

**BAB II**  
**TINJAUAN PUSTAKA**

**2.1 Penelitian Terdahulu**

Pada penelitian ini penulis juga mengambil referensi dari beberapa penelitian terdahulu sebagai gambaran untuk mempermudah proses penelitian. Berikut ini adalah penelitian-penelitian terdahulu yang berkaitan dengan manajemen laba, sebagai berikut:

**Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu**

No	Judul, Nama dan Tahun Penelitian	Variabel Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
1	Pengaruh Beban Pajak Tangguhan dan Perencanaan Terhadap Manajemen laba (Sumomba dan Hutomo, 2012)	$X_1$ =Beban Pajak Tangguhan, $X_2$ =Perencanaan Pajak, $Y$ =Manajemen Laba	Kuantitatif	Rata-rata perusahaan manufaktur pada tahun 2008 melakukan praktik manajemen laba dengan tujuan untuk menghindari pelaporan kerugian
2	Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba (Husnul Khotimah, 2014)	$X_1$ =Beban Pajak Tangguhan, $X_2$ =Perencanaan Pajak, $Y$ =Manajemen Laba	Kuantitatif	Secara umum penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan pajak berpengaruh terhadap besaran <i>discretionary current accruals</i>
3	Pengaruh Beban Pajak Tangguhan Perencanaan Pajak dan Akrua Terhadap Manajemen Laba (Nissa Arisanty Pratita, 2017)	$X_1$ =Beban Pajak Tangguhan, $X_2$ =Perencanaan Pajak, $X_3$ =Akrua $Y$ =Manajemen Laba	Kuantitatif	Ketiga variable independen berpengaruh secara positif terhadap variable dependen
4	Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Tangguhan Terhadap Manajemen Laba (A.A Gede Raka Plasa Negara, 2017)	$X_1$ =Beban Pajak Tangguhan, $X_2$ =Perencanaan Pajak, $Y$ =Manajemen Laba	Kuantitatif	Keduavariabel independen berpengaruh secara positif terhadap variable dependen
5	Pengaruh Perencanaan Pajak dan Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba Pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman (Reza Hangga Dewa Kumala Putra, 2019)	$X_1$ =Beban Pajak Tangguhan, $X_2$ =Perencanaan Pajak, $Y$ =Manajemen Laba	Kuantitatif	variabel perencanaan pajak yang dihitung menggunakan proksi tax retention rate (TRR) dan beban pajak tangguhan yang dihitung menggunakan proksi BPTit dinyatakan berpengaruh secara simultan terhadap manajemen laba

Lanjutan Tabel 2.1

No	Judul, Nama dan Tahun Penelitian	Variabel Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
6	The Impact of Earnings Management and Tax Planning on the Information Content of Earnings (Linda Chen, 2019)	X1= Earnings Management X2=Tax Planning Y= Information Content of Earnings	Kuantitatif	tax planning and earnings quality jointly affect the relative informativeness of book and taxable income.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian Sumomba dan Hutomo, (2012), Husnul Khotimah, (2014), Nissa Arisanty Pratita, (2017), A.A Gede Raka Plasa Negara, (2017) dan (Reza Hangga Dewa Kumala Putra,2019) adalah sama- sama meneliti tentang Perencanaan Pajak, Beban Tangguhan dan Manajemen Laba, sedangkan perbedaannya adalah penelitian ini terletak pada obyek penelitian pada penelitian terdahulu perusahaan manufaktur, perusahaan yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia tahun 2009 sampai 2011 sedangkan pada penelitian ini pada Perusahaan rokok Yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 Teori Keagenan (Agency Theory)

Manajemen sebagai agen secara moral bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para pemilik (principal) dan sebagai imbalannya akan memperoleh kompensasi yang sesuai dengan kontrak. Dengan hal ini terdapat dua kepentingan yang berbeda di dalam perusahaan dimana masing-masing pihak berusaha untuk mencapai kemakmuran yang dikehendaki, sehingga muncullah informasi asimetri antara manajemen dengan pemilik yang dapat memberikan kesempatan kepada manajer untuk melakukan manajemen laba dalam rangka menyesatkan pemilik mengenai kinerja ekonomi perusahaan (Sefiana, 2009).

Masalah keagenan (agency problem) pada awalnya dieksplorasi oleh Ross (1973), sedangkan eksplorasi teoritis secara mendetail dari teori keagenan pertama kali dinyatakan oleh Jensen and Meckling (1976) menyebutkan manajer suatu perusahaan sebagai “agen” dan pemegang saham “principal”. Pemegang saham yang merupakan principal mendelegasikan pengambilan keputusan bisnis kepada manajer yang merupakan perwakilan atau agen dari pemegang saham. Permasalahan yang muncul sebagai akibat sistem kepemilikan perusahaan seperti ini bahwa adalah agen tidak selalu membuat keputusan-keputusan yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan terbaik principal. Salah satu asumsi utama dari teori keagenan bahwa tujuan principal dan tujuan agen yang berbeda dapat memunculkan konflik karena manajer perusahaan cenderung untuk mengejar tujuan pribadi, hal ini dapat mengakibatkan kecenderungan manajer untuk memfokuskan pada proyek dan investasi perusahaan yang menghasilkan laba yang tinggi dalam jangka pendek daripada memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham melalui investasi di proyek-proyek yang menguntungkan jangka panjang.

Terdapat cara-cara langsung yang digunakan pemegang saham untuk memonitor manajemen perusahaan sehingga membantu memecahkan konflik keagenan. Pertama, pemegang saham mempunyai hak untuk mempengaruhi cara perusahaan dijalankan melalui voting dalam rapat umum pemegang saham, hak voting pemegang saham merupakan bagian penting dari asset keuangan mereka. Kedua, pemegang saham melakukan resolusi dimana suatu kelompok pemegang saham secara kolektif melakukan lobby terhadap manajer (mewakili perusahaan)

berkenaan dengan isu-isu yang tidak memuaskan mereka. Pemegang saham juga mempunyai opsi divestasi (menjual saham mereka), divestasi mereprestasikan suatu kegagalan dari perusahaan untuk mempertahankan investor, dimana divestasi diakibatkan oleh ketidakpuasan pemegang saham atas aktivitas manajer (Warsono, 2009). Manajemen laba didasari oleh adanya teori agency yang menyatakan bahwa setiap individu cenderung untuk memaksimalkan utilitasnya. Konsep Agency Theory adalah hubungan atau kontrak antara principal dan agen. Principal memperkerjakan agen untuk melakukan tugas dalam rangka memenuhi kepentingan principal.

### 2.2.2 Pengertian Pajak

Pajak menurut P.J.A.Adriani dalam Waluyo (2011:2) yang telah diterjemahkan oleh R. Santoso Brotoso Brotodihardjo (1991:2):

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib pajak membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan”

Dalam pengertian diatas lebih memfokuskan pada fungsi *budgeter* dari pajak, sedangkan pajak mempunyai fungsi lainnya seperti fungsi mengatur. Ada beberapa kutipan pengertian pajak yang disebutkan oleh para ahli lainnya dalam resmi (2014:1) adalah sebagai berikut :

1. Rochmat Soemitro, “Pajak adalah iuran kepada negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan untuk pengeluaran umum.”
2. Menurut S.I Djajadiningrat, “pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian dari kekayaan ke kas negara yang disebabkan

suatu keadaan, kejadian, dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang diterapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jada timbal balik secara langsung untuk memelihara kesejahteraan secara umum

Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, adalah sebagai berikut:

1. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak diambil oleh pemberintah pusat ataupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang dimana dari pemasukkanya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.

### **2.2.3 Laporan Keuangan**

#### **2.2.3.1 Laporan Keuangan Komersil dan Laporan Keuangan Fiskal**

Laporan Keuangan komersil atau bisnis ditunjukkan untuk memberikan informasi mengenai kinerja ekonomi dan keadaan finansial dari sektor swasta, sedangkan laporan keuangan fiskal lebih diperuntukan untuk menghitung pajak. Untuk kepentingan komersial maupun bisnis, laporan keuangan disusun berdasarkan prinsip yang berlaku umum , yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK); sedangkan untuk kepentingan pajak, laporan keuangan disusun

berdasarkan peraturan perpajakan (Undang-Undang Pajak Penghasilan disingkat UUPPh). Dapat dibedakan kedua laporan tersebut mengakibatkan perbedaan perhitungan laba (rugi) suatu perusahaan (Wajib Pajak)(Resmi 2014:399).

### **2.2.3.2 Rekonsiliasi Fiskal**

Perusahaan mengadakan pembukuan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang disusun oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dan menyusun laporan keuangan fiskal secara ekstra komtabel melalui proses rekonsiliasi. Seperti yang telah dinyatakan oleh Direktur Jendral Pajak dalam pasal 2 surat Keputusan Pajak Nomor: Kep.214/PJ/2001 tanggal 15 Maret 2001, dengan tegas dinyatakan bahwa salah satu dokumen lain yang harus dilampirkan dalam Surat Pemberitahuan adalah rekonsiliasi laba rugi fiskal, baik pada Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan maupun Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi (Zain, 2008:178).

Rekonsiliasi fiskal adalah proses penyesuaian atas laba akuntansi yang berbeda dengan kentuan fiskal untuk menghasilkan neto laba yang sesuai dengan ketentuan perpajakan. Dengan melakukan proses rekonsiliasi fiskal ini maka WP tidak perlu membuat pembukuan ganda, melainkan cukup membuat 1 pembukuan yang didasari SAK-ETAP. Koreksi fiskal tersebut dapat dibedakan antara beda tetap dan beda waktu (Agoes dan Trisnawati 2014:238).

### 2.2.3.3 Teknik Rekonsiliasi Fiskal

Menurut Resmi (2009:397) teknik rekonsiliasi fiskal dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

1. Jika suatu penghasilan diakui menurut akuntansi tetapi tidak diakui menurut fiskal, rekonsiliasi dilakukan dengan mengurangi sejumlah penghasilan tersebut dari penghasilan menurut akuntansi, yang berarti mengurangi laba menurut akuntansi.
2. Jika suatu penghasilan tidak diakui menurut akuntansi tetapi diakui menurut fiskal, rekonsiliasi dilakukan dengan menambahkan sejumlah penghasilan tersebut pada penghasilan menurut akuntansi, yang menambah laba menurut akuntansi.
3. Jika suatu biaya/pengeluaran diakui menurut akuntansi pajak tetapi tidak diakui sebagai pengurang penghasilan bruto menurut fiskal, rekonsiliasi dilakukan dengan mengurangi sejumlah biaya/pengeluaran tersebut dari biaya menurut akuntansi, yang berarti menambah laba menurut akuntansi.
4. Jika suatu biaya/pengeluaran tidak diakui menurut akuntansi tetapi diakui sebagai pengurangan penghasilan bruto menurut fiskal, rekonsiliasi dilakukan dengan menambahkan sejumlah biaya/pengeluaran tersebut pada biaya menurut akuntansi, yang berarti mengurangi laba menurut akuntansi.

### 2.2.3.4 Koreksi Positif dan Negatif dari Rekonsiliasi Fiskal

Koreksi fiskal dapat berupa koreksi positif dan negatif. Koreksi positif terjadi apabila laba menurut fiskal bertambah. Koreksi positif biasanya dilakukan akibat adanya, sebagai berikut:

1. Beban yang tidak diakui oleh pajak/non deductible expense – Pasal 9 ayat (1) UU PPh.
2. Penyusutan komersial lebih besar dari penyusutan fiskal.
3. Amortisasi lebih besar dari amortisasi fiskal.
4. Penyesuaian fiskal positif lainnya.

Koreksi negatif terjadi apabila laba menurut fiskal berkurang. Koreksi negatif biasanya dilakukan akibat adanya hal-hal berikut:

1. Penghasilan yang tidak termasuk objek pajak – Pasal 4 Ayat (3) UUPPh.
2. Penghasilan yang dikenakan PPh bersifat final – Pasal 4 Ayat (2) UUPPh.
3. Penyusutan komersial lebih kecil dari penyusutan fiskal.
4. Amortisasi komersial lebih kecil dari amortisasi fiskal.
5. Penghasilan yang ditangguhkan pengakuannya.
6. Penyesuaian fiskal negatif lainnya.

## **2.2.4 Perencanaan Pajak**

### **2.2.4.1 Pengertian Perencanaan Pajak**

Pengertian perencanaan pajak yang dikemukakan oleh Chairil Anwar (2013:18) adalah sebagai berikut:

“Perencanaan pajak adalah proses mengorganisasi usaha wajib pajak orang pribadi maupun badan usaha sedemikian rupa dengan memanfaatkan berbagai celah kemungkinan yang dapat ditempuh oleh perusahaan dalam koridor ketentuan peraturan perpajakan (*loopholes*), agar perusahaan dapat membayar pajak dalam jumlah minimum.”

Perencanaan pajak menurut Hidayat (2013:309) adalah:

“Tax planning (perencanaan pajak), suatu proses sistematis untuk meminimalkan pajak pendapatan dengan memperhatikan konsekuensi dari bisnis alternatif atau aksi investasi. Faktor utama dalam memilih bentuk organisasi bisnis dan struktur modal, membuat keputusan dan menentukan waktu yang tepat dalam bertransaksi”.

Perencanaan Menurut Harnanto (2013:19) adalah:

“Perencanaan pajak yaitu minimalisasi penghasilan kena pajak dalam tahun berjalan dapat diinterpretasi sebagai maksimasi penghasilan kena pajak di kemudian hari. Proses minimasi penghasilan kena pajak atau pajak penghasilan yang terhutang dalam tahun berjalan dapat dilakukan dengan mengidentifikasi dan memanfaatkan tarif pajak yang relevan dalam membuat keputusan-keputusan menyangkut aktivitas operasi, investasi dan pendanaan.”

Dari beberapa definisi di atas pada intinya perencanaan pajak (tax planning) dapat dimaknai sebagai suatu kegiatan untuk merekayasa agar beban pajak serendah mungkin dengan memanfaatkan celah-celah aturan yang ada, tetapi tidak secara eksplisit melawan undang-undang, dan tidak dapat dipersalahkan sebagai upaya penggelapan pajak.

#### **2.2.4.2 Tujuan Perencanaan Pajak**

Menurut Chairil Anwar (2013:21) secara umum tujuan pokok yang ingin dicapai perencanaan pajak adalah sebagai berikut:

1. Meminimalisasi beban pajak yang terhutang.  
Tindakan yang harus diambil dalam rangka perencanaan pajak tersebut berupa usaha-usaha mengoptimalkan beban pajak yang masih dalam ruang lingkup pemajakan dan tidak melanggar peraturan perpajakan.
2. Memaksimalkan laba setelah pajak.
3. Meminimalkan terjadinya kejutan pajak (*tax surprise*) jika terjadi pemeriksaan pajak oleh fiskus.
4. Memenuhi kewajiban perpajakannya 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 dan 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).

#### **2.2.4.3 Motivasi Perencanaan Pajak**

Menurut Suandy (2008:10) ada tiga unsur perpajakan yang menjadi motivasi mendasari dilakukannya perencanaan pajak, yaitu:

##### **1 Kebijakan Perpajak**

Kebijakan perpajakan (tax policy) merupakan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam sistem perpajakan. Dari berbagai aspek kebijakan pajak, terdapat faktor-faktor yang mendorong dilakukannya suatu perencanaan pajak.

##### **a) Subjek pajak**

Perbedaan perlakuan perpajakan atas pembayaran dividen badan usaha kepada pemegang saham perorangan dan kepada pemegang saham berbentuk badan usaha menyebabkan timbulnya usaha untuk merencanakan pajak dengan baik agar beban pajak rendah sehingga sumber daya perusahaan bisa dimanfaatkan untuk tujuan yang lain. Disamping itu, ada pertimbangan untuk menunda

pembayaran dividen dengan cara meningkatkan jumlah laba yang ditahan (retained earning) bagi perusahaan yang juga akan menimbulkan penundaan pembayaran pajak.’

b) Objek pajak

Adanya perlakuan perpajakan yang berbeda atas objek pajak yang secara ekonomis hakikatnya sama, akan menimbulkan usaha perencanaan pajak agar beban pajaknya rendah. Karena objek pajak merupakan basis perhitungan (tax bases) besarnya pajak, maka untuk mengoptimalkan alokasi sumber dana, manajemen akan merencanakan pajak yang tidak lebih dan tidak kurang.

c) Tarif Pajak.

Adanya penerapan schedular taxation mengakibatkan seorang perencana pajak berusaha sedapat mungkin agar dikenakan tarif yang paling rendah (low bracket). Barry Bracewell dan Milnes (1980), mengatakan dalam Suandy (2008:12):

“The heavier the burden, the stronger the motive, and the wider the scope for tax avoidance since the tax payer may avoid the higher rates of tax while still remaining liable to the lower (semakin besar beban pajak, semakin kuat motif, dan semakin luas ruang lingkup terjadinya penghindaran pajak, karena wajib pajak dapat menghindari tarif pajak yang lebih tinggi namun tetap terutang tarif pajak yang lebih rendah).”

d) Prosedur Pembayaran

Sistem self-assesment dan sistem pembayaran

mengharuskan perencanaan pajak untuk merencanakan pajaknya dengan baik.

## 2 Undang-undang Perpajakan

Peraturan perundang-undangan diikuti oleh ketentuan-ketentuan (Peraturan Pemerintah, Keputusan Dirjen Pajak). Tidak jarang ketentuan pelaksanaan tersebut bertentangan dengan undang-undang itu sendiri karena disesuaikan dengan kepentingan pembuat kebijakan dalam mencapai tujuan lainnya yang ingin dicapainya. Akibatnya terbukanya celah bagi Wajib Pajak untuk menganalisis kesempatan tersebut dengan cermat untuk perencanaan pajak yang baik.

## 3 Administrasi Perpajakan

Sebagai negara berkembang, Indonesia masih mengalami kesulitan dalam melakukan administrasi perpajakannya secara memadai. Hal ini, mendorong perusahaan untuk melaksanakan perencanaan pajak dengan baik agar terhindar dari sanksi administrasi maupun pidana karena adanya perbedaan penafsiran antara aparat fiskus dengan Wajib Pajak akibat luasnya peraturan perpajakan yang berlaku dan sistem informasi yang belum efektif.

Menurut Zain (2003) dalam Hidayat (2012:312) ada empat langkah pokok yang harus dilakukan dalam perencanaan, yaitu:

1. Tetapkan sasaran atau perangkattujuan.
2. Tentukan situasisekarang.
3. Identifikasi pendukung dan penghambattujuan.
4. Kembangkan rencana atau perangkat tindakan untuk mencapaitujuan.

#### 2.2.4.4 Indikator Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak menurut Harnanto (2013:19) yaitu minimalisasi Penghasilan Kena Pajak dalam tahun berjalan dapat diinterpretasi sebagai maksimasi Penghasilan Kena Pajak di kemudian hari. Proses minimalisasi Penghasilan Kena Pajak atau pajak penghasilan yang terutang dalam tahun berjalan dapat dilakukan dengan mengidentifikasi dan memanfaatkan tarif pajak yang relevan dalam membuat keputusan-keputusan menyangkut aktivasi operasi, investasi dan pendanaan.

Berdasarkan referensi dari penelitian Khotimah Khusnul (2014) proksi perencanaan pajak sering diteliti adalah Tarif Pajak Efektif (Effective Tax Rate, ETR). Tarif Pajak Efektif ini merupakan pembagian beban pajak kini atau beban pajak dengan laba sebelum pajak, yaitu sebagai berikut:

$$\text{Tarif Pajak Efektif} = \frac{\text{Beban Pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

(Khotimah Khusnul 2014)

Perencanaan pajak yang diperbolehkan sesuai tarif pajak yang berlaku menurut PPh Pasal 17, Tarif Pajak Penghasilan (PPh) yang digunakan untuk menghitung penghasilan kena pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi:
  - a. Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri adalah sebagai berikut:

<b>Lapisan Penghasilan Kena Pajak</b>	<b>Tarif Pajak</b>
Sampai dengan Rp 50.000.000	5%
Diatas Rp 50.000.000,- s/d Rp 250.000.000	15%
Diatas Rp 250.000.000,- s/d Rp 500.000.000	25%
Diatas Rp 500.000.000	50%

b. Wajib Pajak dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap

adalah sebesar 28% (dua puluh delapan persen).

- (2) Tarif tertinggi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dapat diturunkan menjadi paling rendah 25% (dua puluh lima persen) yang diatur dengan peraturan pemerintah.
- (2a) Tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b menjadi 25% (dua puluh lima persen) yang mulai berlaku sejak tahun pajak 2010.
- (2b) Wajib Pajak Badan dalam Negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah daripada tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.
- (2c) Tarif yang diperkenankan atas penghasilan berupa dividen yang dibagikan kepada wajib pajak orang pribadi dalam negeri adalah paling

tinggi sebesar 10% (sepuluh persen) dan bersifat final.

- (2d) Ketentuan lebih lanjut mengenai besarnya tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (2c) diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- (3) Besarnya lapisan Penghasilan Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dapat dirubah dengan Keputusan Menteri Keuangan.
- (4) Untuk keperluan penerapan tarif pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), jumlah penghasilan Kena pajak dibulatkan kebawah dalam ribuan rupiah penuh
- (5) Besarnya pajak terutang bagi Wajib Pajak Orang Pribadi dalam Negeri yang terutang pajak dalam bagian tahun pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 16 ayat (4), dihitung sebanyak jumlah hari dalam bagian tahun pajak tersebut dibagi 360 dikalikan dengan pajak yang terutang untuk 1 (satu) tahun pajak.
- (6) Untuk keperluan penghitungan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (5) tiap bulan yang penuh dihitung 30 (tiga puluh) hari.
- (7) Dengan peraturan pemerintah dapat ditetapkan tarif pajak tersendiri atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (2), sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi sebagaimana tersebut pada ayat (1).

#### **2.2.3.5 Tahapan Dalam Perencanaan Pajak**

Urutan tahap-tahap agar perencanaan pajak berhasil sesuai dengan yang diharapkan menurut Barry Spitz (1983) dalam Suandy (2008:13):

1. Menganalisis informasi yang ada

Tahap pertama dari proses pembuatan perencanaan pajak adalah menganalisis komponen yang berbeda atas pajak yang terlibat dalam suatu proyek dan menghitung seakurat mungkin beban pajak yang harus ditanggung. Penting juga untuk memperhitungkan kemungkinan besarnya penghasilan dari suatu proyek dan pengeluaran-pengeluaran lain di luar pajak yang mungkin terjadi. Untuk itu, seorang manajer perpajakan harus memperhatikan faktor-faktor baik internal maupun eksternal, yaitu:

- a. Fakta dan Relevan.
- b. Faktorpajak.
- c. Faktor nonpajaklainnya.

2. Buat satu model atau lebih rencana besarnya pajak

Model perjanjian internasional dapat melibatkan satu atau lebih atas tindakan-tindakan berikut:

- a. Pemilihan bentuk transaksi operasi atau hubungan internasional. Pada hampir semua sistem perpajakan internasional, paling tidak ada dua negara yang ditentukan lebih dahulu. Dari sudut pandang perpajakan, proses perencanaan tidak bisa berada di luar dari tahapan pemilihan transaksi, operasi, dan hubungan yang paling menguntungkan.
- b. memilih negara asing sebagai tempat melakukan investasi atau menjadi residen dari negara tersebut. Dalam negara

perpajakan internasional mungkin dapat diperoleh perlakuan khusus dengan memilih antara dua atau lebih kemungkinan investasi negara- negara yang berbeda. Dalam menguji keunggulannya, yang harus diperhatikan tidak hanya pertimbangan bisnis, tetapi juga keunggulan pengenaanpajaknya.

- c. Evaluasi atas perencanaan pajak. Perencanaan pajak sebagai suatu perencanaan yang merupakan bagian kecil dari seluruh perencanaan perusahaan, oleh karena itu perlu dilakukan evaluasi untuk melihat sejauh mana hasil pelaksanaan suatu perencanaan pajak terhadap beban pajak, perbedaan laba kotor, dan pengeluaran selain pajak atas berbagai alternatifperencanaan.
- d. Mencari kelemahan dan kemudian memperbaiki kembali rencana pajak. Rencana yang dibuat tentu harus di evaluasi. Dengan demikian, keputusan yang terbaik atas suatu perencanaan pajak harus sesuai dengan bentuk transaksi dan tujuan operasi. Perbandingan berbagai rencana harus dibuat sebanyak mungkin sesuai bentuk perencanaan pajak yang diinginkan. Kadang suatu rencana harus diubah mengingat adanya perubahan peraturan/perundang-undangan. Tindakan perubahan (*up to date planning*) harus tetap dijalankan walaupun diperlukan penambahan biaya atau

kemungkinannya sangat kecil.

e. Memutakhirkan rencana pajak

Meskipun suatu rencana pajak telah dilaksanakan dan proyek juga telah berjalan, tetap perlu diperhitungkan setiap perubahan yang terjadi, baik dari undang-undang maupun pelaksanaan yang dapat berdampak terhadap komponen suatu perjanjian.

#### **2.2.4.6 Tujuan Penerapan Perencanaan Pajak Dalam Laporan Keuangan**

Pada dasarnya tidak seorang pun yang senang membayar pajak dan potensi untuk bertahan terhadap pembayaran pajak agaknya sudah ada pada diri wajib pajak. Wajib pajak selalu berusaha untuk membayar pajak yang terutang sekecil mungkin, sepanjang hal itu dimungkinkan oleh ketentuan peraturang perundang-undangan yang berlaku (Tresnajaya dan Rusdin, 2004). Upaya-upaya yang sering dilakukan oleh wajib pajak untuk hal tersebut adalah dengan melakukan tax planning.

Sinyalemen di atas yang mendasari tax planning, sehingga tax planning yang efektif paling tidak memiliki tujuan (dapat mencapai), hal-hal berikut:

- 1 Mengatur *cashflow* perusahaan agar pembayaran setoran pajak bulanan tidak mengganggu *cashflow* perusahaan, dan itu artinya laporan arus kas yang disajikan oleh akuntansi akan semakin baik.
- 2 Mengatur jumlah kredit pajak agar tidak terjadi lebih bayar pada

perhitungan SPT PPh badan pada akhir tahun pajak.

3. Mengatur agar tidak terjadi pemeriksaan pajak yang mengakibatkan terbitnya surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) yang jumlahnya memberatkan perusahaan.
4. Pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Keempat alasan di atas sangat relevan dengan diterapkannya tax planning dalam penyajian laporan keuangan, karena laporan keuangan tidak hanya sebatas pemberi informasi tetapi juga merupakan pertanggungjawaban pihak manajemen perusahaan baik tanggung jawab internal maupun tanggung jawab eksternal.

## **2.2.4 Beban Pajak Tangguhan**

### **2.2.4.1 Pengertian Pajak Tangguhan**

Menurut PSAK No.46 dalam Waluyo (2012:272):

“Beban pajak (tax expense) adalah jumlah agregat pajak kini (current tax) dan pajak tangguhan (deferred tax) yang diperhitungkan dalam perhitungan laba rugi akuntansi pada suatu atau dalam periode berjalan sebagai beban atau penghasilan. Pajak kini (current tax) adalah jumlah pajak penghasilan terutang atas penghasilan kena pajak dalam periode atau tahun pajak berjalan, sedangkan pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan terhutang untuk periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak.”

Menurut Harnanto (2003:112) beban pajak tangguhan adalah:

“Beban pajak tangguhan adalah jumlah pajak terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dan sisa kerugian yang belum dikompensasi.”

Pajak tangguhan terjadi akibat perbedaan antara PPh terutang pajak (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.

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 fiskal. Dampak PPh di masa yang akan datang yang perlu diakui, dihitung, disajikan, dan diungkapkan dalam laporan keuangan, baik laporan posisi keuangan maupun laporan laba komprehensif. Bila dampak pajak di masa datang tersebut tidak tersaji dalam laporan posisi keuangan dan laporan laba komprehensif, akibatnya bisa saja laporan keuangan menyesatkan pembacanya. Perbedaan yang terjadi perhitungan laba akuntansi fiskal disebabkan laba fiskal didasarkan pada Undang-Undang Perpajakan, sedangkan laba akuntansi didasarkan pada Standar Akuntansi.

Beban pajak 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 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.

#### 2.2.4.2 Indikator Perhitungan Beban Pajak Tangguhan

Beban pajak tangguhan (deferred tax expense) merupakan beban yang timbul akibat perbedaan temporer antara laba akuntansi dengan laba fiskal (Yulianti, 2004). Berdasarkan referensi dari penelitian yang dilakukan oleh Philips et al. (2003) dalam Yulianti (2004) menyatakan bahwa rumus besaran

$$BBPT_{it} = \frac{\text{Beban pajak tangguhan perusahaan pada tahun } t}{\text{Total aset pada akhir tahun } t-1}$$

deferred tax expense dinyatakan dengan besaran beban pajak tangguhan adalah sebagai berikut:

Keterangan:

$BBPT_{it}$  = Besaran Beban Pajak Tangguhan Perusahaan  $i$  pada tahun  $t$ .

Penggunaan total aset disebabkan beban pajak tangguhan terjadi karena adanya perbedaan temporer sehingga biaya dan penghasilan tahun lalu yang baru diakui pada tahun ini.

## **2.2.5 Manajemen Laba**

### **2.2.5.1 Pengertian Manajemen Laba**

Informasi laba sebagai bagian dari laporan keuangan sering menjadi target rekayasa melalui tindakan oportunistik manajemen untuk memaksimalkan kapuasannya, tetapi dapat merugikan pemegang saham atau investor. Tindakan oportunistik tersebut dilakukan dengan cara memilih kebijakan akuntansi tertentu, sehingga laba perusahaan dapat diatur sesuai dengan keinginannya, perilaku manajemen untuk mengatur laba sesuai dengan keinginan tersebut dikenal dengan istilah manajemen laba.

Praktek manajemen laba dapat dipandang dua perspektif yang berbeda yaitu sebagai tindakan yang salah (negatif) dan tindakan yang seharusnya dilakukan manajemen (positif). Manajemen laba dikatakan (negatif) jika dilihat sebagai perilaku oportunistik manajer untuk memaksimalkan utilitasnya dalam menghadapi kontrak kompesasi, kontrak utang dan political cost, sedangkan manajemen-manajemen laba disebut (positif) jika dilihat dari perspektif effecient earnings management dimana manajemen laba memberikan manajer suatu fleksibilitas untuk melindungi diri mereka dan perusahaan dalam mengantisipasi kejadian-kejadian yang tak terduga untuk kepentinganpihak-pihak yang terlibat dalam kontrak.

Ada beberapa definisi yang berbeda dari satu dengan yang lain anatar lain: definisi manajemen laba yang diciptakan oleh National Association of FraudExaminers, Fisher dan Resenzweig, Lewitt, dalam (Sulistyanto, 2008:49).

Menurut National Association of Fraud Examiners dalam Sulistyanto (2008:49):

*“Earnings management is the intentional, deliberate, misstatement or omission of material facts, or accounting data, which is misleading and, when considered with all the information made available, would cause the reader to change or alter his or judgement or decision (Manajemen laba adalah kesalahan atau kelalaian yang disengaja dalam membuat laporan mengenai fakta material atau data akuntansi sehingga menyesatkan ketika semua informasi itu dipakai untuk membuat pertimbangan yang akhirnya akan menyebabkan orang yang membacanya akan mengganti atau mengubah pendapat atau keputusannya).”*

Menurut Fisher dan Resenzweig dalam Sulistyanto (2008:49):

*“Earning management is a actions of a manager which serve to increase (decrease) current reported earnings of the unit which the manager is responsible without generating a corresponding increase (decrease) in long-term economic profitability of the unit (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).”*

Berdasarkan beberapa definisi diatas, maka dapat disimpulkan bahwa manajemen laba merupakan suatu tindakan yang dilakukan manajer dengan cara memanipulasi data atau informasi akuntansi agar jumlah laba yang tercatat dalam laporan keuangan untuk memperoleh tujuan tertentu.

### **2.2.5.2 Implikasi Manajemen Laba Terhadap Analisis Laporan Keuangan**

Menurut K.R Subramanyam dan John J. Wild yang diterjemahkan oleh Dewi Yanti (2014:135) sebelum menentukan apakah sebuah perusahaan melakukan manajemen laba, seorang analisis harus memeriksa hal berikut:

1. Insentif melakukan, manajemen laba. Manajemen laba tidak dilakukan kecuali jika terdapat insentif bagi manajer. Insentif ini telah dibahas sebelumnya dan seorang analisis harus mempertimbangkan insentif tersebut.

- 2 Reputasi dan masa lalu manajemen. Perlu untuk menilai reputasi dan integritas manajemen. Membaca laporan keuangan periode lalu, persyaratan SEC, laporan audit, penggantian auditor, dan media keuangan memberikan informasi yang berguna untuk masalah ini.
- 3 Pola yang konsisten. Tujuan manajemen laba adalah mempengaruhi angka paling bawah seperti laba atau rasio utama seperti debt to equity atau interest coverage. Perlu diverifikasi apakah komponen laba (atau neraca) tertentu telah diubah untuk tujuan tertentu.
- 4 Kesempatan melakukan manajemen laba. Sifat aktivitas usaha menentukan sejauh mana manajemen laba dapat dilakukan. Jika sifat aktivitas usaha membutuhkan penilaian yang cukup banyak untuk menentukan angka laporan keuangan, maka semakin besar kesempatan untuk melakukan manajemen laba.

### **2.2.5.3 Model Empiris Manajemen Laba**

Secara umum ada 3 (tiga) kelompok model empiris manajemen laba yang diklasifikasikan atas dasar basis pengukuran yang digunakan, yaitu model yang berbasis akrual agregat (aggregate accruals), akrual khusus (specific accruals), dan distribusi laba (distribution of earnings) (Sulistyanto, 2008:7):

- 1 Model berbasis akrual merupakan model yang menggunakan discretionary accruals sebagai proyeksi 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 tertentu dari industri tertentu pula. Model ini dikembangkan oleh McNichols dan Wilson, Petroni, Beaver dan Engel, Beneish, serta Beaver dan McNichols. Sedangkan,
- 3 Model distribution of earnings dikembangkan oleh Budgthaler dan

Dichev, Degeorge, Patel, dan Zeckhauser, serta Myers dan Skinner.

#### 2.2.5.4 Indikator Manajemen Laba

Untuk mendeteksi apakah perusahaan melakukan manajemen laba dalam laporan keuangannya digunakan rumus total accruals. Aharony (Scott, 1997) dalam Muid (2005) menerjemahkan ke dalam persamaan:

$$TAC_{it} = NOI_{it} - CFFO_{it}$$

Keterangan:

TAC<sub>it</sub> = Total Accruals periode test

NOI<sub>it</sub> = Net Operating Income periode test

CFFO<sub>it</sub> = Cash Flow From Operations periode test

Menurut Healy dan De Angelo (Scott, 1997) dalam Muid (2005), total accruals terdiri dari discretionary dan non-discretionary accruals. Total accruals digunakan sebagai indikator, sebab discretionary accruals (DAC) sulit untuk diamati, karena ditentukan oleh kebijakan masing-masing manajer.

Friedlan dalam Muid (2005) merumuskan dalam persamaan sebagai berikut:

$$DAC_{it} = \frac{TAC_{it}}{Sales_{it}} - \frac{TAC_{pd}}{Sales_{pd}}$$

Keterangan:

DAC<sub>it</sub> = *Discretionary Accruals periodetest*

TA<sub>it</sub> = *Total Accruals periodetest*

Sales<sub>it</sub> = *Penjualan periode test*

TA<sub>t-1</sub> = *Total Accruals periode dasar*

Sales<sub>t-1</sub> = *Penjualan periodedasar*

## **2.2.6 Pengaruh Antar Variabel**

### **2.2.6.1 Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap manajemen Laba**

Menurut Suandy (2011:7) menjelaskan bahwa Tujuan perencanaan pajak adalah merekayasa agar beban pajak (tax burden) dapat ditekan serendah mungkin dengan memanfaatkan peraturan yang ada tetapi berbeda dengan tujuan pembuatan Undang-Undang, maka perencanaan pajak di sini sama dengan tax avoidance karena secara hakikat ekonomis keduanya berusaha untuk memaksimalkan penghasilan setelah pajak (after tax return) karena pajak merupakan unsur pengurang laba yang tersedia, baik untuk dibagikan kepada pemegang saham maupun untuk diinvestasikan kembali.

Sulistyanto (2008:46) menyatakan besar kecilnya pajak yang ditarik oleh pemerintah sangat bergantung pada besar kecilnya pajak yang dicapai perusahaan, “ jika perusahaan memperoleh laba lebih besar maka akan ditarik pajak yang lebih besar pula dan perusahaan yang memperoleh laba kecil dan ditarik pajak yang lebih kecil pula. Kondisi inilah yang merangsang manajer untuk mengelola dan mengatur labanya dalam jumlah tertentu agar pajak yang harus dibayarkan menjadi tidak terlalu tinggi atau disebut dengan perencanaan pajak.”

Penelitian yang dilakukan oleh Ulfah (2014) mengungkapkan, “...semakin tinggi perencanaan pajak maka semakin besar peluang perusahaan melakukan manajemen laba. Salah satu perencanaan pajak adalah dengan cara mengatur seberapa besar laba yang dilaporkan, sehingga masuk dalam indikasi adanya

praktik manajemen laba.”

Penelitian yang dilakukan Sumomba dan Hutomo (2012), Yana Ulfah (2014), dan Chantika Meilany (2016) membuktikan perencanaan pajak mempengaruhi praktik manajemen laba.

#### **2.2.6.2 Pengaruh Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba**

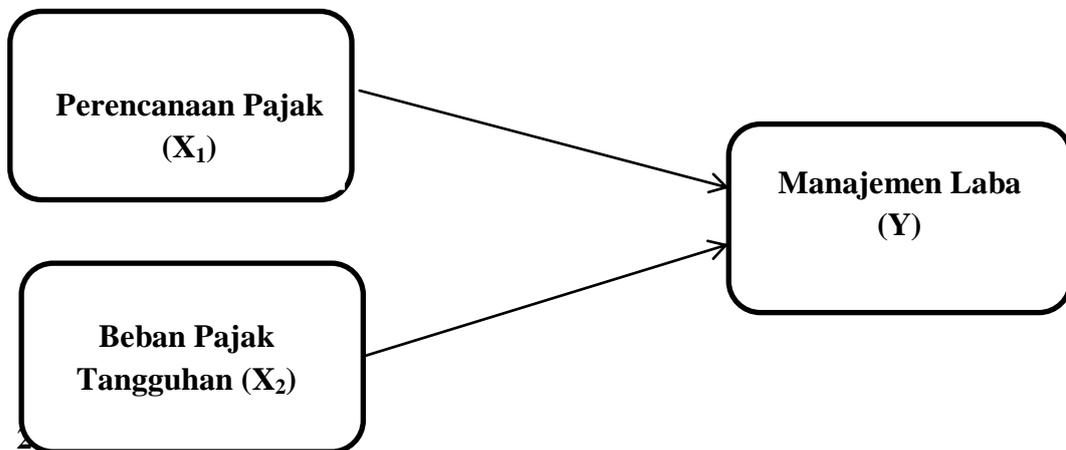
Jay Choi Suk-Joong (2012:80) menyatakan “Beban pajak tangguhan memberikan informasi tentang pendapatan saat ini dan masa depan (misalnya, persistensi laba dan pertumbuhan masa depan) dan berpotensi mengindikasikan manajemen laba.”

Philips et al (2003) dalam Sumomba dan Hutomo (2012) menyatakan tindakan perusahaan mengakui pendapatan lebih awal dan menunda biaya mengindikasikan bahwa manajemen melakukan manajemen laba pada laporan keuangan komersial. “...semakin tinggi kewajiban pajak tangguhan yang diakui oleh perusahaan sebagai beban pajak tangguhan, maka semakin tinggi pula praktik manajemen laba.”

Penelitian mengenai pengaruh beban pajak tangguhan terhadap praktik manajemen laba telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu. Sumomba (2010) menyatakan bahwa beban pajak tangguhan mempunyai pengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Philips, Pincus dan Rego (2003) dalam Yulianti (2005) menemukan bahwa beban pajak tangguhan dapat digunakan untuk mendeteksi manajemen laba yang dilakukan perusahaan dalam memenuhi tujuan, yaitu untuk menghindari penurunan laba dan untuk menghindari kerugian.

### 2.3. Kerangka Konsep Penelitian

Berdasarkan kajian teori, maka kerangka pemikiran adalah sebagai berikut:



Untuk mengetahui pengaruh perencanaan pajak dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba secara keseluruhan. Maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Perencanaan pajak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.

H<sub>2</sub>: Beban pajak tangguhan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.