

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 (2014:4) dalam Jusuf Habel dkk (2016), akuntansi adalah: "... an information system that indentifies records, and communicates the ekonomis events of an organization to interested users".

Menurut Hans Kartikahadi dkk. (2016:3) dalam Reva Yuliani dkk. (2020), akuntansi adalah suatu sistem informasi keuangan, yang bertujuan untuk menghasilkan dan melaporkan informasi yang relevan bagi berbagai pihak yang berkepentingan.

Menurut Sumarsan (2017:1) dalam Tompodung dkk. (2021), akuntansi adalah suatu seni untuk mengumpulkan, mengidentifikasi, mengklasifikasikan, mencatat transaksi, serta kejadian yang berhubungan dengan keuangan, sehingga dapat menghasilkan informasi keuangan atau suatu laporan keuangan yang dapat digunakan oleh pihak- pihak yang berkepentingan.

Berdasarkan definisi beberapa ahli di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah suatu sistem informasi yang mengubah data dengan proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pengkomunikasian informasi ekonomi dalam bentuk informasi keuangan. Informasi tersebut kemudian

diperuntukkan bagi pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan, serta sebagai dasar pengambilan keputusan.

2.1.1.2 Fungsi Akuntansi

Menurut Susilowati (2016:2) setiap sistem utama akuntansi akan melaksanakan lima fungsi utamanya yaitu:

1. “Mengumpulkan dan menyimpan data dari semua aktivitas dan transaksi perusahaan.
2. Memproses data menjadi informasi yang berguna pihak manajemen.
3. Manajemen data-data yang ada ke dalam kelompok-kelompok yang sudah ditetapkan oleh perusahaan.
4. Mengendalikan kontrol data yang cukup sehingga asset dari suatu organisasi atau perusahaan terjaga.
5. Penghasil informasi yang menyediakan informasi yang cukup bagi pihak manajemen untuk melakukan perencanaan, mengeksekusi perencanaan dan mengontrol aktivitas.”

2.1.1.3 Bidang-Bidang Akuntansi

Menurut Rudiyanto (2020:3) bidang-bidang akuntansi adalah sebagai berikut :

1. “Akuntansi Manajemen yaitu bidang akuntansi yang berfungsi menyediakan data dan informasi untuk pengambilan keputusan manajemen menyangkut operasi harian dan perencanaan operasi di masa depan.
2. Akuntansi Biaya yaitu bidang akuntansi yang fungsi utamanya adalah sebagai aktivitas dan proses pengendalian biaya selama proses produksi yang dilakukan perusahaan. Kegiatan utama bidang ini adalah menyediakan data biaya aktual dan biaya yang direncanakan oleh perusahaan.
3. Akuntansi Keuangan, yaitu bidang akuntansi yang bertugas menjalankan keseluruhan proses akuntansi sehingga dapat menghasilkan informasi keuangan baik bagi pihak eksternal, seperti laporan laba rugi, laporan perubahan laba ditahan, laporan posisi

keuangan, dan laporan arus kas. Secara umum, bidang akuntansi keuangan berfungsi mencatat dan melaporkan keseluruhan transaksi serta keadaan keuangan suatu badan usaha bagi kepentingan pihak-pihak diluar perusahaan.

4. Auditing yaitu bidang akuntansi yang fungsi utamanya adalah melakukan pemeriksaan (audit) atas laporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan. Jika pemeriksaan dilakukan oleh staf perusahaan itu sendiri, maka disebut sebagai internal auditor. Hasil pemeriksaan tersebut digunakan untuk kepentingan internal perusahaan itu sendiri. Jika pemeriksaan laporan keuangan dilakukan oleh di luar perusahaan, maka disebut sebagai auditor independen atau akuntantan publik.
5. Akuntansi pajak yaitu bidang akuntansi yang fungsi utamanya adalah mempersiapkan data tentang segala sesuatu yang terkait dengan kewajiban dan hak perpajakan atas setiap transaksi yang dilakukan oleh perusahaan. Lingkup kerja di bidang ini mencakup aktivitas penghitungan pajak yang harus dibayar dari setiap transaksi yang dilakukan perusahaan, hingga penghitungan pengembalian pajak (restitusi pajak) yang menjadi hak perusahaan tersebut.

2.1.1.4 Definisi Akuntansi Perpajakan

Menurut Agus Setiawan (2012:8), akuntansi perpajakan adalah:

“... sekumpulan prinsip, standar, perlakuan akuntansi pajak digunakan untuk mempermudah surat pemberitahuan pajak (SPT) masa dan tahun pajak penghasilan dimana wajib pajak tersebut harus 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 Sukrisno dan Estralita (2013:10), akuntansi perpajakan 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.”

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

Menurut Waluyo (2014:35), akuntansi perpajakan sebagai berikut:

“Dalam menetapkan besarnya pajak terhutang tetap mendasarkan laporan keuangan yang disusun oleh perusahaan, mengingat tentang perundangundangan 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.”

Berdasarkan beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa akuntansi perpajakan adalah pencatatan transaksi yang berhubungan dengan pajak untuk mempermudah penyusunan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) masa dan tahunan pajak penghasilan. Dengan adanya akuntansi perpajakan menjadi suatu prinsip dasar yang diatur dalam undang-undang perpajakan dan pembentukannya terpengaruh oleh fungsi perpajakan dalam mengimplementasikan sebagai kebijakan pemerintah.

2.1.1.5 Tujuan Akuntansi Perpajakan

Menurut Werastuti dkk. (2022:4), akuntansi perpajakan ditentukan sebagai dasar perhitungan pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang memiliki tujuan sebagai berikut:

1. “Sebagai dasar perhitungan penghasilan kena pajak untuk pajak penghasilan.
2. Sebagai dasar perhitungan harga perolehan dan penyerahan barang kena pajak untuk pajak pertambahan nilai.
3. Menghitung besarnya pajak yang terhutang baik pajak penghasilan maupun pajak pertambahan nilai.
4. Memberi peluang menggunakan beberapa keputusan pemerintah, hanya untuk wajib pajak yang menyelenggarakan pembukuan”.
5. Sebagai dasar pertahanan wajib pajak dalam pemeriksaan pajak atau pemeriksaan gabungan sampai pada pertahanan kasus penyidikan pajak.”

2.1.1.6 Konsep Dasar Akuntansi Perpajakan

Konsep dasar Akuntansi Perpajakan menurut Ahmad Faisal dan Setiadi (2021:12) adalah sebagai berikut:

1. “Pengukuran dalam Mata Uang
Satuan mata uang adalah pengukur yang sangat penting dalam dunia usaha. Alat pengukur ini dapat digunakan untuk besarnya harta, kewajiban, modal, penghasilan, dan biaya. Menurut UU KUP Nomor 16 Tahun 2009.
2. Kesatuan Akuntansi
Suatu usaha dinyatakan terpisah dari pemiliknya apabila transaksi yang terjadi dengan perusahaan bukanlah transaksi perusahaan dengan pemiliknya. Harta perusahaan bukan harta pemilik. Kewajiban perusahaan bukan kewajiban pemilik. Pemilik dan perusahaan adalah

dua lembaga yang terpisah sama sekali. Hal tersebut sesuai ketentuan Pasal 9 ayat 1 huruf b UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.

3. Konsep Kestinambungan

Dalam konsep diatur bahwa tujuan pendirian suatu perusahaan adalah untuk berkembang dan mempunyai kelangsungan hidup seterusnya. Hal ini mengacu konsep Pasal 25 ayat 1 UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.

4. Konsep Nilai Historis

Transaksi bisnis dicatat berdasarkan harga pada saat terjadinya transaksi tersebut. Dengan konsep ini maka harta dicatat sebesar harga perolehannya; sesuai dengan Pasal 10 ayat 6 Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008.

5. Periode Akuntansi

Periode akuntansi tersebut sesuai dengan konsep kesinambungan dimana hal 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. Konsep ini mengacu pada Pasal 28 ayat 5 UU KUP Nomor 16 Tahun 2009.

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. Hal ini mengacu pada Pasal 9 ayat 1 huruf c UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.

9. Konsep Realisasi

Menurut konsep ini penghasilan hanya dilaporkan apabila telah terjadi transaksi penjualan. Penambahan kekayaan yang masih belum terjadi, tidak dapat diakui sebagai penghasilan. Hal tersebut sesuai Pasal 4 ayat 1 UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.

10. Konsep Mempertemukan Biaya dan Penghasilan

Laba neto diukur dengan perbedaan antara penghasilan dan beban pada periode yang sama, di mana mengacu pada Pasal 6 ayat 1 UU PPh Nomor 36 tahun 2008”.

2.1.1.7 Definisi Laporan Keuangan

Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield terjemahan Nia Pramita sari dan Muhammad Rifai (2017:4), laporan keuangan adalah:

“... sarana utama untuk menyampaikan informasi keuangan kepada pihak di luar perusahaan. Laporan keuangan menggambarkan sejarah perusahaan yang dikuantifikasi dalam satuan uang”.

Menurut Kasmir (2017:7), laporan keuangan adalah:

“... laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu”.

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:2) laporan keuangan adalah:

“... suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan suatu perusahaan, dimana informasi tersebut dapat dijadikan sebagai gambaran kinerja keuangan suatu perusahaan”.

Menurut Munawir (2010:2), laporan keuangan adalah:

“... hasil dari proses akuntansi yang dapat digunakan sebagai alat untuk berkomunikasi antara data keuangan atau aktivitas suatu perusahaan dengan

pihak-pihak yang berkepentingan dengan data atau aktivitas suatu perusahaan”.

Berdasarkan beberapa pengertian laporan keuangan di atas, dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah laporan yang dapat menggambarkan kondisi keuangan perusahaan selama periode tertentu yang dapat berguna bagi pihak-pihak yang membutuhkan laporan keuangan tersebut.

2.1.1.8 Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Kasmir (2021:10), setiap laporan keuangan yang dibuat sudah pasti memiliki tujuan tertentu. Dalam praktiknya terdapat beberapa tujuan yang hendak dicapai, terutama bagi pemilik usaha dan manajemen perusahaan. Berikut ini beberapa tujuan pembuatan atau penyusunan laporan keuangan yaitu:

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 usaha 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.

Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:4) tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi kepada pihak yang membutuhkan tentang kondisi suatu perusahaan dari sudut angka-angka dalam satuan moneter. Tujuan laporan keuangan secara garis besar adalah:

1. “*Screening* (sarana informasi), analisa hanya dilakukan berdasarkan laporan keuangannya, dengan demikian seorang analis tidak perlu

turun langsung ke lapangan untuk mengetahui situasi serta kondisi perusahaan yang dianalisa.

2. *Understanding* (pemahaman), analisa dilakukan dengan cara memahami perusahaan, kondisi keuangannya dan bidang usahanya serta hasil dari usahanya.
3. *Forecasting* (peramalan), analisa dapat digunakan juga untuk meramalkan kondisi perusahaan pada masa yang akan datang.
4. *Diagnosis* (*diagnose*), analisa memungkinkan untuk dapat melihat kemungkinan terdapatnya masalah baik di dalam manajemen ataupun masalah yang lain dalam perusahaan.
5. *Evaluation* (evaluasi), analisa digunakan untuk menilai serta mengevaluasi kinerja perusahaan termasuk manajemen dalam meningkatkan tujuan perusahaan secara efisien”.

2.1.1.9 Sifat Laporan Keuangan

Menurut Kasmir (2021:11), pencatatan yang dilakukan dalam penyusunan laporan keuangan harus dilakukan dengan kaidah-kaidah yang berlaku. Demikian pula dalam hal penyusunan laporan keuangan didasarkan kepada sifat laporan keuangan itu sendiri. Dalam praktiknya sifat laporan keuangan dibuat:

1. “Bersifat historis

Bersifat historis artinya bahwa laporan keuangan dibuat dan disusun dari data masa lalu atau masa yang sudah lewat dari masa sekarang. Misalnya laporan keuangan disusun berdasarkan data satu atau dua atau beberapa tahun ke belakang (tahun atau periode sebelumnya).

2. Menyeluruh

Bersifat menyeluruh maksudnya laporan keuangan dibuat selengkap mungkin. Artinya laporan keuangan disusun sesuai dengan standar yang

telah ditetapkan. Pembuatan atau penyusunan yang hanya sebagiansebagian (tidak lengkap), tidak akan memberikan informasi yang lengkap tentang keuangan suatu perusahaan”.

2.1.1.10 Pihak-Pihak yang Memerlukan Laporan Keuangan

Menurut Kasmir (2021:18), pembuatan dan penyusunan laporan keuangan ditujukan untuk memenuhi kepentingan berbagai pihak, baik pihak intern maupun ekstern perusahaan. Pihak yang paling berkepentingan tentunya pemilik usaha dan manajemen itu sendiri. Sementara itu, pihak luar adalah mereka yang memiliki hubungan, baik langsung maupun tidak langsung terhadap perusahaan. Masingmasing pihak memiliki kepentingan sendiri tergantung dari sudut mana kita memandangnya.

Berikut ini penjelasan masing-masing pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan menurut Kasmir (2021:19) adalah sebagai berikut:

1. “Pemilik

Pemilik pada saat ini adalah mereka yang memiliki usaha tersebut. Hal ini tercermin dari kepemilikan saham yang dimilikinya. Kepentingan bagi para pemegang saham yang merupakan pemilik perusahaan terhadap hasil laporan keuangan yang telah dibuat adalah:

- a. Untuk melihat kondisi dan posisi perusahaan saat ini.
- b. Untuk melihat perkembangan dan kemajuan perusahaan dalam suatu periode. Kemajuan dilihat dari kemampuan manajemen dalam menciptakan laba dan pengembangan aset perusahaan. Dari laporan ini pemilik dapat menilai kedua hal tersebut apakah ada perubahan atau tidak. Kemudian, jika memperoleh laba, pemilik akan atau berapa dividen yang akan diperolehnya.

2. Manajemen

Kepentingan pihak manajemen perusahaan terhadap laporan keuangan perusahaan yang mereka juga buat juga memiliki arti tertentu. Bagi pihak manajemen laporan keuangan yang dibuat merupakan cermin kinerja mereka dalam suatu periode tertentu. Berikut ini nilai penting laporan keuangan bagi manajemen:

- a. Dalam laporan keuangan yang dibuat, manajemen dapat menilai dan mengevaluasi kinerja mereka dalam suatu periode, apakah telah mencapai target-target atau tujuan yang telah ditetapkan atau tidak.
 - b. Manajemen juga akan melihat kemampuan mereka mengoptimalkan sumber daya yang dimiliki perusahaan yang ada selama ini.
 - c. Laporan keuangan dapat digunakan untuk melihat kekuatan dan kelemahan yang dimiliki perusahaan saat ini sehingga dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di masa yang akan datang.
3. Kreditor

Kreditor adalah pihak penyandang dana bagi perusahaan. Artinya pihak pemberi dana seperti bank atau lembaga keuangan lainnya. Bagi pihak kreditor, prinsip kehati-hatian dalam menyalurkan dana (pinjaman) kepada berbagai perusahaan sangat diperlukan. Kepentingan pihak kreditor antara lain sebagai berikut:

- a. Pihak kreditor tidak ingin usaha yang dibiayainya mengalami kegagalan dalam hal pembayaran kembali pinjaman tersebut (macet). Oleh karena itu, pihak kreditor, sebelum mengucurkan kreditnya, terlebih dulu melihat kemampuan perusahaan untuk membayarnya. Salah satu ukuran kemampuan perusahaan dapat dilihat dari laporan keuangan yang telah dibuat.
- b. Pihak kreditor juga perlu memantau terhadap kredit yang sudah berjalan untuk melihat kepatuhan perusahaan membayar kewajibannya. Oleh karena itu, kelayakan usaha yang akan

dibiayai dan besarnya jumlah pinjaman yang disetujui akan tergambar dari laporan keuangan yang sudah dibuat.

- c. Pihak kreditor juga tidak ingin kredit atau pinjaman yang sudah diberikan justru menjadi beban nasabah dalam pengembaliannya apabila ternyata kemampuan perusahaan di luar dari yang diperkirakan.

4. Pemerintah

Pemerintah juga memiliki nilai penting atas laporan keuangan yang dibuat perusahaan. Bahkan pemerintah melalui Departemen Keuangan mewajibkan kepada setiap perusahaan untuk menyusun dan melaporkan keuangan perusahaan secara periodik. Arti penting laporan keuangan bagi pihak pemerintah adalah:

- a. Untuk menilai kejujuran perusahaan dalam melaporkan seluruh keuangan perusahaan yang sesungguhnya
- b. Untuk mengetahui kewajiban perusahaan terhadap negara dari hasil laporan keuangan yang dilaporkan. Dari laporan ini akan terlihat jumlah pajak yang harus dibayar kepada negara secara jujur dan adil.

5. Investor

Investor adalah pihak yang hendak menanamkan dana disuatu perusahaan. Jika suatu perusahaan memerlukan dana untuk memperluas usaha atau kapasitas usahanya disamping memperoleh pinjaman dari lembaga keuangan seperti bank dapat pula diperoleh dari para investor melalui penjualan saham.

2.1.1.11 Jenis-Jenis Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia dalam PSAK Nomor 1 paragraf 10 (2015:6), jenis-jenis laporan keuangan yang lengkap adalah sebagai berikut:

1. "Laporan Posisi Keuangan
2. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;

3. Laporan perubahan ekuitas selama periode;
4. Laporan arus kas selama periode;
5. Catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informs penjelasan lain;
6. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mengreklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya sesuai dengan paragraph 40A-40D”.

2.1.1.12 Karakteristik Laporan Keuangan

Menurut PSAK Nomor 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 15-46 (2015:5-9), terdapat empat karakteristik laporan keuangan yaitu:

1. “Dapat dipahami

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

2. Relevan

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

3. Materialitas

Informasi di pandang material jika kelalaian untuk 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 khusus dari kelalaian dalam 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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 hukum.

7. 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.

8. Dapat dibandingkan

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

A. Tepat waktu

Jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Manajemen mungkin perlu menyeimbangkan manfaat relative 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.

B. 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.

C. Keseimbangan di antara Karakteristik Kualitatif

Keseimbangan atau trade-off di antara berbagai karakteristik kualitatif sering diperlukan. Pada umumnya tujuannya adalah untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai karakteristik untuk memenuhi tujuan laporan keuangan. Kepentingan relatif dari berbagai karakteristik dalam berbagai kasus yang berbeda merupakan masalah pertimbangan profesional.

2.1.1.13 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 (2014:12), unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Pos-pos ini didefinisikan sebagai berikut:

a. Aktiva

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

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

a. “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 pos-pos 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:

1. 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.
2. 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.
3. Piutang wesel, adalah tagihan perusahaan kepada pihak lain yang dinyatakan dalam suatu wesel atau pinjaman yang diatur dalam undang-undang.
4. Piutang dagang, adalah tagihan kepada pihak lain (kepada kreditor atau langganan) sebagai akibat adanya penjualan barang dagangan secara kredit. 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).

- a. 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.
- b. 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.

b. Aktiva Tidak Lancar

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:

1. 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.
2. 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.
3. 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.

4. 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.

b. Kewajiban

Menurut *Kieso, Weygant, dan Warfield* (2011) dalam terjemahan Nia Pramita sari dan Muhammad Rifai (2017:242), utang/liabilitas adalah kewajiban entitas masa kini yang timbul dari peristiwa masa lalu, penyelesaiannya diperkirakan mengakibatkan arus kas keluar dari sumber daya entitas yang mengandung manfaat ekonomi.

Menurut Kasmir (2021:40) utang adalah: "... kewajiban perusahaan kepada pihak lain yang harus segera dibayar".

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.

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:

- a. Ekuitas sama dengan aset neto, yaitu selisih antara aset perusahaan dengan hutang perusahaan.
- b. 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".

Menurut Kasmir (2021:44), ekuitas adalah hak yang dimiliki perusahaan. Komponen modal yang terdiri modal setor, agio saham, laba yang ditahan, cadangan laba, dan lainnya.

Menurut Wastam Wahyu Hidayat, (2008:19-20), modal adalah:

"... hak atau bagian yang dimiliki oleh pemilik perusahaan yang ditunjukkan dalam pos modal (modal saham), surplus dan laba yang ditahan. Atau kelebihan nilai aktiva yang dimiliki oleh perusahaan terhadap seluruh hutang-hutangnya. Modal saham (*Common Stock*), adalah modal yang telah disetor dan ditempatkan oleh pemilik perusahaan. Agio/ disagio adalah keuntungan/ kerugian yang diperoleh perusahaan antara nilai nominal saham dengan nilai jual saham pada saat penjualan saham. Laba ditahan (*Retained Earning*) adalah laba perusahaan yang tidak dibagikan kepada pemegang

saham dalam bentuk deviden (umunya merupakan akumulasi dari sisi laba yang tidak dibagikan selama perusahaan beroperasi)”).

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 dikurangi dengan beban usaha akan menghasilkan laba usaha”.

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

- “Penjualan Bersih (*Net Sales*)

Hasil penjualan/ penerimaan perusahaan setelah dikurangi potongan dan turun penjualan.

- 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*)

- Laba Kotor (*Gross Profit*)

Laba kotor adalah laba dengan kondisi sebelum dikurangi dengan beban-beban (biaya) operasional perusahaan.

- Biaya Usaha (*Operating Expenses*)

Umunya 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 telepon, biaya gaji bagian administrasi dll).

- Laba Usaha (*Operating Profit*)

Dapat juga diartikan laba bersih operasi, yaitu laba setelah dikurangi dengan biaya-biaya usaha.

- Laba Sebelum Bunga dan Pajak (*Earning Before Interest Tax*) Laba yang didapat perusahaan sebelum dipotong oleh bunga dan pajak.

- Laba Bersih Setelah Pajak (*Earning After Tax*)

Jumlah laba yang tersisa setelah dipotong oleh bunga dan pajak.

- 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”.

Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield (2011) dalam terjemahan Nia Pramita Sari dan Muhammad Rifai (2017:189) jenis-jenis laba yang ada dalam laporan laba rugi antara lain:

1. “Laba Bruto

Laba Bruto dihitung dengan mengurangi beban pokok penjualan dari pendapatan penjualan neto. Pelaporan laba bruto memberikan informasi untuk mengevaluasi dan memprediksi laba masa depan.

2. Laba dari Operasi

Cara menentukan laba dari operasi adalah dengan mengurangi beban penjualan dan administrasi sebagaimana pendapatan dan beban lainnya dari laba bruto. Laba dari operasi menyoroti pos-pos yang memengaruhi aktivitas bisnis rutin. Oleh karenanya, laba dari operasi merupakan ukuran yang sering digunakan oleh para analis untuk membantu memprediksi jumlah, waktu, dan ketidakpastian arus kas masa depan.

3. Laba sebelum Pajak Penghasilan

Menghitung laba sebelum pajak penghasilan dengan cara mengurangi beban bunga (sering disebut sebagai biaya pendanaan atau biaya keuangan), dari laba operasi.

4. Laba bersih (Laba Neto)

Untuk memperoleh laba neto dengan cara mengurangi laba sebelum pajak penghalan dengan pajak penghasilan. Laba neto mencerminkan laba setelah semua pendapatan dan beban selama periode yang diperhitungkan sebagai ukuran yang paling penting dari keberhasilan atau kegagalan perusahaan untuk jangka waktu tertentu.

5. Laba Per Saham

Laba per saham (LPS) adalah laba neto dikurangi dividen saham preferen (laba yang tersedia bagi pemegang saham biasa), dibagi dengan rata-rata tertimbang saham biasa yang beredar. Dalam menghitung laba per saham, perusahaan mengurangi dividen saham preferen dari laba neto jika dividen tersebut diumumkan. Selain itu, setiap jumlah yang dialokasikan kepada kepentingan nonpengendali harus dikurangi laba neto untuk menentukan laba per saham”.

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:

- a. “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:
 - b. Penerimaan kas dari penjualan barang dan jasa. Menurut Wastam Wahyu Hidayat (2018:32-33) dalam Laporan Arus Kas, aktivitas-aktivitas dalam perubahan kas dibagi menjadi 3 yaitu:
 - 1) Arus kas dari aktivitas operasi (*cash flow from operating activity*). Arus operasi adalah aktivitas yang dilakukan perusahaan dalam memperoleh laba dengan menjual barang dan

jasa, merupakan aktivitas rutin perusahaan, termasuk di dalamnya:

- 2)
 - a. Menjual barang atau jasa.
 - b. Pembelian barang atau jasa dari pemasok (*Supplier*).
 - c. Membayar beban-beban operasi (gaji, sewa asuransi, dll).
 - d. Pembayaran pajak.
 - e. Pembayaran bunga dan hutang.
- 3) Arus kas dari aktivitas investasi (*cash flow from investing activity*). Aktivitas investasi adalah bagaimana melihat perusahaan menangani aset yang digunakan untuk operasinya. Misalnya penambahan aktiva tetap yang bertujuan penggantian atau penambahan kapasitas. Yang termasuk dalam aktivitas investasi adalah:
 - a. Menambah atau menjual aktiva tetap.

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 pospos yang tidak memenuhi kriteria pengakuan dalam laporan keuangan”.

2.1.1.14 Laporan Keuangan Komersial dan Laporan Fiskal

Menurut Pohan (2018:240), laporan keuangan komersial merupakan laporan yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Dari laporan keuangan komersial tersebut dapat dihitung laba komersial atau penghasilan secara akuntansi (*accounting income*). Laba komersial inilah yang menjadi ukuran yang digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan/*stakeholders*, para investor (pemegang saham), atau calon investor, para kreditur termasuk perbankan, untuk kepentingan pasar modal (Bursa Efek), Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), dan kepentingan bisnis lainnya.

Pengertian laporan keuangan fiskal menurut Siti Resmi (2019:391) merupakan laporan yang disusun sesuai peraturan perpajakan dan digunakan untuk keperluan perhitungan pajak.

Menurut Siti Resmi (2019:391) merupakan laporan yang disusun sesuai peraturan perpajakan dan digunakan untuk keperluan perhitungan pajak.

Menurut Siti Resmi (2019:392), penyebab perbedaan laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal, yaitu:

1. “Perbedaan prinsip akuntansi

Beberapa prinsip akuntansi yang berlaku umum (Standar Akuntansi Keuangan disingkat SAK), yang telah diakui secara umum dalam dunia bisnis dan profesi, tetapi tidak diakui dalam fiskal, meliputi

- a. Prinsip konservatisme. Penilaian persediaan akhir berdasarkan metode “terendah antara harga pokok dan nilai realisasi bersih” dan

penilaian piutang dengan nilai taksiran realisasi bersih, diakui dalam akuntansi komersial, tetapi tidak diakui dalam fiskal

- b. Prinsip harga perolehan (*cost*). Dalam akuntansi komersial, penentuan harga perolehan untuk barang yang diproduksi sendiri boleh memasukan unsur biaya tenaga kerja berupa natura. Dalam fiskal, pengeluaran dalam bentuk natura tidak diakui sebagai pengurangan.

2. Perbedaan metode dan prosedur akuntansi

- a. Metode penilaian persediaan.

Akuntansi komersial memperbolehkan memilih beberapa metode perhitungan penentuan harga perolehan persediaan, seperti: Rata-rata (*average*), masuk pertama keluar pertama (FIFO), masuk terakhir keluar pertama (LIFO), pendekatan laba bruto, pendekatan harga jual eceran, dan lain-lain. Dalam fiskal hanya memperbolehkan memilih dua metode yaitu rata-rata (*average*) atau masuk pertama keluar pertama (FIFO).

- b. Metode penyusutan dan amortisasi.

Akuntansi komersial memperbolehkan memilih metode-metode penyusutan, seperti: metode garis lurus (*straight line method*), metode jumlah angka tahun (*sum of the years digits method*), metode saldo menurun (*declining balanced method*) atau saldo menurun ganda (*double declining balanced method*), metode jam jasa, metode jumlah unit produksi, metode berdasarkan jenis dan

keleompok, metode anuitas, metode persediaan, dan lain-lain untuk semua jenis harta berwujud atau asset tetap. Dalam fiskal, memilih metode penyusutan lebih terbatas, antara lain metode garis lurus (*straight line method*) dan saldo menurun ganda (*double declining balanced method*) untuk harta berwujud jenis nonbangunan, sedangkan, untuk harta berwujud bangunan dibatasi pada metode garis lurus saja. Disamping metodenya, termasuk yang membedakan besarnya penyusutan untuk akuntansi komersial dan fiskal adalah bahwa dalam akuntansi komersial manajemen dapat menaksir sendiri umur ekonomis atau masa manfaat suatu asset, sedangkan dalam fiskal umur ekonomis atau masa manfaat diatur dan ditetapkan berdasarkan keputusan menteri keuangan. Demikian akuntansi komersial memperbolehkan mengakui nilai residu, sedangkan fiskal tidak memperbolehkan memperhitungkan nilai residu dalam menghitung penyusutan.

c. Metode penghapusan piutang.

Dalam akuntansi komersial penghapusan piutang ditentukan berdasarkan metode cadangan. Sedangkan, dalam fiskal, penghapusan piutang dilakukan pada saat piutang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat-syarat tertentu yang diatur dalam peraturan perpajakan. Pembentukan cadangan dalam fiskal hanya diperbolehkan untuk industry tertentu seperti usaha bank, sewa

guna usaha dengan hak opsi, usaha asuransi, dan usaha Energi dengan jumlah yang dibatasi dengan peraturan perpajakan.

3. Perbedaan perlakuan dan pengakuan penghasilan dan biaya
 - a. Penghasilan tertentu diakui dalam akuntansi komersial, tetapi bukan merupakan objek pajak penghasilan. Dalam rekonsiliasi fiskal, penghasilan tersebut harus dikeluarkan dari total penghasilan kena pajak (PKP) atau dikurangkan dari laba menurut akuntansi komersial. Berikut ini beberapa contohnya:
 - a) Pergantian atau imbalan yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura.
 - b) Penghasilan deviden yang diterima oleh perseroan terbatas, koperasi, BUMN/bUMD sebagai wajib pajak dalam negeri dalam persyaratan tertentu.
 - c) Bagian laba yang diterima perusahaan modal ventura dari badan pasangan usaha.
 - b. Penghasilan tertentu diakui dalam akuntansi komersial, tetapi pengenaan pajaknya bersifat final. Dalam rekonsiliasi fiskal, penghasilan tersebut harus dikeluarkan dari PKP atau dikurangkan dari laba menurut akuntansi komersial. Contoh:
 - a) Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi.

- b) Penghasilan berupa hadiah undian.
 - c) Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyetaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura.
- c. Penyebab perbedaan lain yang berasal dari penghasilan adalah:
- a) Kerugian suatu usaha diluar negeri. Dalam akuntansi komersial kerugian tersebut mengurangi laba bersih sedangkan dalam fiskal kerugian tersebut tidak boleh dikurangkan dari total penghasilan (laba) kena pajak.
 - b) Kerugian usaha dalam negeri tahun-tahun sebelumnya. Dalam akuntansi komersial kerugian tersebut tidak berpengaruh dalam penghitungan laba bersih tahun sekarang, sedangkan dalam fiskal kerugian tahun sebelumnya dapat dikurangkan dari penghasilan (laba) kena pajak tahunsekarang selama belum lewat waktu 5 tahun.
 - c) Imbalan dengan jumlah yang melebihi kewajiban. Imbalan yang diterima atau pekerjaan yang dilakukan oleh pemegang saham atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan jumlah yang melebihi kewajiban.
- a) Imbalan atau penggantian yang diberikan dalam bentuk natura.

- b) Cadangan atau pemupukan yang dibentuk oleh perusahaan, selain usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, usaha asuransi, dan Energi.
 - c) Pajak penghasilan.
4. Perbedaan penghasilan dan biaya atau pengeluaran menurut akuntansi dan menurut fiskal dapat dikelompokkan menjadi perbedaan tetap atau perbedaan permanen (*permanent differences*) dan perbedaan setara atau perbedaan waktu”.

2.1.1.15 Rekonsiliasi Fiskal

Perbedaan antara laba akuntansi dan laba fiskal menyebabkan perusahaan melakukan rekonsiliasi fiskal setiap tahunnya. Menurut Pohan (2014:418), mendefinisikan rekonsiliasi fiskal sebagai berikut:

“Rekonsiliasi fiskal adalah teknik pencocokan yang dilakukan yang dimaksud untuk meniadakan perbedaan antara laporan keuangan komersial (yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi/ PSAK) dengan peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga memunculkan koreksi atau penyesuaian/koreksi fiskal baik koreksi positif maupun negatif, dengan tujuan untuk menentukan jumlah laba usaha fiskal dan besarnya pajak terutang”.

Rekonsiliasi fiskal dilakukan oleh wajib pajak karena terdapat perbedaan penghitungan, khususnya laba menurut akuntansi (komersial) dengan laba menurut perpajakan (fiskal). Laporan keuangan komersial atau bisnis ditujukan untuk menilai kinerja ekonomi dan keadaan finansial dari sektor swasta, sedangkan laporan keuangan fiskal lebih ditujukan untuk menghitung pajak. Untuk kepentingan komersial atau bisnis, laporan keuangan disusun berdasarkan prinsip yang berlaku umum, yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK), sedangkan untuk kepentingan fiskal, laporan keuangan disusun berdasarkan peraturan perpajakan (Undang-Undang Pajak Penghasilan disingkat UU PPh). Perbedaan kedua penyusunan laporan keuangan tersebut mengakibatkan perbedaan penghitungan laba/ rugi suatu entitas (wajib pajak) (Resmi, 2019, 391).

Menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:129), tujuan utama dari laporan keuangan fiskal adalah untuk menyajikan informasi sebagai bahan menghitung besarnya penghasilan kena pajak sesuai dengan sistem self assessment dengan cara meneliti kembali draft yang sudah dibuat, sebagai alat untuk memenuhi draft laporan serta meminimalisir adanya kesalahan hitung pajak dengan bisnis.

Menurut Bambang Kesit (2001) dalam Siti Resmi (2019:392), beberapa pendekatan dalam penyusunan laporan keuangan fiskal, yaitu:

1. Laporan keuangan fiskal disusun secara beriringan dengan laporan keuangan komersial. Artinya, meskipun laporan keuangan komersial atau

bisnis disusun berdasarkan prinsip akuntansi bisnis, tetapi ketentuan perpajakan sangat dominan dalam mendasari proses penyusunan laporan keuangan.

2. Laporan keuangan fiskal ekstrakomtabel dengan laporan keuangan bisnis. Artinya, laporan keuangan fiskal merupakan produk tambahan, di luar laporan keuangan bisnis. Perusahaan bebas menyelenggarakan pembukuan berdasarkan prinsip akuntansi bisnis. Laporan keuangan fiskal disusun secara terpisah di luar pembukuan (ekstrakomtabel) melalui penyesuaian atau proses rekonsiliasi.

Untuk menjembatani adanya perbedaan tujuan kepentingan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal serta tercapainya tujuan efisiensi maka lebih dimungkinkan untuk menerapkan pendekatan yang kedua. Perusahaan hanya menyelenggarakan pembukuan menurut akuntansi komersial, tetapi apabila akan menyusun laporan keuangan fiskal berulah menyusun rekonsiliasi terhadap laporan keuangan komersial tersebut (Resmi, 2019, 392).

Penyesuaian atau koreksi-koreksi dibagi menjadi dua, yaitu koreksi fiskal positif dan koreksi fiskal negatif (Prasetya 2016).

Menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:129), koreksi fiskal positif terjadi dengan menambahkan laba fiskal atau rugi fiskal menjadi berkurang, sehingga laba fiskal lebih besar dari laba komersial atau rugi fiskal lebih kecil dari rugi komersial. Koreksi fiskal positif akan mengakibatkan laba bersih meningkat sehingga pajak penghasilan menjadi lebih besar sedangkan koreksi fiskal negatif

akan mengakibatkan laba bersih menjadi menurun sehingga pajak penghasilan menjadi lebih kecil.

Penyebab terjadinya koreksi positif dan negatif adalah terjadi beda di pengakuan penghasilan dan beban menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dengan Peraturan Perpajakan. Perbedaan ini dibedakan menjadi beda tetap dan beda sementara (waktu).

Menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:130). Faktor yang menyebabkan koreksi fiskal menjadi positif:

1. Beban biaya untuk kepentingan pribadi wajib pajak.
2. Dana cadangan.
3. Kelebihan pembayaran kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan.
4. Imbalan atau penggantian terkait dengan pekerjaan atau jasa.

Menurut Siti Resmi (2019:397), perbedaan dimasukkan sebagai koreksi fiskal positif apabila:

1. Pendapatan menurut fiskal lebih besar daripada menurut akuntansi atau suatu penghasilan diakui menurut fiskal tetapi tidak diakui menurut akuntansi.
2. Biaya/pengeluaran menurut fiskal lebih kecil daripada menurut akuntansi atau suatu biaya/pengeluaran tidak diakui menurut fiskal tetapi diakui menurut akuntansi.

Contoh koreksi positif menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:130), sebagai berikut:

1. Pemupukan dana cadangan.
2. Pembagian lama dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen.
3. Pajak penghasilan.
4. Premi asuransi.

Menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:130), koreksi fiskal negatif disebabkan karena pendapatan komersial lebih tinggi daripada pendapatan fiskal dan biaya-biaya komersial yang lebih kecil dari biaya-biaya fiskal.

Menurut Siti Resmi (2014:405) perbedaan dimasukkan sebagai koreksi negatif apabila:

1. Pendapatan menurut fiskal lebih kecil daripada menurut akuntansi atau suatu penghasilan tidak diakui menurut fiskal (bukan Objek Pajak) tetapi diakui menurut akuntansi.
2. Biaya/pengeluaran menurut fiskal lebih besar daripada menurut akuntansi atau suatu biaya/pengeluaran diakui menurut fiskal tetapi tidak diakui menurut akuntansi.
3. Suatu pendapatan telah dikenakan pajak penghasilan bersifat final.

Contoh koreksi negatif menurut Thomas Sumarsan dan Cynthia (2022:131), sebagai berikut:

1. Penghasilan berupa hadiah undian.
2. Penghasilan dari transaksi saham.
3. Penghasilan dari transaksi pengalihan harta.

4. Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan.

2.1.2 Teori Asimetri Informasi

Informasi keuangan bagi para pemakai atau pengguna eksternal merupakan hal yang sangat penting karena berada dalam kondisi yang paling besar ketidakpastiannya. Sedangkan pengguna internal dalam hal ini manajemen memiliki kontak langsung dengan entitas atau perusahaannya dan mengetahui kondisi perusahaannya secara langsung, sehingga tingkat ketergantungan terhadap informasi keuangan tidak sebesar pengguna eksternal. Situasi tersebut akan memicu munculnya suatu kondisi yang disebut sebagai asimetri informasi (*information asymmetry*) (Sutarman dkk., 2022).

Menurut Putri dkk., (2019), asimetri informasi ialah kondisi yang mana manajer mempunyai akses informasi mengenai prospek organisasi maupun perusahaan yang tidak dipunyai pihak diluar entitas.

Sistem perpajakan di Indonesia yang menggunakan *self assessment system* yaitu wewenang yang diberikan oleh pemerintah untuk menghitung dan melaporkan pajak sendiri. Penggunaan *self assessment system* dapat memberikan kesempatan pihak agen untuk menghitung penghasilan kena pajak serendah mungkin, sehingga beban pajak yang ditanggung perusahaan menjadi turun. Hal ini dilakukan pihak agen karena adanya asimetri informasi terhadap pihak prinsipal, dengan melakukan manajemen pajak maka pihak agen akan memperoleh keuntungan tersendiri yang tidak bisa didapatkan dari kerjasama dengan pihak principal (Ardyansah, 2014).

2.1.3 Penghindaran Pajak

2.1.3.1 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 Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH dalam Siti Resmi (2019:1), pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang - undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Menurut S.I Djajadiningrat dalam Siti Resmi (2019:1) pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian dari kekayaan ke kas negara yang disebabkan suatu keadaan, kejadian, dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung untuk memelihara kesejahteraan secara umum.

Dr. N. J Feldmann dalam Siti Resmi (2019:1), menyatakan pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum), tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan pengertian pajak adalah iuran wajib yang diberikan oleh rakyat kepada kas negara berdasarkan undangundang, dengan tidak mendapatkan jasa timbal balik (kontraprestasi) yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

2.1.3.2 Fungsi Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:3) terdapat dua fungsi pajak, yaitu:

1. “Fungsi Budgetair (Sumber Keuangan Negara) Pajak mempunyai fungsi budgetair, artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran, baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan negara, pemerintah berupaya memasukkan uang sebanyak-banyaknya untuk kas negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi dan intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak, seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan sebagainya.

2. Fungsi Regulerend (Pengatur) Pajak mempunyai fungsi pengatur, artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu diluar bidang keuangan. Berikut ini beberapa contoh penerapan pajak sebagai fungsi pengatur:

- a. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) dikenakan pada saat terjadi transaksi jual beli barang tergolong mewah. Semakin mewah suatu barang, tarif pajaknya semakin tinggi sehingga barang tersebut harganya semakin mahal. Pengenaan pajak ini dimaksudkan agar rakyat tidak berlomba-lomba untuk mengkonsumsi barang mewah (mengurangi gaya hidup mewah).
- b. Tarif pajak progresif dikenakan atas penghasilan, dimaksudkan agar pihak yang memperoleh penghasilan tinggi memberikan kontribusi (membayar pajak) yang tinggi pula sehingga terjadi pemerataan pendapatan.
- c. Tarif pajak ekspor sebesar 0%, dimaksudkan agar para pengusaha terdorong mengekspor hasil produksinya di pasar dunia sehingga memperbesar devisa negara.
- d. Pajak penghasilan dikenakan atas penyerahan barang hasil industri tertentu, seperti industri semen, industri kertas, industri baja, dan lainnya. Dimaksudkan agar terdapat penekanan produksi terhadap industri tersebut karena dapat mengganggu lingkungan atau polusi (membahayakan kesehatan).
- e. Pengenaan pajak 1% bersifat final untuk kegiatan usaha dan batasan peredaran usaha tertentu, dimaksudkan untuk penyederhanaan perhitungan pajak.
- f. Pemberlakuan *tax holiday*, dimaksudkan untuk menarik investor asing agar menanamkan modalnya di Indonesia.

2.1.3.3 Jenis-Jenis Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:7) terdapat berbagai jenis pajak yang dapat dikelompokkan menjadi tiga yaitu pengelompokkan menurut golongan, menurut sifat, dan menurut lembaga pemungutnya.

1. “Menurut Golongannya, pajak dikelompokkan menjadi dua, yaitu:
 - a. Pajak Langsung, yaitu pajak yang harus dipikul atau ditanggung sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dilimpahkan atau dibebankan kepada orang lain atau pihak lain. Pajak harus menjadi beban wajib pajak yang bersangkutan. Contohnya: Pajak Penghasilan (PPh).
 - b. Pajak Tidak Langsung, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain atau pihak ketiga. Pajak tidak langsung terjadi jika terdapat suatu kegiatan, peristiwa, atau perbuatan yang menyebabkan terutangnya pajak, misalnya terjadi penyerahan barang atau jasa. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN).
2. Menurut Sifatnya, pajak dikelompokkan menjadi dua, yaitu:
 - a. Pajak Subjektif, yaitu pajak yang pengenaannya memperhatikan keadaan subjeknya. Contoh: Pajak Penghasilan (PPh).
 - b. Pajak Objektif, pengenaannya memperhatikan objeknya, baik berupa benda, keadaan perbuatan, maupun peristiwa yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar pajak, tanpa memperhatikan keadaan pribadi subjek pajak (wajib pajak) dan tempat tinggal. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), serta Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).

3. Menurut Lembaga Pemungut, pajak dikelompokkan menjadi dua, yaitu:
- a. Pajak Negara (Pajak Pusat), yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara pada umumnya. Contoh: Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan Bea Materai (PPnBM).
 - b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, baik daerah tingkat I (pajak provinsi) maupun pajak daerah tingkat II (pajak kabupaten/kota), dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah masing-masing. Contoh: Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Bahan Bakar Kendaraan, Pajak Air Permukaan, Pajak Rokok, Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak Hiburan, Pajak Reklame, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan, Pajak Parkir, Pajak Air Tanah, Pajak Sarang Burung Walet, Pajak Bumi dan Bangunan Pedesaan dan Perkotaan, serta Bea Perolehan Ha katas Tanah dan Bangunan”.

2.1.3.4 Sistem Pemungutan Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:10) di Indonesia sendiri sistem pemungutan pajak dapat dibagi menjadi tiga yaitu sebagai berikut:

1. *“Official Assessment System*

Sistem pemungutan yang memberi kewenangan aparatur perpajakan untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan undang-undang perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, inisiatif serta kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya berada di tangan para aparatur perpajakan. Dengan demikian, berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak banyak tergantung pada aparatur perpajakan (peranan dominan ada pada aparatur perpajakan).

2. *Self Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada Wajib Pajak dalam menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, inisiatif serta kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya berada di tangan wajib pajak. Wajib pajak dianggap mampu menghitung pajak, memahami undang-undang perpajakan yang sedang berlaku, mempunyai kejujuran yang tinggi, dan menyadari akan arti pentingnya membayar pajak. Oleh karena itu, wajib pajak diberi kepercayaan untuk:

3. Menghitung sendiri pajak yang terutang;
 - a. Memperhitungkan sendiri pajak yang terutang;
 - b. Membayar sendiri pajak yang terutang;
 - c. Melaporkan sendiri pajak yang terutang; dan
 - d. Mempertanggungjawabkan pajak yang terutang.

Jadi, berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak sebagian besar tergantung pada wajib pajak sendiri (peranan dominan ada pada wajib pajak).

4. *Withholding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga yang ditunjuk untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Penunjukan pihak ketiga ini dilakukan sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan, keputusan presiden, dan peraturan lainnya untuk memotong serta memungut pajak, menyetor, dan mempertanggungjawabkan melalui sarana perpajakan yang tersedia. Berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak banyak tergantung pada pihak ketiga yang ditunjuk. Peranan dominan ada pada pihak ketiga”.

2.1.3.5 Tarif Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:13) ada 4 macam tarif pajak yaitu:

1. “Tarif Tetap

Tarif berupa jumlah atau angka yang tetap, berapapun besarnya dasar pengenaan pajak. Contoh: Besarnya tarif Bea Materai. Pembayaran dengan menggunakan cek dan bilyet giro untuk berapapun jumlah dikenakan pajak sebesar Rp 6.000,00. Bea Materai juga dikenakan

atas dokumen-dokumen atau surat perjanjian tertentu yang ditetapkan dalam peraturan tentang Bea Materai.

2. Tarif *Proporsional* (Sebanding)

Tarif berupa persentase tertentu yang sifatnya tetap terhadap berapapun dasar pengenaan pajaknya. Makin besar dasar pengenaan pajak, semakin besar pula jumlah pajak yang terutang dengan kenaikan secara proporsional atau sebanding. Contoh: PPN (tarif 10%), PPh pasal 26 (tarif 20%), PPh Pasal 23 (tarif 15% dan 2% untuk jasa lainnya), PPh WP Badan dana Negeri dan BUT (tarif pasal 17 ayat (1) b atau 28% untuk tahun 2009 serta 25% untuk tahun 2010 dan seterusnya), dan sebagainya.

3. Tarif *Progresif* (Meningkat)

Tarif berupa persentase tertentu yang makin meningkat dengan meningkatnya dasar pengenaan pajak dan kenaikan persentase tersebut adalah tetap. Contoh: pasal 17 undang-undang Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri.

4. Tarif *Degresif* (Menurun)

Tarif berupa persentase tertentu yang semakin menurun dengan semakin meningkatnya dasar pengenaan pajak”.

2.1.3.6 Definisi Penghindaran Pajak

Definisi penghindaran pajak Menurut Dyreng et al (2008) dalam Astuti dan Aryani (2016) menyatakan bahwa ”penghindaran pajak adalah kemampuan

perusahaan dalam membayar jumlah kas pajak/ *cash effective tax rate* terhadap laba sebelum pajak pada perusahaan”.

Menurut Pohan (2018:23), penghindaran pajak (tax avoidance) adalah:

“... Upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, dimana 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 (2018:11), definisi penghindaran pajak (tax avoidance) adalah upaya mengefisiensikan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak dengan mengarahkannya pada transaksi yang bukan objek pajak.

Menurut Dyreng, dkk. (2008) dalam Astuti & Aryani (2016) penghindaran pajak merupakan segala bentuk kegiatan yang memberikan efek terhadap kewajiban pajak, baik kegiatan yang diperbolehkan oleh pajak atau kegiatan khusus untuk mengurangi pajak.

Menurut Astuti & Aryani (2016), definisi penghindaran pajak adalah:

“... upaya Wajib Pajak dalam memanfaatkan peluang-peluang yang ada dalam undang-undang perpajakan sehingga Wajib Pajak dapat membayar pajaknya menjadi lebih rendah. Aktivitas penghindaran pajak bila dilakukan sesuai dengan undang-undang perpajakan maka aktivitas tersebut merupakan aktivitas yang legal dan dapat diterima”.

Dari penjelasan mengenai penghindaran pajak diatas, 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.

2.1.3.7 Faktor-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 (*law 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 principal, 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 di kemudian hari akan dapat diselesaikan melalui negosiasi”.

2.1.3.8 Karakteristik Penghindaran Pajak

Menurut komite urusan *fiscal* dari *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) dalam Early Suandy (2016:8) menyebutkan bahwa karakteristik dari penghindaran pajak mencakup tiga hal, yaitu:

1. “Adanya unsur *artificial arrangement*, dimana berbagai pengaturan seolah-olah terdapat didalamnya padahal tidak, dan ini dilakukan karena ketiadaan faktor pajak.

2. Skema semacam ini sering memanfaatkan loopholes (celah) dari undang-undang atau menerapkan ketentuan-ketentuan legal untuk berbagai tujuan, yang berlawanan dari isi undang-undang sebenarnya.
3. Kerahasiaan juga sebagai bentuk dari skema ini di mana umumnya para konsultan menunjukkan alat atau cara untuk melakukan penghindaran pajak dengan syarat wajib pajak menjaga serahasia mungkin.”

Perkembangan perpajakan tax avoidance cukup monumental. Dahulu banyak pihak menyamakan tax avoidance sebagai tindakan legal, namun sekarang dalam penghindaran pajak sendiri bercabang. Ada yang menganggap ada *tax avoidance acceptable* dan *tax avoidance yang unacceptable*, perbedaan keduanya diungkapkan oleh Slamet (2007) dalam Astuti & Aryani (2016) adalah sebagai berikut:

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”.

2.1.3.9 Cara-cara Melakukan Penghindaran Pajak

Menurut Kurniasih dan Sari (2013), cara- cara untuk melakukan penghindaran pajak (tax avoidance), yaitu:

1. “*Substantive tax planning*, yaitu dengan memindahkan subjek pajak dan/atau objek pajak ke negara yang memberikan perlakuan pajak

khusus atau keringanan pajak (*tax haven country*) atas suatu jenis penghasilan.

2. *Formal tax planning*, adalah usaha penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan mempertahankan substansi ekonomi dari transaksi melalui pemilihan formal yang memberikan beban pajak yang paling rendah.
3. *General Anti Avoidance Rule*, adanya ketentuan anti avoidance atas transaksi *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation (Specific Anti Avoidance Rule)*, serta transaksi yang tidak mempunyai substansi bisnis”.

Penghindaran pajak bukannya bebas biaya. Beberapa biaya yang harus ditanggung yaitu pengorbanan waktu dan tenaga untuk melakukan penghindaran pajak, dan adanya risiko jika penghindaran pajak terungkap. Penghindaran pajak (*Tax avoidance*) tidak terlepas dari biaya, beberapa biaya juga harus ditanggung dalam melaksanakan tindakan *tax avoidance* diantaranya ialah pengorbanan waktu dan tenaga, serta adanya resiko jika tindakan *tax avoidance* terungkap, misalnya seperti bunga dan denda, atau bahkan kehilangan reputasi perusahaan yang mengancam kelangsungan hidup perusahaan, (Armstrong dkk., 2015 dalam Margaretha dan Handayani, 2016).

2.1.3.10 Keuntungan dan Kerugian Penghindaran Pajak

Menurut Chen dkk., (2010) dalam Margaretha dan Handayani (2016) terdapat tiga keuntungan yang didapat dari tindakan penghindaran pajak, yaitu sebagai berikut:

1. “Efisiensi pajak yang dibayarkan oleh perusahaan kepada pemerintah.
2. Keuntungan bagi manajer (baik langsung maupun tidak langsung), misalnya mendapatkan kompensasi dari pemilik atau pemegang saham perusahaan atas tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukannya.
3. Keuntungan kesempatan bagi manajer untuk melakukan tindakan *rent extraction*.
4. Tindakan *rent extraction* merupakan tindakan manajer yang dilakukan tidak untuk memaksimalkan kepentingan pemilik atau pemegang saham, melainkan untuk kepentingan pribadi, misalnya dapat berupa penyusunan laporan keuangan agresif atau melakukan transaksi dengan pihak istimewa”.

Sedangkan menurut Chen dkk., (2010) dalam Margaretha dan Handayani (2016) mengungkapkan bahwa kerugian yang mungkin terjadi akibat tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara lain, sebagai berikut:

1. “Kemungkinan mendapatkan sanksi atau penalti dari fiskus pajak, jika dilakukannya audit dan ditemukannya kecurangan dibidang perpajakan.
2. Rusaknya reputasi perusahaan akibat audit dari fiskus pajak.
3. Penurunan harga saham dikarenakan pemegang saham lainnya mengetahui tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dijalankan manajer dilakukan dalam rangka *rent extraction*”.

2.1.3.11 Pengukuran Penghindaran Pajak

Saat ini sudah banyak cara dalam pengukuran penghindaran pajak, setidaknya terdapat dua belas cara yang dapat digunakan dalam mengukur tax avoidance yang umumnya digunakan dalam Hanlon & Heitzman (2010:135-136) dimana disajikan dalam tabel 2.1

Tabel 2. 1 Pengukuran Penghindaran Pajak

Metode Pengukuran	Cara Perhitungan	Keterangan
GAAP ETR	$\frac{\text{worldwide total income tax expense}}{\text{worldwide total pre - tax accounting income}}$	Total tax expense per dollar of book income
Current ETR	$\frac{\text{worldwide current total income tax expense}}{\text{worldwide total pre - tax accounting income}}$	Current tax expense per dollar of book income
Cash ETR	$\frac{\text{worldwide cash tax paid}}{\text{worldwide total pre - tax accounting income}}$	Cash taxes paid per dollar of book income
Long-Run Cash ETR	$\frac{\Sigma(\text{worldwide cash tax paid})}{\Sigma(\text{worldwide total pre - tax accounting income})}$	Sum of cash taxes paid over n years divided by the sum of pretax earnings over n years
ETR Differential	Statutory ETR-GAAP ETR	The difference of between a firm's GAAP ETR and the statutory ETR

Metode Pengukuran	Cara Perhitungan	Keterangan
DTAX	<i>Error term from the following regression: ETR differential x Pre-tax book income = a + b x control + e</i>	<i>The unexplained portion of the ETR differential</i>
<i>Temporary BTD</i>	<i>Defered tax expense/U.S.STR</i>	<i>The total difference between book and taxable incomes</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>Margin Tax Rate</i>	<i>Simulated marginal tax rate</i>	<i>Present value of taxes on an additional dollar of income</i>
<i>Tax Shelter Activity</i>	<i>Indicator variable for firms accused of engaging in a tax shelter</i>	<i>Firm indentified via firm disclosure, the press, or IRS confidential data</i>

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

Adapun indikator yang digunakan penulis untuk mengukur variabel penghindaran pajak menurut *Dyreg et al* (2008) dalam Astuti dan Aryani (2016), dapat diprosikan dengan *Cash Effective Tax Rate* (CETR) dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Cash ETR} = \frac{\text{Cash Tax Paid } i, t}{\text{Pretax Income } i, t}$$

Keterangan:

CETR : Cash Effective Tax Rate

Cash Tax Paid : Kas untuk pembayaran pajak

Net Income Before Tax : Laba bersih sebelum pajak

Ayat (2a), “tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b menjadi 25% yang mulai berlaku sejak tahun pajak 2010”. Yang dimana perusahaan dikategorikan tidak melakukan tax avoidance jika CETR kurang dari 25% dan jika CETR lebih dari 25%, maka perusahaan dikategorikan tidak melakukan tax avoidance. Namun ada perubahan pada tahun 2020 menurut Peraturan Pemerintah Nomor 1 tahun 2020 pasal 5 ayat (1) huruf a dan b “penyesuaian tarif PPH wajib pajak badan menjadi 22% berlaku pada tahun pajak 2020-2021 dan sebesar 20% berlaku pada tahun pajak 2022.

Menurut Budiman dan setyono (2012), “tax avoidance dengan cara mengelompokan perusahaan yang melakukan penghindaran pajak perusahaan diberi score 1 dan yang tidak melakukan penghindaran pajak diberi score 0.

2.1.4 Aset Pajak Tangguhan

2.1.4.1 Definisi Aset Pajak Tangguhan

Menurut Waluyo (2008:217), aset pajak tangguhan adalah sebagai berikut: “Aktiva yang terjadi apabila terjadi perbedaan waktu yang menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak di undang-undang pajak.”

” Menurut PSAK No. 46 aset pajak tangguhan adalah sebagai berikut: “Jumlah pajak penghasilan yang dapat dipulihkan pada periode yang akan datang

sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang dapat dikurangi, akumulasi rugi pajak belum dikompensasi, dan akumulasi kredit pajak yang belum dimanfaatkan.”

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2007), aset pajak tangguhan adalah sebagai berikut: “Jumlah pajak terpulihkan (recoverable) pada periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan, dan sisa kompensasi kerugian.”

Dari pengertian aset pajak tangguhan di atas dapat disimpulkan bahwa aset pajak tangguhan adalah jumlah pajak yang kemungkinan dapat terpulihkan akibat selisih temporer yang menyebabkan pajak yang dibebankan lebih kecil dibandingkan beban pajak menurut undang-undang pajak.

2.1.4.2 Faktor Penyebab Aset Pajak Tangguhan

Trisnawati & Agus (2013: 244) menyatakan bahwa aset pajak tangguhan (*deferred tax asset*) timbul apabila terjadi perbedaan waktu yang menyebabkan terjadinya koreksi positif sehingga beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dari pada beban pajak menurut peraturan perpajakan.

Menurut Harnanto (2013:110) aktiva pajak tangguhan adalah dampak akibat yang terjadi dikarenakan adanya PPh di masa yang akan datang namun dipengaruhi oleh adanya perbedaan waktu antara perlakuan akuntansi dan perpajakan serta kerugian fiskal yang masih dapat digandakan pada periode yang akan datang. Dampak dari PPh di masa yang akan datang itu sebaiknya dapat diakui, dihitung, disajikan dan dapat diungkapkan dalam laporan keuangan, baik dalam neraca maupun laba rugi. Suatu perusahaan dapat saja membayar pajaknya

lebih kecil pada waktu sekarang ini, namun sebenarnya memiliki potensi hutang pajak yang lebih besar di masa yang akan datang. Atau sebaliknya, suatu perusahaan dapat membayar pajak lebih besar sekarang ini, namun sebenarnya memiliki potensi hutang pajak yang lebih kecil di masa yang akan datang.

Anasta (2015:257) menyatakan bahwa aset pajak tangguhan disebabkan karena terpulihkannya jumlah pajak penghasilan di periode mendatang, sebagai dampak dari perbedaan temporer yang dikurangkan dengan sisa kompensasi kerugian. Aset pajak tangguhan dapat dicatat jika terdapat kemungkinan terjadinya realisasi manfaat pajak di masa mendatang, oleh karena itu diperlukan judgement supaya dapat menaksir realisasi aset pajak tangguhan. Menurut Suranggane (2007:79) nilai tercatat suatu perusahaan harus diturunkan apabila aset pajak tangguhan tidak lagi dapat dikompensasi dengan laba fiskal, sehingga penurunan ini harus sesuai dengan besarnya laba fiskal yang terdapat pada perusahaan tersebut.

Menurut Sutadipraja, dkk (2019:154) aset pajak tangguhan yang jumlahnya diperbesar oleh manajemen dimotivasi adanya pemberian bonus, beban politis atas besarnya perusahaan dan minimalisasi pembayaran pajak agar tidak merugikan.

2.1.4.3 Pengukuran Aset Pajak Tangguhan

A. DTA Ratio

Dalam penelitian ini Aktiva Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Asset*) diukur dengan rasio akuntansi menurut GMT Research yang

diperoleh dari saldo Aset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Asset*) tahun t dibagi dengan sales (penjualan) tahun t.

Adapun rumus yang digunakan adalah sebagai berikut :

$$DTA \text{ ratio} = \frac{\text{Deferred Tax Asset}}{\text{Sales}}$$

(GMT Research)

Aset Pajak Tangguhan (*Deferred Tax Asset*) merupakan manfaat pajak yang jumlahnya merupakan jumlah estimasi yang akan dipulihkan dalam periode yang akan datang sebagai akibat adanya perbedaan sementara antara standar akuntansi keuangan dengan peraturan perpajakan dan akibat adanya saldo kerugian yang dapat dikompensasikan pada periode mendatang (Waluyo,2017:217)

B. APTit

Aktiva pajak tangguhan adalah selisih antara pajak tangguhan pada periode sekarang dengan periode yang telah lalu. Aktiva pajak dapat diukur dengan perubahan nilai aktiva pajak tangguhan pada akhir periode t dengan t-1 dibagi dengan nilai aktiva pajak tangguhan pada akhir periode t-1. Hal ini dirumuskan sebagaimana dikatakan oleh Baraja,dkk (2017:199).

$$APT_{it} = \frac{\Delta \text{Aktiva pajak tangguhan } t - 1}{\text{Aktiva pajak tangguhan } t - 1}$$

2.1.5 Manajemen Laba

2.1.5.1 Definisi Manajemen Laba

Menurut Sulistiyanto (2008:4), manajemen laba merupakan perilaku oportunis seorang **manajer untuk memperlakukan angka-angka dalam laporan keuangan** sesuai dengan tujuan yang ingin dicapainya. Manajer akan bermain-main dengan komponen akrual yang discretionary untuk menentukan besar kecilnya laba, sebab standar akuntansi memang menyediakan berbagai alternatif metode dan prosedur yang bisa dimanfaatkan.

Menurut Sri Sulistyanto, (2008:6) manajemen laba didefinisikan sebagai:

“... upaya manajer perusahaan untuk mengintervensi atau mempengaruhi informasi-informasi dalam laporan keuangan dengan tujuan untuk mengelabui stakeholder yang ingin mengetahui kinerja perusahaan”.

Definisi manajemen laba menurut Davidson, Stickney, dan Weil (1987) dalam Sri Sulistyanti (2008:42) yaitu:

“Earnings management is the process of taking deliberate steps within the constraints of generally accepted accounting principles to bring about desired level of reported earnings (Manajemen laba merupakan proses untuk mengambil langkah tertentu yang disengaja dalam batas-batas prinsip akuntansi berterima umum untuk menghasilkan tingkat yang diinginkan dari laba yang dilaporkan).”

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa manajemen laba merupakan upaya yang dilakukan oleh manajemen dengan cara memanipulasi laporan keuangan untuk tujuan tertentu. Tujuan tersebut diantaranya untuk mengelabui stakeholder yang ingin mengetahui kinerja perusahaan agar terlihat baik, atau perusahaan menginginkan pembayaran pajak yang rendah dengan cara menurunkan laba perusahaan.

2.1.5.2. Motivasi Manajemen Laba

Ada tiga hipotesis dalam teori akuntansi positif yang dipergunakan untuk menguji perilaku etis seseorang dalam mencatat transaksi dan menyusun laporan keuangan dalam Sulistyanto (2008:63-64).

1. "Bonus Plan Hypothesis Menyatakan bahwa rencana bonus atau kompensasi manajerial akan cenderung memilih menggunakan metode-metode akuntansi yang akan membuat laba yang dilaporkannya menjadi lebih tinggi. Konsep ini membahas bahwa bonus yang dijanjikan pemilik kepada manajer perusahaan tidak hanya memotivasi manajer untuk bekerja dengan lebih baik tetapi juga memotivasi manajer untuk melakukan kecurangan.
2. Debt Covenant Hypothesis Menyatakan bahwa perusahaan yang mempunyai rasio antara utang dan ekuitas lebih besar, cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi dengan laporan laba yang lebih tinggi serta cenderung melanggar perjanjian utang apabila ada manfaat dan keuntungan tertentu yang dapat diperoleh. Keuntungan tersebut berupa permainan laba agar kewajiban utang-piutang dapat ditunda untuk periode

berikutnya sehingga semua pihak yang ingin mengetahui kondisi perusahaan yang sesungguhnya memperoleh informasi yang keliru dan membuat keputusan bisnis menjadi keliru. Akibatnya, terjadi kesalahan dalam mengalokasikan sumberdaya.

3. Political Cost Hypothesis Menyatakan bahwa perusahaan cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi yang dapat memperkecil atau memperbesar laba yang dilaporkannya. Konsep ini membahas bahwa manajer perusahaan cenderung melanggar regulasi pemerintah, seperti undang-undang perpajakan, apabila ada manfaat dan keuntungan tertentu yang dapat diperolehnya. Manajer akan mempermainkan laba agar kewajiban pembayaran tidak terlalu tinggi sehingga alokasi laba sesuai dengan kemauan perusahaan”.

2.1.5.3 Model Dasar Manajemen Laba

Menurut Sulistyanto (2008:177), terdapat tiga pola dalam manajemen laba, yaitu sebagai berikut:

1. “Penaikkan Laba (*Income Increasing*) Pola penaikkan laba (*Income Increasing*) merupakan upaya perusahaan mengatur agar laba periode berjalan menjadi lebih tinggi daripada laba sesungguhnya. Upaya ini dilakukan dengan mempermainkan pendapatan 80 periode berjalan menjadi lebih tinggi daripada pendapatan sesungguhnya dan atau biaya periode berjalan menjadi lebih rendah dari biaya sesungguhnya.
2. Penurunan Laba (*Income Decreasing*) Pola penurunan laba (*income decreasing*) merupakan upaya perusahaan mengatur agar laba periode berjalan menjadi

lebih rendah daripada laba sesungguhnya. Upaya ini dilakukan dengan mempermainkan pendapatan periode berjalan menjadi lebih rendah daripada pendapatan sesungguhnya dan atau biaya periode berjalan menjadi lebih tinggi dari biaya sesungguhnya.

3. Perataan Laba (*Income Smoothing*) Pola perataan laba (*income smoothing*) merupakan upaya perusahaan mengatur agar labanya relatif sama selama beberapa periode. Upaya ini dilakukan dengan mempermainkan pendapatan dan biaya periode berjalan menjadi lebih tinggi atau lebih rendah daripada pendapatan atau biaya sesungguhnya.” Sedangkan menurut Scott (2003:405), terdapat empat bentuk manajemen laba, yaitu sebagai berikut:

1. *“Taking a bath This can take place during periods of organizational stress or reorganization. If a firm must report a loss, management may feel it might as well report a large one-it has little to lose at this point. Consequently, it will write-off assets, provide for expected future costs, and generally "clear the decks." Because of accrual reversal, this enhances the probability of future reported profits. In effect, the recording of large write-offs puts future earnings "in the bank.*
2. *Income Minimization This is similar to taking a bath, but less extreme. Such a pattern may be chosen by a politically visible firm during periods of high profitability. Policies that suggest income minimization include rapid writeoffs of capital assets and intangibles, expensing of advertising and R&D expenditures, successful-efforts accounting for oil and gas exploration costs, and so on. Income tax considerations, such as for LIFO inventory in the United*

States, provide another set of motivations for this pattern, as does enhancement of arguments for relief from foreign competition.

3. *Income Maximization From positive accounting theory, managers may engage in a pattern of maximization of reported net income for bonus purposes, providing this does not put them above the cap. Firms that are close to debt covenant violations may also maximize income.*
4. *Income Smoothing 81 This is perhaps the most interesting earnings management pattern. From a contracting perspective, risk-averse managers prefer a less variable bonus stream, other things equal. Consequently, managers may smooth reported earnings over time so as to receive relatively constant compensation. Efficient compensation contracting may exploit this effect, and condone some income smoothing as a lowcost way to attain the manager's reservation utility.”*

2.1.5.4 Model Empiris Manajemen Laba

Ada tiga pendekatan yang telah yang telah dihasilkan para peneliti untuk mendeteksi manajemen laba sebagaimana yang diungkapkan oleh Sulistyanto (2008:211-216) yaitu:

1. “Model Berbasis *Aggregate Accrual* Model berbasis *Aggregate Accrual* yaitu Model yang digunakan untuk mendeteksi aktivitas rekayasa ini dengan menggunakan *discretionary accrual* Sebagai proksi manajemen laba.
2. Model Berbasis *Specific Accruals* Model kedua merupakan model yang berbasis akrual khusus (*specific accruals*), yaitu pendekatan yang menghitung akrual

sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item atau komponen laporan keuangan tertentu dari industri tertentu, misalnya piutang tak tertagih dari sektor industri tertentu atau cadangan kerugian piutang dari industri asuransi”.

3. Model Berbasis Distribution Of Earnings After Management. Model Berbasis Specific Accruals yaitu pendekatan yang menghitung akrual sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item atau komponen laporan keuangan tertentu dari industri tertentu, misalnya piutang tak tertagih dari sektor industri tertentu atau cadangan kerugian piutang dari industri asuransi.”

2.1.5.5 Metode Pengukuran Manajemen

Menurut Sulistyano (2008: 216) model empiris bertujuan untuk mendeteksi manajemen laba. Pertama kali dikembangkan oleh Healy, De Angelo, model Jones serta model Jones Modifikasi. Adapun penjelasan mengenai model tersebut antara lain :

1. Model Healy

Model empiris untuk mendeteksi manajemen pertama kali dikembangkan oleh Healy pada tahun 1985. Secara umum model ini tidak berbeda dengan modelmodel lain yang dipergunakan untuk mendeteksi manajemen laba dalam menghitung nilai total accrual (TAC), yaitu mengurangi laba akuntansi yang diperolehnya selama satu periode tertentu dengan arus kas operasi periode berangkutan.

Langkah I : Menghitung nilai total accrual (TAC) yang merupakan selisih dari pendapatan bersih (net income) dengan arus kas operasi untuk setiap perusahaan dan setiap tahun pengamatan.

$$TAC = Net\ income - Cash\ flows\ from\ operation$$

Langkah II : Menghitung nilai nondiscretionary accruals (NDA) yang merupakan rata-rata total accrual (TAC) dibagi dengan total aktiva periode sebelumnya.

$$NDA_t = \frac{\sum TAC}{T}$$

Dimana:

NDA = Nondiscretionary accruals.

TAC = Total accrual yang diskala dengan total aktiva periode t-1.

T = 1, 2, ..., T merupakan tahun subscript untuk tahun yang dimasukkan dalam periode estimasi.

t = Tahun subscript yang mengindikasikan tahun dalam periode estimasi

Langkah III : Menghitung nilai *discretionary accruals* (DA), yaitu selisih antara *total accrual* (TAC) dengan *nondiscretionary accruals* (NDA). *Discretionary accrual* merupakan proksi manajemen laba.

$$DA = TAC - NDA$$

2. Model De Angelo

Model lain untuk mendeteksi manajemen laba dikembangkan oleh DeAngelo pada tahun 1986.

Langkah I : Menghitung nilai *total accrual* (TAC) yang merupakan selisih dari pendapatan bersih (*net income*) dengan arus kas operasi untuk setiap perusahaan dan setiap tahun pengamatan.

$$TAC = Net\ income - Cash\ flows\ from\ operation$$

Langkah II : Menghitung nilai *nondiscretionary accruals* (NDA) yang merupakan rata-rata *total accrual* (TAC) dibagi dengan total aktiva periode sebelumnya.

$$NDA_t = TAC_{t-1}$$

Keterangan:

$NDCAt$ = *Discretionary accruals* yang diestimasi.

$TACt$ = *Total accrual periode t*.

TA_{t-1} = *total aktiva periode t-1*.

Langkah III : Menghitung nilai *discretionary accruals* (DA), yaitu selisih antara total accrual (TAC) dengan *nondiscretionary accruals* (NDA). *Discretionary accruals* merupakan proksi manajemen laba.

$$DA = TAC - NDA$$

3. Model Jones

Model Jones dikembangkan oleh Jones (1991) ini tidak lagi menggunakan asumsi bahwa *nondiscretionary accruals* adalah konstan. Langkah I : Menghitung nilai *total accrual* (TAC) yang merupakan selisih dari pendapatan bersih (*net income*) dengan arus kas operasi untuk setiap perusahaan dan setiap tahun pengamatan.

$$TAC = Net\ income - Cash\ flows\ from\ operation$$

Langkah II : Menghitung nilai *nondiscretionary accruals* dengan rumus diatas dengan terlebih dahulu melakukan regresi linear sederhana.

$$\frac{TAC_{i,t}}{TAC_{i,t-1}} = \hat{b}_0 \left(\frac{1}{TAC_{i,t-1}} \right) + \hat{b}_1 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{TAC_{i,t-1}} \right) + \hat{b}_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \Sigma$$

Keterangan:

$TAC_{i,t}$ = Total akrual perusahaan i periode t

$TA_{i,t-1}$ = Total aset untuk perusahaan I periode t-1

$REV_{i,t}$ = pendapatan tahun t dikurangi pendapatan periode t-1

$PPE_{i,t}$ = Aktiva tetap perusahaan i periode t

Selain itu menghitung *nondiscretionary accruals* model (NDA) adalah sebagai berikut :

$$NDA = \alpha_1 \frac{1}{TA_{t-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_t}{TA_{t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE}{TA_{t-1}}$$

Keterangan:

ΔREV_t = Pendapatan tahun t dikurangi pendapatan periode t-1

PPE_t = Aktiva tetap perusahaan i periode t

TA_{t-1} = Total aktiva periode t-1

$\alpha_1 \alpha_2 \alpha_3 = \text{Firm-specific parameters}$

Langkah 3: Menghitung nilai *discretionary accruals* (TAC) dan *nondiscretionary accruals* (NDA). Discretionary accruals merupakan proksi manajemen laba.

4. Model Jones Dimodifikasi

Model jones dimodifikasi (modified jones model) merupakan modifikasi dari model jones yang didesain untuk mengeliminasi kecenderungan untuk menggunakan perkiraan yang bisa salah dari model Jones untuk menentukan discretionary accruals ketika discretion melebihi pendapatan.

Langkah I : Menghitung nilai *total accrual* (TAC) yang merupakan selisih dari pendapatan bersih (*net income*) dengan arus kas operasi untuk setiap perusahaan dan setiap tahun pengamatan.

$$TAC = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

Selanjutnya total akrual diestimasi dengan Ordinary Least Square dengan rumus sebagai berikut:

$$\frac{TAC_{i,t}}{TAC_{i,t-1}} = \hat{b}_0 \left(\frac{1}{TAC_{i,t-1}} \right) + \hat{b}_1 \left(\frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \hat{b}_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \sum u$$

Langkah II : Dengan koefisien regresi sebagaimana di atas, maka Non Discretionary Accruals ditentukan sebagai berikut:

$$DTA_{i,t} = \frac{TAC_{i,t}}{TA_{i,t-1}} - NDA_{i,t}$$

Dalam hal ini penulis menggunakan kriteria menurut Muid (2005) dalam Pradana (2020) jika nilai $DTA > 0$ maka perusahaan melakukan manajemen laba sedangkan jika $DTA \leq 0$ maka tidak melakukan manajemen laba.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Penghindaran Pajak terhadap Manajemen Laba

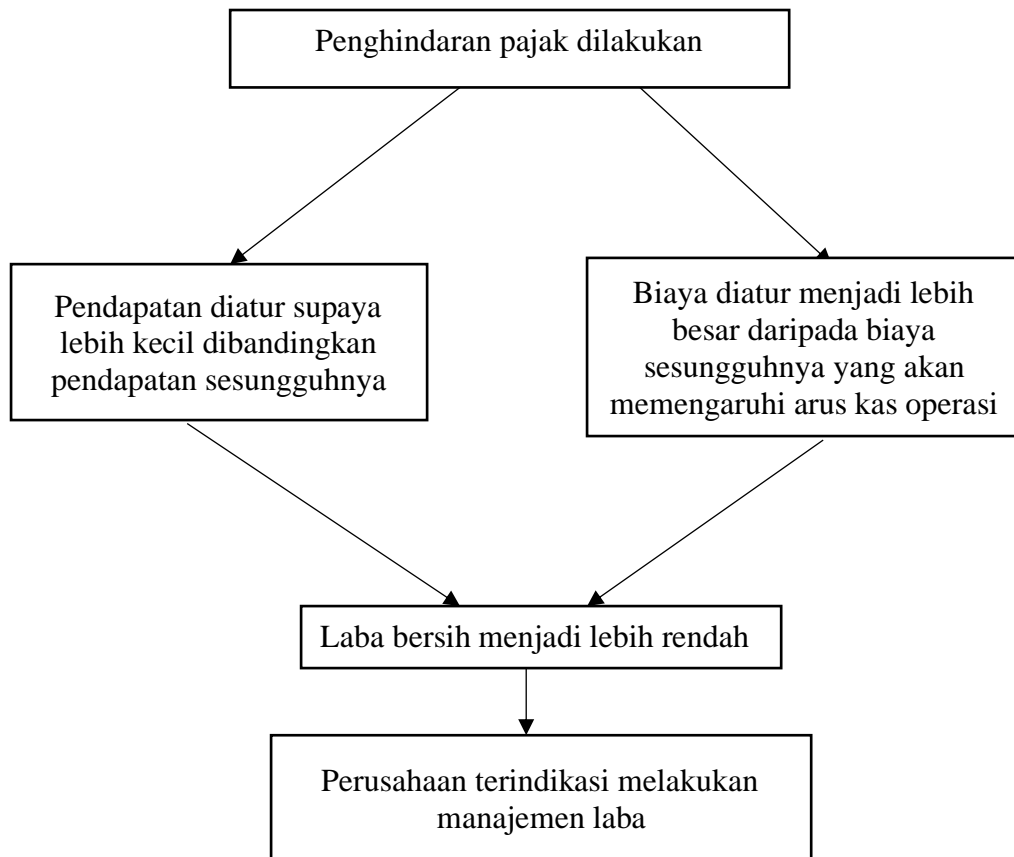
Manajer cenderung selalu berusaha untuk meminimalisasi kewajiban kewajibannya, termasuk kewajiban membayar pajak. Bagi manajer semakin pajak kecil yang harus ditahan kepada pemerintah berarti semakin kecil kewajibannya. Oleh karena itu, manajer akan berusaha agar laba perusahaan selalu Terlihat lebih rendah daripada laba yang sebenarnya diperoleh. Upaya ini dilakukan untuk meminimalkan pajak yang harus dibayar perusahaan. (Sulistyanto, 2008:96). Ada berbagai cara yang dapat dilakukan manajer dalam mengatur labanya untuk

menurunkan nilai pajak perusahaan. Salah satunya perusahaan dapat memanfaatkan kebijakan selera estimasi cadangan perolehan maupun biaya amortisasi dan depresiasi aktivasi. Semakin besar cadangan kerugian perolehan berarti semakin besar pula biaya kerugian piutang yang harus ditanggung perusahaan. Besarnya kehilangan biaya piutang ini akan mengakibatkan semakin kecilnya laba perusahaan yang diperoleh. Hal ini akan membuat pajak yang harus dikenakan kepada pemerintah menjadi semakin kecil. (Sulistyanto, 2008:97).

Upaya lain untuk meminimalkan pembayaran pajak yaitu dengan mengatur besar kecilnya pendapatan dan biaya sekaligus. Pendapatan diatur supaya lebih kecil dibandingkan pendapatan sesungguhnya, sedangkan biaya diatur menjadi lebih besar daripada biaya sesungguhnya, yang akan mempengaruhi arus kas operasi. Kondisi ini menggambarkan keterkaitan manajemen laba dengan pola menurunkan laba (*income decreasing earnings management*). Dengan laba bersih yang rendah, maka pajak yang dikenakan kepada perusahaan juga rendah. Tindakan ini menunjukkan bahwa semakin besar penghindaran pajak dilakukan manajemen, semakin tinggi manajemen laba terjadi. (Sulistyanto, 2008:169).

Kerangka pemikiran pengaruh Penghindaran Pajak terhadap manajemen laba dapat dilihat pada gambar 2.1

Gambar 2. 1 Kerangka pemikiran pengaruh Penghindaran Pajak terhadap Manajemen Laba

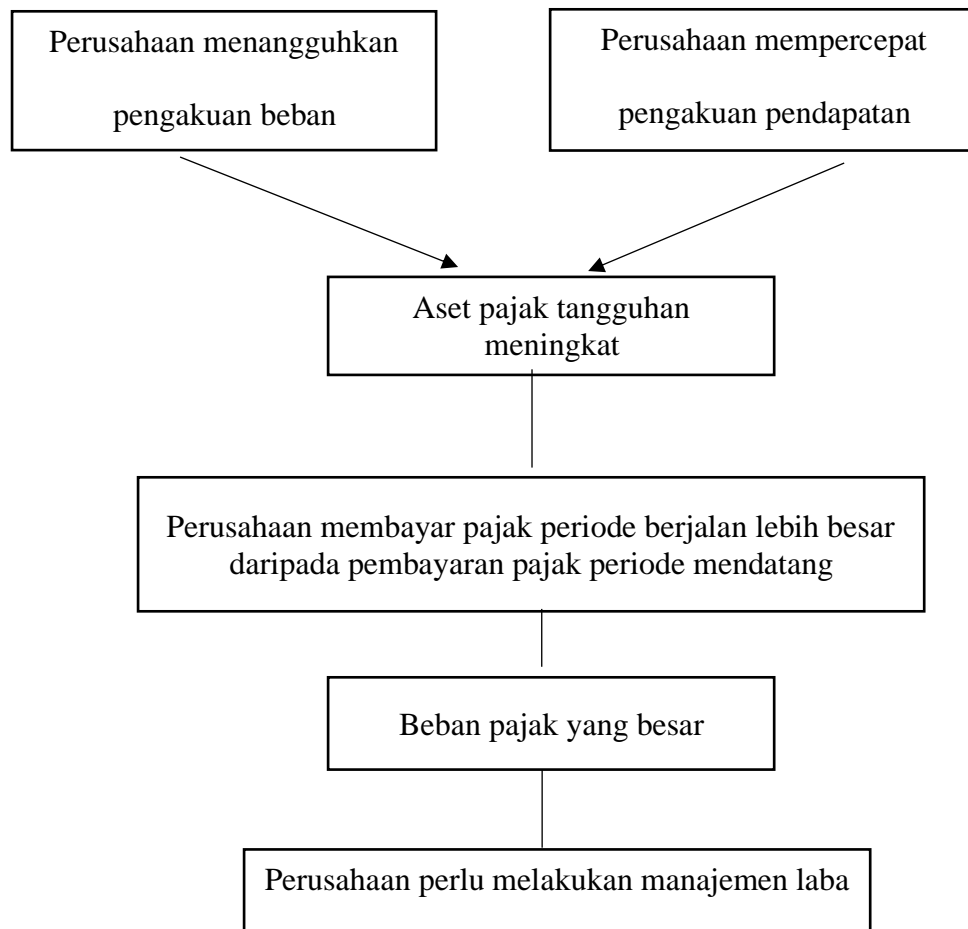


2.2.2 Pengaruh Aset Pajak Tangguhan Terhadap Keputusan Manajemen Laba

Aset pajak tangguhan meningkat ketika perusahaan mempercepat beban atau menangguhkan pendapatan untuk kepentingan akuntansi dibandingkan dengan kepentingan perpajakan perusahaan tersebut Yulianti (2005) . Aset pajak tangguhan terjadi karena adanya koreksi postif yang mengakibatkan laba menurut perusahaan atau laba komersial lebih kecil dibandingkan dengan laba menurut fiskal. Sehingga perusahaan membayar pajak periode tertentu lebih besar daripada

pembayaran pajak periode mendatang. Karena pembayaran pajak periode mendatang lebih kecil atau lebih hemat berarti laba perusahaan yang dilaporkan akan menjadi lebih besar. Hal ini merupakan upaya manajemen untuk mencapai laba yang besar untuk memperoleh berbagai keuntungan untuk dirinya sendiri yang mendorong manajemen untuk melakukan manajemen laba (Achyani dan Lestari 2019). Sulistyanto (2018) menyatakan bahwa, semakin besar laba yang diperoleh perusahaan semakin besar pula pajak yang harus dibayarkan kepada pemerintah. perencanaan pajak terkait dengan pelaporan laba perusahaan. Laba yang tinggi akan menyebabkan beban pajak perusahaan juga tinggi. Oleh karena itu, manajemen perusahaan akan menggunakan berbagai teknik manajemen laba untuk mencapai target (Ratna Eka 2016).

Gambar 2. 2 Kerangka Pemikiran Pengaruh Aset Pajak Tangguhan terhadap Manajemen Laba



2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas maka perlu dilakukan pengujian hipotesis untuk mengetahui ada atau tidaknya hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Penulis mengasumsikan jawaban sementara (hipotesis) dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁ : Penghindaran Pajak berpengaruh signifikan terhadap Manajemen Laba

H₂ : Aset Pajak Tangguhan berpengaruh signifikan terhadap Manajemen Laba