

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Pengambilan penelitian terdahulu dengan tujuan agar mendapatkan bahan perbandingan dan acuan untuk menghindari anggapan kesamaan dengan penelitian terdahulu yang telah dilakukan :

Penelitian yang dilakukan Tiaras dan Wijaya (2015) tentang Pengaruh Likuiditas, *Leverage*, Manajemen Laba, Komisaris Independen dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak. Penelitian ini menggunakan populasi perusahaan industri manufaktur yang terdapat di BEI tahun 2010-2011. Data dikumpulkan dengan menggunakan metode *purposive sampling* terhadap perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. Data dari penelitian ini dianalisa dengan analisis regresi berganda. Kemudian hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dampak manajemen laba dan ukuran perusahaan pada tingkat perusahaan agresivitas pajak itu signifikan. Oleh karena itu likuiditas, leverage, dan proporsi komisaris independen tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pajak agresivitas perusahaan.

Reysky *et al* (2016), meneliti tentang pengaruh manajemen laba terhadap agresivitas pajak pada perusahaan batubara yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2011-2014. Teknik pemilihan sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling* dan diperoleh 12 perusahaan batubara dengan periode penelitian selama 4 tahun sehingga didapat 48 unit sampel dalam penelitian ini. Metode analisis yang digunakan adalah pengujian statistik deskriptif dan analisis regresi data panel dengan menggunakan *Eviews* versi 8. Statistik deskriptif merupakan penelitian yang dilakukan untuk memberikan gambaran tentang informasi objek penelitian. Regresi data panel merupakan gabungan antara data runtut waktu dan

data silang. Berdasarkan analisis regresi data panel, memberikan hasil bahwa secara parsial manajemen laba memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Novitasari Shelly (2017), meneliti tentang pengaruh manajemen laba, *corporate governance*, dan intensitas modal terhadap agresivitas pajak perusahaan. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pajak yang agresif diukur dengan menggunakan Cash Effective Tax Rate (CETR). Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan properti dan real estat yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) 2010-2014. Analisis data dilakukan dengan model regresi linier berganda dengan bantuan perangkat lunak SPSS versi 22,0. Kemudian hasil penelitian ini menunjukkan bahwa, uji regresi parsial (uji t) pada variabel independen manajemen laba, kepemilikan institusional, dan komisaris independen yang memiliki pengaruh signifikan terhadap perpajakan secara agresif. Sedangkan kepemilikan manajerial, intensitas pertemuan komite audit, dan intensitas modal tidak berpengaruh terhadap pajak yang agresif.

Krisnata dan Supramono (2012), meneliti tentang pengaruh likuiditas, *leverage*, komisaris independen, dan manajemen laba terhadap agresivitas pajak perusahaan, pengujian ini dilakukan untuk perusahaan manufaktur yang masuk dalam daftar Bursa Efek Indonesia periode 2006-2010. Regresi data panel digunakan untuk menguji hipotesis. Kemudian penelitian ini menunjukkan bahwa hasil hipotesis pada variabel likuiditas, komisaris independen memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, namun leverage dan manajemen laba memiliki dampak positif terhadap agresivitas perpajakan.

Hardinata & Tjaraka (2013), meneliti tentang analisis pengaruh kepemilikan manajerial, kebijakan hutang, dan ukuran perusahaan terhadap tax aggressiveness pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia pada periode 2008-2010. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan model regresi berganda dibantu dengan *SPSS 20*, dan metode penentuan sampel yang dipilih menggunakan *purposive sampling*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepemilikan manajerial dan ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif

terhadap agresivitas pajak. Namun, pada kebijakan hutang memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Jurnal Timothy, Y.C.K (2010), mengkaji hubungan antara perusahaan situasi tata kelola perusahaan dan agresivitas perpajakan. Fokusnya adalah pada perusahaan Hong Kong yang terutama dikenai pajak Hong Kong. Model regresi menggunakan informasi dari laporan tahunan. Dari hasil tersebut terlihat bahwa ada hubungan antara faktor corporate governance dan tingkat pajak efektif, namun hubungan tersebut dapat sangat dipengaruhi oleh lingkungan ekonomi. Hasil penelitian secara parsial menunjukkan bahwa jumlah kepemilikan manajerial dan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Hafizah dan Akmalia (2016), meneliti tentang Accounting Irregularities and Tax Aggressiveness. Penelitian ini bertujuan untuk menyelidiki hubungan antara ketidakberesan akuntansi dan pelaporan pajak yang agresif. Sampel penelitian ini melibatkan 2.591 pengamatan berdasarkan data panel yang tidak seimbang yang ditetapkan untuk 692 perusahaan non-keuangan yang tercatat di bursa utama Bursa Malaysia selama periode 4 tahun mulai 2008 hingga 2011. Hasil empiris, yang didasarkan pada model efek tetap yang disarankan oleh uji Hausman, menunjukkan hasil bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara penyimpangan akuntansi dan agresivitas pajak.

Boussaidi dan Hamed (2015), meneliti tentang Dampak Mekanisme Corporate Governance pada Agresivitas Pajak : Bukti Empiris dari Konteks Tunisia. Penelitian ini didasarkan pada analisis sampel perusahaan yang terdaftar di Tunisia selama periode 2006 - 2012. Hasil regresi menunjukkan bahwa keragaman dalam gender pada dewan direksi dan pada manajerial memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap agresivitas pajak. Namun, konsentrasi kepemilikan memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Sedangkan, ukuran dewan perusahaan dan eksternal profil auditor tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Keagenan (*Agency Teory*)

Teori keagenan menggambarkan perusahaan sebagai suatu titik temu antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Dimana pengelolaan perusahaan harus diawasi dan dikendalikan untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku. Upaya ini menimbulkan apa yang disebut sebagai *agency cost* yang mencakup biaya pegawai untuk pengawasan oleh pemegang saham; biaya yang dikeluarkan oleh manajemen untuk menghasilkan laporan yang transparan, termasuk biaya audit yang independen serta biaya yang disebabkan karena adanya pemberian opsi dan berbagai manfaat yang diberikan pada manajemen oleh pemegang saham dengan tujuan menyelaraskan kepentingan pemegang saham dengan manajemen.

Biaya keagenan (*agency cost*) yang timbul akibat telah terjadinya konflik keagenan di suatu perusahaan. Jensen dan Meckling dalam Afrianto (2016:10) menyatakan bahwa terdapat tiga jenis biaya keagenan, yaitu:

1. *Monitoring cost*, adalah biaya yang timbul dan dikeluarkan oleh prinsipal untuk melakukan pengawasan terhadap aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh agen.
2. *Bonding cost*, adalah biaya untuk menjamin tindakan-tindakan agen tidak merugikan prinsipal atau kompensasi yang diberikan prinsipal kepada agen agar tidak melakukan penyimpangan.
3. *Residual loss*, adalah pengorbanan nilai uang karena adanya perbedaan kepentingan antara agen dan prinsipal.

Terdapat beberapa cara untuk mengontrol tindakan agent terkait dengan kegiatan manajemen pajak yang dilakukan, yaitu dengan mengevaluasi hasil laporan keuangan perusahaan dengan menggunakan rasio keuangan dibandingkan dengan tindakan agresivitas pajak yang mungkin dilakukan agent. Rasio yang digunakan adalah manajemen laba yang dibandingkan ETR perusahaan yang didapat dari beban pajak dibanding laba sebelum pajak. Semakin besar laba yang

dihasilkan berarti semakin besar pula pendapatan kena pajak dan semakin besar pajak yang seharusnya dibayarkan namun bisa saja *agent* melakukan manipulasi sehingga harus dibandingkan dengan besarnya ETR perusahaan.

2.2.2 Agresivitas Pajak (*Tax Agresivitas*)

Defenisi agresivitas pajak yang dikemukakan Frank *et.al* (2008), agresivitas pajak merupakan tindakan merancang atau memanipulasi pendapatan kena pajak melalui perencanaan pajak dengan menggunakan cara yang tergolong atau tidak tergolong *tax evasion*. Scott (2003:379) menjelaskan bahwa motivasi pajak merupakan salah satu bentuk alasan perusahaan melakukan manajemen laba, dengan bertujuan untuk meminimumkan pembayaran pajak. Selain berfungsi sebagai *budgeter*, pajak juga berfungsi sebagai *reguerend* yakni berfungsi dalam mengatur tujuan khusus pemerintah di dalam menjalankan kehidupan bernegara dan bermasyarakat sesuai pengharapan.

Menurut Chen *et al.* (2010) keuntungan melakukan agresivitas pajak yaitu pajak yang dibayar perusahaan kepada negara dapat berkurang, sehingga pemilik/pemegang saham dapat menikmati keuntungan perusahaan yang lebih besar, keuntungan bagi manajer untuk mendapatkan bonus/reward atas keuntungan yang besar didapatkan oleh pemilik/pemegang saham. Dalam Ariyani (2014) menyatakan bahwa dalam berbagai macam bentuk perusahaan yang telah terlibat dalam perencanaan pajak agar dapat mengurangi kewajiban membayar pajak. Agresivitas pajak merupakan suatu tindakan yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak (PKP) dengan cara melakukan perencanaan pajak baik secara legal ataupun illegal guna mengecilkan beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan. Karena dengan adanya beban pajak yang tinggi akan mengurangi pendapatan yang diperoleh perusahaan. Sedangkan kerugian perusahaan dari tindakan ini adalah penerimaan sanksi dari pemerintah atas tindakan agresivitas pajak dan turunnya nilai saham akibat investor mengetahui manajer melakukan tindakan agresivitas pajak dan pada pemerintah dapat menurunkan pendapatan negara pada sektor pajak (Suyanto dan Supramono, 2012).

Di dalam jurnal Ngadiman dan Puspitasari (2014), menurut Mortenson dalam Zain (2008:49) agresivitas pajak dapat melakukan pemindahan subjek pajak atau objek pajak ke Negara-negara yang telah memberikan perlakuan pajak khusus atau keringanan pajak atas suatu jenis penghasilan dan usaha penghindaran pajak dengan mempertahankan substansi ekonomi dari transaksi melalui pemilihan formal yang memberikan beban pajak yang paling rendah. Pajak memegang peranan yang penting dalam mendukung kemandirian finansial suatu negara. Balakrishnan, *et. al.* (2012) berpendapat bahwa agresivitas pajak merupakan kegiatan spesifik yang mencakup transaksi yang tujuan utamanya adalah menurunkan kewajiban pajak perusahaan. Beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan memerlukan perencanaan yang baik, oleh karena itu diperlukan perencanaan yang baik dan sesuai dengan ketentuan untuk mendorong perusahaan agar dapat bersaing dengan perusahaan yang lain.

Sedangkan menurut Suandy (2011:2) ada beberapa yang dijadikan faktor untuk memotivasi wajib pajak melakukan tindakan pajak agresif, antara lain :

1. Jumlah pajak yang harus dibayar. Besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak, semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran;
2. Biaya untuk meyuap fiskus. Semakin kecil biaya yang dikeluarkan untuk menyuap fiskus, semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran;
3. Kemungkinan untuk terdeteksi. Semakin kecil kemungkinan suatu pelanggaran terdeteksi maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran; dan
4. Besar sanksi. Semakin ringan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran, maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran

Menurut Sari dan Martani (2010) dalam Iwan Prasetyo (2017) agresivitas pajak dapat diukur dengan menggunakan *book-tax difference Manzon-Plesko* (BTD_MP), *book-tax difference desai-Dharmapala* (BTD_DD), *tax planning* (TAXPLAN), *effective tax rate* (ETR) dan *cash effective tax rate* (CETR). Dalam

penelitian ini, yang dilakukan penulis dalam melihat agresivitas pajak perusahaan yaitu dengan menggunakan proksi *Effective Tax Rate* (ETR).

Beberapa peneliti seperti Timothy (2010) dan Balakrishnan, dkk (2011) menerangkan bahwa proksi ETR merupakan proksi yang paling banyak digunakan dalam literatur, dan nilai yang rendah dari ETR dapat menjadi indikator adanya agresivitas pajak. Secara keseluruhan, hal yang menjadikan perusahaan dalam menghindari pajak perusahaan dengan mengurangi penghasilan kena pajak agar tetap menjaga laba akuntansi keuangan memiliki nilai ETR yang lebih rendah. Nilai ETR yang lebih rendah menunjukkan bahwa beban pajak penghasilan lebih kecil dari pendapatan sebelum pajak (Lanis dan Richardson, 2013).

2.2.3 Kepemilikan Manajerial

Wahidahwati (2002:607) mendefinisikan kepemilikan manajerial sebagai tingkat kepemilikan saham pihak manajemen yang secara aktif ikut dalam pengambilan keputusan, misalnya direktur, manajemen, dan komisaris. Dapat disimpulkan bahwa kepemilikan manajerial merupakan kondisi di mana manajer perusahaan merangkap jabatan sebagai manajemen perusahaan sekaligus pemegang saham yang turut aktif dalam pengambilan keputusan. Dengan adanya kepemilikan saham oleh manajerial, dapat menyelaraskan antara kepentingan manajer dan pemegang saham lainnya sehingga manajer akan bertindak sesuai dengan kepentingan pemegang saham lainnya, memastikan kontrak berjalan dengan lancar, dan menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, serta dapat mengatasi masalah keagenan yang terjadi.

Dengan meningkatnya proporsi di dalam kepemilikan manajerial, maka para manajer akan termotivasi untuk meningkatkan kinerjanya sehingga dalam hal ini akan berdampak baik kepada perusahaan serta dapat memenuhi keinginan para pemegang saham (Juita Thesarani, 2017). Oleh sebab itu, di dalam pengambilan keputusan para pihak manajerial akan lebih berhati-hati, karena manfaat yang akan diterima oleh pihak manajemen dapat dirasakan secara langsung maupun tidak langsung dari keputusan yang diambil oleh para manajemen. Dengan

kepemilikan manajerial tersebut diharapkan dapat meminimalkan tindakan agresivitas pajak di dalam perusahaan. Namun, pada penelitian Jensen *et al* dalam Hartadinata & Tjaraka (2013) peningkatan kepemilikan manajerial digunakan sebagai cara untuk mengurangi konflik keagenan. Perusahaan meningkatkan kepemilikan manajerial untuk mensejajarkan kedudukan manajer dengan pemegang saham sehingga bertindak sesuai dengan keinginan pemegang saham. Peningkatan persentase kepemilikan tersebut membuat manajer termotivasi untuk meningkatkan kinerja dan bertanggung jawab meningkatkan kemakmuran pemegang saham. Sebaliknya, apabila persentase kepemilikan manajerial kecil maka manajer hanya terfokus pada pengembangan kapasitas atau ukuran perusahaan.

Menurut Agustiawan di dalam Wenny (2017), indikator yang digunakan untuk mengukur kepemilikan manajerial adalah persentase jumlah saham yang dimiliki pihak manajemen dari seluruh modal saham perusahaan yang beredar. Dengan keinginan untuk meningkatkan kinerja perusahaan tersebut membuat manajemen akan berusaha untuk mewujudkannya sehingga membuat risiko perusahaan semakin kecil di mata kreditur dan akhirnya kreditur hanya meminta *return* yang kecil.

2.2.4 Komisaris Independen

Komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang bukan merupakan pegawai atau orang yang berurusan langsung dengan organisasi tersebut, dan tidak mewakili pemegang saham. Dewan komisaris independen juga memiliki cara pandang untuk menyelesaikan masalah dengan mengesampingkan kepentingan pribadi dan menghindari benturan kepentingan. Komisaris independen juga memiliki tanggung jawab untuk mendorong agar diterapkannya prinsip *corporate governance* di dalam perusahaan melalui pemberdayaan dewan komisaris independen untuk dapat melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada dewan direksi secara efektif dan proaktif untuk memberikan nilai lebih bagi perusahaan.

Secara umum tanggung jawab komisaris independen adalah sebagai berikut:

1. Memastikan bahwa perusahaan memiliki strategi bisnis yang efektif, termasuk di dalamnya memantau jadwal, anggaran dan efektifitas strategi tersebut.
2. Memastikan bahwa perusahaan mengangkat eksekutif dan manajer-manajer perusahaan.
3. Memastikan bahwa perusahaan memiliki informasi, sistem pengendalian, dan sistem audit yang bekerja dengan baik.
4. Memastikan bahwa perusahaan mematuhi hukum dan perundangan yang berlaku maupun nilai-nilai yang ditetapkan perusahaan dalam menjalankan operasinya.
5. Memastikan resiko dan potensi krisis selalu diidentifikasi dan dikelola dengan baik.
6. Memastikan prinsip-prinsip dan praktek *good corporate governance* dipatuhi dan diterapkan dengan baik.

Denga adanya komisaris independen diharapkan mampu meningkatkan peran dewan komisaris sehingga terciptanya tata kelola yang baik di dalam perusahaan. Adapun manfaatnya yang akan dilihat dari premium yang bersedia dibayar oleh investor atas ekuitas perusahaan (harga pasar). Jika ternyata investor bersedia membayar lebih mahal, maka nilai pasar pada perusahaan yang menerapkan *good corporate governance* juga akan lebih tinggi dibanding perusahaan yang tidak menerapkan atau mengungkapkan praktek *corporate governance* (Pasaribu di dalam wenny, 2017).

Peran dari dewan komisaris independen yang lebih besar akan memiliki kontrol yang kuat atas keputusan manajerial. Keberadaan komisaris independen tidak hanya sebagai pelengkap, karena dalam diri komisaris independen melekat tanggung jawab secara hukum (yuridis). Oleh karena itu, peran komisaris independen sangatlah penting. Namun dalam prakteknya yang selama ini terjadi di Indonesia, terdapat kecenderungan bahwa komisaris independen sering kali melakukan intervensi terhadap direksi dalam menjalankan tugasnya. Selain itu terdapat kendala yang cukup menghambat kinerja komisaris yaitu masih lemahnya kompetensi dan integritas mereka. Hal ini dapat terjadi karena

pengangkatan komisaris independen biasanya hanya didasarkan pada penghargaan, hubungan keluarga, atau hubungan dekat lainnya. Namun, adanya komposisi dewan komisaris independen dapat digunakan sebagai ukuran dalam mengukur keefektifan *monitoring* dari implementasi kebijakan direksi. Komposisi dewan komisaris independen merupakan persentase jumlah dewan komisaris independen terhadap jumlah total dewan komisaris yang terdapat di dalam perusahaan.

Komisaris independen merupakan proksi dari penerapan *corporate governance*. Pada penelitian ini komisaris independen diukur dengan membagi jumlah komisaris independen dengan total dewan komisaris perusahaan. Komisaris independen pada penelitian ini dilambangkan dengan KIND.

2.2.5 Manajemen Laba

Hal yang sering terjadi pada manajemen laba di sejumlah perusahaan yaitu, praktik yang dilakukan untuk mempengaruhi angka laba yang dapat terjadi secara legal maupun ilegal. Adapun praktik legal yang terjadi di dalam manajemen laba yaitu ketika dapat memberikan informasi yang informatif kepada para *stakrholder* bahwa laba usaha tidak bertentangan dengan aturan pelaporan keuangan di dalam Standar Akuntansi yaitu dengan menggunakan cara untuk memanfaatkan peluang dalam membuat estimasi akuntansi, sedangkan manajemen laba yang dilakukan secara ilegal biasanya dilakukan dengan cara melaporkan transaksi-transaksi pendapatan atau biaya-biaya secara fiktif dengan menambah (*mark up*) atau mengurangi (*mark down*) sejumlah nilai dari transaksi-transaksi, sehingga menghasilkan laba pada nilai/tingkat tertentu yang dikehendakinya.

Secara umum para praktisi yaitu pelaku ekonomi, pemerintah, asosiasi profesi dan regulator lainnya, berargumen bahwa pada dasarnya manajemen laba merupakan pelaku oportunistis seorang manajer untuk mempermainkan angka-angka dalam laporan keuangan sesuai dengan tujuan yang dicapai. Perbuatan ini dikategorikan sebagai kecurangan karena secara sadar dilakukan manajer perusahaan agar *stakeholder* yang ingin mengetahui kondisi ekonomi perusahaan

tertipu karena memperoleh informasi palsu. Perbuatan ini dilakukan manajer dengan memanfaatkan kelemahan pihak lain yang tidak mempunyai sumber dan akses yang memadai untuk memperoleh informasi mengenai perusahaan.

Secara umum ada tiga kelompok model empiris manajemen laba yang berbasis akrual merupakan model yang menggunakan *discretionary* diklasifikasikan atas dasar basis pengukuran yang digunakan, yaitu:

1. Model *accruals* sebagai proksi manajemen laba. Model manajemen laba ini dikembangkan oleh Healy (1985), DeAngelo (1986), Jones (1991), serta Dechow, Sloan, dan Sweeney (1995).
2. Model yang berbasis *specific accruals* yaitu, pendekatan yang menghitung akrual sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item laporan keuangan dari industri tertentu pula. Model ini dikembangkan oleh McNichols dan Wilson, Petroni, Beaver dan Engel, Beneish, serta Beaver dan McNichols.
3. Model *distribution of earnings* dikembangkan oleh Burgtähler dan Dichev, Degeroge, Patel, dan Zeckhauser serta Mvers dan Skinner.

Pada penelitian ini untuk mengukur manajemen laba menggunakan nilai *discretionary accrual* (DA). Penggunaan *discretionary accrual* sebagai proksi manajemen laba dihitung dengan *modified jones model* (Dechow et. al.1995).

2.2.5.1 Faktor Pendorong Manajemen Laba

Manajemen laba yang dilakukan oleh manajer didorong oleh beberapa motivasi. Faktor-faktor yang mendorong tindakan manajer dalam melakukan kegiatan manajemen laba menurut Scott (2009) dikutip dari Wahyono, Wahidahwati dan Sunaryo (2013) adalah:

1. *Bonus Purposes* (Tujuan Bonus), manajer yang memiliki informasi atas laba bersih perusahaan akan bertindak secara *opportunistic* untuk melakukan manajemen laba dengan memaksimalkan laba saat ini
2. *Political Motivation* (Motivasi Politik), manajemen laba digunakan untuk mengurangi laba yang dilaporkan pada perusahaan publik. Pada perusahaan dalam skala yang besar dan industri strategis cenderung untuk

menurunkan laba karena adanya tekanan publik yang mengakibatkan pemerintah menetapkan peraturan yang lebih ketat.

3. *Taxation Motivations* (Motivasi Pajak), motivasi penghematan pajak menjadi motivasi manajemen laba yang paling jelas dilakukan dikarenakan para manajer mengurangi laba yang dilaporkan dengan tujuan meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar oleh perusahaan dengan tujuan penghematan pajak pendapatan dengan berbagai cara metode yang dilakukan oleh para manajer.
4. *Chief Executive Officer* (Pergantian CEO), CEO yang akan mendekati masa pensiun biasanya cenderung menaikkan pendapatan untuk meningkatkan bonus yang akan diterima. Dan jika para manajer dengan kinerja yang buruk mereka akan memaksimalkan pendapatan untuk menghindari diri dari pemecatan.
5. *Initial Public Offering* (Penawaran Saham Perdana), perusahaan yang akan *go public* belum memiliki nilai pasar, dan akan menyebabkan manajer perusahaan yang akan *go public* melakukan manajemen laba dalam prospectus mereka dengan harapan dapat menaikkan harga saham perusahaan dan dapat dimanfaatkan sebagai sinyal kepada investor potensial.
6. Pentingnya Memberi Informasi Kepada Investor, Informasi mengenai kinerja perusahaan harus disampaikan kepada investor sehingga pelaporan laba perlu disajikan agar investor tetap menilai bahwa perusahaan tersebut dalam kinerja yang baik dan untuk memengaruhi investor dalam pengambilan keputusan.

2.2.5.2 Teknik dan Pola Manajemen Laba

Teknik dan pola manajemen laba menurut Setiawati dan Na'im (2000) dalam Puspita (2017) dapat dilakukan dengan tiga teknik yaitu :

1. Memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi

Cara manajemen mempengaruhi laba melalui *judgement* (perkiraan) terhadap estimasi akuntansi antara lain estimasi tingkat piutang tak tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud, estimasi biaya garansi, dan lain-lain.

2. Mengubah metode akuntansi

Perubahan metode akuntansi yang digunakan untuk mencatat suatu transaksi, contoh merubah metode depresiasi aktiva tetap, dari metode depresiasi angka tahun ke metode depresiasi garis lurus.

3. Menggeser periode biaya atau pendapatan

Contoh rekayasa periode biaya atau pendapatan lain: mempercepat/menunda pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan sampai pada periode akuntansi berikutnya, mempercepat/menunda pengeluaran promosi sampai periode berikutnya, mempercepat/menunda pengiriman produk ke pelanggan, mengatur penjualan aktiva tetap yang sudah disepakati.

2.2.5.3 Discretionary Accrual

Terdapat dua konsep akrual yaitu: *discretionary accrual* dan non discretionary accrual. *Discretionary accrual* adalah pengakuan akrual laba atau beban yang bebas tidak diatur dan merupakan pilihan kebijakan manajemen, sedangkan non discretionary accrual adalah pengakuan akrual laba yang wajar, yang tunduk pada suatu standar atau prinsip akuntansi yang berlaku umum. Akuntansi akrual bertujuan untuk memberikan informasi kepada pemakai mengenai konsekuensi aktivitas usaha terhadap arus kas perusahaan di masa depan secepat mungkin dengan tingkat kepastian yang layak. Hal ini dapat dicapai dengan mengakui pendapatan dan beban saat terjadi tanpa memperhatikan apakah terdapat arus kas pada saat yang bersamaan.

Adapun proses akrual – pengakuan pendapatan dan pengaitan beban (Subramanyam, 2010:99) :

1. Pengakuan pendapatan. Diakui baik pada saat diperoleh maupun pada saat direalisasikan, atau pada saat dapat direalisasikan.
2. Pengaitan beban. Proses pengaitan ini berbeda untuk dua jenis beban. Beban yang berasal dari produksi suatu produk atau jasa disebut *biaya produk*, dan diakui saat produk atau jasa diserahkan. Seluruh biaya produk akan tetap berada dalam neraca sebagai persediaan, hingga mereka terjual dan pada saat bersamaan ditransfer ke laporan laba rugi sebagai HPP. Jenis

beban lainnya adalah *biaya periode*, sebagian biaya periode terjadi sehubungan dengan pemasaran suatu produk atau jasad dikaitkan dengan pendapatan ketika pendapatan yang bersangkutan diakui.

2.3 Hubungan antar Variabel Penelitian dan Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Kepemilikan Manajerial Terhadap Agresivitas Pajak

Pengambilan keputusan yang akan di ambil oleh para pihak manajer harus lebih berhat-hati, karena pihak manajer akan ikut merasakan manfaat secara langsung maupun tidak langsung dari keputusan yang telah diambil. Hal tersebut diharapkan dapat meminimaliskan terjadinya tindakan *agresivitas* pajak pada perusahaan. Menurut Atari Jeane (2016), berpengaruhnya kepemilikan manajerial didalam perusahaan membuat manajerial dapat memanfaatkan peluang untuk melakukan agresivitas pajak agar mendapatkan keuntungan yang lebih besar.

Hardinata & Tjaraka (2013), menyatakan bahwa semakin tinggi rasio kepemilikan manajerial pada perusahaan maka akan semakin rendah tingkat keagresifan pajak yang terjadi pada perusahaan tersebut. Sehingga peningkatan kepemilikan manajerial diharapkan dapat menurunkan level *tax aggressiveness*. Hal tersebut dikarenakan masih terdapat keinginan mencari untung atau *rent seeking* untuk diri sendiri masih muncul. Adanya keterkaitan kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap ETR sebagai atribut agresivitas pajak.

H₁ : Diduga Kepemilikan Manajerial Berpengaruh Negatif Terhadap Agresivitas Pajak.

2.3.2 Pengaruh Komisaris Independen Terhadap Agresivitas Pajak

Hasil penelitian Wulandari (2005) dalam Krisnata dan Supramono (2012), manajemen kerap kali bersifat oportunistik dimana mereka memiliki motif untuk memaksimalkan laba bersih agar meningkatkan bonus. Laba selama ini dijadikan indikator utama keberhasilan manajer. Salah satu cara meningkatkan laba bersih adalah dengan menekan biaya-biaya termasuk pajak. Sehingga dapat mendorong

manajer menjadi agresif terhadap pajak. Diharapkan semakin besar proporsi komisaris independen dapat meningkatkan pengawasan sehingga dapat mencegah agresivitas pajak perusahaan yang dilakukan oleh manajemen.

Krisnata dan Supramono (2012), proporsi komisaris independen berpengaruh negatif secara signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Hal ini telah memberikan bukti bahwa selama periode pengamatan, terjadinya kecenderungan semakin besarnya proporsi komisaris independen maka terjadinya perilaku agresif terhadap pajak perusahaan yang dilakukan pihak manajemen akan berkurang. Jika semakin besar pengaruhnya untuk melakukan pengawasan terhadap kinerja manajemen, maka semakin banyak jumlah komisaris independen. Dengan pengawasan yang semakin besar, pihak manajemen akan berhati-hati dalam mengambil suatu keputusan dan transparan dalam menjalankan perusahaan sehingga meminimalkan terjadinya *tax avoidance*. Secara proaktif, komisaris independen juga dapat mendorong para manajemen untuk dapat mematuhi peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sehingga meminimalkan adanya *tax evasion*. Sehingga kehadiran komisaris independen dapat mengurangi perilaku agresif terhadap pajak yang dilakukan para manajemen.

Penelitian Novitasari Shelly (2017) menyatakan bahwa proporsi komisaris independen yang memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap perpajakan secara agresif. Dengan adanya pengawasan yang ketat dari komisaris independen maka akan mengurangi manajaer untuk berlaku agresifterhadap pajak perusahaan. Berbeda dengan penelitian Irvan dan Tiaras (2015), proporsi komisaris independen tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat agresivitas pajak. Dengan demikian H4 ditolak. bahwa kenaikan persentase proporsi dewan komisaris independen terhadap jumlah dewan komisaris secara keseluruhan tidak signifikan mempengaruhi kebijakan *tax Agressiviness*.

H₂ : Diduga Komisaris Independen Berpengaruh Negatif Terhadap Agresivitas Pajak.

2.3.3 Pengaruh Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Novitsari Shelly (2017), Manajemen Laba merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh para manajer agar dapat menaikkan dan menurunkan laba pada periode berjalan dari suatu perusahaan tanpa menyebabkan kenaikan dan penurunan laba ekonomis perusahaan dalam jangka panjang. Manajemen Laba mempengaruhi Tindakan Agresivitas Pajak.

Reysky, Dudi dan Vaya (2016), Pengaruh positif manajemen laba terhadap agresivitas pajak dapat dijelaskan karena angka laba menjadi dasar untuk besarnya beban pajak perusahaan. Sehingga perusahaan akan melaporkan laba sesuai dengan keinginannya yaitu menggunakan pilihan akuntansi yang mengurangi laba sebagai bentuk penghindaran pajak. Manajemen laba (DA) lebih rendah dari standar deviasinya maka hal tersebut menunjukkan bahwa data yang dipakai bervariasi dan sampel yang dipakai untuk DA belum dapat mewakili keseluruhan populasinya. Begitu pula dengan agresivitas pajak (ETR) yang rata-ratanya lebih rendah dari standar deviasinya menunjukkan bahwa secara parsial manajemen laba memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

H₃ : Diduga Manajemen Laba Berpengaruh Positif Terhadap Agresivitas Pajak.

2.3.4 Pengaruh antara Kepemilikan Manajerial, Komisaris Independen dan Manajemen Laba dengan Agresivitas Pajak Secara Simultan

Sesuai dengan pembahasan diatas yang telah menunjukkan bahwa kepemilikan manajerial yang memiliki saham dari perusahaan dapat menyelaraskan antara kepentingan manajer dengan para pemegang saham dalam menyajikan laporan keuangan yang komperatif atau sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Dengan adanya kepemilikan saham tersebut diharapkan dapat meminimaliskan tindakan agresivitas pajak perusahaan. Sedangkan pada komisaris independen diharapkan mampu untuk meningkatkan perannya sehingga terciptanya tata kelola perusahaan yang baik dan dapat memiliki kontrol yang kuat agar terhindarnya tindakan agresivitas pajak pada perusahaan. Manajemen laba biasanya merupakan pelaku oportunistik sebagai seorang manajer untuk mempermainkan angka pada laporan keuangan sesuai dengan yang

diinginkannya. Salah satunya adalah dengan cara menurunkan laba untuk menghindari pembayaran pajak yang terlalu besar sehingga pajak yang dikenakan kepada perusahaan juga rendah.

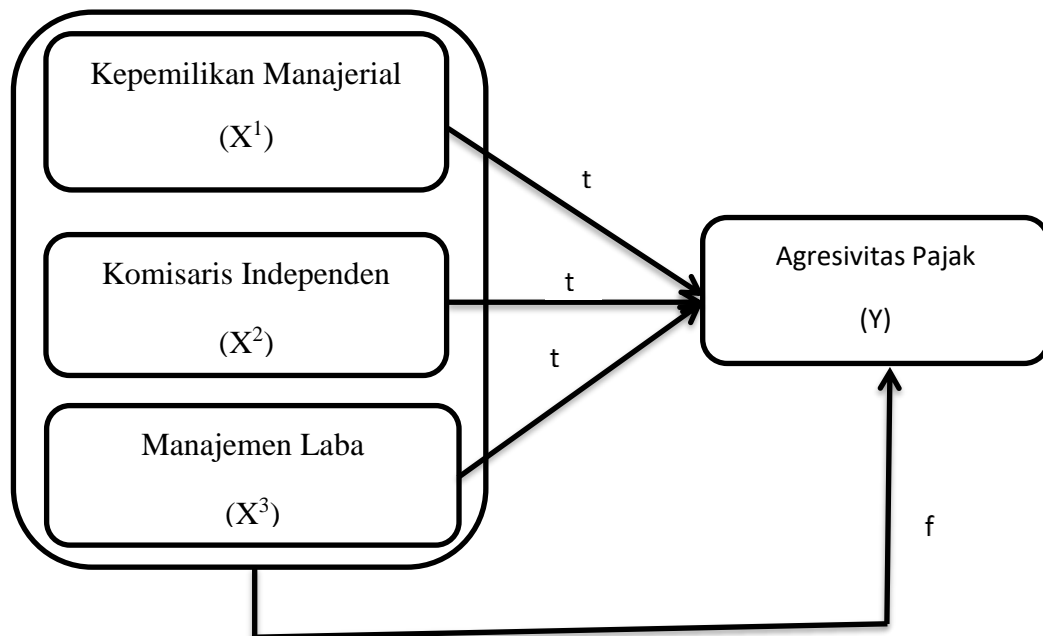
H₄ : Diduga Dengan Uji Simultan Kepemilikan Manajerial, Komisaris Independen, dan Manajemen Laba Memiliki Pengaruh Terhadap Agresivitas Pajak.

2.4 Kerangka Konseptual Penelitian

Berdasarkan review penelitian terdahulu dan landasan teori yang telah dijelaskan sebelumnya maksud dari penelitian ini untuk menguji variabel independen yang terdiri dari *good corporate governance*, manajemen laba, terhadap variabel dependen yaitu pajak *agresivitas* .

Gambar 2.1

Kerangka Berfikir



Y = Agresivitas Pajak

X₁ = Kepemilikan Manajerial

X₂ = Komisaris Independen

X₃ = Manajemen Laba