (2014) bertujuan untuk memperoleh bukti pengaruh perencanaan pajak terhadap manajemen laba pada perusahaan non-manufaktur yang terdaftar di BEI. Metode pemilihan sampel *purposive sampling* terdiri atas 77 sampel dari total 115 perusahaan non-manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2006-2010. Jenis penelitian adalah statistik deskriptif dengan analisis data regresi linier sederhana. Hasil penelitian perencanaan pajak ternyata tidak berpengaruh positif terhadap manajemen laba pada perusahaan non-manufaktur yang terdaftar di BEI. Akan tetapi, hasil pada analisis deskriptif menunjukkan bahwa 77 perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini melakukan manajemen laba dengan cara menghindari penurunan laba.

Penelitian Widiatmoko dan Mayangsari (2016) bertujuan untuk menganalisis bukti empiris mengenai pengaruh aset pajak tangguhan, *discretionary accrual*, *leverage*, ukuran perusahaan, dan perencanaan pajak terhadap manajemen laba. Dengan kinerja keuangan sebagai indikator untuk mengukur efektivitas perusahaan. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari www.idx.co.id. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2013. Sampel dipilih dengan *purposive sampling* dan terdapat 208 observasi yang akan diuji dengan model analisis regresi logistic. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa aset pajak tangguhan memiliki pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap praktik manajemen laba, *discretionary accrual* memiliki pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap praktik manajemen laba, *leverage* memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap praktik manajemen laba, ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap praktik manajemen laba, perencanaan pajak memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap praktik manajemen laba.

Penelitian Purba (2016) bertujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh beban pajak tangguhan dan perencanaan pajak terhadap praktik

manajemen laba baik secara parsial maupun secara simultan. Metode sampling yang digunakan adalah *purposive sampling* dan sampel yang digunakan adalah 37 perusahaan. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan regresi linier berganda. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial beban pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap praktik manajemen laba dengan persentase pengaruh sebesar 3,6% dan untuk perencanaan pajak memiliki pengaruh namun tidak signifikan terhadap praktik manajemen laba dengan persentase pengaruh sebesar 1,0%. Secara simultan hasil penelitian menunjukkan bahwa beban pajak tangguhan dan perencanaan pajak memiliki pengaruh namun tidak signifikan terhadap manajemen laba dengan total persentase pengaruh sebesar 4,6%.

Penelitian Agusta (2018) tujuan penelitian untuk mengetahui pengaruh aktiva pajak tangguhan, beban pajak tangguhan dan perencanaan pajak terhadap manajemen laba pada perusahaan sub sektor property yang terdaftar di indeks saham syariah indonesia tahun 2012-2016. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Dengan penentuan sampel dengan metode *purposive sampling* yang diperoleh 10 perusahaan dari 53 perusahaan yang sesuai dengan kriteria penelitian. Hasil penelitian menemukan bahwa beban pajak tangguhan memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap perusahaan yang melakukan praktik manajemen laba sedangkan, aktiva pajak tangguhan dan perencanaan pajak tidak memiliki pengaruh signifikan.

Penelitian Caroline (2015) bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh asimetri informasi, mekanisme corporate governance, dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010 – 2012 baik secara simultan maupun parsial. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Dengan metode pemilihan sampel *purposive sampling* dan diperoleh 82 perusahaan dari 132 perusahaan manufaktur yang sesuai dengan kriteria penelitian yang mana akan dijadikan sebagai objek penelitian. Berdasarkan hasil penelitian, diketahui bahwa asimetri informasi, mekanisme corporate governance, dan beban pajak tangguhan secara simultan tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek

Indonesia pada periode 2010 – 2012. Namun secara parsial, kepemilikan institusional berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba, sedangkan Asimetri informasi, proporsi dewan komisaris independen, ukuran dewan komisaris, dan beban pajak tangguhan tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2010 – 2012.

Penelitian Sormin (2015) tujuan dalam penelitian untuk menganalisis dan menemukan bukti kemampuan beban pajak tangguhan dalam mendeteksi manajemen laba. Penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik biner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa beban pajak tangguhan tidak berpengaruh signifikan dalam mendeteksi manajemen laba (*earnings management*).

Penelitian Jacklyn (2016) tujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti pengaruh perencanaan pajak dan *book tax differences* terhadap persistensi laba. Metode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda dengan metode penentuan sampel *purposive sampling*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel perencanaan pajak tidak berpengaruh signifikan terhadap persistensi laba. sedangkan *book tax differences* tidak berpengaruh pada persistensi laba.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Pajak

Pajak adalah salah satu sumber penerimaan negara. Bahkan banyak negara yang mengandalkan penerimaan pajak sebagai sumber penerimaan Negara yang utama. Selain itu, pajak bagi pemerintah merupakan sumber pendapatan yang cukup potensial untuk dapat mencapai keberhasilan pembangunan. Sedangkan bagi perusahaan pajak merupakan biaya yang bentuk pengembaliannya tidak diterima secara langsung, baik berupa barang, jasa atau dana, sehingga beban pajak harus diperhitungkan dalam setiap keputusan yang melibatkannya.

Terdapat beberapa definisi menurut para ahli. Salah satu pendapat yaitu dari Rochmat Soemitro, “pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum” (Mardiasmo, 2016).

Pendapat lain yang diungkapkan oleh Andriani (2012), pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan gunanya untuk membiayai pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara menyelenggarakan pemerintahan. Berdasarkan pendapat Smeeth menyatakan bahwa pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan secara individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.

Berdasarkan pendapat para ahli yang telah disebutkan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki unsur-unsur :

1. Iuran dari rakyat kepada negara, Yang berhak memungut pajak hanyalah negara. Iuran tersebut berupa uang (bukan barang).
2. Berdasarkan undang-undang, Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
3. Tanpa jasa timbal balik atau kontraprestasi dari negara yang secara langsung yang dapat ditunjuk. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
4. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara, yakni pengeluaran-pengeluaran yang bermanfaat bagi masyarakat luas.

2.2.2. Fungsi Pajak

Pajak adalah sumber pendapatan negara yang berkontribusi cukup besar yang dimana dari sumber pendapatan pajak negara itu digunakan untuk pengeluaran pemerintah. Uang yang diterima dari pajak digunakan oleh negara untuk menjaga pertahanan negara, meningkatkan mutu pendidikan, jaminan kesehatan masyarakat, infrastruktur dan keperluan negara yang lainnya.

Adapun fungsi pajak menurut Suandy (2015) ada dua yakni :

1. Fungsi Anggaran (*Budgetair*)
Yaitu pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya.

2. Fungsi Mengatur (*Regulerend*)

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

Contoh penerapan fungsi pajak tersebut yaitu :

- 1) Pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras untuk mengurangi konsumsi minuman keras.
- 2) Pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah untuk mengurangi gaya hidup konsumtif.
- 3) Tarif pajak untuk ekspor sebesar 0%, untuk mendorong ekspor produk Indonesia di pasaran dunia.

Tujuan pajak yaitu Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, dan digunakan untuk membiayai *public investment* atau pembangunan.

2.2.3. 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, 2016). 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, 2017) 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 (2016) “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 (2017) “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”.

Adapun Menurut Zain (2017) 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 (*taxible 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*).
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 Aset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Assets*).

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, naik 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 tangguhan 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 dibawah ini, yaitu :

- 1) 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).
- 2) 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, jasa giro 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.
- 3) 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 (SHU).

Perbedaan permanen disebabkan karena adanya penghasilan yang bukan merupakan objek pajak atau penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final (PPh final), dan adanya *non-deductible expenses*, misalnya penghasilan bunga deposito. Laporan keuangan komersial melaporkannya sebagai penghasilan lain-lain, sedangkan laporan keuangan fiskal tidak memasukkannya dalam perhitungan laba fiskal karena telah dikenakan PPh Final. Selain itu terdapat beberapa jenis beban yang tidak boleh menjadi pengurang oleh Undang-Undang Perpajakan. Sebagai contoh yaitu biaya sumbangan. Dimana, dalam laporan keuangan komersial, biaya sumbangan diakui sebagai pengurang untuk menghitung laba komersial (laba akuntansi). Sedangkan, laporan keuangan fiskal tidak mengakui biaya sumbangan kecuali memenuhi ketentuan sesuai dengan Pasal 6 ayat (1) huruf i Undang- Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

2. Perbedaan Temporer atau 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 aset 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 :

- 1) Metode Penyusutan dan atau Amortisasi.
- 2) Metode penilaian persediaan.
- 3) Penyisihan piutang tak tertagih.
- 4) Rugi-laba selisih kurs.
- 5) Kompensasi Kerugian.
- 6) Penyisihan bonus.

2.2.4. Dasar Pengenaan Pajak (DPP)

1. Dasar Pengenaan Pajak Aset

Menurut PSAK no 46 (2016) Dasar Pengenaan Pajak Aset yakni jumlah yang dapat dikurangkan, untuk tujuan fiskal, terhadap setiap manfaat ekonomi (penghasilan) kena pajak yang akan diterima perusahaan pada saat memulihkan nilai tercatat aset tersebut. Apabila manfaat ekonomi (penghasilan) tersebut tidak akan dikenakan pajak maka dasar pengenaan pajak aset adalah sama dengan nilai tercatat aset. Misalnya :

- 1) 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 aset merupakan obyek pajak. DPP aset tersebut yakni 70.
- 2) Piutang bunga mempunyai nilai tercatat 100. Untuk tujuan fiskal, pendapatan bunga diakui dengan dasar kas. DPP piutang yakni nihil.
- 3) Piutang usaha mempunyai nilai tercatat 100. Pendapatan usaha terkait telah diakui untuk tujuan fiskal. DPP piutang yakni 100.
- 4) Pinjaman yang diberikan mempunyai nilai tercatat 100. Penerimaan kembali pinjaman tidak mempunyai konsekuensi pajak. DPP pinjaman yang diberikan yakni 100.

2. Dasar Pengenaan Pajak Kewajiban

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.

2.2.5. Penentuan Pajak Tangguhan

Menurut PSAK no: 46 (2016) adapun ketentuan sbb:

1. Kewajiban Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Liabilities*)

Yaitu pengakuan aset atau kewajiban Pajak Tangguhan didasarkan pada fakta bahwa adanya kemungkinan pemulihan aset 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 :

<i>Deferred Tax Expense</i>	xxx
<i>Deferred Tax Liabilities</i>	xxx

2. Aset 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 aset pajak tangguhan.

Jurnal Pengakuan Pajak Tangguhannya :

<i>Deferred Tax Asset</i>	xxx
<i>Deferred Tax Income</i>	xxx

Adapun metode penangguhan dalam pajak penghasilan yakni :

1) Metode Penangguhan (*Deferred Method*)

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.

2) Metode Aset dan Kewajiban (*Asset-Liability Method*)

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.

3) Metode Bersih dari Pajak (*Net-of-Tax Method*)

Metode ini tidak ada pajak tangguhan yang diakui. Namun, konsekuensi pajak atas perbedaan temporer tidak dilaporkan secara terpisah, sebaliknya diperlakukan sebagai penyesuaian atas nilai aset 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.

2.2.6. Aset Pajak Tangguhan

Aset pajak tangguhan adalah aset yang terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak menurut undang-undang pajak (Waluyo, 2017). Aset pajak tangguhan disebabkan jumlah pajak penghasilan terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dan sisa kompensasi kerugian. Besarnya aset pajak tangguhan dicatat apabila dimungkinkan adanya realisasi manfaat pajak di masa yang akan datang. Oleh karena itu dibutuhkan *judgment* untuk menaksir seberapa mungkin aset pajak tangguhan tersebut dapat direalisasikan.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2016) nilai tercatat aset pajak tangguhan harus ditinjau kembali pada tanggal neraca. Perusahaan harus menurunkan nilai tercatat apabila laba fiskal tidak mungkin memadai untuk mengkompensasi sebagian atau semua aset 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 aset pajak tangguhan dan pencadangan aset pajak tangguhan, sedangkan penilaian manajemen untuk menentukan saldo cadangan aset pajak tangguhan tersebut bersifat subjektif (Suranggane, 2016).

Dengan diberlakukannya PSAK No.46 yang mensyaratkan para manajer untuk mengakui dan menilai kembali aset pajak tangguhan yang dapat disebut pencadangan nilai aset pajak tangguhan. Peraturan ini dapat memberikan kebebasan manajemen untuk menentukan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian aset pajak tangguhan pada laporan keuangannya, sehingga dapat digunakan untuk mengindikasikan ada tidaknya rekayasa laba atau manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan dalam laporan keuangan yang dilaporkan dalam rangka menghindari penurunan atau kerugian laba.

Menurut Visvaathan (2016) Pengertian Aset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Assets*) adalah Jumlah pajak penghasilan yang terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat adanya :

1. Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan (*Deductible Temporary Differences*).
2. Sisa kerugian yang belum dikompensasikan.

Penilaian kembali Aset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Assets*) harus dilakukan setiap tanggal neraca, terkait dengan kemungkinan dapat atau tidaknya pemulihan aset pajak tangguhan (*Deferred Tax Assets*) direalisasikan dalam periode mendatang. PSAK No. 46 menetapkan bahwa pada setiap tanggal neraca, perusahaan harus meninjau kembali nilai tercatat aset pajak tangguhan. Jika laba fiskal tidak mungkin memadai untuk mengkompensasi sebagian atau semua aset pajak tangguhan (PSAK No. 46, par. 35), atau bila dimungkinkan adanya realisasi manfaat pajak pada periode mendatang dengan probabilitas kurang dari 50%, maka nilai tercatat aset pajak tangguhan tersebut harus diturunkan dengan membentuk penyisihan aset pajak tangguhan (Chao, et al., 2015). Penurunan nilai tersebut harus disesuaikan kembali jika kemungkinan besar laba fiskal memadai (PSAK No. 46, par. 35).

SFAS No. 109 mengungkapkan bukti-bukti positif yang menghindari pembentukan penyisihan dan bukti-bukti negatif yang mendukung pembentukan penyisihan tersebut. Bukti positif yang mengindikasikan bahwa lebih dari 50% kemungkinan realisasi di masa yang akan datang atas aset pajak tangguhan sehingga tidak diperlukan pembentukan penyisihan, diantaranya adalah sebagai berikut (Kiswara, 2016) :

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

2.2.7. Beban Pajak Tangguhan

Beban pajak tangguhan adalah beban yang timbul akibat perbedaan temporer antara laba akuntansi (laba dalam laporan keuangan untuk pihak eksternal) dengan laba fiskal (laba yang digunakan sebagai dasar perhitungan pajak) (Harnanto, 2015). Pengakuan pajak tangguhan berdampak terhadap berkurangnya laba atau rugi bersih sebagai akibat adanya kemungkinan pengakuan beban pajak tangguhan dan manfaat pajak tangguhan (Waluyo, 2016).

Menurut Purba (2016) menyatakan bahwa penyebab perbedaan antara beban pajak penghasilan dengan PPh terutang dapat dikategorikan dalam dua kelompok, yaitu :

1. Perbedaan Permanen atau Tetap

Perbedaan ini terjadi karena berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, ada beberapa perbedaan penghasilan yang tidak objek pajak sedangkan secara komersial penghasilan tersebut diakui sebagai penghasilan. Perbedaan ini mengakibatkan laba fiskal berbeda dengan laba komersial secara permanen.

Perbedaan permanen disebabkan karena adanya penghasilan yang bukan merupakan objek pajak atau penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final (PPh final), dan adanya *non-deductible expenses*, misalnya penghasilan bunga deposito. Laporan keuangan komersial melaporkannya sebagai penghasilan lain-lain, sedangkan laporan keuangan fiskal tidak karena telah dikenakan PPh final. Selain itu terdapat beberapa jenis beban yang tidak boleh menjadi pengurang oleh Undang-Undang Perpajakan. Sebagai contoh yaitu biaya sumbangan, dimana dalam laporan keuangan komersial, biaya sumbangan diakui sebagai pengurang untuk menghitung laba komersial (laba akuntansi) sedangkan, laporan keuangan fiskal tidak mengakui biaya sumbangan kecuali memenuhi ketentuan sesuai dengan Pasal 6 ayat (1) huruf I sampai dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (Mumyls, 2016).

2. Perbedaan Temporer atau Waktu (Sementara)

Perbedaan ini terjadi berdasarkan ketentuan peraturan Undang-Undang Perpajakan merupakan penghasilan atau biaya yang boleh dikurangkan pada

periode akuntansi terdahulu atau periode akuntansi berikutnya dari periode sekarang, misalnya :

- 1) Metode penyusutan, yang diakui fiskal adalah saldo menurun dan garis lurus
- 2) Metode penilaian persediaan, yang diakui fiskal adalah FIFO dan rata-rata
- 3) Rugi laba selisih kurs, yang diakui fiskal adalah kurs dari Menteri Perekonomian sedangkan yang diakui oleh akuntansi adalah kurs dari Bank Indonesia.

Beban pajak tangguhan harus diakui untuk setiap beda temporer kena pajak, namun tidak semua beda temporer dapat dikurangkan untuk tujuan fiskal. Menurut Purba (2016) terdapat pengecualian-pengecualian sebagai berikut :

1. Kewajiban pajak tangguhan yang berasal dari beda temporer investasi pada perusahaan asosiasi, anak perusahaan, dan *join venture* tidak diakui apabila induk perusahaan dan patner dapat mengendalikan waktu reversal beda temporer tersebut.
2. Kewajiban pajak tangguhan tidak diakui dari beda temporer yang muncul dari pengakuan awal goodwill yang berasal dari penggabungan usaha.
3. Kewajiban pajak tangguhan tidak diakui dari beda temporer yang muncul dari pengakuan aset dan kewajiban dalam suatu transaksi yang bukan merupakan transaksi penggabungan usaha. Transaksi penggabungan usaha tersebut tidak mempengaruhi baik laba akuntansi maupun laba yang dikenakan pajak.

Beda waktu terjadi adanya perbedaan pengakuan besarnya waktu secara akuntansi komersial dibandingkan dengan secara fiskal. Selisish dari perbedaan pengakuan antara laba akuntansi komersial dengan akuntansi fiskal yang akan menghasilkan koreksi berupa koreksi positif dan koreksi negative. Koreksi positif akan menghasilkan aset pajak tangguhan sedangkan koreksi negatif akan menghasilkan beban pajak tangguhan. Sedangkan menurut Philips (2016) perhitungan tentang beban pajak tangguhan dihitung dengan menggunakan indikator membobot beban pajak tangguhan dengan total aset. Hal itu dilakukan untuk pembobotan beban pajak tangguhan dengan total asset pada periode t-1 untuk memperoleh nilai yang terhitung dengan proposional.

2.2.8. Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak (*tax planning*) merupakan langkah awal dalam melakukan manajemen pajak. Pada tahap ini dilakukan penelitian terhadap peraturan perpajakan agar dapat diseleksi jenis tindakan penghematan yang akan dilakukan. Pada umumnya penekanan perencanaan pajak adalah untuk meminimumkan kewajiban pajak. Lumbantoruan (2016) 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.

Menurut Lumbantoruan (2016) menyatakan bahwa ada beberapa cara yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak untuk meminimalkan beban pajak, diantaranya yaitu :

1. 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.
2. Kapitalisasi adalah pengurangan harga objek pajak sama dengan jumlah pajak yang akan dibayarkan kemudian oleh pihak pembeli.
3. Transformasi adalah cara pengelakan pajak yang dilakukan oleh perusahaan dengan cara menanggung beban pajak yang dikenakan terhadapnya.
4. 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.
5. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) adalah usaha wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan cara menggunakan alternatif-alternatif yang riil yang dapat diterima oleh fiskus. Menurut Suandy (2015) menyebutkan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) adalah rekayasa “*tax affairs*” yang masih tetap dalam bingkai peraturan perpajakan yang ada.

Menurut Zain (2016) 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 (2015) 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 unsur 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 jumlah pajaknya, selanjutnya apakah pembayaran pajak dimaksud dapat ditunda pembayarannya.

2.2.9. Strategi Perencanaan Pajak

Menurut Suandy (2016) apabila dalam *tax planning* telah diketahui faktor-faktor yang akan dimanfaatkan untuk melakukan penghematan pajak, maka langkah-langkah selanjutnya adalah mengimplementasikan baik secara formal maupun material. Adapun strategi-strategi dalam melakukan perencanaan pajak yaitu :

1. *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.

2. *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.
3. Menghindari 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.
4. 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.
5. Mengoptimalkan kredit pajak yang diperkenankan. Misalnya, PPh Pasal 22 atau pembelian solar dan impor dan fiskal luar negeri atas perjalanan dinas pegawai.

2.2.10. 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. Beberapa tahapan dalam perencanaan pajak menurut Suandy (2016) sebagai 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 memperhatikan faktor-faktor baik internal maupun eksternal yaitu berupa :
 - 1) Fakta yang relevan
 - 2) Faktor pajak
 - 3) 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 alternative 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, tetap perlu diperhitungkan setiap perubahan yang terjadi baik dari undang-undang maupun pelaksanaannya yang dapat berdampak terhadap komponen suatu perjanjian.

2.2.11. Aspek-Aspek Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak (*tax planning*) sebagai langka peningkatan kepatuhan dan efisiensi pajak, menurut Suandy (2016) menjelaskan beberapa *alternative* untuk mengolah variabel-variabel kritis tersebut, yakni melalui aspek-aspek :

1. 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.

2. 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.

3. Bidang usaha

yakni bidang usaha tertentu yang memperoleh perlakuan perpajakan yang berbeda, misalnya untuk perusahaan konstruksi 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 konstruksi 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 2% ini menguntungkan.

4. 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.

5. 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*) aset tetap juga sangat menguntungkan dari segi beban pembayaran angsuran. Dari segi pemajakan, aset tetap sewa guna usaha tidak boleh disusutkan, tetapi beban angsuran lebih besar dari beban penyusutan, maka pembebanan pajaknya dapat menjadi lebih kecil.

2.2.12. Motivasi Perencanaan Pajak

Menurut Suandy (2016) Motivasi yang mendasari dilakukannya suatu perencanaan pajak bersumber dari tiga unsur perpajakan yaitu:

1. Kebijakan perpajakan, yakni alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam system perpajakan, 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. Akibatnya terbuka celah bagi wajib pajak untuk menganalisis kesempatan tersebut dengan cermat untuk perencanaan pajak yang baik.

2. 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.
3. 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*

2.2.13. Manajemen Laba

Pada dasarnya, definisi operasional dari manajemen laba (*earning management*) menurut Belkaoui (2015) adalah perilaku yang dilakukan oleh manajer perusahaan untuk meningkatkan atau menurunkan laba dalam proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan untuk menguntungkan dirinya sendiri.

Definisi manajemen laba menurut Djameluddin (2015) adalah perilaku yang dilakukan manajer menggunakan kebijakan (*judgment*) dalam pelaporan keuangan dan dalam menyusun transaksi untuk mengubah laporan keuangan dan menyesatkan *stakeholders* mengenai kinerja ekonomi perusahaan, atau untuk mempengaruhi *contractual outcomes* yang tergantung pada angka akuntansi yang dilaporkan.

Definisi menurut Yulianti (2016) manajemen laba dalam arti sempit didefinisikan perilaku manajer dengan komponen *discretionary accruals* dalam menentukan besarnya laba. Sedangkan dalam arti luas manajemen laba didefinisikan tindakan manajer untuk meningkatkan atau mengurangi laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab, tanpa mengakibatkan peningkatan atau penurunan probabilitas ekonomis jangka panjang. Berdasarkan definisi di atas, pengertian manajemen laba adalah suatu usaha yang dilakukan oleh manajemen untuk memanipulasi angka-angka akuntansi yang dilaporkan kepada pihak eksternal dengan tujuan untuk keuntungan bagi dirinya sendiri dengan cara mengubah atau mengabaikan standar akuntansi yang telah ditetapkan, sehingga menyajikan informasi yang tidak sebenarnya.

Laporan keuangan sering digunakan sebagai indikator penilaian kinerja, maka perilaku manajemen laba dimungkinkan dapat terjadi karena manajemen mempunyai informasi lebih banyak dan lebih akurat daripada prinsipal. Beberapa tujuan manajemen melakukan manajemen laba menurut Suranggane (2016) adalah menghindari kerugian, menghindari pelaporan penurunan laba, *Avoiding failing meet or beat analyst forecast*, dan *Invoke an earnings bigbath*.

Menurut Scott (2016) praktek manajemen laba yang biasa dilakukan oleh manajemen adalah sebagai berikut :

1. *Taking big bath*

yaitu manajemen mencoba mengalihkan *expected future cost* ke periode kini agar memiliki peluang yang lebih besar mendapatkan laba di masa datang. Biasanya dilakukan bila perusahaan mengadakan restrukturisasi atau reorganisasi.

2. *Income minimization*

yaitu manajemen mencoba memindahkan beban ke masa kini agar memiliki peluang yang lebih besar mendapatkan laba di masa mendatang.

3. *Income maximization*

yaitu manajemen mencoba meningkatkan laba masa kini dengan memindahkan beban ke masa mendatang. Biasanya dilakukan manajer dalam rangka memperoleh bonus tahunan.

4. *Income smooting*

yaitu tindakan di mana manajemen memperhalus fluktuasi laba dari periode ke periode dengan cara memindahkan laba dari periode yang memiliki laba tinggi ke periode yang memiliki laba rendah.

Teknik merekayasa laba menurut Damayanti (2015) sebagai berikut :

1. Perubahan metode akuntansi

Mengubah metode akuntansi yang berbeda dengan metode sebelumnya sehingga dapat menaikkan atau menurunkan angka laba. Misalnya: merubah metode depresiasi aset tetap dan metode jumlah angka tahun ke metode depresiasi garis lurus, dan merubah metode penilaian persediaan dan metode LIFO ke metode FIFO atau sebaliknya.

2. Memainkan kebijakan perkiraan akuntansi

Manajemen mempengaruhi laporan keuangan dengan cara memainkan kebijakan perkiraan akuntansi. Misalnya: kebijakan mengenai perkiraan jumlah piutang tidak tertagih dan kebijakan mengenai perkiraan umur aset tetap berwujud dan tidak berwujud.

3. Menggeser periode biaya atau pendapatan

Menggeser periode biaya atau pendapatan sering juga disebut sebagai manipulasi keputusan operasional. Misalnya: mempercepat atau menunda pengeluaran promosi sampai periode akuntansi berikutnya, mempercepat atau menunda pengiriman produk ke pelanggan.

Perataan laba mengidentifikasi batas pelaporan laba (*earnings threshold*) dan menemukan bahwa perusahaan yang berada dibawah *earnings threshold* akan berusaha untuk melewati batas tersebut dengan melakukan manajemen laba. Yulianti (2016) menyebutkan bahwa terdapat dua macam *earnings threshold*, yakni :

1. Titik pelaporan laba nol, yang menunjukkan usaha manajemen laba untuk menghindari pelaporan kerugian.
2. Titik perubahan laba nol, yang menunjukkan usaha manajemen laba untuk menghindari penurunan laba.

Menurut Belkoui (2016) manajemen laba merupakan suatu hasil usaha untuk melewati ambang batas. Tiga ambang batas penting bagi para eksekutif adalah :

1. Untuk melaporkan laba positif yaitu melaporkan laba yang diatas nol.
2. Untuk menjaga kinerja saat ini yaitu membuat paling tidak sama dengan kinerja tahun lalu.
3. Untuk memenuhi harapan analis khususnya analis untuk peramalan laba.

Manajemen laba yang dilakukan baik yang bersifat konservatif sampai dengan yang ekstrim (*froud*) dapat menyesatkan para pengguna laporan keuangan (*users*) karena informasi yang disajikan tidak menunjukkan kinerja yang sesungguhnya. Manajemen laba bisa dikategorikan sebagai suatu penipuan yang bisa merugikan pihak-pihak yang berkepentingan seperti user, investor dan pemerintah. Dengan demikian informasi yang diberikan tidak mencerminkan kondisi ekonomi perusahaan yang sebenarnya.

2.2.14. Motivasi Manajemen Laba

Beberapa motivasi yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba (Scott, 2016) yaitu :

1. Motivasi bonus (*Bonus Purpose*)

Perusahaan berusaha memacu dan meningkatkan kinerja karyawan (dalam hal ini manajemen) dengan cara menetapkan kebijakan pemberian bonus setelah mencapai target yang ditetapkan. Sering kali laba dijadikan sebagai indikator dalam menilai prestasi manajemen dengan cara menetapkan tingkat laba yang harus dicapai dalam periode tertentu. Oleh karena itu, manajemen berusaha mengatur laba yang dilaporkan agar dapat memaksimalkan bonus yang akan diterimanya.

2. Motivasi Kontraktual Lainnya (*Other Contractual Motivation*)

Manajer memiliki dorongan untuk memilih kebijakan akuntansi yang dapat memenuhi kewajiban kontraktual termasuk perjanjian hutang yang harus dipenuhi karena bila tidak perusahaan akan terkena sanksi. Oleh karena itu, manajer melakukan manajemen laba untuk memenuhi perjanjian hutangnya.

3. Motivasi Politik (*Political Motivation*)

Perusahaan besar dan industry strategic akan menjadi perusahaan monopoli. Dengan demikian, perusahaan melakukan manajemen laba untuk menurunkan visibilitinya dengan cara menggunakan prosedur akuntansi untuk menurunkan laba bersih yang dilaporkan.

4. Motivasi Pajak (*Taxation Motivation*)

Manajemen termotivasi melakukan praktik manajemen laba untuk mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar.

5. Pergantian CEO (*Chief Executif Officier*)

Motivasi manajemen laba akan ada di sekitar waktu pergantian CEO. CEO yang akan diganti melakukan pendekatan strategi dengan cara memaksimalkan laba supaya kinerjanya dinilai baik.

6. *Initial Public Offering (IPO)*

Perusahaan yang pertama kali akan go public belum memiliki nilai pasar. Oleh karena itu, manajemen akan melakukan manajemen laba pada laporan keuangannya dengan harapan dapat menaikkan harga saham perusahaan.

7. Pemberian Informasi kepada Investor (*Communicate Information to Investors*)

Manajemen melakukan manajemen laba agar laporan keuangan perusahaan terlihat lebih baik. Hal ini dikarenakan kecenderungan investor untuk melihat laporan keuangan dalam menilai suatu perusahaan. Pada umumnya investor lebih tertarik pada kinerja keuangan perusahaan di masa datang dan akan menggunakan laba yang dilaporkan pada saat ini untuk meninjau kembali kemungkinan apa yang akan terjadi di masa yang akan datang.

2.2.15. Teknik Manajemen Laba

Menurut Scott (2016) manajemen laba dapat dilakukan dengan tiga teknik yaitu :

1. Perubahan metode akuntansi

Manajemen mengubah metode akuntansi yang berbeda dengan metode sebelumnya sehingga dapat menaikkan atau menurunkan angka laba. Metode

akuntansi memberikan peluang bagi manajemen untuk mencatat suatu fakta tertentu dengan cara yang berbeda, misalnya :

- 1) Mengubah metode depresiasi aset tetap dari metode jumlah angka tahun (*sum of the year digit*) ke metode depresiasi garis lurus (*straight line*).
- 2) Mengubah periode depresiasi.

2. Memainkan kebijakan perkiraan akuntansi

Manajemen mempengaruhi laporan keuangan dengan cara memainkan kebijakan perkiraan akuntansi. Hal tersebut memberikan peluang bagi manajemen untuk melibatkan subyektifitas dalam menyusun estimasi, misalnya:

- 1) Kebijakan mengenai perkiraan jumlah piutang tidak tertagih.
- 2) Kebijakan mengenai perkiraan biaya garansi.
- 3) Kebijakan mengenai perkiraan terhadap proses pengadilan yang belum diputuskan.

3. Menggeser periode biaya atau pendapatan

Manajemen menggeser periode biaya atau pendapatan atau sering disebut manipulasi keputusan operasional, misalnya :

- 1) Mempercepat atau menunda pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan sampai periode akuntansi berikutnya.
- 2) Mempercepat atau menunda pengeluaran promosi sampai periode berikutnya.
- 3) Kerjasama dengan vendor untuk mempercepat atau menunda pengiriman tagihan sampai periode akuntansi berikutnya.
- 4) Mengatur saat penjualan aset tetap yang sudah tidak terpakai.

2.2.16. Pengukuran Manajemen laba

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 (Sulistyanto (2017)). Secara umum ada tiga pendekatan untuk mendeteksi manajemen laba yakni :

1. Model berbasis *aggregate accrual*, yakni model yang digunakan untuk mendeteksi aktivitas rekayasa ini dengan menggunakan *discretionary accruals*

sebagai proksi manajemen laba.

2. 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.
3. 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.

2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

2.3.1. Aset Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba

Semakin besar perbedaan antara laba yang dilaporkan perusahaan (laba komersial) dengan laba fiskal menunjukkan bendera merah bagi pengguna laporan keuangan. Selisih positif antara laba akuntansi dan laba fiskal mengakibatkan terjadinya koreksi positif yang menimbulkan terjadinya aset pajak tangguhan (Suranggane, 2016). Aset pajak tangguhan terjadi bila laba akuntansi lebih kecil dari pada laba fiskal akibat perbedaan temporer. Lebih kecilnya laba akuntansi dari laba fiskal mengakibatkan perusahaan menunda pajak terutang periode mendatang.

2.3.2. Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba

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. Hal ini juga sejalan dengan yang diungkapkan Yulianti (2014) yang menyatakan bahwa semakin besar persentase beban pajak tangguhan terhadap total beban pajak perusahaan menunjukkan pemakaian standar akuntansi yang semakin liberal. Semakin liberalnya standar akuntansi yang digunakan berarti semakin banyak asumsi dan *judgement* yang mengakibatkan besarnya laba secara akuntansi. Penggunaan asumsi dan *judgement* dapat merupakan suatu usaha manajemen laba

oleh manajemen perusahaan. Perbedaan yang timbul antara akuntansi pajak dan komersial dapat menyediakan informasi tambahan bagi pengguna laporan keuangan untuk menilai kualitas *current earnings*. Alasannya, karena peraturan perpajakan lebih membatasi keleluasaan penggunaan diskresi dalam menghitung penghasilan kena pajak, itulah yang menyebabkan selisih laba komersial dan laba fiskal (*book-tax gap*) dapat menginformasikan tentang diskresi manajemen dalam proses akrual.

2.3.3 Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba

Menurut teori akuntansi positif perilaku manajemen laba dapat dijelaskan melalui hipotesis ketiga yakni *The Politycal Cost Hypothesis* (Scott, 2016). Dikatakan bahwa perusahaan yang berhadapan dengan biaya politik, cenderung melakukan rekayasa penurunan laba dengan tujuan meminimalkan biaya politik yang harus mereka tanggung. Dalam biaya politik mencakup semua biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan terkait dengan regulasi pemerintah, salah satunya adalah beban pajak. 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. Status perusahaan yang sudah *go public* umumnya cenderung *high profile* daripada perusahaan yang belum *go public*. Sehingga untuk meningkatkan nilai saham perusahaan, maka manajemen termotivasi untuk memberikan informasi kinerja perusahaan yang sebaik mungkin.

2.4. Hipotesis

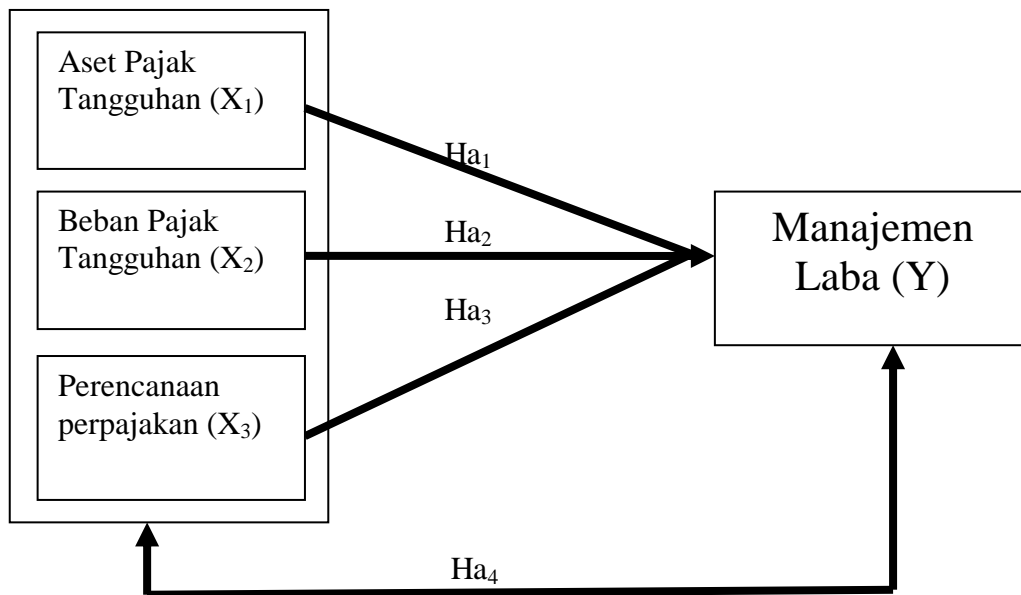
Berdasarkan teori dan penelitian-penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

- Ha₁ : Aset Pajak Tangguhan berpengaruh signifikan terhadap Manajemen laba.
- Ha₂ : Beban Pajak Tangguhan berpengaruh signifikan terhadap Manajemen laba.
- Ha₃ : Perencanaan Pajak berpengaruh signifikan terhadap Manajemen laba.
- Ha₄ : Aset Pajak Tangguhan, Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Manajemen laba.

2.5. Kerangka Pemikiran

Penelitian ini menggunakan variabel terikat Manajemen Laba (Y) dan variabel bebas yaitu Aset Pajak Tangguhan (X_1), Beban Pajak Tangguhan (X_2), dan Perencanaan Pajak (X_3). Penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



Ha_1, Ha_2, Ha_3 : Pengaruh secara parsial
 Ha_4 : Pengaruh secara simultan

Berdasarkan gambar 2.1 dapat dijelaskan bahwa variabel independen yaitu aset pajak tangguhan (X_1), beban pajak tangguhan (X_2) dan perencanaan perpajakan (X_3) mempengaruhi variabel dependen yaitu manajemen laba (Y) baik secara parsial maupun secara simultan.

