

**BAB II**  
**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN,**  
**DAN HIPOTESIS PENELITIAN**

**2.1 Kajian Pustaka**

**2.1.1 Akuntansi dan Laporan Keuangan**

**2.1.1.1 Definisi Akuntansi**

Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield (2011:4) dalam Jusuf Habel (2016) definisi akuntansi adalah: “... *an information system that identifies, records, and communicates the economic events of an organization to interested users*”.

Menurut Rudianto (2012:15) definisi akuntansi adalah: “... sistem informasi yang menghasilkan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi suatu perusahaan”.

Menurut Mulyadi (2010:3) definisi akuntansi adalah: “... organisasi formulir, mencatat, dan laporan yang dikoordinasikan sedemikian rupa untuk memberikan informasi keuangan yang diperlukan oleh pihak manajemen untuk memudahkan pengolahan perusahaan”

Menurut Hans Kartikahadi, dkk. (2016:3) mendefinisikan akuntansi sebagai berikut:

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

Berdasarkan definisi-definisi di atas, sampai pada pemahaman penulis bahwa akuntansi merupakan proses mengidentifikasi, mengukur, dan menyampaikan informasi atau kejadian ekonomi, dengan maksud untuk mendapatkan penilaian dan membantu para pengguna informasi guna pengambilan keputusan.

### **2.1.1.2 Bidang-Bidang Akuntansi**

Menurut Rahman Pura (2013:7) bidang-bidang akuntansi terbagi menjadi 10 (sepuluh) bagian 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 dihasilkannya bersifat serbaguna (*general purpose*).
2. Akuntansi Manajemen (*Management Accounting*)  
Adalah akuntansi yang khusus memberi informasi bagi pimpinan perusahaan/manajemen untuk pengambilan keputusan dalam rangka pencapaian 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*)  
Adalah bidang ini berhubungan dengan pemeriksaan secara bebas terhadap laporan akuntansi yang dibuat bisa lebih dipercaya secara obyektif.
5. Sistem Akuntansi (*Accounting System*)  
Adalah bidang akuntansi yang melakukan perancangan 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*)  
Adalah bidang akuntansi yang bertujuan untuk menyajikan suatu laporan keuangan, pengendalian, serta memberikan pengawasan keuangan pemerintah atau keuangan Negara.
8. Akuntansi Anggaran (*Budgeting*)  
Adalah bidang akuntansi yang melakukan perancangan dan implementasi dari prosedur pencatatan dan pelaporan data akuntansi.
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**

Akuntansi Perpajakan adalah sebuah aktivitas pencatatan keuangan pada sebuah badan usaha lembaga untuk mengetahui jumlah pajak yang harus dibayarkan. Dalam dunia perpajakan, akuntansi sebenarnya bukan istilah yang resmi. Istilah yang lebih tepat sebenarnya pembukuan atau pencatatan. Tetapi karena sistem pajak yang ditetapkan pemerintah saat ini, sebuah lembaga atau badan usaha diharuskan untuk menerapkan sistem akuntansi. Pada dasarnya, baik akuntansi biasa maupun perpajakan memiliki cara kerja yang serupa. Bedanya jika akuntansi biasa menghasilkan laporan keuangan, akuntansi perpajakan menghasilkan laporan pajak.

Menurut Agus Setiawan (2012:8) menjelaskan bahwa akuntansi perpajakan adalah sebagai berikut:

“Akuntansi pajak adalah sekumpulan prinsip, standar, perlakuan akuntansi pajak digunakan untuk mempermudah surat pemberitahuan pajak (SPT) masa dan tahun pajak penghasilan harus 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”.

Menurut Agoes dan Estralita (2013:10) menjelaskan bahwa akuntansi perpajakan adalah sebagai berikut:

“Akuntansi pajak 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 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.”

Waluyo (2014:35) menjelaskan bahwa akuntansi perpajakan sebagai berikut:

“Dalam menetapkan besarnya pajak terhutang tetap mendasarkan laporan keuangan yang disusun oleh perusahaan, mengingat tentang perundang-undangan perpajakan terdapat aturan-aturan khusus yang berkaitan dengan akuntansi, yaitu masalah konsep transaksi dan peristiwa keuangan, metode pengukurannya, serta pelaporan yang ditetapkan dengan undang-undang.”

Sedangkan 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”.

Dari pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi pajak adalah pencatatan transaksi yang berhubungan dengan pajak untuk mempermudah penyusunan surat pemberitahuan pajak (SPT) masa dan tahunan pajak penghasilan. Akuntansi pajak tercipta karena adanya suatu prinsip dasar yang diatur dalam UU perpajakan dan pembentukannya terpengaruh oleh fungsi perpajakan dalam mengimplementasikan sebagai kebijakan pemerintah.

#### **2.1.1.4 Konsep Dasar Akuntansi Perpajakan**

Konsep dasar Akuntansi Perpajakan menurut Sukrisno Agoes dan Estralita (2013:11) adalah 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 suatu perusahaan adalah untuk berkembang dan mempunyai 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 kesinambungan 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 Materialistis, 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

Laporan keuangan dapat dengan jelas memperlihatkan gambaran kondisi keuangan bagi perusahaan. Laporan keuangan yang merupakan hasil dari kegiatan operasi normal perusahaan akan memberikan informasi keuangan yang berguna bagi berbagai pihak baik dalam perusahaan itu sendiri maupun pihak lain di luar perusahaan.

Menurut Ikatan akuntansi Indonesia dalam PSAK No.1 (2015:2) definisi laporan keuangan adalah sebagai berikut:

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

Menurut Fahmi (2015:2) definisi laporan keuangan adalah: “... suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan suatu perusahaan, dan lebih jauh informasi tersebut dapat dijadikan sebagai gambaran kinerja keuangan perusahaan tersebut”.

Menurut Hans Kartikahadi, dkk (2016:12) laporan keuangan adalah:

“Media utama bagi suatu entitas untuk mengkomunikasikan informasi keuangan oleh manajemen kepada para pemangku kepentingan seperti: pemegang saham, kreditur, serikat pekerja, badan pemerintahan, manajemen”.

Menurut Kasmir (2015:7) laporan keuangan adalah: “... laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu”.

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah laporan yang sangat penting untuk memperoleh suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan suatu perusahaan saat ini atau pada saat periode tertentu yang menjadikan informasi tersebut sebagai gambaran tentang hasil kinerja yang telah dicapai oleh perusahaan.

#### **2.1.1.6 Tujuan Laporan Keuangan**

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2015:5) menyebutkan bahwa tujuan laporan keuangan sebagai berikut:

1. “Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi.
2. 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 ekonomi karena secara umum menggambarkan pengaruh keuangan dari kejadian di masa lalu, dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi nonkeuangan.
3. Laporan keuangan juga menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen (*stewardship*) atas sumber daya yang dilakukan atau pertanggungjawaban 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 ekonomi. Keputusan ini mungkin mencakup, misalnya keputusan untuk menahan dan menjual investasi mereka dalam perusahaan atau keputusan untuk mengangkat kembali atau mengganti manajemen”.

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

Menurut Kasmir (2013:11), mengungkapkan bahwa laporan keuangan bertujuan untuk:

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”.

#### **2.1.1.7 Jenis-Jenis Laporan Keuangan**

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK No. 1 paragraf 8 (2015:6), jenis-jenis laporan keuangan yang lengkap adalah sebagai berikut:

1. “Laporan Posisi Keuangan  
Laporan Posisi Keuangan merupakan laporan yang sistematis tentang aktiva yaitu harta yang dimiliki oleh perusahaan, hutang yaitu kewajiban kepada perusahaan lain yang belum dipenuhi serta modal yaitu hak atau bagian yang dimiliki oleh pemilik perusahaan yang dapat menunjukkan keadaan keuangan perusahaan pada tanggal tertentu.
2. Laporan Laba Rugi  
Laporan Laba Rugi merupakan suatu laporan yang menunjukkan pendapatan-pendapatan dan biaya-biaya dari suatu unit usaha beserta laba/ rugi yang diperoleh oleh suatu perusahaan pada periode tertentu.
3. Laporan Perubahan Ekuitas  
Laporan Perubahan Ekuitas merupakan laporan yang berisi informasi tentang perubahan modal pemilik selama satu periode yang dihasilkan dari jumlah debit dan jumlah kredit kelompok modal.
4. Laporan Arus Kas  
Laporan Arus Kas merupakan laporan yang bertujuan untuk menyajikan informasi relevan tentang penerimaan dan pengeluaran kas suatu perusahaan selama periode tertentu dan diklasifikasikan menurut aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.
5. Catatan Atas Laporan Keuangan merupakan laporan yang menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan akuntansi spesifik yang digunakan, mengungkapkan informasi yang disyaratkan oleh SAK yang tidak disajikan dibagian manapun dalam

laporan keuangan, dan menyajikan informasi yang tidak disajikan di bagian manapun dalam laporan keuangan tetapi informasi tersebut relevan untuk memahami laporan keuangan”.

#### **2.1.1.8 Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan (PSAK)**

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

##### **a. “Dapat Dipahami**

Kualitas informasi penting yang disajikan dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pengguna. Jadi, pengguna di asumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi tersebut dengan penuh ketekunan. Akan tetapi, kepentingan agar laporan keuangan dapat dipahami tetapi tidak sesuai dengan informasi yang relevan harus di abaikan dengan pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk di pahami oleh pengguna tertentu.

##### **b. Relevan**

Agar bermanfaat, informasi harus relevan dengan kebutuhan pengguna untuk proses pengambilan keputusan. Informasi dikatakan memiliki kualitas yang relevan jika dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna dengan cara membantunya mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi hasil evaluasinya di masa lalu.

###### **- 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.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Kelengkapan  
Agar dapat diandalkan, informasi dalam laporan keuangan harus lengkap menurut batasan materialitas dan biaya. Kesengajaan untuk tidak mengungkapkan akan mengakibatkan informasi menjadi tidak benar atau menyesatkan sehingga tidak dapat diandalkan dan kurang mencukupi 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 memperbandingkan laporan keuangan antar entitas untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

#### **e. Kendala Informasi yang Relevan dan Andal**

- 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.
- 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.

- Keseimbangan 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.
- 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 Penyajian Laporan Keuangan 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 Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 10 (2015:3), laporan keuangan yang lengkap terdiri dari:

### **1. Laporan Posisi Keuangan**

Menurut PSAK Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan paragraf 49 (2016:12), unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Pos-pos ini didefinisikan sebagai berikut:

#### **a. Aktiva**

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).

#### **1. “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:

- 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.
- 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.

- Piutang wesel, adalah tagihan perusahaan kepada pihak lain yang dinyatakan dalam suatu wesel atau pinjaman yang diatur dalam undang-undang. Karena wesel pembuatannya diatur dengan undang-undang.
- 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).
- Persediaan, untuk perusahaan perdagangan yang dimaksud dengan persediaan adalah semua barang-barang yang diperdagangkan yang sampai tanggal neraca masih di gudang atau belum laku dijual.
- 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.
- 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.

## 2. 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:

- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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”.

### **b. Kewajiban**

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:18-19), kewajiban/ 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 direalisasikan. 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”.

### **c. Ekuitas**

Menurut Hendra Harmain, dkk (2019:62) ekuitas adalah: “... hak pemegang saham atas suatu aset yang tersisa dalam perusahaan. Dari definisi tersebut dapat dikatakan bahwa ada dua karakteristik ekuitas, yaitu:

- Ekuitas sama dengan aset neto, yaitu selisih antara aset perusahaan dengan hutang perusahaan.
- Ekuitas dapat bertambah atau berkurang karena kenaikan atau penurunan aset neto baik yang berasal dari sumber bukan pemilik (pendapatan dan biaya) maupun investasi oleh pemilik atau distribusi kepada pemilik”.

## **2. Laporan Laba Rugi Komprehensif**

Menurut Hendra Harmain, dkk (2019:3) 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.”  
Komponen laba rugi komprehensif terdiri dari:

### **a. 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.”

b. 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”.

### 3. 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.”

### 4. 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:

1. “Aktivitas operasi merupakan indikator yang menentukan apakah dari operasinya perusahaan dapat menghasilkan arus kas yang cukup untuk melunasi pinjaman, memelihara kemampuan operasi perusahaan, membayar dividen dan melakukan investasi baru tanpa mengandalkan pada sumber pendanaan dari luar. Informasi mengenai unsur tertentu arus kas historis bersama dengan informasi lain, berguna dalam memprediksi arus kas operasi masa depan. Arus kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari aktivitas penghasil utama pendapatan perusahaan. Oleh karena itu, arus kas tersebut pada umumnya berasal dari transaksi dan peristiwa lain yang mempengaruhi penetapan laba atau rugi bersih. Beberapa contoh arus kas dari aktivitas operasi adalah:
  - Penerimaan kas dari penjualan barang dan jasa;
  - Penerimaan kas dari royalti, *fees*, komisi dan pendapatan lain;
  - Pembayaran kas kepada pemasok barang dan jasa;
  - Pembayaran kas kepada karyawan;
  - Penerimaan dan pembayaran kas oleh perusahaan asuransi sehubungan dengan premi, klaim, anuitas dan manfaat asuransi lainnya;
  - Pembayaran kas atau penerimaan kembali (restitusi) pajak penghasilan kecuali jika dapat diidentifikasi secara khusus sebagai bagian dari aktivitas pendanaan dan investasi;

- Penerimaan dan pembayaran kas dari kontrak yang diadakan untuk tujuan transaksi usaha dan perdagangan.
- 2. Aktivitas investasi adalah perolehan dan pelepasan aset jangka panjang serta investasi lain yang tidak termasuk setara kas.
- 3. Aktivitas pendanaan (*financing*) adalah aktivitas yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah serta komposisi kontribusi modal dan pinjaman entitas”.

## 5. 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 Laporan Laba Komersial dan Laporan Laba Fiskal

Menurut PSAK No. 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) 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) 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 menurut Amos Rico (2014) perbedaan permanen terjadi akibat perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya terdapat pada pasal 4 ayat (3) 16 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. Menurut Resmi (2014:403) “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. 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”.

Menurut Suwandika dan Astika (2013) 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 perioda 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.

Menurut Pohan (2014:421), 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 dibiayai 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:
    - Metode garis lurus (*straight line method*) dan metode saldo menurun (*declining balance method*) untuk kelompok harta berwujud nonbangunan.
    - 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.

### 4. 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 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Anthony dan Govindarajan (2011) dalam Tiara Syahrani (2019), konsep teori keagenan (*agency theory*) sebagai berikut:

“... hubungan atau kontrak antara principal dan agent. Teori agensi memiliki asumsi bahwa tiap-tiap individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*”.

Menurut Anggraeni (2011:1), agen merupakan:

“... yang diberi amanah untuk menjalankan dana dari pihak pemilik (*principal*) harus mempertanggungjawabkan apa yang telah diamanahkan. Di lain pihak principal sebagai pihak pemberi amanah akan memberikan insentif kepada agen berbagai macam fasilitas baik finansial maupun nonfinansial.”

Menurut Jensen dan Meckling (1976:5), hubungan agen sebagai berikut:

*“... a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent. If both parties to the relationship are utility maximizers, there is good reason to believe that the agent will not always act in the best interests of the principal”.*

Dari pengertian menurut Jensen dan Meckling (1976:5), diatas hubungan agen dapat diartikan sebagai suatu kontrak di bawah satu atau lebih yang melibatkan agen untuk melaksanakan suatu jasa bagi mereka dengan melakukan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Jika kedua belah pihak memaksimalkan utilitasnya, kemungkinan besar agen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Sementara Jansen (1986) dalam Wicaksono (2017), teori keagenan adalah:

*“... istilah yang sering digunakan di dalam menggambarkan *agency theory* yakni *principal* sebagai pemegang saham dan *agent* sebagai manajemen yang mengelola perusahaan. Kemudian, dalam mewujudkan kontrak kerja yang dimaksud, maka pemegang saham menyediakan fasilitas dan dana untuk kebutuhan operasi perusahaan. Pihak agent sebagai pengelola perusahaan yang dipimpin oleh seorang manajer memiliki kewajiban untuk melakukan pengelolaan operasional perusahaan sebagaimana diamanahkan oleh para pemegang saham (*principal*). Upaya didalam peningkatan kemakmuran pemegang saham dapat melalui peningkatan nilai perusahaan. Berikut sebagai imbalan adalah menejer akan memperoleh gaji, bonus, dan berbagai kompensasi lainnya.”*

Adanya hubungan antara *principal* dan *agent* dapat menyebabkan beberapa permasalahan berupa informasi asimetri dan konflik kepentingan, seperti dijelaskan oleh Meisser, *et. al.*, (2006:7) yaitu:

1. Terjadinya informasi asimetris (*information asymmetry*), dimana manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan posisi operasi entitas dari pemilik.

2. Terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidak samaan tujuan, dimana manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik”.

Dari beberapa pengertian teori keagenan yang dijelaskan oleh para ahli tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa teori keagenan adalah adanya suatu hubungan atau kontrak antara principal dan agent dalam mencapai suatu tujuan, namun pihak agen cenderung lebih mementingkan kepentingannya dan mengabaikan keinginan pemilik sehingga muncullah konflik kepentingan yang timbul akibat asimetri informasi.

Teori keagenan merupakan cikal bakal terjadinya *disfunctional behavior* yakni perilaku yang tak semestinya dilakukan oleh manajemen perusahaan dengan melakukan perataan laba. Dalam hal ini setiap pihak memiliki kepentingan yang berbeda. Agen yakni manajemen memiliki kepentingan untuk mencapai tingkat kemakmurannya dengan cara mendapatkan tingkat bonus tunai yang diharapkannya, sementara Prinsipal memiliki kepentingan untuk mencapai tingkat kemakmurannya dengan cara mendapatkan tingkat return yang diharapkan (Fatimah *et. al.*, 2019).

### **2.1.3 Teori Asimetri Informasi**

#### **2.1.3.1 Definisi Asimetri Informasi**

Definisi asimetri informasi menurut Ni Komang dan Ni luh (2017:395) adalah:

“... suatu keadaan dimana agen memiliki akses informasi yang tidak dimiliki oleh pihak prinsipal. Asimetri informasi muncul ketika agen lebih mengenal informasi internal dan prospek dimasa yang akan datang dibandingkan prinsipal dan pemegang saham lainnya”.

Menurut Jogiyanti (2010:387) definisi asimetri informasi adalah:

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

Menurut Mamduh M. Hanafi (2014:217) asimetri informasi adalah: “... pihak-pihak yang berkaitan dengan perusahaan tidak mempunyai informasi yang sama mengenai prospek dan risiko perusahaan, pihak tertentu mempunyai informasi lebih baik dibandingkan dengan pihak luar.”

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.

Menurut Prakosa dan Bambang Kesit (2014) dalam hal perpajakan, asimetri informasi terjadi antara pemungut pajak dengan pembayar 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 beban pajak yang rendah. Dua sudut pandang berbeda inilah menyebabkan konflik antar fiskus sebagai pemungut pajak dengan pihak manajemen perusahaan sebagai pembayar pajak.

### 2.1.3.2 Jenis-Jenis Asimetri Informasi

Menurut Scott (2009) dalam Oyong Lisa (2012:44) 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”.

### 2.1.4 Penghindaran Pajak

#### 2.1.4.1 Definisi Pajak

Menurut Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada pasal 1 ayat 1:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar besarnya kemakmuran rakyat”.

Menurut P. J. A. Adriani dalam Thomas Sumarsan (2019:3):

“Pajak adalah iuran masyarakat kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib membayarnya menurut peraturan – peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.

Menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) Pasal 1 ayat 1 menyatakan:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Sedangkan menurut Rochmat Soemitro dalam Thomas Sumarsan (2019:3) definisi pajak adalah:

“... iuran masyarakat kepada Negara berdasarkan undang - undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pajak adalah kontribusi wajib yang harus dibayarkan oleh orang pribadi atau badan kepada negara, yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung, dan digunakan untuk membiayai keperluan negara dan pembangunan nasional demi tercapainya kemakmuran rakyat.

#### **2.1.4.2 Fungsi Pajak**

Menurut Agus Sambodo (2015:7), sebagaimana telah diketahui ciri ciri yang melekat pada pengertian pajak dari berbagai definisi, terlihat adanya 5 (lima) fungsi pajak, yaitu:

1. ”Fungsi Penerimaan (*Budgetair*), menurut teori ini dasar pemungutan adalah adanya kepentingan dari masing-masing warga negara, termasuk kepentingan dalam perlindungan jiwa dan harta. Semakin tinggi tingkat kepentingan perlindungan, semakin tinggi pula pajak yang harus dibayarkan. Teori ini juga banyak ditentang karena pada kenyataannya bahwa tingkat kepentingan perlindungan orang miskin lebih tinggi daripada orang kaya, tetapi orang miskin justru dibebaskan dari beban pajak.

2. Fungsi Mengatur (*Regulerend*), pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan di bidang sosial dan ekonomi. Misalnya, pajak sebagai fungsi sosial, yaitu diterapkannya tarif yang tinggi terhadap beberapa barang mewah untuk mengurangi kesenjangan sosial di kehidupan masyarakat, sedangkan pajak sebagai fungsi ekonomi, yaitu diterapkannya pembebasan pajak untuk komoditi ekspor yang diharapkan dapat meningkatkan ekspor sehingga dapat meningkatkan kegiatan di bidang perekonomian.
3. Fungsi Stabilitas dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan. Hal ini bisa dilakukan antara lain dengan jalan mengatur peredaran uang di masyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.
4. Fungsi Redistribusi Pendapatan Pajak yang mudah sipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan masyarakat”.

#### 2.1.4.3 Jenis-Jenis Pajak

Ada tiga jenis pengelompokan pajak menurut Sukrisno Agoes (2014:7)

antara lain:

1. “Menurut sifatnya, pajak dikelompokkan menjadi dua yaitu:
  - a. Pajak Langsung adalah pajak yang pembebanannya tidak dapat dilimpahkan oleh pihak lain dan menjadi beban langsung Wajib Pajak (WP) yang bersangkutan. Contoh: Pajak Penghasilan (PPh).
  - b. Pajak Tidak Langsung adalah pajak yang pembebanannya dapat dilimpahkan kepada pihak lain. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).
2. Menurut sasaran/objeknya, pajak dikelompokkan menjadi dua yaitu:
  - a. Pajak Subjektif adalah pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya yang dilanjutkan dengan mencari syarat objektifnya, dalam arti memperhatikan keadaan diri WP. Contoh: PPh.
  - b. Pajak Objektif adalah pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada objek tanpa memperhatikan keadaan diri WP. Contoh: PPN, PPnBM, Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan Bea Materai (BM).
3. Menurut pemungutannya, pajak dikelompokkan menjadi dua yaitu:
  - a. Pajak Negara (Pajak Pusat) adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga

Negara pada umumnya. Contoh: PPh, PPN, PPnBM, PBB dan BM.

- b. Pajak Daerah adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah baik daerah tingkat I (pajak provinsi) maupun daerah tingkat II (pajak kabupaten/kota) dan dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah masing-masing. Contoh: Pajak Reklame, Pajak Hiburan, Pajak Hotel dan Restoran, dan Pajak Kendaraan Bermotor”.

#### 2.1.4.4 Sistem Pemungutan Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:7) di Indonesia sendiri Sistem pemungutan pajak dapat dibagi menjadi tiga yaitu sebagai berikut:

1. *“Official Assessment System.*  
Suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.
2. *Self Assessment System.*  
Suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang terutang.
3. *Withholding System.*  
Suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan Wajib Pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang”.

#### 2.1.4.5 Tarif Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:11) ada 4 macam tarif pajak yaitu:

1. *“Tarif Sebanding/Proporsional*  
Tarif berupa persentase yang tetap, terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenai pajak. Contoh: Untuk penyerahan Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%.
2. *Tarif Tetap*  
Tarif berupa jumlah yang tetap (sama) terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang tetap. Contoh: Besarnya tarif Bea Materai untuk cek dan bilyet giro nilai nominal berapapun adalah Rp 3.000,00.

3. Tarif *Progresif*

Persentase tarif yang digunakan semakin besar bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar. Contoh: pasal 17 Undang-undang Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri.

4. Tarif *Degresif*

Persentase tarif yang digunakan semakin kecil bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar”.

#### **2.1.4.6 Dasar Pengenaan Pajak dan Tarif Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan berdasarkan Undang-Undang**

Untuk Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang menjadi dasar pengenaan pajak untuk pajak penghasilan terutang adalah Penghasilan Kena Pajak. Sedangkan untuk Wajib Pajak luar negeri adalah penghasilan bruto. Besarnya Penghasilan Kena Pajak untuk Wajib Pajak badan dihitung sebesar penghasilan netto. Perhitungan besarnya penghasilan netto bagi Wajib Pajak badan dapat dilakukan dengan dua cara yaitu menggunakan pembukuan atau menggunakan norma perhitungan penghasilan netto.

1. Menghitung Penghasilan Kena Pajak dengan menggunakan pembukuan: Untuk Wajib Pajak badan besarnya PKP sama dengan penghasilan nettonya yaitu penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang diperkenankan oleh Undang-Undang PPh.

$$\begin{aligned} \text{PKP WP Badan} &= \text{Penghasilan Netto} \\ &= \text{Penghasilan Bruto} - \text{Biaya yang diperkenankan} \\ &\quad \text{UU PPh} \end{aligned}$$

2. Menghitung PKP dengan menggunakan norma perhitungan penghasilan netto: Apabila dalam menghitung PKP nya wajib pajak yang menggunakan norma perhitungan penghasilan netto, besarnya

penghasilan netto adalah dengan persentase norma perhitungan penghasilan netto dikali dengan jumlah peredaran usahanya.

Berdasarkan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008, yakni PPh Badan pada Pasal 17 Ayat 1 (b), tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak badan sebesar 28%. PPh badan Pasal 17 Ayat 2(a) tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak badan sebesar 25% yang mulai berlakunya pada tahun 2010-2019. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu) No. 1 Tahun 2020 penyesuaian tarif penghasilan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap Pasal 5 huruf (a) berupa penurunan tarif pajak menjadi 22%. Adapun menurut Undang-Undang No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam Pasal 17 Ayat 1 (b) ini maka tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak Badan tahun 2020-2022 sebesar 22%.

**Tabel 2.1**  
**Tarif Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan**  
**Bentuk Usaha Tetap**

Tahun	Tarif Pajak
2000 – 2009	28%
2010-2019	25%
2020-2022	22%
2022 dan seterusnya	22%

Sumber: Data diolah penulis

#### **2.1.4.7 Definisi Penghindaran Pajak**

Menurut Hanlon dan Heitzman (2010:27), definisi penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah sebagai berikut:

*“tax avoidance broadly as the reduction of explicit taxes by not distinguish between technically legal avoidance and illegal.”*

Menurut Pohan (2013:23), definisi penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah:

“Upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, di mana metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri, untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang”.

Menurut Pohan (2013:11), definisi penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah sebagai berikut:

“Upaya mengefisiensikan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak dengan mengarahkannya pada transaksi yang bukan objek pajak”.

Menurut Lubis (2020:101) definisi penghindaran pajak adalah sebagai berikut:

“... suatu upaya wajib pajak untuk menghindari pajak yang dikerjakan dengan cara memanfaatkan celah dari kelemahan-kelemahan dari peraturan perpajakan yang telah ditetapkan negara. Aktivitas penghindaran pajak dianggap legal karena tidak melanggar peraturan perpajakan. Penghindaran pajak berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*). Jika penghindaran pajak diartikan sebagai usaha untuk meminimalkan beban pajak yang dapat berpengaruh terhadap pengurangan pajak perusahaan, sedangkan penggelapan pajak berkaitan dengan menghilangkan beban pajak yang dilakukan dengan melanggar hukum atau illegal (tidak sesuai ketentuan)”.

Sedangkan menurut Dyreng *et al.*, (2008) (dalam Astuti & Aryani, 2016:379) menyatakan jika penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah segala bentuk kegiatan yang memberikan efek terhadap kewajiban pajak, baik kegiatan yang diperbolehkan oleh pajak atau kegiatan khusus untuk mengurangi pajak.

Dari penjelasan mengenai penghindaran pajak di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa penghindaran pajak merupakan upaya penghindaran yang memberikan efek terhadap kewajiban pajak yang dilakukan dengan tetap dalam bingkai ketentuan peraturan perpajakan. Metode dan teknik dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan dalam undang-undang dan peraturan perpajakan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.

#### **2.1.4.8 Karakteristik Penghindaran Pajak**

Menurut komite urusan fiskal dari *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) dalam Suandy (2011:7) menyebutkan bahwa karakteristik dari penghindaran pajak mencakup tiga hal, yaitu:

1. “Adanya unsur artifisial, maksudnya adalah berbagai pengaturan seolah-olah terdapat di dalamnya padahal tidak, hal ini dilakukan karena tidak adanya faktor pajak.
2. Skema semacam ini sering memanfaatkan loopholes dari undang-undang atau menerapkan ketentuan legal untuk berbagai tujuan, padahal bukan hal tersebut yang sebenarnya dimaksudkan oleh pembuat undang-undang.
3. Kerahasiaan juga sebagai bentuk dari skema ini dimana umumnya para konsultan menunjukkan alat atau cara yang dilakukan untuk aktivitas penghindaran pajak”.

Skema penghindaran pajak di berbagai negara menurut Darussalam (2009) dalam <https://www.ortax.org/ortax/> dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

1. “Penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*)
2. Penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*)”.

Perbedaan keduanya diungkapkan oleh Slamet (2007) dalam Rusydi dan Martani (2014):

1. “Adanya tujuan usaha yang baik/tidak,
2. Semata-mata untuk menghindari pajak/bukan,
3. Sesuai/ tidak dengan *Spirit & Intention of Parliament*,
4. Melakukan/ tidak melakukan transaksi yang direkayasa”.

#### **2.1.4.9 Cara Melakukan Penghindaran Pajak**

Menurut Sumarsan (2012:118) penghindaran pajak dilakukan dengan dua cara, yaitu:

1. “Menahan diri, yang dimaksud menahan diri yaitu wajib pajak tidak melakukan sesuatu yang bisa dikenai pajak, contohnya seperti tidak menggunakan mobil mewah, untuk menghindari pengenaan pajak penjualan barang mewah, tidak mengkonsumsi minuman keras (alkohol) untuk menghindari pengenaan cukai alkohol.
2. Lokasi terpencil, yang dimaksud lokasi terpencil yaitu memindahkan lokasi usaha atau domisili dari lokasi yang tarif pajaknya tinggi ke lokasi yang tarif pajaknya rendah. Sebagai contohnya di Indonesia, diberikan keringanan bagi investor yang ingin menanamkan modalnya di Indonesia bagian timur. Oleh karena itu, pengusaha yang baru membuka usaha atau perusahaan yang akan membuka cabang baru, mereka membuka cabang baru di tempat yang tarif pajaknya lebih rendah”.

#### **2.1.4.10 Faktor Penghindaran Pajak**

Faktor yang mempengaruhi wajib pajak memiliki keberanian untuk melakukan penghindaran pajak menurut John Hutagaol (2007:154) adalah sebagai berikut:

1. “Kesempatan (*opportunities*), Adanya sistem *self assessment* yang merupakan sistem yang memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak (WP) untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakan kepada fiskus. Hal ini memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk melakukan tindakan penghindaran pajak.

2. Lemahnya penegakan hukum (*low enforcement*), Wajib Pajak (WP) berusaha untuk membayar pajak lebih sedikit dari yang seharusnya terutang dengan memanfaatkan kewajaran interpretasi hukum pajak. Wajib pajak memanfaatkan celah yang ada dalam peraturan perpajakan yang berlaku (*lawfull*).
3. Manfaat dan biaya (*level of penalty*), Perusahaan memandang bahwa penghindaran pajak memberikan keuntungan ekonomi yang besar dan sumber pembiayaan yang tidak mahal. Di dalam perusahaan terdapat hubungan antara pemegang saham, sebagai prinsipal, dan manajer, sebagai agen. Pemegang saham, yang merupakan pemilik perusahaan, mengharapkan beban pajak berkurang sehingga memaksimalkan keuntungan.
4. Bila terungkap masalahnya dapat diselesaikan (*negotiated settlements*), Banyaknya kasus terungkapnya masalah penghindaran pajak yang dapat diselesaikan dengan bernegosiasi, membuat wajib pajak merasa leluasa untuk melakukan praktik penghindaran pajak dengan asumsi jika terungkap masalah dikemudian hari akan dapat diselesaikan melalui negosiasi”.

#### 2.1.4.11 Pengukuran Penghindaran Pajak

Saat ini sudah banyak cara dalam pengukuran penghindaran pajak. Setidaknya terdapat dua belas cara yang dapat digunakan dalam mengukur penghindaran pajak yang umumnya digunakan dalam Halon dan Heitzman (2010:135-136) dimana disajikan dalam tabel 2.2.

**Tabel 2.2**  
**Pengukuran Penghindaran Pajak**

<b>Metode Pengukuran</b>	<b>Cara perhitungan</b>	<b>Keterangan</b>
GAAP ETR	$\frac{\text{worldwide total income tax expense}}{\text{worldwide total pre – tax accounting income}}$	Total expense per dollar of pre-tax book income.
Current ETR	$\frac{\text{worldwide current income tax expense}}{\text{worldwide total pretax accounting income}}$	Current tax expense per dollar of pre tax book income
Cash ETR	$\frac{\text{worldwide cash tax paid}}{\text{worldwide total pretax accounting income}}$	Cash taxes paid per dollar of pre-tax income

Metode Pengukuran	Cara perhitungan	Keterangan
<i>Long-Run Cash ETR</i>	$\frac{\sum(\text{worldwide cash taxes paid})}{\sum(\text{worldwide total pretax accounting income})}$	<i>Sum of cash taxes paid over n years divided by the sum of pretax earnings over n years</i>
<i>ETR Differential</i>	<i>Statutory ETR—GAAP ETR</i>	<i>The difference of between a firm's GAAP ETR and the statutory ETR</i>
<i>DTAX</i>	<i>Error term from the following regression: ETR differential x Pre-tax book income = a+bx Control+e</i>	<i>The unexplained portion of the ETR differential</i>
<i>Total BTD</i>	<i>Pretax boox income – ((U.S. CTE + fgn CTE)/U.S. STR) – (NOL<sub>t</sub> – NOL<sub>t+1</sub>)</i>	<i>The total difference between book and taxable incomes</i>
<i>Temporary BTD</i>	<i>Defeered tax expense/U.S. STR</i>	<i>The total difference between book and taxable income</i>
<i>Abnormal total BTD</i>	<i>Residual from <math>BTD/TA_{it} = \beta TA_{it} + \beta m_i + e_{it}</math></i>	<i>A measure of unexplained total book-tax differences</i>
<i>Unrecognized tax benefits</i>	<i>Disclosed amount post-FIN48</i>	<i>Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions</i>
<i>Tax shelter activity</i>	<i>Indicator variable for firms accused of engaging in a tax shelter</i>	<i>Firms identified via firm disclosures, the press, or IRS confidential data</i>
<i>Marginal tax rate</i>	<i>Simulated marginal tax rate</i>	<i>Present value of taxes on an additional dollar of Income</i>

Sumber: Hanlon dan Heitzman (2010:135-136)

Menurut Hanlon dan Heitzman (2010), variabel penghindaran pajak (*tax avoidance*) dihitung melalui CETR (*Cash Effective Tax Rate*) pada perusahaan yaitu kas yang dikeluarkan untuk biaya pajak dibagi dengan laba sebelum pajak.

Rumus untuk menghitung CETR menurut Hanlon dan Heitzman (2010:135), adalah sebagai berikut:

$$\text{Cash ETR} = \frac{\text{Cash Tax Paid}}{\text{Net Income Before Tax}} \times 100\%$$

Keterangan:

- *Cash tax paid*: Pembayaran pajak
- *Net Income Before Tax*: Laba sebelum pajak

Pengukuran penghindaran pajak menggunakan *Cash Effective Tax Rate* (CETR) menurut Dyreng *et. al*, (2008) dalam Simarmata (2014), baik digunakan untuk:

“Menggambarkan kegiatan penghindaran pajak oleh perusahaan karena *Cash ETR* tidak terpengaruh dengan adanya perubahan estimasi seperti penyisihan penilaian atau perlindungan pajak. Selain itu pengukuran menggunakan *Cash ETR* dapat menjawab atas permasalahan dan keterbatasan atas pengukuran *tax avoidance* berdasarkan model GAAP ETR. Semakin kecil nilai *Cash ETR*, artinya semakin besar penghindaran pajaknya, begitupun sebaliknya”.

Menurut Undang-Undang No. 36 Tahun 2008, yakni PPh Badan pada Pasal 17 Ayat 1 (b), tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak badan sebesar 28%. PPh badan Pasal 17 Ayat 2(a) tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak badan sebesar 25% yang mulai berlakunya pada tahun 2010-2019. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 1 Tahun 2020 penyesuaian tarif penghasilan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap Pasal 5 huruf (a) berupa penurunan tarif pajak menjadi 22%. Berdasarkan Undang-Undang No.7 Tahun

2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam Pasal 17 Ayat 1 (b) ini maka tarif pajak yang dikenakan untuk Wajib Pajak Badan tahun 2020-2022 sebesar 22%.

## **2.1.5 Mekanisme Bonus**

### **2.1.5.1 Definisi Bonus**

Menurut Sarwoto (2011: 155) mendefinisikan bahwa bonus adalah:

“... uang yang dibayarkan sebagai balas jasa atas hasil pekerjaan yang telah dilaksanakan. Dalam perusahaan yang menggunakan sistem insentif lazimnya beberapa persen dari laba yang melebihi jumlah tertentu dimasukkan ke dalam sebuah dana dan kemudian jumlah tersebut dibagi-bagi antara pihak yang akan diberikan bonus”.

Definisi bonus yang dikemukakan oleh Horngren (2008:429) yaitu:

*“The bonus is 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”*

Menurut Siagian (2012:268) mengatakan bahwa bonus adalah pemberian uang di luar gaji yang dilakukan oleh pihak pemimpin organisasi sebagai pengakuan terhadap prestasi kerja dan kontribusi karyawan kepada perusahaan.

Menurut Mangkunegara (2012:89) 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.

Berdasarkan definisi yang telah dikemukakan di atas bahwa banyak perusahaan menggantikan peningkatan pendapatan karyawan berdasarkan jasa dengan pemberian bonus kinerja tahunan, setengah tahunan atau triwulanan.

Umumnya bonus ini lebih sering dibagikan sekali dalam setahun. Bonus mempunyai beberapa kelebihan dibandingkan dengan peningkatan gaji. Pertama, bonus meningkatkan arti pembayaran karena karyawan menerima upah dalam jumlah yang besar. Kedua, bonus memaksimalkan hubungan antara bayaran dan kinerja.

#### **2.1.5.2 Definisi 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".

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

Menurut Indiaswari (2017) definisi mekanisme bonus adalah sebagai berikut:

*"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"*.

Menurut Refgia (2017:546), definisi mekanisme bonus adalah:

"suatu imbalan atau penghargaan yang diberikan kepada pegawai atas keberhasilan yang telah dicapai dan sesuai target yang diinginkan perusahaan. Mekanisme bonus yang paling sering digunakan perusahaan dalam memberikan penghargaan kepada direksi atau manajer adalah laba merupakan. Dikarenakan direksi atau manajer dapat memanipulasi laba tersebut untuk memaksimalkan penerimaan bonus. Dalam menjalankan

tugasnya, para direksi cenderung ingin menunjukkan kinerja yang baik kepada pemilik perusahaan guna memperoleh penghargaan”.

Dari beberapa penjelasan mengenai mekanisme bonus di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa mekanisme bonus merupakan 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 sosial, 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 eksternal 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 perilaku 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-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. Menurut Manulang (2008:4), pada dasarnya bentuk mekanisme bonus dapat digolongkan menjadi tiga bagian yaitu:

1. “Insentif Material  
 Daya perangsang 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, pengukuhan berdasarkan prestasi kerjanya. Beberapa macam insentif non material meliputi:
    - a. Pemberian gelar 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".

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

- a. "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.
- b. 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 pendapatan non-upah, terdiri dari:
  1. 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.
2. 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.
  3. Tunjangan Hari Raya (THR), Gratifikasi dan Pembagian keuntungan lainnya.
- c. Bonus Akhir Tahun adalah adalah pembayaran yang terkadang diberikan kepada karyawan pada akhir tahun ketika karyawan dan/atau perusahaan berkinerja sangat baik.
  - d. Tanteim 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 Komisaris oleh pemegang saham yang didasarkan pada suatu prosentase/jumlah tertentu dari laba perusahaan setelah kena pajak”.

#### 2.1.5.5 Pengukuran Mekanisme Bonus

Menurut Manulang (2008:5) salah satu cara mengukur mekanisme bonus dengan indeks trend laba bersih yaitu:

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

Keterangan:

ITRENDLB= Indeks Trend Laba Bersih

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  $>100\%$ .

## 2.1.6 Ukuran Perusahaan

### 2.1.6.1 Definisi Perusahaan

Dimulainya suatu usaha atau bisnis pastinya terbentuk dari suatu kumpulan orang-orang yang memiliki tujuan yang sama yaitu keuntungan. Kumpulan orang-orang ini bersepakat untuk membentuk suatu organisasi bisnis yaitu perusahaan.

Menurut Rachmadi Usman dalam (Dharnayanti (2017:68)) definisi perusahaan adalah:

“... badan usaha yang menjalankan kegiatan di bidang perekonomian (keuangan, industri, dan perdagangan), yang dilakukan secara terus menerus atau teratur (*regelmatic*), terang-terangan (*openlijk*), dan dengan tujuan memperoleh keuntungan dan atau laba”.

Menurut Molengraaf dalam Dharnayanti (2017:68) definisi perusahaan adalah sebagai berikut:

“... keseluruhan perbuatan yang dilakukan secara terus menerus bertindak ke luar untuk memperoleh penghasilan dengan memperniagakan atau menyerahkan barang-barang atau mengadakan perjanjian-perjanjian perniagaan”.

Menurut A.W Lubis (2020:26) perusahaan (*business*) adalah: “... suatu organisasi yang menggabungkan dan mengorganisasikan bahan baku dan tenaga kerja diproses menjadi barang atau jasa untuk dijual kepada konsumen yang membutuhkan”.

Sedangkan definisi perusahaan menurut Menurut Sumarni & Suprihanto (2014:5) definisi perusahaan adalah sebagai berikut:

“Suatu unit dari aktivitas produksi yang mengelola sumber-sumber ekonomi guna menyediakan barang dan jasa bagi masyarakat sebagai konsumen dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan juga dapat memberikan kepuasan akan kebutuhan masyarakat itu sendiri”.

Dengan demikian, dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pengertian perusahaan adalah semua jenis usaha yang berjalan terus-menerus, secara terang-terangan terbuka, yang berbadan hukum atau tidak, baik milik perseorangan atau milik persekutuan dan bertujuan untuk mendapatkan keuntungan, serta yang memperkerjakan pekerja atau buruh dengan membayarkan upah atau imbalan dalam bentuk lain.

#### **2.1.6.2 Jenis-Jenis Perusahaan**

Menurut Sumarni & Suprihanto (2014:10) menyatakan pada dasarnya ada dua jenis perusahaan yaitu:

1. “Perusahaan Kecil  
Dimana perusahaan ini umumnya dikelola/dipimpin oleh pemiliknya secara pribadi, struktur organisasinya sederhana, juga masih banyak perangkapan tugas/jabatan pada seseorang, persentase kegagalan (resiko) usaha relatif cukup tinggi, dan masih kesulitan dalam mengembangkan usaha dikarenakan sulit memperoleh pinjaman dengan syarat yang lunak.
2. Perusahaan Besar  
Pastinya perusahaan ini dikelola/dipimpin oleh professional manajer (bukan pemilik), struktur organisasinya kompleks dan sudah ada spesialisasi pekerjaan, persentase kegagalan dianggap relative rendah, serta modal jangka panjang relative lebih mudah untuk pengembangan usaha”.

Menurut Sukirno (2011:190) menjelaskan bahwa organisasi perusahaan dapat dibedakan ke dalam tiga bentuk organisasi yang pokok, yaitu:

1. “Perusahaan perseorangan  
Perusahaan perseorangan merupakan perusahaan yang dimiliki oleh satu orang sehingga pemiliknya memiliki kebebasan yang tidak terbatas. Ia sepenuhnya menguasai perusahaan dan dapat melakukan apapun tindakan yang dianggapnya untuk menguntungkan usahanya.
2. Firma  
Firma merupakan organisasi yang dimiliki oleh beberapa orang. Mereka sepakat untuk menjalankan suatu usaha dan membagi keuntungan yang diperoleh berdasarkan perjanjian yang telah disepakati bersama. Modal perusahaan berasal dari para anggotanya, adakalanya mereka juga meminjam modal dari lembaga-lembaga lain.
3. Perseroan Terbatas  
Perusahaan-perusahaan besar kebanyakan berbentuk perseroan terbatas. Perusahaan yang berbentuk perseroan terbatas dapat mengumpulkan modal dengan mengeluarkan saham”.

Ketiga bentuk organisasi atau perusahaan tersebut merupakan badan usaha swasta yang artinya didirikan oleh orang atau badan swasta. Bentuk organisasi atau perusahaan tersebut bergerak pada kegiatan usaha yang berbeda-beda, sehingga bentuk perusahaan itu sendiri dapat dibagi menjadi beberapa kategori.

Menurut Hery (2016:2), ditinjau dari jenis usahanya (produk yang dijual), perusahaan dibedakan menjadi:

1. “Perusahaan Manufaktur (*Manufacturing Business*)  
Perusahaan jenis ini terlebih dahulu mengubah (merakit) input atau bahan mentah (raw material) menjadi output atau barang jadi (*finished goods/final good*), baru kemudian dijual kepada para pelanggan (distributor). Contoh perusahaan manufaktur, diantaranya adalah: perusahaan perakit mobil, komputer, perusahaan pembuat (pabrik) obat, tas, sepatu, pabrik penghasil keramik, dan sebagainya.
2. Perusahaan Dagang (*Merchandising Business*)  
Perusahaan jenis ini menjual produk (barang jadi), akan tetapi perusahaan tidak membuat/menghasilkan sendiri produk yang akan dijualnya melainkan memperolehnya dari perusahaan lain. Contoh perusahaan dagang diantaranya adalah: Indomart, Alfamart, Carrefour, Gramedia, dan sebagainya.
3. Perusahaan jasa (*service business*)  
Perusahaan jenis ini tidak menjual barang tetapi menjual jasa kepada pelanggan. Contoh perusahaan jasa diantaranya adalah: perusahaan yang bergerak dalam bidang pelayanan transportasi (jasa angkut), pelayanan kesehatan (rumah sakit) dan sebagainya”.

### 2.1.6.3 Definisi Ukuran Perusahaan

Menurut Brigham dan Houston (2009:5) ukuran perusahaan adalah:

*“The firm size can be calculated from total net sales, total asset, total debt, and total equity of the current year up to the next few years”.*

Menurut Rudangga & Sudiarta (2016:4398) definisi ukuran perusahaan adalah:

“... cerminan kekayaan dari total aset yang dimiliki oleh suatu perusahaan. Ukuran perusahaan dapat dinyatakan dengan total aset yang dimiliki oleh perusahaan. Karena melalui total aset ini dapat mengkategorikan perusahaan berskala kecil atau besar”.

Menurut Rifai, dkk dalam Meidiyustiani (2016:44) ukuran perusahaan adalah: “... suatu penetapan besar-kecilnya perusahaan yang diukur dengan total aset yang dimilikinya, hal ini dikarenakan total mencerminkan seberapa besarnya suatu harta perusahaan.

Sedangkan menurut Siregar dan Widyawati (2016:5) ukuran perusahaan adalah sebagai berikut:

“parameter yang digunakan untuk menilai suatu perusahaan dilihat dari besar-kecilnya total aktiva, *log size*, nilai saham dan lain sebagainya. Karena semakin besar total asetnya mengindikasikan semakin besar ukuran perusahaan tersebut”.

Berdasarkan definisi ukuran perusahaan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan merupakan skala penilaian besar-kecilnya suatu perusahaan berdasarkan total aset, total penjualan, dan sebagainya.

#### 2.1.6.4 Penggolongan dan Kriteria Ukuran Perusahaan

Menurut Undang-undang No. 20 Tahun 2008 berlaku pada tahun 2016-2020, penggolongan ukuran perusahaan berdasarkan besar usaha dibagi menjadi empat, yaitu:

1. “Usaha Mikro
 

Usaha mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan atau badan usaha perorangan yang memenuhi kriteria Usaha mikro. Adapun kriteria Usaha mikro adalah sebagai berikut:

  - a. Memiliki kekayaan bersih paling banyak Rp 50.000.000 (lima puluh juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau
  - b. Memiliki hasil penjualan tahunan paling banyak Rp 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah).
2. Usaha Kecil
 

Usaha Kecil adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau usaha besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana yang diatur dalam undang-undang ini. Adapun kriteria Usaha Kecil adalah sebagai berikut:

  - a. Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp 50.000.000 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp 500.000.000 (lima ratus juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau
  - b. Memiliki hasil atas penjualan tahunan lebih dari Rp 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp 2.500.000.000 (dua miliar lima ratus juta rupiah).
3. Usaha Menengah
 

Usaha menengah adalah usaha yang ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini. Adapun kriteria dari usaha menengah ini sebagai berikut:

  - a. Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp 500.000.000 (lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp 10.000.000.000 (sepuluh miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau

- b. Memiliki hasil atas penjualan tahunan lebih dari Rp 2.500.000.000 (dua miliar lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp 50.000.000.000 (lima puluh miliar rupiah).
4. Usaha Besar
- Usaha Besar adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia. Adapun kriteria penilaian usaha besar sebagai berikut:
- a. Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp 10.000.000.000 (sepuluh miliar rupiah) sebagaimana nilai nominalnya dapat diubah sesuai dengan perkembangan perekonomian yang diatur dengan Peraturan Presiden.
  - b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp. 50.000.000.000 (lima puluh miliar rupiah) sebagaimana nilai nominalnya dapat diubah sesuai dengan perkembangan perekonomian yang diatur dengan Peraturan Presiden”.

Adapun menurut Peraturan Pemerintah (PP) No.7 Tahun 2021 berlaku pada tahun 2021, penggolongan ukuran perusahaan berdasarkan besar usaha dibagi menjadi empat, yaitu:

1. “Usaha Mikro

Usaha mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan atau badan usaha perorangan yang memenuhi kriteria Usaha mikro. Adapun kriteria Usaha mikro adalah sebagai berikut:

- a. Usaha Mikro memiliki modal usaha sampai dengan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
- b. Memiliki hasil penjualan tahunan paling banyak Rp. 2.000.000.000,00 (dua miliar rupiah).

2. Usaha Kecil

Usaha Kecil adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau usaha besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana yang diatur dalam undang-undang ini. Adapun kriteria usaha kecil adalah sebagai berikut:

- a. Usaha kecil memiliki modal usaha lebih dari Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) sampai dengan paling banyak

- Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
- b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp. 2.000.000.000 (dua miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp. 15.000.000.000,00 (lima belas miliar rupiah).
3. Usaha Menengah
 

Usaha menengah adalah usaha yang ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini. Adapun kriteria dari usaha menengah ini sebagai berikut:

    - a. Usaha Menengah memiliki modal usaha lebih dari Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
    - b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp15.000.000.000,00 (lima belas miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah).
  4. Usaha Besar
 

Usaha Besar adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia. Adapun kriteria penilaian usaha besar sebagai berikut:

    - a. Usaha Besar memiliki modal usaha lebih dari Rp. 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
    - b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp. 50.000.000.000 (lima puluh miliar rupiah)”.

#### **2.1.6.5 Macam-Macam Pengukuran Ukuran Perusahaan**

Menurut Rudangga & Sudiarta (2016:4401) indikator ukuran perusahaan adalah total aset yang dimiliki suatu perusahaan.

<b>Ukuran Perusahaan = Total Aset</b>
---------------------------------------

Menurut Suryandani (2018:51) ukuran perusahaan dapat dinyatakan dengan total aktiva atau total penjualan bersih. Total penjualan dapat dikatakan sebagai pengukuran ukuran perusahaan karena total penjualan menggambarkan perputaran uang dalam perusahaan. Sehingga ukuran perusahaan dapat dihitung menggunakan rumus:

$$\text{Size} = \text{Ln} (\text{Total Penjualan})$$

#### 2.1.6.6 Pengukuran Ukuran Perusahaan

Adapun rumus yang dapat digunakan untuk menghitung Ukuran Perusahaan menurut Rudangga & Sudiarta (2016:4401) adalah sebagai berikut:

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \text{Total Aset}$$

Pengukuran ukuran perusahaan menggunakan total aset. Hal ini dipilih karena pada dasarnya ukuran perusahaan berdasarkan kriteria total aset dinilai lebih stabil, berbeda dengan total penjualan yang setiap tahunnya cenderung mengalami ketidakpastian. Hal ini juga sejalan dengan apa yang dinyatakan oleh Lubis (2020:102) bahwa total aktiva dipilih sebagai proksi ukuran perusahaan karena nilai aktiva cenderung relatif lebih stabil dibandingkan dengan penjualan dan *market capitalized*. Karena pada dasarnya, ukuran perusahaan mencerminkan kestabilan perusahaan.

## 2.1.7 *Transfer Pricing*

### 2.1.7.1 Definisi *Transfer Pricing*

Definisi *transfer pricing* yang dikemukakan oleh Chairil Anwar Pohan (2018:196) 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 multinasional companies, transfer prices are used to minimize worldwide income taxes and import duties”.*

Menurut Suryana (2012) dalam Lingga (2012:2) 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”.

Menurut Mangoting (2000:70), *transfer pricing* sering juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota (grup perusahaan).

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 yang diubah terakhir dengan PER-32/PJ/2011, mendefinisikan penetapan harga atas transaksi penyerahan barang berwujud, barang tidak berwujud, atau penyediaan jasa antar pihak yang memiliki hubungan istimewa (transaksi afiliasi).

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

#### **2.1.7.2 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 Harimuti (2007), tujuan penetapan harga transfer adalah:

"Untuk mentransmisikan data keuangan diantara departemen-departemen atau divisi-divisi 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".

Sedangkan menurut (Hansen and Mowen 1996: 496) dalam Harimurti (2007) dalam lingkup perusahaan multinasional, *transfer pricing* digunakan untuk meminimalkan pajak dan bea yang mereka keluarkan diseluruh dunia. *Transfer pricing can effect overall corporate incame taxes. This is particulary true for multinational corporations.*

Menurut Harimurti (2007:56) 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 satu dengan yang lain. Misalnya divisi penjual menginginkan harga transfer yang tinggi yang akan meningkatkan *income*, yang secara otomatis akan meningkatkan ROI-nya, tetapi di sisi lain, divisi pembeli menuntut harga transfer yang rendah yang nantinya akan berakibat pada peningkatan *income*, yang berarti juga peningkatan dalam ROI. Hal semacam inilah yang terkadang membuat *transfer pricing* itu berada di posisi yang terjepit. Oleh karena itu untuk mengatasi permasalahan seperti ini, induk perusahaan akan sangat berkepentingan 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”.

### **2.1.7.3 Metode Transfer Pricing**

Mangoting (2000:71) menyatakan bahwa terdapat beberapa metode *transfer pricing* yang sering digunakan oleh perusahaan-perusahaan konglomerasi dan divisionalisasi/ departementasi, yaitu:

1. “Harga Transfer atas 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 Negosiasi (*Negotiated Transfer Pricing*)  
Dalam ketiadaan harga, beberapa perusahaan memperkenankan divisi-divisi dalam perusahaan yang berkepentingan dengan *transfer pricing* untuk menegosiasikan harga transfer yang diinginkan. Harga transfer negosiasi mencerminkan prospektif kontrolabilitas yang inheren dalam pusat-pusat pertanggungjawaban karena setiap divisi yang berkepentingan tersebut pada akhirnya yang akan bertanggung jawab atas harga transfer yang dinegosiasikan”.

#### **2.1.7.4 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, 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 pajak 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”.

### 2.1.7.5 Hubungan Istimewa

Hubungan istimewa dalam Undang-Undang perpajakan Indonesia, diatur di dua pasal pada dua Undang-Undang pajak terkait. Pertama, Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983, tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Berikut ini pernyataannya:

- “Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap apabila:
- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; 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;
  - b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
  - c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat”.

Dapat disederhanakan bahwa hubungan istimewa antara Wajib Pajak badan dapat terjadi karena kepemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% (dua puluh lima persen) atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% (dua puluh lima persen) atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan.

Kedua, Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Berikut ini pernyataannya:

- “Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dianggap ada apabila:
- a. Dua atau lebih Pengusaha, langsung atau tidak langsung berada di bawah pemilikan atau penguasaan Pengusaha yang sama, atau

- b. Pengusaha yang satu menyertakan modal sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih dari jumlah modal pada Pengusaha yang lain, atau hubungan antara Pengusaha yang menyertakan modalnya sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada dua pihak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua pihak yang disebut terakhir”.

#### **2.1.7.6 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, 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 dari satu entitas mempunyai pengaruh signifikan terhadap entitas lain. Manajemen kunci adalah suatu kegiatan yang mengatur segala kegiatan yang berhubungan dengan kunci, baik mulai dari tahap pembuatan, penggunaan, penyimpanan, pendistribusian, hingga tahap penghancuran.
2. Dua ventura 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.

#### 2.1.7.7 Pengukuran *Transfer Pricing*

Pengukuran yang digunakan untuk mengukur variabel *transfer pricing* dengan menggunakan *Related Party Transaction* menurut Chairil Anwar Pohan (2018:239), yaitu:

$$\text{RPT} = \frac{\text{Piutang transaksi pihak berelasi}}{\text{Total piutang}} \times 100\%$$

Keterangan:

RPT = *Related Party Transaction*

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 antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*) *Comparable Uncontrolled price*, yaitu metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.

**Harga Wajar = Harga Pihak Independen Sebanding**

2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*) *Resale Price Method* 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, asset dan risiko atas penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.

**Presentasi laba kotor =  $\frac{\text{Laba kotor}}{\text{Penjualan bersih}}$**

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

**Harga Wajar Penjualan (X) = Biaya Produksi + Laba Wajar**

4. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*)  
*Profit Split Method*, yaitu metode penentuan harga transfer berbasis transaksional (*transactional profit method*) 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 dan 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*)  
*Transactional Net Margin Method*, yaitu metode harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan presentase laba bersih operasi terhadap biaya, penjualan, aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak–pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan presentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lainnya yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau presentase laba bersih yang diperoleh atas dasar transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa”.

$$\text{Metode Laba Bersih Transaksional} = \frac{\text{Laba bersih usaha}}{\text{penjualan}}$$

## 2.2 Kerangka Pemikiran

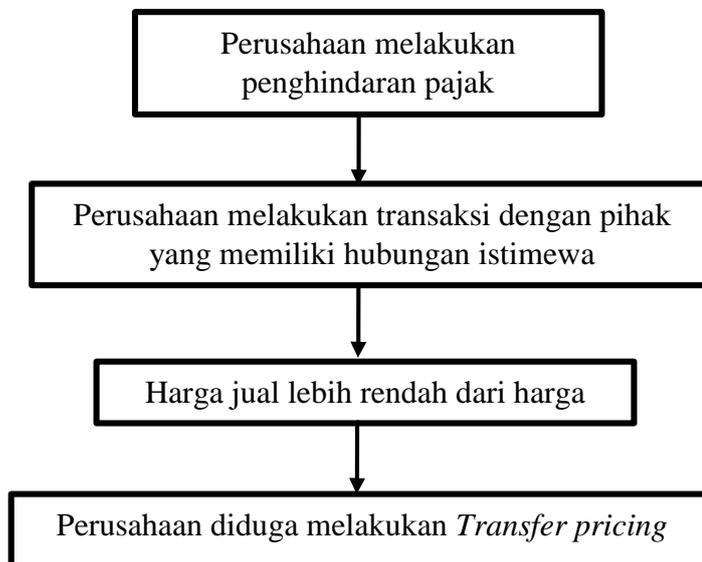
### 2.2.1 Pengaruh Penghindaran Pajak terhadap *Transfer Pricing*

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang (UU Nomor 16 Tahun 2009). Terutama badan yang melakukan praktik jual beli atau perdagangan wajib membayar pajak, namun adanya pembayaran pajak yang tinggi akan menyebabkan perusahaan melakukan penghindaran pajak dengan melakukan *transfer pricing* (Refgia, 2017).

Jika suatu perusahaan melakukan penghindaran pajak, maka perusahaan akan berusaha melakukan transaksi penjualan barang atau jasa yang dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan / atau memperkecil harga jual ke perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dan kemudian mentransfer laba yang diperoleh kepada perusahaan yang berkedudukan di negara yang menerapkan beban pajak yang rendah. Hal ini menunjukkan bahwa dengan menjual produk kepihak yang memiliki hubungan istimewa maka perusahaan tersebut melakukan *transfer pricing* (Lingga, 2012).

Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian Novi Lailiyul Wafiroh dan Niken Nindya Hapsari (2015), Dwi Noviasatika F, Yuniadi Mayowan dan Suhartini Karjo (2016), Gusti Ayu Rai Surya Saraswati dan I Ketut Sujana (2017), Thesa Refgia (2017), Hasan Effendi Jafri dan Elia Mustikasari (2018), Dicky Suprianto dan Raisa Pratiwi (2018), Siti Khusnul Khotimah (2018), Ayu Nurmala Sari dan Siti Puryandani (2019), Ahmad Junaidi dan Nensi Yuniarti Zs (2020), Nur Chalimatussa'diyah (2020), Helti Cledy dan Muhammad Nuryatno Amin (2020), Endah Ratsianingrum, Fadjar Harimurti dan Djoko Kristianto (2020), Dyah Detari Prabaningrum, Titiek Puji Astuti, dan Yunus Harjito (2021), Muthia Adelia dan Linda Santioso (2021), Fatimah Sa'diah dan Mayar Afriyenti (2021) yang menyatakan bahwa penghindaran pajak berpengaruh terhadap *transfer pricing*.

Kerangka pemikiran pengaruh penghindaran pajak terhadap *transfer pricing* dapat dilihat pada gambar 2.1.



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

### **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 dengan meningkatkan laba setinggi-tingginya (Chan and Lo (2005), dalam Mispiyanti (2015). Manajer dalam memaksimalkan laba perusahaan akan berusaha untuk meminimalkan beban pajak yang ditanggungnya melalui praktik *transfer pricing* (Priyanti, 2020).

Menurut UU No. 42 tahun 2009 pasal 1A 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.”

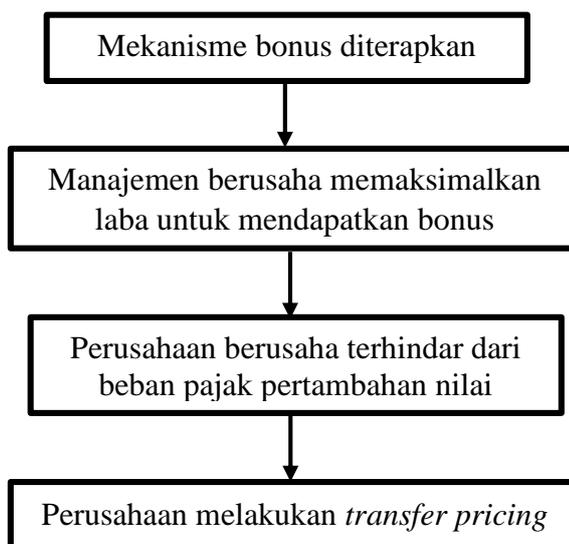
Dalam penjelasan UU No. 42 tahun 2009 Pasal 1A ayat 2 huruf c diuraikan bahwa dalam hal Pengusaha Kena Pajak mempunyai lebih dari satu tempat kegiatan usaha, baik sebagai pusat maupun cabang perusahaan, dan Pengusaha Kena Pajak tersebut telah menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Direktur 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. Jika perusahaan menerapkan mekanisme bonus, manajemen akan berusaha memaksimalkan laba agar

mendapatkan bonus, dengan menggunakan *transfer pricing* maka perusahaan akan terhindar dari beban Pajak Pertambahan Nilai.

Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Novi Lailiyul Wafiroh dan Niken Nindya Hapsari (2015), Ria Rosa, Rita Andini dan Kharis Raharjo (2017), Machfirah Aprilia Rezky dan Fachrizal (2018), Ayu Nurmala Sari dan Siti Puryandani (2019), Endah Ratsianingrum, Fadjar Harimurti dan Djoko Kristianto (2020) menyatakan bahwa mekanisme bonus berpengaruh terhadap *transfer pricing*.

Kerangka pemikiran pengaruh mekanisme bonus terhadap *transfer pricing* dapat dilihat pada gambar 2.2.



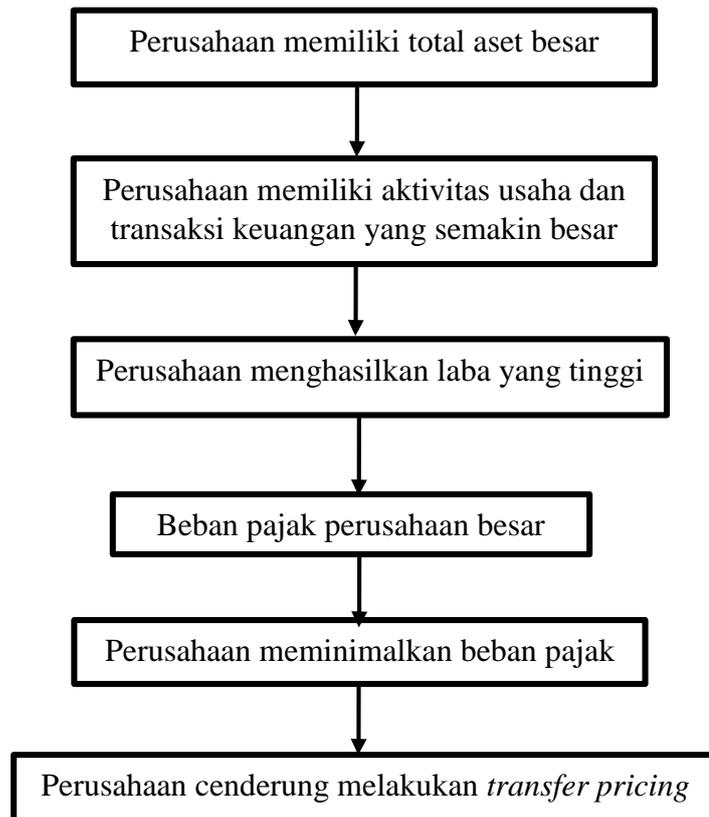
**Gambar 2.2**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.2.3 Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap *Transfer Pricing*

Perusahaan yang memiliki ukuran yang besar dapat dilihat dari jumlah aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut besar, begitu juga jika aset yang dimilikinya kecil maka perusahaan tersebut memiliki ukuran yang kecil. Jika perusahaan memiliki total aset yang besar, menunjukkan bahwa perusahaan memiliki aktivitas usaha dan transaksi keuangan yang semakin besar. Semakin besar total aset perusahaan maka perusahaan mampu menghasilkan laba yang tinggi dibandingkan dengan perusahaan kecil yang memperoleh laba lebih rendah. Dalam perusahaan-perusahaan besar memiliki keuntungan yang besar cenderung akan terlibat dalam transaksi untuk menghindari pajak dikarenakan keuntungan besar sehingga beban pajaknya juga akan besar. Perusahaan besar memiliki masalah pembayaran pajak yang tinggi sehingga akan cenderung melakukan *transfer pricing* dengan cara meminimalkan pembayaran pajak (Elpara *et al*, 2021:7)

Penelitian tersebut didukung oleh beberapa penelitian terdahulu Siti Khusnul Khotimah (2018), Dicky Suprianto dan Raisa Pratiwi (2018), Machfirah Aprilia Rezky dan Fachrizal (2018), Nurul Afifah Agustina (2019), Adelia Kusumarini dan Atwal Arifin (2021), Helti Cledy dan Muhammad Nuryatno Amin (2020), Endah Ratsianingrum, Fadjar Harimurti dan Djoko Kristianto (2020), Muthia Adelia dan Linda Santioso (2021), Fatimah Sa'diah Mayar Apriyanti (2021) menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *transfer pricing*.

Kerangka pemikiran pengaruh ukuran perusahaan terhadap *transfer pricing* dapat dilihat pada gambar 2.3.



**Gambar 2.3**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2017:63) mendefinisikan hipotesis sebagai:

“... jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Penelitian yang merumuskan hipotesis adalah hipotesis yang menggunakan pendekatan kuantitatif.”

Dari kerangka pemikiran yang telah dipaparkan di atas, maka penulis merumuskan hipotesis yang akan diajukan sebagaimana berikut:

H1: Penghindaran Pajak berpengaruh terhadap *transfer pricing*

H2: Mekanisme bonus berpengaruh terhadap *transfer pricing*

H3: Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap *transfer pricing*.