

BAB II
KAJIAN TEORI, KERANGKA PEMIKIRAN,
DAN HIPOTESIS PENELITIAN

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

2.1.1.1. Definisi Akuntansi

Beberapa ahli dalam bidang akuntansi memberikan definisi yang berbeda-beda, namun definisi yang berbeda-beda tersebut merujuk pada inti dan tujuan yang sama, yaitu merumuskan definisi akuntansi tersebut mudah untuk dipahami.

Definisi akuntansi yang dikemukakan Kartikahadi, Siregar, Sinaga dan Syamsul (2012:3) sebagai berikut:

“Akuntansi adalah suatu sistem informasi keuangan yang bertujuan untuk menghasilkan dan melaporkan informasi yang relevan bagi berbagai pihak yang berkepentingan.”

Akuntansi berdasarkan pengertian Hanafi & Halim (2018:27) akuntansi sebagai berikut:

“Proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pengkomunikasian informasi ekonomi yang bisa dipakai untuk penilaian (*judgement*) dan pengambilan keputusan oleh pemakai informasi tersebut.”

Menurut Soemarso (2009:14) definisi akuntansi adalah: "... suatu disiplin yang menyediakan informasi penting sehingga memungkinkan adanya pelaksanaan dan penelitian perusahaan secara efisien."

Sedangkan definisi akuntansi yang diberikan oleh Komite Terminologi dari *American Institute of Certified Public Accountants* (2011:50) adalah sebagai berikut:

"Accounting is an information system that produces financial information to interested parties about the activities and economic conditions of a company."

Berdasarkan beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah suatu sistem informasi dalam proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pengkomunikasian informasi keuangan atau kondisi ekonomi perusahaan yang relevan untuk pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan.

2.1.1.2. Bidang-bidang Akuntansi

Perkembangan ekonomi yang pesat, menjadikan akuntansi memiliki bidang-bidang khusus. Menurut Pura (2013:7) bidang-bidang akuntansi terbagi menjadi delapan, yaitu:

1. "Akuntansi Keuangan (*financial accounting*)
Adalah bidang akuntansi dari suatu entitas ekonomi secara keseluruhan. Akuntansi ini menghasilkan laporan keuangan yang ditujukan untuk semua pihak khususnya pihak-pihak dari luar perusahaan, sehingga laporan yang dihasilkan bersifat serbaguna (*general purpose*).

2. Akuntansi Manajemen (*management accounting*)
Adalah akuntansi yang khusus memberi informasi bagi pimpinan perusahaan/ manajemen untuk mengambil keputusan dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.
3. Akuntansi Biaya (*cost accounting*)
Adalah akuntansi yang kegiatan utamanya adalah menetapkan, mencatat, menghitung, menganalisis, mengawasi, serta melaporkan kepada manajemen tentang biaya dan harga pokok produksi.
4. Akuntansi Pemeriksaan (*auditing*)
Bidang ini berhubungan dengan pemeriksaan secara bebas terhadap laporan akuntansi yang dibuat bisa lebih dipercaya.
5. Sistem Akuntansi (*accounting system*)
Bidang ini melakukan perencanaan dan implementasi dari prosedur pencatatan dan pelaporan data akuntansi.
6. Akuntansi Perpajakan (*tax accounting*)
Adalah bidang akuntansi yang bertujuan untuk membuat laporan keuangan untuk kepentingan perpajakan dan perencanaan perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.
7. Akuntansi Pemerintahan (*Government Accounting*)
Akuntansi Pemerintahan adalah bidang akuntansi yang bertujuan untuk menyajikan suatu laporan keuangan, pengendalian, serta memberikan pengawasan keuangan pemerintah atau keuangan Negara.
8. Akuntansi Anggaran (*Budgeting*)
Bidang ini berhubungan dengan penyusunan rencana keuangan perusahaan mengenai kegiatan perusahaan untuk jangka waktu tertentu di masa datang serta analisa dan pengawasannya.
9. Akuntansi Organisasi Nirlaba (*non-profit accounting*)
Adalah bidang akuntansi yang proses kegiatannya dilakukan oleh organisasi non laba seperti Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), yayasan dan lain-lain).
10. Akuntansi Pendidikan (*Education Accounting*)
Merupakan salah satu bidang akuntansi yang secara khusus diarahkan di bidang pendidikan, misalnya mengajar akuntansi, penelitian tentang akuntansi, atau yang lainnya selama masih berhubungan dengan ilmu akuntansi.”

2.1.1.3. Definisi Akuntansi Perpajakan

Menurut Irham Fahmi (2015:21) laporan keuangan adalah: “... suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan perusahaan, dan lebih jauh informasi tersebut dapat dijadikan sebagai gambaran kinerja keuangan perusahaan tersebut.”

Menurut Rahman Pura (2013:5) definisi akuntansi pajak adalah: “... bidang akuntansi yang bertujuan untuk membuat laporan keuangan untuk kepentingan perpajakan dan perencanaan perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.”

Sedangkan menurut Setiawan (2012:8) pengertian akuntansi perpajakan adalah: “... sekumpulan prinsip, standar, perlakuan akuntansi pajak digunakan untuk mempermudah surat pemberitahuan pajak (SPT) masa dan tahun pajak penghasilan dimana wajib pajak tersebut terdaftar. SPT tahunan pajak penghasilan harus diisi sesuai dengan laporan keuangan fiskal dan harus dilampirkan antara akuntansi komersial dengan akuntansi pajak terdapat perbedaan kebijakan dalam hal pengukuran pendapatan biaya.”

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes, Estralita Trisnawati (2013:8) definisi akuntansi pajak adalah sebagai berikut:

“Akuntansi yang diterapkan sesuai dengan peraturan perpajakan disebut akuntansi pajak. Akuntansi pajak merupakan bagian dari akuntansi komersial yang diatur dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Akuntansi pajak hanya digunakan untuk mencatat transaksi yang berhubungan dengan perpajakan. Dengan adanya akuntansi pajak WP dapat dengan lebih mudah menyusun SPT. Sedangkan akuntansi komersial disusun dan disajikan berdasarkan SAK. Namun, untuk kepentingan perpajakan, akuntansi komersial harus disesuaikan dengan aturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.”

Berdasarkan beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa akuntansi perpajakan adalah bidang akuntansi yang bertujuan untuk membuat laporan keuangan untuk kepentingan perpajakan dan perencanaan perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku sehingga akan mempermudah dalam menyusun SPT.

2.1.1.4. Konsep Dasar Akuntansi Perpajakan

Konsep dasar akuntansi perpajakan menurut Sukrisno Agoes (2014:11)

sebagai berikut:

1. “Pengukuran dalam Mata Uang, satuan mata uang adalah pengukur yang sangat penting dalam dunia usaha.
2. Kesatuan Akuntansi, suatu usaha dinyatakan terpisah dari pemiliknya apabila transaksi yang terjadi dengan pemiliknya.
3. Konsep Kesenambungan, dalam konsep diatur bahwa tujuan pendirian kelangsungan hidup seterusnya.
4. Konsep Nilai Historis, transaksi bisnis dicatat berdasarkan harga pada saat terjadinya transaksi tersebut.
5. Periode Akuntansi, periode akuntansi tersebut sesuai dengan konsep kesenambungan dimana hal ini mengacu pada Pasal 28 Ayat 6 UU KUP Nomor 16 Tahun 2009.
6. Konsep Taat Asas, dalam konsep ini penggunaan metode akuntansi dari satu periode ke periode berikutnya haruslah sama.
7. Konsep Materialitas, konsep ini diatur dalam Pasal 9 Ayat 2 UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.
8. Konsep Konservatisme, dalam konsep ini penghasilan hanya diakui melalui transaksi, tetapi sebaliknya kerugian dapat dicatat walaupun belum terjadi.
9. Konsep Realisasi, menurut konsep ini penghasilan hanya dilaporkan apabila telah terjadi transaksi penjualan.
10. Konsep Mempertemukan Biaya dan Penghasilan, laba neto diukur dengan perbedaan antara penghasilan dan beban pada periode yang sama”.

2.1.1.5. Definisi Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK Nomor 1 Paragraf 07

(2015:2) definisi laporan keuangan adalah:

“Laporan keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara misalnya, sebagai laporan arus kas, atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut, misalnya, informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga.”

Menurut Harahap (2013:105) laporan keuangan secara umum adalah sebagai berikut:

“Laporan keuangan menggambarkan kondisi keuangan dan hasil usaha suatu perusahaan pada saat tertentu atau jangka waktu tertentu.”

Menurut Kasmir (2013:7) laporan keuangan adalah: “... laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu.”

Sementara itu, menurut Irham Fahmi (2015:21) pengertian laporan keuangan adalah: “... suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan suatu perusahaan dan lebih jauh informasi tersebut dapat dijadikan sebagai gambaran kinerja keuangan perusahaan tersebut.”

Weygandt dan Kieso (2012:5) menjelaskan definisi laporan keuangan adalah sebagai berikut:

“Laporan keuangan merupakan sarana utama dimana informasi keuangan dikomunikasikan dengan pihak luar perusahaan, laporan ini memberikan sejarah kuantitatif perusahaan dalam satuan uang.”

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah suatu informasi yang berbentuk laporan yang menggambarkan kondisi keuangan perusahaan pada suatu periode tertentu.

2.1.1.6. Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK Nomor 1 paragraf 12-14 (2015:3) menyebutkan bahwa tujuan laporan keuangan sebagai berikut:

“Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomik. Laporan keuangan yang disusun untuk tujuan ini, memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna. Namun demikian, laporan keuangan tidak menyediakan semua informasi yang mungkin dibutuhkan pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomik karena secara umum menggambarkan pengaruh keuangan dari kejadian di masa lalu dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi nonkeuangan. Laporan keuangan juga menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen (stewardship) atau pertanggung jawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Pengguna yang ingin menilai apa yang telah dilakukan atau pertanggungjawaban manajemen berbuat demikian agar mereka dapat membuat keputusan ekonomik; keputusan ini mungkin mencakup, sebagai contoh, keputusan untuk menahan atau menjual investasi mereka dalam entitas atau keputusan untuk mengangkat kembali atau mengganti manajemen.”

Menurut Irham Fahmi (2015:24) tujuan laporan keuangan adalah: “... untuk memberikan informasi kepada pihak yang membutuhkan tentang kondisi suatu perusahaan dari sudut angkatan-angka dalam satuan moneter.”

Menurut Kasmir (2013:11) tujuan laporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. “Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah aktiva (harta) yang dimiliki perusahaan pada saat ini.
2. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah kewajiban dan modal yang dimiliki perusahaan pada saat ini.
3. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah pendapatan yang diperoleh pada suatu periode tertentu.
4. Memberikan informasi tentang jumlah biaya dan jenis biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam suatu periode tertentu.
5. Memberikan informasi tentang perubahan-perubahan yang terjadi terhadap aktiva, pasiva dan modal perusahaan.

6. Memberikan informasi tentang catatan-catatan atas laporan keuangan lain dan informasi keuangan lainnya.”

2.1.1.7. Jenis Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK Nomor 1 paragraf 08

(2015:6), jenis-jenis laporan keuangan lengkap adalah sebagai berikut:

1. “Laporan posisi keuangan pada akhir periode;
2. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
3. Laporan perubahan ekuitas selama periode;
4. Laporan arus kas selama periode;
5. Catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain;
6. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya sesuai dengan paragraf 40A-40D.”

Jenis laporan keuangan menurut Satriawan, Raja Adri (2012:30) adalah sebagai berikut:

1. “Laporan laba rugi (*statement of income*) dan/ atau laporan laba rugi komprehensif (*statement of comprehensive income*) selama periode.
2. Laporan perusahaan ekuitas (*statement of financial position*) pada akhir periode.
3. Laporan posisi keuangan (*statemtn of financial position*) pada akhir periode.
4. Laporan arus kas (*statement of cash flow*) selama periode.
5. Catatan atas laporan keuangan (*notes of financial statemnt*), yang berisi ringkasan kebijakan akuntansi penting dan informasi penjelasan lainnya.
6. Laporan posisi keuangan awal periode komparatif terawal, yang disajikan apabila entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya.“

2.1.1.8. Karakteristik Laporan Keuangan

Menurut PSAK Nomor 1 Paragraf 24-46 (2015:5-9), terdapat empat karakteristik laporan keuangan yaitu:

a. “Dapat Dipahami

Kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pemakai. Untuk maksud ini, pemakai diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar. Namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dapat dipahami oleh pemakai tertentu.

b. Relevan

Agar bermanfaat, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi, hasil evaluasi mereka di masa lalu.

1. Materialitas

Informasi di pandang bersifat material jika kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada besarnya pos atau kesalahan yang dinilai sesuai dengan situasi tertentu dari kelalaian mencantumkan (*omission*) atau kesalahan mencatat (*misstatement*). Karenanya, materialitas lebih merupakan suatu ambang batas atau titik pemisah dari pada suatu karakteristik kualitatif pokok yang harus dimiliki agar informasi dipandang berguna.

c. Keandalan

Agar bermanfaat, informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus andal. Informasi akan memiliki kualitas yang andal jika bebas dari kesalahan material dan bias, serta menyajikan secara jujur apa yang seharusnya di sajikan atau yang secara wajar di harapkan dapat disajikan.

1. Penyajian Jujur

Agar dapat diandalkan, informasi harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

2. **Substansi Mengungguli Bentuk**

Jika informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan jujur transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka peristiwa tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya. Substansi transaksi atau peristiwa lain tidak selalu konsisten dengan apa yang tampak dari bentuk hukum.

3. **Netralitas**

Informasi harus diarahkan pada kebutuhan umum pemakai, dan tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu. Tidak boleh ada usaha untuk menyajikan informasi yang menguntungkan beberapa pihak, sementara hal tersebut akan merugikan pihak lain yang mempunyai kepentingan yang berlawanan.

4. **Pertimbangan Sehat**

Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian, sehingga aktiva atau penghasilan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban atau beban tidak dinyatakan terlalu rendah.

5. **Kelengkapan**

Agar dapat diandalkan, informasi dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialitas dan biaya. Kesengajaan untuk tidak mengungkapkan (*omission*) mengakibatkan informasi menjadi tidak benar atau menyesatkan dan karena itu tidak dapat diandalkan dan tidak sempurna ditinjau dari segi relevansi.

d. Dapat Dibandingkan

Pengguna harus dapat membandingkan laporan keuangan entitas antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (tren) posisi dan kinerja keuangan. Pengguna juga harus dapat membandingkan laporan keuangan antar entitas untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

Kendala Informasi yang Relevan dan Andal

1. **Tepat Waktu**

Jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Manajemen mungkin perlu menyeimbangkan manfaat relatif antara pelaporan tepat waktu dan ketentuan informasi andal. Untuk menyediakan informasi tepat waktu, seringkali perlu melaporkan sebelum seluruh aspek transaksi atau peristiwa lainnya diketahui, sehingga mengurangi keandalan informasi.

2. **Keseimbangan antara Biaya dan Manfaat**

Keseimbangan antara biaya dan manfaat lebih merupakan kendala yang pervasif daripada karakteristik kualitatif. Manfaat yang dihasilkan informasi seharusnya melebihi biaya penyusunannya. Namun demikian, evaluasi biaya dan manfaat merupakan proses pertimbangan yang substansial.

3. Keseimbangan di antara Karakteristik Kualitatif
Keseimbangan atau *trade-off* di antara berbagai karakteristik kualitatif sering diperlukan. Pada umumnya tujuannya adalah untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai karakteristik untuk memenuhi tujuan laporan keuangan. Kepentingan relatif dari berbagai karakteristik dalam berbagai kasus yang berbeda merupakan masalah pertimbangan profesional.
4. Penyajian Wajar
Laporan keuangan sering dianggap menggambarkan pandangan yang wajar dari, atau menyajikan dengan wajar, posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan. Meskipun kerangka dasar ini tidak menangani secara langsung konsep tersebut, penerapan karakteristik kualitatif pokok dan standar akuntansi keuangan yang sesuai biasanya menghasilkan laporan keuangan yang menggambarkan apa yang pada umumnya dipahami sebagai suatu pandangan yang wajar dari, atau menyajikan dengan wajar, informasi semacam itu.”

2.1.1.9. Unsur-Unsur Laporan Keuangan

Berdasarkan PSAK Nomor 1 Paragraf 47 (2015:9), unsur laporan keuangan sebagai berikut:

“Laporan keuangan menggambarkan dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang diklasifikasikan dalam beberapa kelompok besar menurut karakteristik ekonominya. Kelompok besar ini merupakan unsur laporan keuangan. Unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Sedang unsur yang berkaitan dengan pengukuran kinerja dalam laporan laba rugi adalah penghasilan dan beban. Laporan perubahan posisi keuangan biasanya mencerminkan berbagai unsur laporan laba rugi dan perubahan dalam berbagai unsur neraca; dengan demikian, kerangka dasar ini tidak mengidentifikasi unsur laporan perubahan posisi keuangan secara khusus.”

Menurut PSAK Nomor 1 Paragraf 10 (2015:3), laporan keuangan yang lengkap terdiri dari:

a. Laporan Posisi Keuangan

Menurut PSAK Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 49 (2015:12), unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Pos-pos ini didefinisikan sebagai berikut:

1. Aktiva

Menurut PSAK Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 49 (2015:12), aktiva adalah: "... sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan."

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:14-18), pada dasarnya aktiva dapat diklasifikasikan menjadi dua bagian utama yaitu aktiva lancar dan aktiva tidak lancar (aktiva tetap).

- "Aktiva Lancar

Aktiva lancar adalah uang kas dan aktiva lainnya yang dapat diharapkan untuk dicairkan atau ditukarkan menjadi uang tunai, dijual atau dikonsumsi dalam periode berikutnya (paling lama satu tahun atau dalam perputaran kegiatan perusahaan yang normal). Penyajian pospos aktiva lancar di dalam neraca didasarkan pada urutan likuiditasnya: sehingga penyajian dilakukan mulai dari aktiva yang paling likuid sampai dengan aktiva yang paling tidak likuid. Yang termasuk kelompok aktiva lancar (likuid) adalah:

a. Kas, atau uang tunai yang dapat digunakan untuk membiayai operasi perusahaan. Uang tunai yang dimiliki perusahaan tetapi sudah ditentukan penggunaannya (misalnya uang kas yang disisihkan untuk tujuan pelunasan hutang obligasi, untuk

pembelian aktiva tetap atau tujuan-tujuan lain) tidak dapat dimasukkan dalam pos Kas.

- b. Investasi jangka pendek (surat-surat berharga atau *marketable securities*), adalah investasi yang sifatnya sementara (jangka pendek) dengan maksud untuk memanfaatkan uang kas yang untuk sementara belum dibutuhkan dalam operasi.
 - c. Piutang wesel, adalah tagihan perusahaan kepada pihak lain yang dinyatakan dalam suatu wesel atau pinjaman yang diatur dalam undang-undang.
 - d. Piutang dagang, adalah tagihan kepada pihak lain (kepada kreditor atau langganan) sebagai akibat adanya penjualan barang dagangan secara kredit. Pada dasarnya piutang bisa timbul tidak hanya karena penjualan barang dagangan secara kredit, tetapi dapat karena hal-hal lain, misalnya piutang kepada pegawai, piutang karena penjualan aktiva tetap secara kredit, piutang karena adanya penjualan saham secara angsuran, atau adanya uang muka untuk pembelian atau kontrak kerja lainnya. Piutang-piutang yang dimiliki oleh suatu perusahaan harus disajikan dalam neraca secara informatif. Piutang dagang atau piutang lainnya biasanya disajikan dalam neraca sebesar nilai realisasinya, yaitu nilai nominal piutang dikurangi dengan cadangan kerugian piutang (taksiran piutang tak tertagih).
 - e. Persediaan, untuk perusahaan perdagangan yang dimaksud dengan persediaan adalah semua barangbarang yang diperdagangkan yang sampai tanggal neraca masih di gudang atau belum laku dijual.
 - f. Piutang penghasilan atau penghasilan yang masih harus diterima, adalah penghasilan yang sudah menjadi hak perusahaan karena perusahaan telah memberikan jasa/prestasinya, tetapi belum diterima pembayarannya, sehingga merupakan tagihan.
 - g. Persekot atau biaya yang dibayar dimuka, adalah pengeluaran untuk memperoleh jasa/ prestasi dari pihak lain, tetapi pengeluaran itu belum menjadi biaya atau jasa/ prestasi pihak lain itu belum dinikmati oleh perusahaan pada periode ini melainkan pada periode berikutnya.
- Aktiva Tetap
- Aktiva tidak lancar adalah aktiva yang mempunyai umur kegunaan relatif permanen atau jangka panjang (mempunyai umur ekonomis lebih dari satu tahun atau tidak akan habis dalam satu kali perputaran operasi perusahaan). Yang termasuk aktiva tidak lancar adalah:
- a. Investasi jangka panjang bagi perusahaan yang cukup besar dalam arti yang mempunyai kekayaan atau modal yang cukup atau sering melebihi dari yang dibutuhkan, maka perusahaan ini

- dapat menanamkan modalnya dalam investasi jangka panjang di luar usaha pokoknya.
- b. Aktiva tetap adalah kekayaan yang dimiliki perusahaan yang fisiknya nampak, syarat lain untuk dapat diklasifikasikan sebagai aktiva tetap selain aktiva itu dimiliki perusahaan, juga harus digunakan dalam operasi yang bersifat permanen.
 - c. Aktiva tetap tidak berwujud (*Intangible Fixed Assets*) adalah kekayaan perusahaan yang secara fisik tidak nampak, tetapi merupakan suatu hak yang mempunyai nilai dan dimiliki oleh perusahaan untuk digunakan dalam kegiatan perusahaan.
 - d. Beban yang ditangguhkan (*deferred charges*) adalah menunjukkan adanya pengeluaran atau biaya yang mempunyai manfaat jangka panjang (lebih dari satu tahun) atau suatu pengeluaran yang akan dibebankan juga pada periode-periode berikutnya.
 - e. Aktiva lain-lain adalah menunjukkan kekayaan atau aktiva perusahaan yang tidak dapat atau belum dapat dimasukkan dalam klasifikasi-klasifikasi sebelumnya misalnya gedung dalam proses, tanah dalam penyelesaian.”

2. Kewajiban

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:18-19), kewajiban atau hutang adalah:

“... semua kewajiban keuangan perusahaan kepada pihak lain yang belum terpenuhi, dimana hutang ini merupakan sumber dana atau modal perusahaan yang berasal dari kreditor. Hutang atau kewajiban perusahaan dapat dibedakan ke dalam hutang lancar (jangka pendek) dan hutang jangka panjang. Hutang lancar atau hutang jangka pendek adalah kewajiban keuangan perusahaan yang pelunasannya dalam jangka waktu pendek (satu tahun sejak tanggal neraca) dengan menggunakan aktiva lancar yang dimiliki oleh perusahaan. Yang termasuk hutang lancar adalah:

- a. Hutang dagang, adalah hutang yang timbul karena adanya pembelian barang dagangan secara kredit.
- b. Hutang wesel, adalah hutang yang disertai dengan janji tertulis (yang diatur dengan undang-undang) untuk melakukan pembayaran sejumlah tertentu pada waktu tertentu di masa yang akan datang.
- c. Hutang pajak, baik pajak untuk perusahaan yang bersangkutan maupun Pajak Pendapatan karyawan yang belum disetorkan ke kas negara.
- d. Biaya yang masih harus dibayar, adalah biaya-biaya yang sudah terjadi tetapi belum dilakukan pembayarannya.

- e. Hutang jangka panjang yang segera jatuh tempo, adalah sebagian (seluruh) hutang jangka panjang yang sudah menjadi hutang jangka pendek, karena harus segera dilakukan pembayarannya.
 - f. Penghasilan yang diterima dimuka (*Diferred Revenue*), adalah penerimaan uang untuk penjualan barang/ jasa yang belum direalisasi.
- Hutang jangka panjang adalah kewajiban keuangan yang jangka waktu pembayarannya (jatuh temponya) masih jangka panjang (lebih dari satu tahun sejak tanggal neraca), yang meliputi:
- a. Hutang obligasi
 - b. Hutang Hipotik, adalah hutang yang dijamin dengan aktiva tetap tertentu.
 - c. Pinjaman jangka panjang yang lain.”

3. Ekuitas

Menurut Hendra Harmain, dkk (2019: 62), ekuitas adalah: “... hak pemegang saham atas suatu aset yang tersisa dalam perusahaan.”

Sedangkan menurut SAK Paragraf 65 (2007: 12), ekuitas dapat disubklasifikasikan dalam neraca. Misalnya, dalam perseroan terbatas, storan modal oleh para pemegang saham, saldo laba awal periode (*retained earning*), penyajian saldo laba dan penyisihan penyesuaian pemeliharaan modal masing-masing disajikan secara terpisah. Klasifikasi semacam itu dapat menjadi relevan untuk kebutuhan pengambilan keputusan pengguna laporan keuangan apabila pos tersebut mengindikasikan pembatasan hukum atau pembatasan lainnya terhadap kemampuan perusahaan untuk membagikan atau menggunakan entitas. Klasifikasi tersebut juga dapat merefleksikan fakta bahwa pihak-pihak dengan hak kepemilikannya masing-masing dalam perusahaan mempunyai hak yang berbeda dalam hubungannya dengan penerimaan dividen atau pembayaran kembali modal.

Ekuitas yang dimiliki sebuah entitas umumnya terdiri dari:

1. Modal adalah merupakan hak atau bagian yang dimiliki oleh pemilik

perusahaan yang ditunjukkan dalam pos modal (modal saham), surplus dan laba yang ditahan. Atau kelebihan nilai aktiva yang dimiliki oleh perusahaan terhadap seluruh hutang-hutangnya.

Modal saham (*Common Stock*), adalah modal yang telah disetor dan ditempatkan oleh para pemilik perusahaan (Wastam Wahyu Hidayat, 2018: 19-20)”

Menurut Sagara (2020), modal untuk pendirian perusahaan dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis, yakni:

- “Modal Dasar
Modal dasar (*statutair capital*, nominal/authorized kapital) adalah seluruh nilai nominal saham perseroan yang disebut dalam anggaran dasar. Hal tersebut ditegaskan pada Pasal 31 ayat (1) UUPT Tahun 2007, bahwa modal dasar perseroan terdiri atas seluruh nilai nominal saham. Modal dasar perseroan pada prinsipnya merupakan total jumlah saham yang dapat diterbitkan oleh perseroan. Anggaran dasar sendiri yang menentukan berapa banyak jumlah saham yang dijadikan modal dasar. Jumlah yang ditentukan dalam anggaran dasar merupakan nilai nominal yang murni. Mengenai minimal modal dasar (*authorized minimum*), adalah jumlah yang paling rendah yang dibenarkan undang-undang dicantumkan dalam anggaran dasar. Berdasarkan Pasal 32 ayat (1) UUPT Tahun 2007, modal dasar Perseroan dibenarkan, paling sedikit Rp. 50.000.000,00 (lima puluh juta Rupiah).
- Modal Ditempatkan
Modal ditempatkan adalah jumlah saham yang sudah diambil pendiri atau pemegang saham, dan saham yang diambil itu ada yang sudah dibayar dan ada pula yang belum dibayar.⁹ Berdasar ketentuan Pasal 33 ayat (1) UUPT Tahun 2007, paling sedikit 25% (dua puluh lima persen) dari modal dasar, harus ditempatkan.

- Modal Disetor

Modal yang disetor (*gestort kapital, paid-up capital*) adalah saham yang telah dibayar penuh oleh pemegang saham atau pemiliknya sebagai pelunasan pembayaran saham yang diambilnya sebagai modal yang ditempatkan dari modal dasar Perseroan. Berdasar ketentuan Pasal 33 ayat (1) UUPT Tahunh 2007 paling sedikit 25% dari modal dasar harus ditempatkan dan juga harus disetorkan pada saat pendirian perseroan terbatas.”

2. Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:20), *Agio/ disagio* adalah:

“... keuntungan/ kerugian yang diperoleh perusahaan antara nilai nominal saham dengan nilai jual saham pada saat penjualan saham.”

3. Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:20), *laba ditahan*

(*Retained Earning*) adalah: “... laba perusahaan yang tidak dibagikan kepada para pemegang saham dalam bentuk deviden (umumnya merupakan akumulasi dari sisa laba yang tidak dibagikan selama perusahaan beroperasi).”

b. Laporan Laba Rugi Komprehensif

Menurut Hendra Harmain, dkk (2019:38) laporan laba rugi komprehensif yaitu: “... laporan yang menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba selama suatu periode akuntansi atau satu tahun.

Secara umum, Laporan Laba Rugi terdiri dari unsur pendapatan dan unsur beban usaha. Pendapatan usaha di kurangi dengan beban usaha akan menghasilkan laba usaha.”

Menurut Hendra Harmain, dkk (2019:38), komponen laba rugi komprehensif terdiri dari:

1. Penghasilan

Menurut PSAK Nomor 23 (revisi 2018) Paragraf 06 (2018:4), penghasilan adalah:

“... arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.”

2. Beban

Menurut PSAK Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 78 (2014:14), definisi beban:

“... mencakupi baik kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa meliputi, misalnya, beban pokok penjualan, gaji dan penyusutan. Beban tersebut biasanya berbentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva seperti kas (dan setara kas), persediaan dan aktiva tetap.”

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:23-25), laporan laba rugi terdiri dari beberapa pos sebagai berikut:

1. “Penjualan Bersih (*Net Sales*)
Hasil penjualan/ penerimaan perusahaan setelah dikurangi potongan dan return penjualan.
2. Harga pokok Penjualan (*Cost of Goods Sold*)
Biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam rangka pengadaan barang yang dijual. Untuk perusahaan manufaktur, biaya tersebut dapat terdiri dari harga pokok produksi:
 - a. Bahan Baku (*Raw Material*)
 - b. Upah Langsung (*Direct Labour*)
 - c. Biaya pabrik (Biaya overhead)
3. Laba kotor (*Gross profit*)
Laba kotor (*Gross profit*) adalah laba dengan kondisi sebelum dikurangi dengan beban-beban (biaya) operasional perusahaan.

4. **Biaya Usaha (*Operating Expenses*)**
Umumnya biaya usaha terdiri dari Biaya penjualan (*Selling Expenses*), adalah biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan penjualan perusahaan (contoh: Biaya promosi, pengiriman barang dll). Biaya umum dan Administrasi (*General and Administration Expenses*), adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan dan tidak berhubungan langsung dengan penjualan (contoh: biaya telpon, biaya gaji bagian administrasi dll).
5. **Laba Usaha (*Operating Profit*)**
Dapat juga diartikan laba bersih operasi, yaitu laba setelah dikurangi dengan biaya-biaya usaha.
6. **Laba sebelum Bunga dan pajak (*Earning Before Interest Tax*)**
Laba yang didapat perusahaan sebelum dipotong oleh bunga dan pajak.
7. **Laba Bersih setelah pajak (*Earning After Tax*)**
Jumlah laba yang tersisa setelah dipotong oleh bunga dan pajak.
8. **Laba ditahan (*Retained Earning*)**
Laba setelah pajak dikurangi pembagian deviden kepada pemegang saham, laba ditahan tersebut diinvestasikan kembali ke dalam perusahaan dan nilainya diakumulasi selama umur hidup perusahaan.”

c. Laporan Perubahan Ekuitas

Menurut SAK ETAP (2009:26) tujuan laporan ekuitas adalah:

“Laporan perubahan ekuitas menyaikan laba atau rugi untuk suatu periode, pos pendapatan dan beban yang diakui secara langsung dalam ekuitas untuk periode tersebut, pengaruh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang diakui dalam periode tersebut dan (tergantung pada format laporan perubahan ekuitas yang dipilih oleh entitas) jumlah investasi oleh dan dividen dan distribusi lain ke pemilik ekuitas selama periode tersebut”.

d. Laporan Arus Kas

Menurut PSAK Nomor 2 Paragraf 06 (2009:3), arus kas adalah:

“... arus masuk dan arus keluar kas atau setara kas. Laporan arus kas terdiri dari tiga bagian yaitu:

- Aktivitas operasi adalah aktivitas penghasil utama pendapatan entitas (*principal revenue-producing activities*) dan aktivitas lain yang bukan merupakan aktivitas investasi dan aktivitas pendanaan.

- Aktivitas investasi adalah perolehan dan pelepasan aset jangka panjang serta investasi lain yang tidak termasuk setara kas.
- Aktivitas pendanaan (*financing*) adalah aktivitas yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah serta komposisi kontribusi modal dan pinjaman entitas.”

e. Catatan Atas Laporan Keuangan

Menurut PSAK Nomor 1 Paragraf 05 (2009:3), catatan atas laporan keuangan adalah:

“... berisi informasi tambahan atas apa yang disajikan dalam laporan posisi keuangan, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, laporan perubahan ekuitas dan laporan arus kas. Catatan atas laporan keuangan memberikan deskripsi naratif atau pemisahan pos-pos yang tidak memenuhi kriteria pengakuan dalam laporan keuangan.”

2.1.1.10. Perbedaan Laba Akuntansi/ Komersial dan Laba Fiskal

Menurut PSAK Nomor 46 (revisi 2010) Paragraf 04 (2010:4), pengertian laba akuntansi atau laba komersial dan laba kena pajak yaitu:

“Laba akuntansi/ laba komersial adalah laba atau rugi selama satu periode sebelum dikurangi beban pajak. Sedangkan laba kena pajak atau laba fiskal (rugi pajak atau rugi fiskal) adalah laba (rugi) selama satu periode yang dihitung berdasarkan peraturan yang ditetapkan oleh Otoritas Pajak atas pajak penghasilan yang terutang (dilunasi).”

Laba akuntansi merupakan terminologi yang digunakan standar akuntansi keuangan yang berarti laba bersih atau rugi bersih selama satu periode sebelum dikurangi dengan beban pajak. Di sisi lain, penghasilan kena pajak atau laba fiskal merupakan terminologi pada perpajakan yang berarti laba atau rugi selama satu periode yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan menjadi dasar penghitungan pajak penghasilan (Martani, 2009).

Pada tingkat perusahaan, manajemen menghitung laba perusahaan untuk dua tujuan setiap tahunnya, yaitu tujuan untuk pelaporan keuangan berdasarkan

prinsip standar akuntansi keuangan (SAK) dan pelaporan pajak berdasarkan peraturan pajak untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak (*taxable income*) atau laba fiskal. Peraturan pajak di Indonesia mengharuskan laba fiskal dihitung berdasarkan metode akuntansi yang menjadi dasar perhitungan laba akuntansi, yaitu metode akrual, sehingga perusahaan tidak perlu melakukan pembukuan ganda untuk dua tujuan pelaporan laba tersebut, karena setiap akhir tahun perusahaan diwajibkan melakukan rekonsiliasi fiskal untuk menentukan besarnya laba fiskal dengan cara melakukan penyesuaian-penyesuaian terhadap laba akuntansi berdasarkan peraturan pajak (Martani, 2009).

Menurut Barus dan Rica (2014:72) perbedaan laba akuntansi dengan laba fiskal adalah sebagai berikut:

“Perbedaan laba akuntansi dengan laba fiskal adalah suatu perbedaan yang terjadi karena tidak semua peraturan akuntansi dalam standar akuntansi keuangan dapat diperoleh dalam peraturan perpajakan”.

Menurut Fatkhur (2013:3) perbedaan laba akuntansi dengan laba fiskal sebagai berikut:

“*Book tax differences* dalam hal ini merupakan selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal yang hanya berupa perbedaan temporer, dan ditunjukkan oleh akun biaya (manfaat) pajak tangguhan (*deffered tax benefit*)”.

Perbedaan permanen atau tetap terjadi karena transaksi-transaksi pendapatan dan biaya diakui menurut akuntansi komersial tidak diakui menurut fiskal. Perbedaan tetap/permanen mengakibatkan laba (rugi) bersih menurut akuntansi berbeda (secara tetap) dengan penghasilan (laba) kena pajak menurut

fiskal. Pada umumnya perbedaan permanen terjadi akibat perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya terdapat pada pasal 4 ayat (3) UU No. 36 Tahun 2008, pasal 9 ayat (1) dan (2) UU No. 36 Tahun 2008 dan pasal 18.

Perbedaan temporer atau perbedaan waktu terjadi karena perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya antara pajak dengan akuntansi. Perbedaan waktu terjadi karena perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya dalam menghitung laba. Suatu biaya atau penghasilan telah diakui menurut akuntansi komersial dan belum diakui menurut fiskal, atau sebaliknya (Resmi, 2014:403).

Menurut Amos Rico (2014) terdapat empat jenis transaksi yang menimbulkan perbedaan waktu adalah:

1. “Penghasilan masuk perhitungan pajak sesudah laba akuntansi.
2. Biaya atau rugi perhitungan pajak sesudah laba akuntansi.
3. Pendapatan pajak sebelum laba akuntansi.
4. Biaya atau rugi pajak sebelum laba akuntansi.”

Suswandika dan Astika (2013:201) menyebutkan bahwa perbedaan antara laba fiskal dengan laba akuntansi dibagi menjadi tiga:

1. “*Book-tax differences* besar positif (*Large positive BTD-LPBTD*), yaitu selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal, dimana laba akuntansi lebih besar daripada laba fiskal.
2. *Book-tax differences* besar negatif (*Large negative BTD-LNBTD*), yaitu selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal, dimana laba akuntansi lebih kecil dari laba fiskal.
3. *Book-tax differences* kecil (*Small BTD*), selisih yang sangat kecil sekali antara laba akuntansi dan laba fiskal.”

Berdasarkan dua kelompok penyebab perbedaan antara laba akuntansi dengan laba fiskal, perbedaan permanen tidak berpengaruh signifikan karena perbedaan permanen hanya mempengaruhi periode terjadinya saja dan tidak mengindikasikan kualitas laba, selain itu perbedaan permanen tidak menimbulkan

konsekuensi adanya penambahan atau pengurangan jumlah pajak masa depan. Sebaliknya, perbedaan temporer dapat menimbulkan jumlah pajak yang dapat ditambahkan atau dikurangkan di masa depan (*future taxable and future deductible amounts*), yang dapat digunakan untuk penilaian kualitas laba di masa depan (Rianto dan Murtiani, 2019:67).

Menurut Pohan (2018:421), terdapat beberapa penyebab perbedaan antara Laporan Keuangan Komersial dan Laporan Keuangan Fiskal sebagai berikut:

1. “Perbedaan Tujuan Pelaporan
Berdasarkan paragraph 12-SAK Per 1 Juli 2009, tujuan laporan keuangan (komersial) adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang sangat bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Sedangkan tujuan utama dari pelaporan keuangan fiskal adalah untuk menyajikan informasi sebagai dasar penghitungan besarnya penghasilan kena pajak.
2. Perbedaan Orientasi Pelaporan
Pelaporan keuangan komersial disusun berdasarkan konsep “kewajaran penyajian” dengan implikasi manajemen dapat mengambil suatu pertimbangan (*judgement*) sepanjang batasan toleransi prinsip akuntansi. Apabila terdapat keraguan pengukuran atas suatu transaksi (yang belum merupakan fakta), prinsip konservatisme dalam akuntansi komersial cenderung untuk mengambil solusi yang menghasilkan keadaan *under-stated* agar laporan tampak *low profile*. Laporan fiskal, umumnya kurang memberikan toleransi atau fleksibilitas pemilihan standar.
3. Perbedaan Konsep/ Prinsip Akuntansi
Perbedaan orientasi pelaporan sering disebabkan karena perbedaan dalam penerapan konsep/ prinsip akuntansi sebagai berikut:
 - a. Materialitas
Akuntansi dimaksudkan untuk menyajikan data yang relevan menurut konsep materialitas. Menurut prinsip akuntansi, aktiva yang jangka waktu penggunaannya lebih dari 1 (satu) tahun kecuali tanah harus disusutkan.
Namun jika nilainya kecil, maka harga pembeliannya dapat sekaligus dikurangkan sebagai biaya (nilai perolehannya tidak dikapitalisasikan). Konsep materialitas dari prinsip akuntansi tidak bisa dijadikan pedoman dalam pembuatan laporan keuangan fiskal,

karena perhitungan penghasilan kena pajak dilakukan berdasarkan pada data yang benar dan sesungguhnya.

b. Konservatisme

Akuntansi menggunakan prinsip konservatis, yakni mengakui kerugian yang mungkin timbul (belum direalisasi) yang dapat diperkirakan atau ditaksir dengan pembentukan atau penumpukan dana cadangan, seperti cadangan penghapusan piutang, cadangan penurunan nilai surat-surat berharga, dan cadangan penilaian persediaan, berdasarkan harga pokok dan harga pasar mana yang lebih rendah (*lower of cost or market*). Sedangkan dari segi perpajakan, Pasal (9) ayat (1) c UU PPh tidak membolehkan perusahaan membentuk dana penyisihan/cadangan untuk dibiayakan kecuali untuk bidang usaha tertentu yang diperbolehkan oleh Menteri Keuangan seperti diatur dalam Keputusan Menkeu No. 80/KMK.04/1995 yang telah direvisi dengan KMK No. 235/KMK.01/1998 dan KMK No. 68/KMK.04/1999 dan terakhir dengan KMK No. 204/KMK.04/2000 tentang “Besarnya Dana Cadangan Yang Boleh Dikurangkan Sebagai Biaya”. Pada akuntansi komersial, keuntungan hanya dapat dicatat apabila telah ada transaksi tetapi sebaliknya kerugian dapat dicatat apabila ada tanda-tanda kearah itu. Ketentuan perpajak bertentangan dengan penggunaan konsep konservatisme, karena kerugian hanya dapat diakui jika telah terjadi realisasi atau transaksi.

c. Prinsip Realisasi dalam Penetapan Biaya (*cost*) dan Pendapatan

Kadang kala kebijakan pemajakan menyimpang dari prinsip realisasi pada akuntansi komersial. Prinsip ini menghendaki pengakuan penghasilan pada saat realisasi transaksi pertukaran dan pembebanan biaya atau beban dalam masa yang sama dengan pengakuan penghasilan. Dalam perlakuan pajak bisa berbeda, karena:

- Ketentuan perpajakan tentang biaya untuk memperoleh penghasilan yang bukan objek PPh, dan pengeluaran biaya dalam natura serta biaya untuk memperoleh penghasilan yang dikenakan PPh final tidak diakui sebagai biaya deductible. Misalnya pemberian penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, upah tenaga kerja dalam natura dari sudut pandang akuntansi boleh dimasukkan sebagai unsur biaya (*cost*), tetapi dari segi fiskal tidak mengakuinya sebagai biaya yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto.
- Penyusutan aset mulai pada bulan pengeluaran walaupun harta itu belum dimanfaatkan untuk mendapatkan penghasilan. Misalnya alat-alat pertanian, dalam fiskal penyusutan dapat dimulai sebelum menghasilkan, sedangkan akuntansi komersial mengakui biaya penyusutan pada saat harta tersebut menghasilkan.

- Imputasi penghasilan pada Bentuk Usaha Tetap (BUT) atas dasar force of attraction, secara nyata tidak dicatat dalam pembukuan (akuntansi komersial) BUT dan secara legal penghasilan itu tidak diperoleh BUT tersebut, namun ketentuan perpajakan di Pasal 5 ayat (1) b UU PPh mengakuinya (menarik) sebagai penghasilan BUT.

d. Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Prinsip Substansi Mengungguli Bentuk Formal dapat ditemukan dalam PSAK paragraf 35 hal 7 SAK Per 1 Juli 2009). Seperti laporan keuangan komersial, ketentuan perpajakan juga mengikuti pandangan yang lebih menitikberatkan pada hakikat (substansi) dan realitas ekonomi dari pada bentuk formal/hukumnya tiap transaksi atau fakta bisnis. Sebagai contoh, Pasal 4 ayat 1 UU PPh mendefinisikan penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh WP, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan WP yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun. Unsur terakhir dari penghasilan tersebut “dengan nama dan dalam bentuk apa pun” adalah merupakan wujud dari prinsip “Substansi Mengungguli Bentuk Formal.”

Namun ketentuan pajak dalam kasus tertentu (misalnya leasing), kadang kala mengutamakan bentuk formal dibandingkan dengan substansi ekonomisnya.

4. Perbedaan Metode dan Prosedur Akuntansi

a. Metode Penilaian Persediaan

Pada akuntansi komersial diperbolehkan menggunakan metode penilaian persediaan, seperti metode rata-rata (*Average Method*), masuk pertama keluar pertama (FIFO), dan lain-lain, sedangkan pilihan dalam fiskal hanya terdapat dua metode penilaian persediaan, yakni metode rata-rata atau metode FIFO.

b. Metode Pencadangan Biaya

Berbeda dengan akuntansi komersial, maka dalam fiskal, pembentukan atau pemupukan dana cadangan tidak diperbolehkan atau tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto, kecuali untuk bidang usaha tertentu, sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat 1c angka 1 UU PPh, yakni:

1. cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, dan perusahaan anjak piutang;
2. cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan social yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
3. cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
4. cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;
5. cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha Pertambangan;

6. cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- c. Metode Penghapusan Piutang
 Pada akuntansi komersial, penghapusan piutang diperbolehkan berdasarkan metode cadangan, sedangkan dalam fiskal, penghapusan piutang dilakukan pada saat piutang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan memenuhi syarat tertentu yang diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat 1h UU PPh.
 - d. Metode Penyusutan dan Amortisasi
 Ada 3 (tiga) faktor yang membedakan penyusutan/amortisasi harta berwujud dan harta tak berwujud secara komersial dengan fiskal, yakni:
 1. Perbedaan metode penyusutan dan amortisasi
 Pada akuntansi komersial dikenal beberapa metode penyusutan, yakni:
 - Metode garis lurus (*straight line method*)
 - Metode saldo (*declining balance method*)
 - Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*)
 - Metode jumlah angka tahun (*sum of the year's digits method*)
 - Metode jumlah unit produksi (*productive output method*)
 - Metode berdasarkan jenis dan kelompok (*group and composite method*)
 - Metode anuitas (*annuity method*), dan lain-lain.
 Sedangkan dalam fiskal:
 - Untuk kelompok harta berwujud, metode penyusutan/amortisasi yang digunakan adalah:
 - a. Metode garis lurus (*straight line method*) dan metode saldo menurun (*declining balance method*) untuk kelompok harta berwujud nonbangunan.
 - b. Metode garis lurus untuk harta berwujud bangunan.
 - Untuk kelompok harta tak berwujud, metode amortisasi yang digunakan adalah metode garis lurus (*straight line method*) dan metode saldo menurun (*declining balance method*) berdasarkan masa manfaat masing-masing kelompok harta tak berwujud.
 2. Perbedaan masa manfaat/ umur ekonomis
 Pada akuntansi komersial, manajemen dapat menaksir sendiri masa manfaat atau umur ekonomis suatu aktiva/ harta berwujud, sedangkan dalam akuntansi fiskal masa manfaat atau umur ekonomis suatu aktiva/ harta berwujud ditetapkan berdasarkan keputusan Menteri Keuangan. Hal ini berlaku dalam perhitungan amortisasi harta tak berwujud.

3. Nilai residu

Pada akuntansi komersial diperbolehkan memperhitungkan nilai residu dalam menghitung penyusutan, sedangkan dalam fiskal, nilai residu tidak diakui.

5. Perbedaan Perlakuan

- a. Perbedaan antara apa yang dianggap penghasilan menurut ketentuan perpajakan dan praktik akuntansi, misalnya kenikmatan dan natura (*benefit in kinds*), *intercompany dividend*, pembebasan utang, dan penghasilan BUT karena atribusi *force of attraction*.
- b. Ketidaksamaan pendekatan penghitungan penghasilan, misalnya link and match antara beban dan penghasilan, metode depresiasi, penerapan norma penghitungan, dan pemajakan dengan metode basis bruto atau neto.
- c. Pemberian relief atau keringanan yang lain, misalnya laba rugi pelaporan aktiva, penghasilan hibah, penghasilan tidak kena pajak, perangsang penanaman, dan penyusutan dipercepat.
- d. Perbedaan perlakuan kerugian, misalnya kerugian mancanegara atau harta yang tidak dipakai dalam menjalankan usaha”.

2.1.2. Asimetri Informasi

2.1.2.1. Pengertian Asimetri Informasi

Asimetri informasi merupakan suatu keadaan dimana manajer memiliki akses informasi atas prospek perusahaan yang tidak dimiliki oleh pihak luar perusahaan.

Menurut Scott (2009:105) pengertian asimetri informasi adalah:

“Frequently, one type of participant in the market (seller, for example) will know something about the assets being traded the other type of participant (buyers) does not know. When this situation exists, the market is said to be characterized by information asymmetry.”

Menurut Jogiyanti (2010:387) pengertian asimetri informasi, yaitu:

“... kondisi yang menunjukkan sebagian investor mempunyai informasi dan yang lainnya tidak memiliki.”

Menurut Mamduh M. Hanafi (2018:217) asimetri informasi adalah: “... konsep signaling dan asimetri informasi berkaitan erat, teori asimetri mengatakan bahwa pihak-pihak yang berkaitan dengan perusahaan tidak mempunyai informasi yang sama mengenai prospek dan risiki perusahaan, pihak tertentu mempunyai informasi lebih baik dibandingkan dengan pihak luar.”

Dalam hal perpajakan, asimetri informasi terjadi antara pemungut pajak dengan pembayaran pajak (manajemen perusahaan) yang disebabkan oleh kepentingan laba perusahaan fiskus berharap adanya pemasukan sebesar-besarnya dari pemungutan pajak, sementara dari pihak manajemen berpandangan bahwa perusahaan harus menghasilkan laba yang cukup signifikan dengan antar fiskus sebagai pemungut pajak dengan pihak manajemen perusahaan sebagai pembayar pajak (Prakosa, 2014).

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa asimetri informasi merupakan suatu keadaan dimana salah satu pihak memiliki akses informasi yang lebih unggul atas prospek perusahaan yang tidak dimiliki oleh pihak luar perusahaan.

2.1.2.2. Jenis-Jenis Asimetri Informasi

Scott membagi asimetri informasi menjadi dua jenis berdasarkan bagaimana suatu pihak memiliki informasi yang lebih unggul daripada pihak lainnya.

Menurut Scott (2009) dalam Oyong Lisa (2012) ada dua jenis asimetri informasi yaitu:

1. *“Adverse Selection*
Yaitu bahwa para manajer serta orang-orang dalam lainnya biasanya mengetahui lebih banyak tentang keadaan dan prospek perusahaan dibandingkan investor pihak luar. Dan fakta yang mungkin dapat mempengaruhi keputusan yang akan diambil oleh pemegang saham tersebut tidak disampaikan informasinya kepada pemegang saham.
2. *Moral Hazard*
yaitu bahwa kegiatan yang dilakukan oleh seorang manajer tidak seluruhnya diketahui oleh pemegang saham maupun pemberi pinjaman. Sehingga manajer dapat melakukan tindakan diluar pengetahuan pemegang saham yang melanggar kontrak dan sebenarnya secara etika atau norma mungkin tidak layak dilakukan.”

2.1.3. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Jensen dan Meckling (1976) dalam Yuniasih (2012) mengemukakan teori keagenan menjelaskan hubungan antara manajemen perusahaan (agen) dan pemegang saham (prinsipal). Dalam hubungan keagenan (*agency relationship*) terdapat suatu kontrak satu orang atau lebih (prinsipal) yang memerintahkan orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal dan memberi wewenang kepada agen untuk membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal. Pihak prinsipal juga dapat membatasi divergensi kepentingannya dengan memberikan tingkat insentif yang layak kepada agen dan bersedia mengeluarkan biaya pengawasan (*monitoring cost*) untuk mencegah *hazard* dari agen. Namun, sebaliknya teori keagenan juga dapat mengimplikasikan adanya asimetri informasi. Konflik antar kelompok atau *agency conflict* merupakan konflik yang timbul antara pemilik dan manajer perusahaan dimana ada

kecenderungan manajer lebih mementingkan tujuan individu daripada tujuan perusahaan.

Potensi munculnya konflik keagenan pertama konflik antara pemegang saham dengan kreditur. Munculnya konflik tersebut disebabkan karena pihak manajemen memilih untuk mengambil keputusan pekerjaan yang beresiko tinggi diatas perkiraan pihak kreditur. Konflik lain akan muncul apabila perusahaan meningkatkan jumlah hutang dengan tingkatan yang lebih tinggi melebihi perkiraan pihak kreditur. Hal tersebut dikarenakan kepentingan manajemen yang memaksakan untuk menaikkan hutang, pihak kreditur akan merasa dirugikan dan meningkatkan resiko kebangkrutan pada perusahaan. Di sisi lain, jika keputusan yang diambil atas pekerjaan yang beresiko tinggi tersebut menghasilkan hasil yang sesuai, maka kompensasi atau bunga yang diterima kreditur tidak ikut naik. Kedua konflik antara pemegang saham dengan manajemen. Konflik tersebut dikareakan perbedaan kepentingan diantara kedua belah pihak. Pertentangan dan tidak sinkronnya informasi yang didapat oleh prinsipal dan agen dapat menimbulkan masalah dalam teori agensi yang dikenal sebagai *asymmetric information* (Jensen dan Meckling 1976 dalam Jafri,2018).

Masalah keagenan juga mempengaruhi sifat dari struktur modal di dalam perusahaan. Struktur kepemilikan atau modal yang tersebar memungkinkan terjadinya masalah keagenan antara pemegang saham dan manajer. Konflik ini juga muncul akibat dari adanya asimetri informasi. Sedangkan, ketika struktur kepemilikan terkonsentrasi pada satu pihak yang memiliki pengendalian atas manajemen perusahaan, maka konflik keagenan yang muncul akan berbeda.

Pergeseran konflik keagenan antara manajer dengan pemegang saham menimbulkan konflik keagenan antara pemegang saham pengendali dan non pengendali (Claessens, Djankov, dan Lang 2000 dalam Jafri, 2018).

2.1.4. *Tunneling Incentive*

2.1.4.1. *Pengertian Tunneling Incentive*

Istilah *tunneling incentive* pada awalnya digunakan untuk menggambarkan kondisi pengambilan aset suatu pemegang saham non pengendali di Republik Ceko melalui pengalihan dan keuntungan demi kepentingan pemegang saham pengendali (Guing dan Farahmita, 2014:4 dalam Amarta *et.al*, 2020).

Menurut Sari & Sugiharto (2014:1) mendefinisikan *tunneling incentive* merupakan: “... suatu perilaku dari pemegang saham mayoritas yang mentransfer asset dan laba perusahaan demi keuntungan mereka sendiri.”

Menurut Anthony et al, 2010 dalam Kurniawan *et al*, 2018 *tunneling incentive* merupakan: “... pemindahan harta perusahaan dari anak usaha pada satu negara ke anak usaha atau induk usaha di negara lainnya, atau dari perusahaan ke pemegang saham pengendali untuk tujuan memperkaya pemegang saham pengendali yang mempunyai hubungan istimewa untuk menjalankan transaksinya”

Tunneling is defined as the transfer of assets and profits out of firms for the benefit of their controlling shareholders (Shirur, 2011)

Menurut Hartati et al (2015) *tunneling incentive* adalah: “... suatu tindakan dari pemegang saham pengendali yang mentransfer aset dan laba perusahaan demi keuntungannya sendiri, namun beban akan ditanggung juga oleh pemegang saham non pengendali.”

Berdasarkan pengertian diatas penulis menyimpulkan *tunneling incentive* merupakan suatu tindakan yang dilakukan pemegang saham pengendali yang memindahkan atau mentransfer aset dan laba perusahaan dengan tujuan untuk memperkaya diri sendiri (pemegang saham mayoritas/ pemegang saham pengendali) dengan biaya yang dibebankan kepada pemegang saham minoritas atau pemegang saham non pengendali.

Tunneling incentive yang diproksikan dengan kepemilikan saham terbesar, mengindikasikan bahwa adanya pemegang saham pengendali mempengaruhi manajemen dalam membuat keputusan *transfer pricing*. Transaksi pihak berelasi dapat dimanfaatkan sebagai tujuan oportunistis oleh pemegang saham pengendali untuk melakukan *tunneling*. Adapun transaksi pihak berelasi tersebut dapat berupa penjualan atau pembelian yang digunakan untuk mentransfer kas atau aset lancar lain keluar dari perusahaan melalui penentuan harga yang tidak wajar untuk kepentingan pemegang saham pengendali (Hidayat et. al., 2019).

Dalam Refgia (2017) menjelaskan munculnya tunneling ini karena adanya masalah keagenan antara pemegang saham mayoritas dengan pemegang saham minoritas. Hal ini disebabkan oleh kepentingan dan tujuan yang berbeda oleh masing-masing pihak. Kepemilikan saham yang terkonsentrasi pada salah

satu pihak atau satu kepentingan akan memberikan kemampuan untuk mengendalikan kegiatan bisnis perusahaan yang berada di bawah kendalinya.

Berdasarkan jenisnya *tunneling incentive* dibedakan menjadi dua bentuk. Pertama, pemegang saham mayoritas dapat memindahkan sumber daya dari perusahaan ke dirinya sendiri melalui transaksi antar perusahaan dengan pemilik. Transaksi tersebut dapat dilakukan dengan penjualan aset, kontrak harga transfer kompensasi, pemberian pinjaman, dan lainnya. Kedua, pemegang saham pengendali dapat meningkatkan bagiannya atas perusahaan tanpa memindahkan aset melalui penerbitan saham atau transaksi keuangan lainnya yang mengakibatkan kerugian bagi pemegang saham non-pengendali (Noviastika *et al.*,2016).

Salah satu bentuk *tunneling* adalah peran pemegang saham pengendali dalam memindahkan sumber daya perusahaan melalui transaksi hubungan istimewa. Pemegang saham pengendali melakukan kegiatan *tunneling* bertujuan untuk mengalihkan asetnya sementara ke anggota atau anak perusahaan dengan *transfer pricing* agar dapat menekan beban-beban yang nantinya dapat mengurangi laba perusahaan (Viviany, 2018). *Tunneling* dapat berupa transfer ke perusahaan induk yang dilakukan melalui transaksi atau pembagian dividen. Transaksi pihak terkait lebih umum digunakan untuk tujuan tersebut dari pada pembayaran dividen karena perusahaan yang terdaftar di bursa harus mendistribusikan dividen kepada perusahaan induk dan pemegang saham minoritas lainnya. Pemegang saham minoritas perusahaan yang terdaftar sering

dirugikan ketika harga transfer menguntungkan perusahaan induk atau pemegang saham pengendali (Lo *et al*, 2010 dalam Yuniasih *et al*, 2012).

2.1.4.2. Bentuk-bentuk *Tunneling Incentive*

Johnson *et al*. (2000a) dalam Sari dan Sugiharto (2014:28) mendefinisikan *tunneling* sebagai transfer aset dan keuntungan keluar dari perusahaan untuk kepentingan pemegang saham mayoritas. *Tunneling* dibagi menjadi dua tipe yaitu:

1. “Pemegang saham pengendali dapat memindahkan sumber daya dari perusahaan untuk kepentingannya melalui transaksi *self-dealing*, baik berupa transaksi *illegal/fraud* yang seringkali tidak terdeteksi maupun penjualan aset melalui kontrak seperti *transfer pricing* yang menguntungkan pemegang saham pengendali, kompensasi eksekutif yang berlebihan, garansi pinjaman, ekspropriasi pada kesempatan perusahaan, dsb.
2. Pemegang saham pengendali dapat meningkatkan kepemilikan pada perusahaan tanpa memberikan/transfer aset melalui *dilutive share issues*, *minority freeze-outs*, *insider trading*, *creeping acquisitions* dan transaksi lain yang merugikan pemegang saham non-pengendali.”

Atasanov *et al*. (2008) dalam Sari dan Sugiharto (2014:29) membagi *tunneling* berdasarkan sumberdaya yang di-*tunnel* yaitu:

- a. “*Current asset tunneling*
Current asset tunneling adalah transaksi yang mengalihkan kas dan aset lancar dari perusahaan kepada pemegang saham pengendali. Contoh *current asset tunneling* yaitu *transfer pricing*, pembelian barang/ jasa di atas harga wajar, penjualan output di bawah harga wajar, kompensasi manajer di atas nilai wajar, pembayaran jasa pada *pihak berelasi* di atas nilai wajar, dan pinjaman pada pihak berelasi di bawah tingkat bunga pasar.
 Karakteristik *current asset tunneling* antara lain:
 - Sulit terdeteksi karena merupakan transaksi yang merupakan aktivitas utama/ rutin perusahaan,
 - Aset produktif jangka panjang perusahaan tidak berubah,
 - Klaim kepemilikan pada aset perusahaan tidak berubah,

- Tidak mempunyai pengaruh signifikan pada kemampuan perusahaan menghasilkan kas jangka panjang.
- b. *Asset Tunneling*
Asset tunneling yaitu transfer aset dari perusahaan publik kepada pemegang saham pengendali, atau sebaliknya. *Asset tunneling* meliputi:
- *Self-dealing transaction* yang memindahkan secara signifikan aset produktif di bawah nilai wajar keluar dari perusahaan (*tunneling out*) atau
 - Pembelian aset di atas nilai wajar oleh perusahaan publik dari pemegang saham pengendali (*tunneling in*).
- c. *Equity Tunneling*
Equity tunneling adalah peningkatan kepemilikan pemegang saham pengendali pada perusahaan dengan mengorbankan pemegang saham non-pengendali. Karakteristik utama dari *equity tunneling* adalah pengaruh pada klaim kepemilikan atas aset perusahaan. Bentuk utama *equity tunneling* adalah penjualan saham pada pihak berelasi di bawah nilai wajar, transaksi *going private*, dan *insider trading*. *Insider trading* merupakan bentuk dari *equity tunneling* karena merupakan transfer nilai dari investor *uninformed* pada *insider*.”

Menurut Sari dan Sugiharto (2014:30) pengkategorian *tunneling* berdasarkan sumberdaya yang di-*tunnel* perlu dilakukan karena dua alasan berikut ini:

“**Pertama**, masing-masing bentuk *tunneling* mempunyai pengaruh yang berbeda pada laporan keuangan. *Equity* dan *asset tunneling* berpengaruh pada neraca sedangkan *current asset tunneling* berdampak pada laporan laba/rugi dan laporan arus kas. Identifikasi pengaruh masing-masing tipe *tunneling* pada metrik keuangan akan memudahkan pengguna laporan keuangan untuk mengidentifikasi tipe *tunneling* yang terjadi.

Kedua, aturan hukum berpengaruh pada bentuk spesifik *tunneling*. Misalnya, aturan *appraisal* berdampak pada risiko *equity tunneling* tetapi tidak dapat mencegah *current asset tunneling*. Pengawasan oleh otoritas pajak dapat mencegah *current asset tunneling* tetapi tidak mencegah *equity tunneling* (Desai et al., 2007). Pengkategorian *tunneling* akan bermanfaat bagi regulator dan investor dalam menilai jenis *tunneling* yang mempunyai probabilitas tinggi untuk terjadi, berdasarkan karakteristik legal suatu negara. Sebagai contoh, bentuk utama *tunneling* pada perusahaan induk di China adalah melalui pinjaman oleh *subsidiary* pada perusahaan induk (Jiang et al., 2005), perusahaan di India menggunakan transaksi bisnis yang *non-ordinary* atau diluar kegiatan utama perusahaan dibanding menggunakan transaksi perdagangan untuk melakukan *tunneling* (Bertrand et al., 2002).”

2.1.4.3. Macam-Macam Transaksi *Tunneling Incentive*

Transaksi *tunneling incentive* berdasarkan klasifikasi Cheung et al.(2006) dan Cheung et al. (2009b) dalam Sari dan Sugiharto (2014:85) antara lain:

1. “Pembelian aset
Transaksi pembelian aset berwujud/tidak berwujud oleh perusahaan *go publik* dari pihak berelasi atau dari perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut.
2. Penjualan aset
Transaksi penjualan aset berwujud/takberwujud oleh perusahaan publik pada pihak berelasi atau pada perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut.
3. Penjualan ekuitas
Transaksi yang meliputi penjualan saham perusahaan pada pihak berelasi atau perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut.
4. Hubungan perdagangan
Transaksi yang meliputi perdagangan barang dan jasa antara perusahaan publik dan pihak berelasi atau perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut.
5. Pembayaran kas
Transaksi yang meliputi pembayaran kas langsung oleh perusahaan publik pada pihak berelasi atau perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut atau kepada anak perusahaan. Contoh transaksi pembayaran kas yaitu pemberian pinjaman atau jaminan kas oleh perusahaan publik untuk utang yang dimiliki oleh pihak berelasi atau perusahaan privat yang dikontrol oleh pihak tersebut.”

2.1.4.4. Pengukuran *Tunneling Incentive*

Menurut Andraeni (2017) dalam Mulyani et. al. (2020) *Tunneling Incentive* diukur dengan persentase kepemilikan saham mayoritas oleh perusahaan asing sebesar 20% atau lebih dari total saham yang beredar yang disebut sebagai pemegang saham pengendali. Berdasarkan penelitian Mutamimah (2009), kriteria struktur kepemilikan terkonsentrasi didasarkan pada UU Pasar Modal No. IX.H.1, yang menjelaskan pemegang saham pengendali adalah pihak

yang memiliki saham atau efek yang bersifat ekuitas sebesar 20% atau lebih. PSAK No. 15 juga menyatakan bahwa tentang pengaruh signifikan diperoleh dari persentase 20% atau lebih kepemilikan saham.

Pengukuran variabel *tunneling incentive* dapat diukur menggunakan skala rasio sebagai berikut (Sari & Sugiharto, 2014:16):

$$\text{TNC} = \frac{\text{Jumlah Kepemilikan Saham Terbesar}}{\text{Jumlah Saham Yang Beredar}} \times 100\%$$

Keterangan :

TNC = *Transnational Corporation*

2.1.5. Mekanisme Bonus

2.1.5.1. Pengertian Bonus

Menurut Siagian (2013:540) bonus adalah: "... insentif yang diberikan karyawan yang mampu sedemikian rupa sehingga tingkat produksi yang baku terlampaui."

Menurut Heidjrachman dan Husnan (2012:162), bonus merupakan: "... pembayaran sekaligus yang diberikan karena memenuhi sasaran kinerja."

Menurut Suwatno dan Donni Juni Priansa (2016:235) bonus merupakan:

"... uang yang dibayarkan sebagai balas jasa atas hasil pekerjaan yang telah dilaksanakan, diberikan selektif dan khusus kepada pekerja yang berhak menerimanya, serta diberikan berkala, sakali terima tanpa adanya suatu ikatan pada masa yang akan datang."

Menurut Andrew F. Sikula dalam Manurung (2017) bonus adalah:

“... sesuatu yang mendorong atau mempunyai kecenderungan untuk merangsang suatu kegiatan, bonus ialah motif-motif dan imbalan-imbalan yang dibentuk untuk memperbaiki produksi.”

Menurut Horngren (2012:429) pengertian bonus yaitu :

“The Bonus is a one-time payment provided for meeting company performance goals. So the owner not only gives bonuses to directors who managed to make a profit for the division or its subunit.”

Berdasarkan pengertian di atas penulis menyimpulkan definisi bonus adalah insentif atau imbalan yang diberikan sebagai balas jasa atas pekerjaan yang telah dilakukan karena memenuhi sasaran kinerja.

2.1.5.2. Pengertian Mekanisme Bonus

Menurut Hartati et.al., (2015), mekanisme bonus merupakan: “... salah satu strategi atau motif perhitungan dalam akuntansi yang tujuannya adalah untuk memaksimalkan penerimaan kompensasi oleh direksi atau manajemen dengan cara meningkatkan laba perusahaan secara keseluruhan. Seorang manajer mungkin memperoleh bonus berdasarkan laba bersih, atau menurut target kenaikan laba bersih (Hansen and Mowen, 2005:132 dalam Saraswati dan Sujana, 2017).”

Kemudian menurut Irpan (2011) dalam Saraswati (2017), mengemukakan bahwa mekanisme bonus adalah: “... metode pemberian kompensasi di luar gaji yang didasarkan atas hasil dan prestasi kerja dari direksi bersangkutan.”

Menurut Manullang (2008:4) mekanisme bonus adalah: "... uang yang diberikan sebagai balas jasa yang diberikan dimasa mendatang dan diberikan kepada karyawan yang berhak menerimanya atau yang berprestasi."

Menurut Purwanti (2010), tantiem/ bonus sebagai berikut:

"Tantiem/ bonus adalah penghargaan yang diberikan oleh RUPS kepada anggota Direksi setiap tahun apabila perusahaan memperoleh laba. Sistem pemberian kompensasi bonus ini dapat membuat para pelaku terutama manajer diperusahaan dapat melakukan perekayasaan terhadap laporan keuangan perusahaan agar memperoleh mekanisme bonus yang maksimal."

Bonus mechanism is a component of the calculation of the amount of bonus given by the owner of the company or shareholders through the General Meeting of Shareholders (GMS) to members of the board of directors who are considered to have a good performance every year and when the company makes a profit (Indiaswari, 2018).

Berdasarkan pengertian di atas penulis menyimpulkan definisi mekanisme bonus adalah salah satu strategi atau motif perhitungan dalam akuntansi yang tujuannya adalah untuk memberikan penghargaan kepada direksi atau manajemen dengan melihat laba perusahaan secara keseluruhan.

2.1.5.3. Tujuan Mekanisme Bonus

Menurut Malayu Hasibuan (2016:121) tujuan pemberian bonus ada beberapa macam antara lain:

1. "Ikatan Kerja sama dengan pemberian kompensasi terjalinlah ikatan kerja sama formal antara majikan dengan karyawan. Karyawan harus mengerjakan tugas-tugasnya dengan baik, sedangkan pengusaha/ majikan wajib membayar kompensasi sesuai dengan perjanjian yang disepakati.

2. Kepuasan kerja dengan balas jasa, karyawan akan dapat memenuhi kebutuhan-kebutuhan fisik, status social dan egoistiknya sehingga memperoleh kepuasan kerja dari jabatannya.
3. Pengadaan efektif jika program kompensasi ditetapkan cukup besar, pengadaan karyawan yang qualified untuk perusahaan akan lebih mudah.
4. Motivasi jika balas jasa yang diberikan cukup besar, manajer akan mudah memotivasi bawahannya.”

Sedangkan menurut Marwansyah dan Mukaram (2001:127) tujuan mekanisme bonus adalah sebagai berikut:

1. “Mendapatkan karyawan yang qualified kompensasi harus cukup tinggi untuk menarik para pelamar. Tingkat pembayaran harus merespon permintaan dan penawaran tenaga kerja dalam pasar tenaga kerja, karena banyak pengusaha/ majikan yang bersaing untuk mendapatkan pekerjaan yang berkualitas.
2. Mempertahankan karyawan yang sudah ada para pekerja mungkin akan berhenti jika tingkat balas jasa tidak kompetitif, yang akan menimbulkan perputaran tenaga kerja yang lebih tinggi.
3. Menjamin terciptanya keadilan (*equity*) manajemen kompensasi berupaya menciptakan keadilan internal dan eksternal. Keadilan internal berarti bahwa imbalan yang terkait dengan nilai relatif suatu jabatan, sehingga jabatan yang sama mendapatkan imbalan yang sama. Keadilan skternal berarti membayar pekerja sebanding dengan apa yang diterima oleh pekerja yang setingkat dari perusahaan lain dalam pasar tenaga kerja.
4. Memberi penghargaan atas perilaku yang diharapkan program kompensasi efektif memberi penghargaan atas unjuk kerja, loyalitas pengalaman, tanggung jawab dan periaku positif lainnya.
5. Mengendalikan biaya program kompensasi membantu organisasi dalam mendapatkan dan mempertahankan pekerja dengan tingkat biaya yang wajar. Tanpa manajemen kompensasi yang baik, para pekerja mungkin dibayar terlalu tinggi atau terlalu rendah.
6. Mengikuti peraturan atau hukum yang berlaku sistem upah yang baik perlu mempertimbangkan dan memenuhi aturan-aturan yang dikeluarkan oleh pemerintah.”

2.1.5.4. Jenis Mekanisme Bonus

Seorang karyawan yang memiliki prestasi kerja baik sudah sewajarnya mendapatkan insentif. Insentif yang diterimanya berbentuk rangsangan yang diberikan kepada manusia agar mau melakukan tindakan. Rangsangan tersebut

berupa hadiah-hadiah sebagai balas jasa atas suatu usaha ekstra atau hasil istimewa yang dicapai seorang karyawan (Roskineng, 2017).

Menurut Manullang (2008:4), pada dasarnya bentuk mekanisme bonus dapat digolongkan menjadi tiga bagian yaitu:

1. “Insentif Material

Daya rangsang yang diberikan kepada karyawan berdasarkan prestasi kerjanya, berbentuk uang atau barang. Insentif material ini bernilai ekonomis sehingga dapat meningkatkan kesejahteraan karyawan. Beberapa macam insentif yang diberikan kepada karyawan meliputi:

- a. Bonus merupakan uang yang dibayarkan sebagai balas jasa atas hasil pekerjaan yang dilaksanakan. Diberikan selektif dan khusus kepada pekerja yang berhak menerima serta diberikan berkala sekali terima tanpa adanya suatu ikatan pada masa yang akan datang.
- b. Kompensasi yang ditangguhkan (Deffered compensation) dana pensiun memiliki nilai insentif karena memenuhi kebutuhan pokok seseorang yaitu menyediakan jaminan ekonomi setelah ia tidak bekerja lagi.

2. Insentif Non Material

Daya perangsang yang diberikan kepada karyawan yang berbentuk penghargaan, penguatan berdasarkan prestasi kerjanya. Beberapa macam insentif non material meliputi:

- a. Pemberian gelas secara resmi
- b. Pemberian tanda jasa atau medali
- c. Pemberian piagam penghargaan
- d. Pemberian hak untuk memakai sesuatu atribut jabatan
- e. Pemberian perlengkapan khusus pada ruangan kerja. Ucapan terima kasih secara formal maupun informal.

3. Sosial Insentif

Daya perangsang yang diberikan kepada karyawan berdasarkan prestasi kerjanya berupa fasilitas dan kesempatan untuk mengembangkan kemampuannya seperti promosi, mengikuti pendidikan, naik haji dan lain-lain.”

Menurut Blocher (2011) mekanisme bonus dapat pula dibagi menjadi beberapa jenis yaitu sebagai berikut:

1. “Bonus Retensi adalah pembayaran insentif yang digunakan untuk mencegah karyawan meninggalkan perusahaan. Biasanya karyawan diminta untuk menandatangani perjanjian yang menyatakan mereka akan tetap bekerja untuk jangka waktu tertentu atau sampai selesainya suatu

- tugas atau proyek tertentu agar memenuhi syarat untuk mendapatkan bonus.
2. Bonus Tahunan adalah sebuah pembayaran kompensasi variabel, biasanya dalam bentuk uang tunai, yang diberikan kepada karyawan jika kinerja tahunan perusahaan melebihi target keuangan dan non-keuangan yang ditentukan. Ukuran bonus umumnya dinyatakan sebagai persentase dari gaji pokok dan mungkin memiliki minimum yang dijamin dan maksimum tertentu. Akan tetapi dalam Surat Edaran Menteri Tenaga Kerja Republik Indonesia No. SE-07/MEN/1990 tahun 1990 tentang Pengelompokan Komponen Upah dan Pendapatan Non Upah, bonus dikategorikan sebagai komponen non-upah. Komponen non-upah terdiri dari:
 - a. Fasilitas adalah kenikmatan dalam bentuk nyata/ natura yang diberikan perusahaan oleh karena hal-hal yang bersifat khusus atau untuk meningkatkan kesejahteraan pekerja, seperti fasilitas kendaraan (antar jemput pekerja atau lainnya); pemberian makan secara cuma-cuma; sarana ibadah; tempat penitipan bayi; koperasi; kantin dan lain-lain.
 - b. Bonus adalah bukan merupakan bagian dari upah, melainkan pembayaran yang diterima pekerja dari hasil keuntungan perusahaan atau karena pekerja menghasilkan hasil kerja lebih besar dari target produksi yang normal atau karena peningkatan produktivitas; besarnya pembagian bonus diatur berdasarkan kesepakatan.
 - c. Tunjangan Hari Raya (THR), gratifikasi dan pembagian keuntungan lainnya.
 3. Bonus akhir tahun adalah pembayaran yang terkadang diberikan kepada karyawan pada akhir tahun ketika karyawan dan/ atau perusahaan berkinerja sangat baik.
 4. Tantiem adalah bagian keuntungan perusahaan yang dihadiahkan kepada karyawan, yang baru dapat diberikan bila perusahaan memperoleh laba bersih sebagaimana ditentukan dalam Pasal 70 ayat (1) UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT). Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-16/PJ.44/1992 Tentang Pembagian Bonus, Gratifikasi, Jasa Produksi dan Tantiem disebutkan bahwa tantiem merupakan bagian keuntungan yang diberikan kepada Direksi dan Komisari oleh pemegang saham yang didasarkan pada suatu prosentase/ jumlah tertentu dari laba perusahaan setelah kena pajak.”

2.1.5.5. Pengukuran Mekanisme Bonus

Mekanisme bonus berdasarkan laba merupakan cara yang paling sering digunakan perusahaan dalam memberikan penghargaan kepada direksi atau

manajer. Maka, karena berdasarkan tingkat laba direksi atau manajer dapat memanipulasi laba tersebut untuk memaksimalkan penerimaan bonus (Refgia, 2017).

Menurut W. Akhmad (2018) rasio laba bersih untuk ukuran pertumbuhan laba bersih tidak ada ukuran pasti mengenai besarnya, namun dapat diambil kesimpulan dari teori-teori yang ada jika penjualan tahun ini lebih tinggi dari sebelumnya maka dapat dikatakan terjadi pertumbuhan oleh karena itu dapat diasumsikan standar rata-rata rasio pertumbuhan laba bersih harus >100%. Dengan demikian maka pihak manajemen akan mendapatkan bonus atas kerja kerasnya (Tanomi, 2012).

Pengukuran variabel ini diproksikan dengan indeks trend laba bersih (ITRENDLB). Pengukuran variabel ini menggunakan skala rasio dengan rumus sebagai berikut (Manullang, 2008:4):

$$\text{ITRENDLB} = \frac{\text{Laba Bersih tahun } t}{\text{Laba Bersih tahun } t - 1} \times 100\%$$

Keterangan :

ITRENDLB = Indeks Trend Laba Bersih

2.1.6. *Transfer Pricing*

2.1.5.1. *Pengertian Transfer Pricing*

Definisi *transfer pricing* yang dikemukakan oleh Chairil Anwar Pohan (2018:196) yaitu:

“*Transfer pricing* adalah harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang/ jasa atau harta tak berwujud lainnya dari satu perusahaan ke

perusahaan lain yang mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi yang didasarkan pada prinsip harga pasar wajar.”

Menurut Horngren (2012: 375) definisi *transfer pricing* adalah sebagai berikut:

“Transfer prices are the amount charged by one segment of an organization for a product that it supplies to another segment of the same organization in multinational companies, transfer prices are used to minimize worldwide income taxes and import duties.”

Menurut Suryana (2012) dalam Lingga (2012) definisi *transfer pricing* adalah:

”... transaksi barang dan jasa antara beberapa divisi pada suatu kelompok usaha dengan harga yang tidak wajar, bisa dengan menaikkan (*mark up*) atau menurunkan harga (*mark down*), kebanyakan dilakukan oleh perusahaan global (*multinational enterprise*). Yang dimaksud dengan perusahaan multinasional adalah perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu negara di bawah pengendalian satu pihak tertentu.”

Pengertian *transfer pricing* berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 adalah: “... penetapan harga atas transaksi penyerahan barang berwujud, barang tidak berwujud, atau penyediaan jasa antar pihak yang memiliki hubungan istimewa (transaksi afiliasi).”

Berdasarkan beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa *transfer pricing* merupakan suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer berupa barang, jasa, harta tak berwujud ataupun penyediaan jasa yang dilakukan oleh perusahaan baik dari satu divisi ke divisi lain ataupun dari perusahaan satu ke perusahaan lainnya yang memiliki hubungan istimewa.

2.1.5.2. Tujuan *Transfer Pricing*

Menurut Darussalam, Danny Septriadi dan B. Bawono Kristiaji (2013:9) tujuan *transfer pricing* dalam perspektif perpajakan adalah: "... suatu kebijakan harga dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Proses kebijakan tersebut menentukan pula besaran penghasilan dari setiap entitas yang terlibat."

Menurut Henry Simamora (1999:273) dalam Harimurti (2007), tujuan penetapan harga transfer adalah:

"Untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-diisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. Selain tujuan tersebut, *transfer pricing* terkadang digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan."

Menurut Hansen and Mowen (1996: 496) dalam Harimurti (2007), tujuan *transfer pricing* adalah sebagai berikut:

"Dalam lingkup perusahaan multinasional, *transfer pricing* digunakan untuk, meminimalkan pajak dan bea yang mereka keluarkan diseluruh dunia. *Transfer pricing can effect overall corporate income taxes. This is particulary true for multinational corporation.*"

Menurut Mangoting (2000) ada dua tujuan *transfer pricing* yang ingin dicapai oleh perusahaan multinasional, yaitu:

1. *Performance Evaluation*
Salah satu alat yang dipakai oleh banyak perusahaan dalam menilai kinerjanya adalah menghitung berapa tingkat ROI-nya atau *Return On Investment*. Terkadang tingkat ROI untuk satu divisi dengan divisi lainnya dalam satu perusahaan yang sama berbeda dengan yang lainnya. Misalnya divisi penjual menginginkan harga transfer yang lebih tinggi yang akan meningkatkan *income*, yang secara otomatis

akan meningkatkan ROI-nya, di sisi lain, divisi pembeli menuntut harga transfer yang rendah yang nantinya akan berakibat pada peningkatan *income*, yang berarti juga meningkatkan ROI. Hal ini yang membuat harga transfer berada di posisi yang terjepit. Oleh karena itu, induk perusahaan sangat berperan dalam penentuan harga transfer.

2. *Optimal Determination of Taxes*

Tarif pajak antar satu negara dengan negara yang lain berbeda. Perbedaan ini disebabkan oleh lingkungan ekonomi, sosial, politik dan budaya yang berlaku dalam negara tersebut. Apabila di sebuah negara mengalami tingkat investasi rendah, maka tarif pajak berlaku di negara tersebut juga rendah. Tetapi jika sebuah negara mengalami tingkat investasi yang tinggi, yang dibuktikan dengan tingkat pertumbuhan badan usaha yang semakin meningkat. Dasar inilah tarif pajak yang ditetapkan di negara yang bersangkutan tinggi.”

2.1.5.3. Metode *Transfer Pricing*

Menurut Mangoting (2000), menyatakan bahwa terdapat beberapa metode *transfer pricing* yang sering digunakan oleh perusahaan-perusahaan konglomerasi dan divisionalisasi/ departementasi, yaitu:

1. “Harga Transfer Dasar Biaya (*Cost-Based Transfer Pricing*)
Perusahaan yang menggunakan metode transfer atas dasar biaya menetapkan harga transfer atas biaya variabel dan tetap yang bisa dalam 3 pemilihan bentuk yaitu: biaya penuh (*full cost*), biaya penuh ditambah *mark-up* (*full cost plus mark-up*) dan gabungan antara biaya variabel dan tetap (*variabel cost plus fixed fee*).
2. Harga Transfer atas Dasar Harga Pasar (*Market Basis Transfer Pricing*)
Apabila ada suatu pasar yang sempurna metode *transfer pricing* atas dasar harga pasar inilah merupakan ukuran yang paling memadai karena sifatnya yang independen. Namun keterbatasan informasi pasar yang terkadang menjadi kendala dalam menggunakan *transfer pricing* yang berdasarkan harga pasar.
3. Harga Transfer Negoisasi (*Negotiated Transfer Pricing*)
Dalam ketiadaan harga beberapa perusahaan memperkenalkan divisi-divisi dalam perusahaan yang berkepentingan dengan *transfer pricing* untuk menegosiasikan harga transfer yang diinginkan. Harga transfer negosiasi mencerminkan prespektif kontolabilitas yang inheren dalam pusat-pusat pertanggungjawaban karena setiap divisi yang berkepentingan tersebut pada akhirnya yang akan bertanggung jawab atas harga transfer yang dinegosiasikan.”

2.1.5.4. Transaksi *Transfer Pricing*

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa pada pasal 2 ayat 2 yang menyatakan bahwa:

“Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk memanfaatkan perbedaan tarif paja yang disebabkan antara lain:

1. Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu;
2. Perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau
3. Transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.”

2.1.5.5. Hubungan Istimewa

Berdasarkan Pasal 18 ayat (4) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang pajak penghasilan mengatur hubungan istimewa, dianggap ada apabila:

1. “Wajib pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% pada wajib pajak lainnya; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
2. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
3. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.”

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa hubungan istimewa antara wajib pajak badan dapat terjadi karena kepemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% aatau

lebih atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan.

2.1.5.6. Pihak–pihak Berelasi (*Related Party Transaction/ RPT*)

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 7 (revisi 2014) tentang Pengungkapan Pihak-Pihak Berelasi. Pada Paragraf 9 dari PSAK Nomor 7 (revisi 2014) mendefinisikan pihak-pihak berelasi merupakan orang atau entitas yang terkait dengan entitas tertentu dalam menyiapkan laporan keuangan. Orang atau anggota keluarga terdekat terkait entitas pelapor jika orang tersebut memiliki pengendalian bersama atas entitas pelapor, memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas pelapor, atau personal manajemen kunci entitas pelapor atau entitas induk entitas pelapor.

Entitas dan entitas pelapor adalah anggota dari kelompok usaha yang sama, artinya entitas induk, entitas anak dan entitas anak berikutnya terkait dengan entitas lain. Satu, entitas adalah entitas asosiasi atau ventura bersama bagi entitas lain. Kedua, entitas tersebut adalah ventura bersama dari pihak ketiga yang sama.

Sementara, menurut PSAK Nomor 7 (revisi 2014) Paragraf 11 menyebutkan bahwa yang bukan termasuk pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yaitu:

1. “Dua entitas hanya karena mereka memiliki direktur atau anggota manajemen kunci yang sama, atau karena anggota dari manajemen kunci sari satu entitas mempunyai pengaruh signifikan terhadap entitas lain.
2. Dua venturer hanya karena mereka mengendalikan bersama atas ventura bersama.

3. Penyandang dana, serikat dagang, entitas pelayanan publik dan departemen dan instansi pemerintah yang tidak mengendalikan, mengendalikan bersama atau memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas pelapor, semata-mata dalam pelaksanaan urusan normal dengan entitas pelapor (meskipun pihak-pihak tersebut dapat membatasi kebebasan suatu entitas atau ikut serta dalam proses pengambilan keputusan).
4. Pelanggan, pemasok, pemegang hak waralaba (*franchise*), distributor, atau perwakilan/agen umum dengan siapa entitas mengadakan transaksi usaha dengan volume signifikan, semata-mata karena ketergantungan ekonomis yang diakibatkan oleh keadaan.”

Pihak-pihak yang dikecualikan dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dalam konteks PSAK belum dapat dipastikan apakah tidak diakui juga dalam konteks pajak.

2.1.5.7. Pengukuran *Transfer Pricing*

Perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain akan memiliki keuntungan tersendiri dari transaksi yang dilakukan antar perusahaan seperti tingkat harga yang disepakati yaitu *Transfer Pricing*. Pengukuran yang digunakan untuk mengukur variabel *transfer pricing* dengan menggunakan *Related Party Transaction* menurut Chairil Anwar Pohan (2018:239), yaitu:

$$RPT = \frac{\text{Piutang Transaksi Pihak Berelasi}}{\text{Total Piutang}} \times 100\%$$

Keterangan :

Related Party Transaction (RPT) = Transaksi Pihak Berelasi

Alasan penggunaan proksi tersebut *transfer pricing* sering dilakukan melalui transaksi penjualan kepada pihak berelasi atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dan piutang pihak berelasi akan timbul karena adanya penjualan kredit kepada pihak berelasi (Ariputri, 2020:35).

Selain itu, menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Di dalam pasal 11 ayat 3-7 terdapat beberapa jenis metode penentuan harga transfer (*transfer pricing*) yang dapat dilakukan, yaitu:

1. “Metode Perbandingan Harga (*Comparable Uncontrolled Price/ CUP*) Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/ CUP*) adalah metode Penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga barang atau jasa dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.

$$\text{Harga Wajar} = \text{Harga Pihak Independen Sebanding}$$

2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/ RPM*) Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/ RPM*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.

$$\text{Persentase Laba Kotor} = \frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan Bersih}}$$

3. Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method/ CPM*)

Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

$$\text{Harga Wajar Penjualan (X)} = \text{Biaya Produksi} + \text{Laba Wajar}$$

4. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/ PSM*)

Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*) adalah metode penentuan harga transfer berbasis laba transaksional (*Transactional Profit Method Based*) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

5. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method/ TNMM*)

Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin method/ TNMM*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa lainnya.”

$$\text{Metode Laba Bersih Transaksional} = \frac{\text{Laba Bersih Usaha}}{\text{Penjualan}}$$

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh *Tunneling Incentive* terhadap *Transfer Pricing*

Menurut Mispuyanti (2015), jika perusahaan yang memiliki kepemilikan saham besar, kepemilikannya akan terkonsentrasi pada hak kontrol dan hak arus kas di satu pihak atau satu kepentingan maka cenderung melakukan praktik *tunneling incentive* di dalamnya. Praktik *tunneling incentive* yang dilakukan pemegang saham pengendali dengan pihak berelasi yaitu pemindahan aset atau laba yang dihasilkan oleh perusahaan menggunakan penentuan harga tidak wajar (Jafri dan Mustikasari, 2018). Pemindahan aset atau laba yang dihasilkan perusahaan tersebut akan mengakibatkan laba perusahaan akan semakin kecil dari yang seharusnya (Refgia, 2017). Pemegang saham mayoritas lebih memilih memindahkan aset atau laba perusahaan melalui *transfer pricing* (Ratnasari et al, 2021).

Keberadaan *transfer pricing* di perusahaan menyebabkan beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan menjadi rendah. Semakin besar perusahaan melakukan *transfer pricing*, maka beban pajak akan semakin menurun (Ardianto, 2018). Praktik *transfer pricing* ini jelas akan menguntungkan bagi perusahaan induk sebagai pemegang saham mayoritas dibandingkan *tunneling incentive* (Ayshinta, 2019).

Menurut Undang-Undang No 42 tahun 2009 pasal 2 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menyatakan

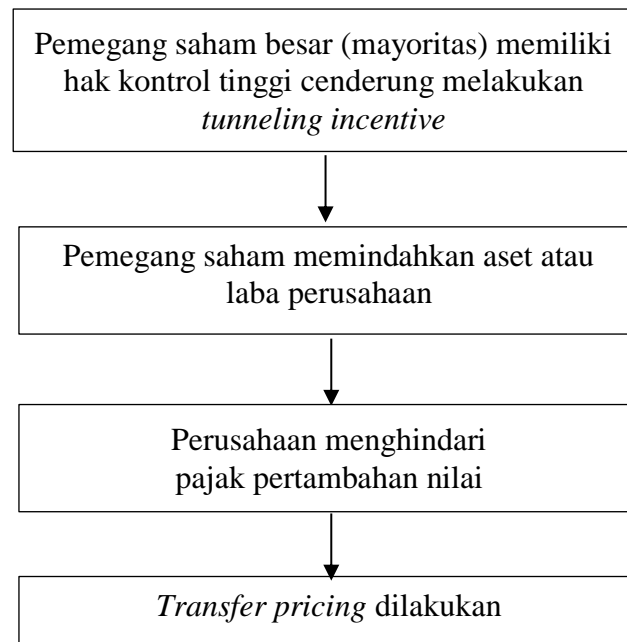
bahwa yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak antara lain (huruf c):

“penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf f dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan pemusatan tempat pajak terutang.”

Dalam penjelasan UU No. 42 tahun 2009 pasal 1A ayat 2 huruf c diuraikan bahwa dalam hal Pengusaha Kena Pajak mempunyai lebih dari satu tempat kegiatan usaha, baik sebagai pusat maupun cabang perusahaan, dan Pengusaha Kena Pajak tersebut telah menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak, pemindahan Barang Kena Pajak dari satu tempat kegiatan usaha ke tempat kegiatan usaha lainnya (pusat ke cabang atau sebaliknya atau antarcabang) dianggap tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak, kecuali pemindahan Barang Kena Pajak antartempat pajak terutang.

Dalam hal ini, penulis mengasumsikan bahwa perusahaan yang melaksanakan *transfer pricing* untuk kepentingan penghindaran pajak telah menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak, pemindahan Barang Kena Pajak dari satu tempat kegiatan usaha ke tempat kegiatan usaha lainnya (pusat ke cabang atau sebaliknya atau antarcabang) sehingga transaksi ini terhindar dari pengenaan pajak.

Hal ini sejalan dengan penelitian Patriot Jaya, Henri Agustin dan Mayar Afriyenti (2019), Gusti Ayu Raid an I Ketut Sujana (2017) dan Gresia Meriana Purwanto dan James Tumewu (2018) yang menyatakan bahwa *Tunneling Incentive* berpengaruh terhadap *Transfer Pricing*.



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Pengaruh *Tunneling Incentive* terhadap *Transfer Pricing*

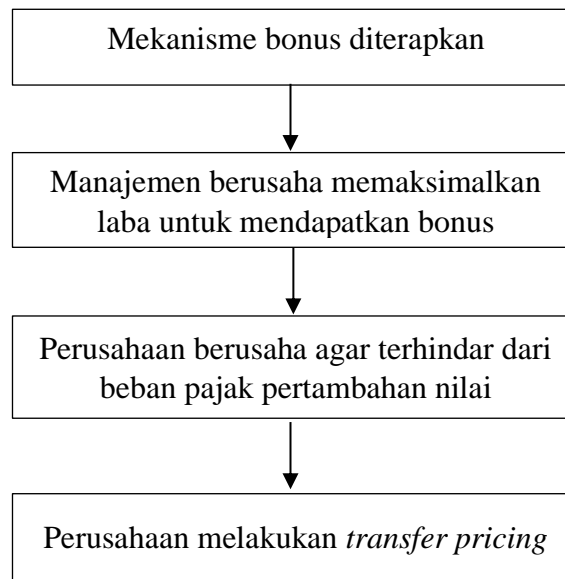
2.2.2. Pengaruh Mekanisme Bonus terhadap *Transfer Pricing*

Jika pemilik perusahaan memberi motivasi yang tinggi kepada manajemen untuk memaksimalkan laba perusahaan dengan memberikan bonus, maka manajemen perusahaan akan berusaha memaksimalkan laba. Bonus yang akan mereka terima tergantung pada laba bersih yang dilaporkan, maka kemungkinan mereka menerima bonus yang lebih besar pada periode tersebut adalah dengan meningkatkan laba setinggi-tingginya (Chan and Lo, 2005 dalam Mispianiti, 2015). Manajer dalam memaksimalkan laba perusahaan akan

berusaha untuk meminimalkan beban pajak yang ditanggungnya melalui praktik *transfer pricing* (Priyanti, 2020).

Seperti yang telah diuraikan sebelumnya mengenai UU No 42 tahun 2009 pasal 1A huruf c, dalam hal ini, penulis mengasumsikan bahwa perusahaan yang melaksanakan *transfer pricing* untuk kepentingan penghindaran pajak telah menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak, pemindahan Barang Kena Pajak dari satu tempat kegiatan usaha ke tempat kegiatan usaha lainnya (pusat ke cabang atau sebaliknya atau antarcabang) sehingga transaksi ini terhindar dari pengenaan pajak. Dengan menggunakan *transfer pricing* perusahaan akan terhindar dari beban pajak pertambahan nilai, maka manajer akan meningkatkan laba perusahaan agar mendapatkan bonus.

Hal ini sejalan dengan penelitian Patriot Jaya, Henri Agustin dan Mayar Afriyenti (2019), Ratna Felix Nuradila dan Raden Arief Wibowo (2018) dan Thesa Refgia (2017) yang menyatakan bahwa Mekanisme Bonus berpengaruh terhadap *Transfer Pricing*.



Gambar 2.2

**Kerangka Pemikiran Pengaruh Mekanisme Bonus
terhadap *Transfer Pricing***

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2014:64) hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Hipotesis dalam rumusan ini adalah sebagai berikut:

Hipotesis pertama : *Tunneling incentive* berpengaruh terhadap *Transfer Pricing*.

Hipotesis kedua : Mekanisme bonus berpengaruh terhadap *Transfer Pricing*.