

## **BAB II**

### **MANAJEMEN LABA DAN BEBAN PAJAK TANGGUHAN**

#### **II.1 Definisi Laporan Keuangan dan Tujuan Pelaporan Keuangan**

Laporan keuangan merupakan alat komunikasi antara pihak internal perusahaan yaitu pihak manajemen dengan pihak eksternal yang terkait dengan perusahaan. Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Akuntansi Keuangan (2007) No. 1 paragraf 05 menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas perusahaan yang bermanfaat bagi pengguna laporan dalam rangka membuat keputusan ekonomi serta menunjukkan pertanggung jawaban manajemen atas penggunaan sumber daya kepada pemilik. Laporan keuangan yang lengkap meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan (PSAK No. 1 paragraf 07).

#### **II.2 Informasi Laba**

Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan paragraf 69 (IAI, 2007) menyebutkan bahwa laba atau penghasilan bersih seringkali digunakan sebagai ukuran kinerja atau sebagai dasar bagi ukuran yang lain seperti imbalan investasi atau laba per saham. Selain itu, arti penting informasi laba juga diungkapkan dalam *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 1 yang menyatakan bahwa laba akuntansi merupakan pengukuran yang baik atas prestasi perusahaan dan oleh karena itu, laba akuntansi hendaknya dapat digunakan dalam

prediksi arus kas dan laba masa depan. Informasi laba sebagai komponen laporan keuangan perusahaan disediakan untuk menilai kinerja manajemen, mengestimasi kemampuan laba yang representatif dalam jangka panjang, memprediksi laba, dan menaksir risiko dalam investasi dan kredit.

### II.3 *Earnings Thresholds* ( Batas Pelaporan Laba )

Salah satu pendekatan dalam menentukan perilaku manajemen laba pada suatu perusahaan adalah pendekatan distribusi laba. Pendekatan distribusi laba mengidentifikasi batas pelaporan laba (*earnings threshold*) dan menemukan bahwa perusahaan yang berada di bawah *earnings threshold* akan berusaha untuk melewati batas tersebut dengan melakukan manajemen laba (Yuliati, 2004).

Phillips, Pincus dan Rego (2003) dalam penelitiannya mengenai batas pelaporan laba dan manajemen laba mengungkapkan bahwa batas pelaporan laba ini menjadi penting dan perlu diperhatikan karena batas pelaporan laba (untuk selanjutnya akan disebut *earnings thresholds*) ini akan mempengaruhi proses orang berpikir (apakah *earnings thresholds* ini positive atau tidak).

Phillips, Pincus dan Rego (2003) dalam penelitian Yuliati (2004) menyebutkan terdapat dua macam *earnings threshold*, yaitu :

1. Titik pelaporan laba nol : yang menunjukkan usaha manajemen untuk menghindari pelaporan kerugian.

Dalam penelitiannya, Phillips, Pincus dan Rego (2003) menggunakan pendekatan ini dengan membandingkan perusahaan dengan perusahaan pembanding. Mereka membandingkan hasil skala perbandingan tersebut. Hal ini kemudian dipertegas Yuliati (2004) dalam penelitiannya dengan

menggolongkan perusahaan dengan hasil skala perbandingan positif ( $\geq 0$ ) dan menjadikannya sebagai variabel dependen dalam mendeteksi manajemen laba, sebagai perusahaan yang berada dalam *range small profits*. Hasil penelitian yang mereka peroleh menunjukkan bahwa peningkatan beban pajak tangguhan mengindikasikan adanya peningkatan adanya praktik manajemen laba dalam perusahaan.

2. Titik perubahan laba nol : yang menunjukkan usaha manajemen untuk menghindari penurunan laba.

Dalam penelitiannya, Phillips, Pincus dan Rego (2003) menggunakan titik perubahan laba nol untuk mengetahui indikasi praktik manajemen laba. Adanya upaya praktik manajemen laba dilakukan dengan dengan membandingkan perusahaan yang perubahan labanya adalah nol atau positif dengan perusahaan yang perubahan labanya negatif. Perusahaan dengan perubahan laba positif diindikasikan melakukan manajemen laba. Hasil penelitian yang mereka peroleh menunjukkan bahwa peningkatan beban pajak tangguhan mengindikasikan adanya peningkatan adanya praktik manajemen laba dalam perusahaan.

#### II.4 *Agency Theory*

Masalah *agency* timbul karena adanya konflik kepentingan antara *stakeholder* dan manajer, karena tidak bertemunya utilitas yang maksimal antara mereka. Sebagai *agent*, manajer bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para pemilik (*principal*), namun disisi yang lain manajer juga mempunyai kepentingan memaksimalkan kesejahteraan mereka. Sehingga ada

kemungkinan besar *agent* tidak selalu bertindak demi kepentingan terbaik *principal* (Kusumawati dan Sasongko, 2005).

Konsep manajemen laba dapat dijelaskan dengan menggunakan pendekatan teori keagenan (*agency theory*) yang menyatakan bahwa praktik manajemen laba dipengaruhi oleh konflik kepentingan antara pemilik (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Konflik ini muncul pada saat setiap pihak berusaha untuk mencapai tingkat kemakmuran yang diinginkannya. Pemilik memiliki keinginan untuk mendapatkan laba yang setinggi-tingginya, di sisi lain manajemen ingin kinerjanya diukur baik. Konflik kepentingan semakin meningkat terutama karena pemilik tidak dapat memonitor aktivitas manajemen sehari-hari. Pemilik tidak memiliki informasi yang cukup tentang kinerja manajemen. Manajemen mempunyai lebih banyak informasi mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja, dan perusahaan secara keseluruhan. Hal ini menimbulkan adanya ketidakseimbangan informasi yang disebut dengan asimetri informasi. Adanya asumsi bahwa individu akan bertindak untuk kepentingan dirinya sendiri mengakibatkan manajemen terdorong untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui oleh pemilik. Asimetri informasi dan konflik kepentingan dapat memacu pihak manajemen menggunakan informasi yang dimilikinya untuk memanipulasi laporan keuangan dalam usaha memaksimalkan kesejahteraannya.

Kusumawati dan Sasongko (2005) menulis bahwa diantara pihak eksternal dan internal dalam suatu perusahaan mempunyai berbagai kepentingan yang berbeda sehingga dapat mendorong timbulnya pertentangan dari pihak – pihak

yang mempunyai kepentingan tersebut. Pertentangan yang dapat terjadi antara pihak – pihak tersebut antara lain:

1. Manajemen ingin meningkatkan kesejahteraan sedangkan pemegang saham ingin meningkatkan kekayaan.
2. Manajemen berkeinginan memperoleh kredit sebesar mungkin dengan bunga yang rendah sedangkan kreditor hanya ingin memberi kredit sesuai kemampuan perusahaan.
3. Manajemen ingin membayar pajak sekecil mungkin sedangkan pemerintah ingin memungut pajak semaksimal mungkin.

## II.5 Manajemen Laba

Untuk memahami manajemen laba berikut ini beberapa definisi mengenai manajemen laba:

1. Fischer dan Rosenzweig (1994) mendefinisikan manajemen laba sebagai tindakan seorang manajer dalam menyajikan laporan dengan menaikkan atau menurunkan laba periode berjalan dari unit usaha yang menjadi tanggungjawabnya, tanpa menimbulkan kenaikan atau penurunan profitabilitas ekonomi unit tersebut dalam jangka panjang.
2. Menurut Healy dan Wahlen (1999), manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan pertimbangan (*judgment*) dalam pelaporan keuangan dan penyusunan transaksi untuk merubah laporan keuangan, dengan tujuan untuk memanipulasi besaran (*magnitude*) laba kepada beberapa *stakeholders* tentang kinerja ekonomi perusahaan atau untuk

mempengaruhi hasil perjanjian (kontrak) yang tergantung pada angka-angka akuntansi yang dilaporkan.

3. Scott (2003:369) mendefinisikan manajemen laba sebagai berikut:

*Earning management is the choice by manager of accounting policies so as to achieve some specific objective.*

Scott (2003:369) berpendapat bahwa manajemen laba merupakan intervensi manajemen dalam proses penyusunan laporan keuangan eksternal sehingga dapat menaikkan atau menurunkan laba akuntansi untuk mendapatkan keuntungan pribadi.

Dari beberapa pengertian manajemen laba diatas dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa manajemen laba merupakan intervensi yang disengaja oleh manajemen dalam proses penyusunan keuangan perusahaan kepada pihak eksternal perusahaan yang memanfaatkan penilaian (*judgement*) mereka untuk mempengaruhi keputusan para penggunanya serta demi memperoleh keuntungan pribadi. Manajemen laba tidak harus dikaitkan dengan upaya untuk memanipulasi data atau informasi akuntansi, tetapi lebih condong dikaitkan dengan pemilihan metode akuntansi (*accounting methods*) untuk mengatur keuntungan yang bisa dilakukan karena memang diperkenankan menurut *accounting regulations*.

Pada dasarnya, pihak manajemen dapat melakukan manajemen laba disebabkan oleh (Hendriksen, 1998):

1. Kelemahan yang melekat (inheren) dalam akuntansi itu sendiri

Fleksibilitas dalam menghitung angka laba dapat disebabkan oleh metode akuntansi yang memberikan peluang bagi manajemen untuk mencatat fakta

tertentu dengan cara berbeda, contoh: dalam metode penilaian persediaan, manajemen dapat memilih metode *Last In First Out*, *First In First Out*, atau metode rata-rata. Kedua, metode akuntansi dapat memberikan peluang bagi manajemen dalam menyusun estimasi, contohnya estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud.

## 2. Informasi asimetri antara manajer dengan pihak luar

Faktor informasi juga menyebabkan timbulnya manajemen laba. Manajer memiliki informasi yang lebih dibanding pihak eksternal perusahaan seperti investor dan kreditor. Asimetri informasi terjadi ketika manajer memiliki informasi internal perusahaan relatif lebih banyak dan lebih cepat dibanding pihak eksternal. Dalam kondisi demikian, manajer dapat menggunakan informasi yang diketahuinya untuk memanipulasi pelaporan keuangan dalam usaha memaksimalkan kemakmurannya sehingga terjadi manajemen laba.

Scott (2003:383) mengemukakan bentuk – bentuk manajemen laba, yaitu:

### 1. *Taking a bath*

Pola ini dapat terjadi selama ada tekanan organisasional pada saat pergantian manajemen baru yaitu dengan mengakui adanya kegagalan atau defisit dikarenakan manajemen lama dan manajemen baru ingin menghindari kegagalan tersebut. Teknik ini juga dapat mengakui adanya biaya-biaya pada periode mendatang dan kerugian periode berjalan ketika keadaan buruk yang tidak menguntungkan yang tidak bisa dihindari pada periode berjalan. Konsekuensinya, manajemen melakukan ‘pembersihan diri’ dengan

membebankan perkiraan-perkiraan biaya mendatang. Akibatnya laba periode berikutnya akan lebih tinggi dari seharusnya.

## 2. *Income minimization*

Pola ini dilakukan pada saat profitabilitas perusahaan sangat tinggi dengan maksud agar tidak mendapatkan perhatian oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Kebijakan yang diambil dapat berupa penghapusan atas barang modal dan aktiva tidak berwujud, pembebanan biaya iklan, biaya riset dan pengembangan. Tujuan penghapusan ini adalah untuk mencapai suatu tingkat *return on asset* yang dikehendaki.

## 3. *Income maximization*

Maksimalisasi laba dimaksudkan untuk memperoleh bonus yang lebih besar, meskipun laba yang dilaporkan tetap dibawah batas atas yang ditetapkan.

## 4. *Income Smoothing* (Perataan Laba)

Perataan laba merupakan cara yang paling populer dan sering dilakukan. Perusahaan-perusahaan melakukan perataan laba untuk mengurangi fluktuasi laba bersih. Perusahaan mungkin juga meratakan laba bersihnya untuk pelaporan eksternal dengan maksud sebagai penyampaian informasi internal perusahaan kepada pasar dalam meramalkan pertumbuhan laba jangka panjang perusahaan.

Teknik yang digunakan dalam merekayasa laba menurut Setiawati dan Naim (2002) dikelompokkan menjadi tiga kelompok yaitu:

### 1. Memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi

Cara manajemen untuk mempengaruhi laba melalui *judgement* terhadap estimasi antara lain, estimasi tingkat piutang tak tertagih, estimasi kurun waktu depresi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud, dan estimasi biaya garansi.

## 2. Mengubah metode akuntansi

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

## 3. Menggeser periode biaya dan pendapatan

Beberapa orang menyebut rekayasa jenis ini sebagai manipulasi keputusan operasional. Contoh: rekayasa periode biaya atau pendapatan antara lain: mempercepat atau menunda pengeluaran promosi sampai pada periode berikutnya, mempercepat atau menunda pengiriman produk ke pelanggan, perusahaan yang mencatat persediaan dengan menggunakan asumsi LIFO juga dapat merekayasa peningkatan laba melalui pengaturan saldo persediaan.

## II.6 Akuntansi Pajak Penghasilan diatur dalam PSAK No 46

Berdasarkan PSAK No 46 Tentang Akuntansi Pajak Penghasilan,

*Pajak Penghasilan* adalah pajak yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan pajak ini dikenakan atas penghasilan kena pajak perusahaan.

*Laba akuntansi* adalah laba atau rugi bersih selama satu periode sebelum dikurangi beban pajak.

*Penghasilan kena pajak* atau laba fiskal (*taxable profit*) atau rugi pajak (*tax loss*) adalah laba atau rugi selama satu periode yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan yang menjadi dasar penghitungan pajak penghasilan.

*Beban pajak (tax expense)* atau *penghasilan pajak (tax income)* adalah jumlah agregat pajak kini (*current tax*) dan pajak tangguhan (*deferred tax*) yang diperhitungkan dalam penghitungan laba atau rugi pada satu periode.

*Pajak kini (current tax)* adalah jumlah pajak penghasilan terutang (*payable*) atas penghasilan kena pajak pada satu periode.

*Kewajiban pajak tangguhan (deferred tax liabilities)* adalah jumlah pajak penghasilan terutang (*payable*) untuk periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak.

Aset pajak tangguhan (*deferred tax assets*) adalah jumlah pajak penghasilan terpulihkan (*recoverable*) pada periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dan sisa kompensasi kerugian.

*Perbedaan temporer (temporary differences)* adalah perbedaan antara jumlah tercatat aktiva atau kewajiban dengan DPP-nya. Perbedaan temporer dapat berupa:

1. Perbedaan temporer kena pajak yaitu perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah kena pajak dalam penghitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aset dipulihkan atau nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi.
2. Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan yaitu perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah yang boleh dikurangkan dalam

penghitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aset dipulihkan atau nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi.

## **II.7 UU Pajak Penghasilan No 7 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU No. 17 Tahun 2000**

### **II.7.1. Pajak Penghasilan**

Berdasarkan ketentuan Pasal 1 UU No. 7 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU No. 17 Tahun 2000, Pajak penghasilan adalah pajak yang dikenakan terhadap subyek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak atau dapat pula dikenakan pajak untuk penghasilan dalam bagian tahun pajak, apabila kewajiban pajak subyektifnya dimulai atau berakhir dalam tahun pajak

### **II.7.2 Subyek Pajak**

Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (1), yang menjadi subyek pajak adalah:

1. a. Orang pribadi, yang bertempat tinggal atau berada di Indonesia maupun di luar Indonesia.
- b. Warisan yang belum terbagi, kewajiban pajak subyektif warisan yang belum terbagi dimulai pada saat timbulnya warisan yang belum terbagi tersebut dan berakhir pada saat warisan tersebut selesai dibagi.
2. Badan

Badan sebagai subyek pajak adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak

melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap, dan bentuk badan lainnya.

3. Bentuk usaha tetap.

Adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau juga badan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Menurut ketentuan pasal 2 ayat (2), maka subyek pajak yang berpenghasilan secara umum terbagi menjadi :

1. Subyek Pajak dalam negeri

Subyek Pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan menggantikan yang berhak.

2. Subyek Pajak luar negeri

Subyek Pajak luar negeri adalah orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di

Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dan menerima atau memperoleh penghasilan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

### **II.7.3. Obyek Pajak**

Berdasarkan ketentuan pasal 4 ayat (1), yang menjadi Obyek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk :

1. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, honorarium, tunjangan, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini.
2. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan dan penghargaan.
3. Laba Usaha
4. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta
5. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya.
6. Bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan karena jaminan pengembalian utang.

7. Dividen, dengan nama dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi.
8. Royalti.
9. Sewa dan penghasilan usaha lain sehubungan dengan penggunaan harta.
10. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala.
11. Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.
12. Keuntungan karena selisih kurs mata uang asing
13. Selisih karena penilaian kembali aktiva
14. Premi asuransi
15. Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas.
16. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.

Berdasarkan ketentuan pasal 4 ayat (2), terdapat beberapa penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan final yaitu :

1. Bunga deposito dan tabungan- tabungan lainnya,
2. Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya dibursa efek,
3. Penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan bangunan
4. Penghasilan tertentu lainnya.

Walaupun setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan obyek pajak penghasilan, namun ada juga

**penghasilan yang tidak termasuk sebagai obyek pajak, sehingga terhadapnya tidak dipungut pajak penghasilan, hal ini diatur dalam ketentuan pasal 4 ayat (3), seperti yang tertulis berikut ini :**

1. a. Bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat
- b. Harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan oleh badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil
2. Warisan.
3. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal.
4. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura ataupun kenikmatan dari wajib pajak atau pemerintah.
5. Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi
6. Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai wajib pajak dalam negeri, koperasi, yayasan atau organisasi yang sejenis, BUMN atau BUMD, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia.
7. Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun
8. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu

9. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya terbagi atas saham- saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi.
10. Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksa dana.
11. Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatannya di Indonesia.

#### **II.7.4 Biaya yang Dapat Dibebankan**

Berdasarkan ketentuan pasal 6, biaya yang boleh dibebankan dalam menghitung penghasilan kena pajak adalah sebagai berikut:

1. Biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan, termasuk biaya pembelian bahan, biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang, bunga, sewa, royalti, biaya perjalanan, biaya pengolahan limbah, piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, premi asuransi, biaya administrasi, dan pajak kecuali pajak penghasilan.
2. Penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun.
3. Iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan.

4. Kerugian karena penjualan atau penagihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.
5. Kerugian dari selisih kurs mata uang asing.
6. Biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia.
7. Biaya beasiswa, magang, dan pelatihan.
8. Piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, dengan syarat :
  - a. Telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial.
  - b. Telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau Badan Urusan Piutang dan Lelang Negara (BUPLN) atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang / pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan.
  - c. Telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus.
  - d. Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

#### **II.7.5. Biaya yang Tidak Dapat Dibebankan**

Berdasarkan ketentuan pasal 9, biaya yang tidak boleh dibebankan dalam menghitung penghasilan kena pajak adalah sebagai berikut:

1. Pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi.

2. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota. untuk usaha koperasi, dan cadangan biaya reklamasi untuk usaha
3. pembentukan atau pemupukan dana cadangan kecuali cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan pertambangan, yang ketentuan dan syarat-syaratnya ditetapkan dengan keputusan Menteri Keuangan.
4. Premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, dan asuransi beasiswa yang dibayar oleh wajib pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi wajib pajak yang bersangkutan.
5. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan.
6. Jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan.
7. Harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, kecuali zakat atas penghasilan yang nyata- nyata dibayarkan oleh wajib pajak orang pribadi pemeluk agama Islam dan atau wajib pajak badan dalam negeri yang dimiliki oleh pemeluk agama Islam kepada badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah.
8. Pajak Penghasilan.

9. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi wajib pajak atau orang yang menjadi tanggungannya.
10. Gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham.
11. Sanksi administratif berupa bunga, denda, dan atau kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan dibidang perpajakan.

#### II.7.6 Tarif Pajak

Berdasarkan ketentuan Pasal 17 ayat (1), besarnya tarif Pajak Penghasilan yang diterapkan atas penghasilan kena pajak untuk badan yang menjalankan usaha tetap di Indonesia adalah sebagai berikut:

**Tabel II.1**  
**Lapisan Penghasilan Kena Pajak dan Tarif Pajak**

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
0 - Rp. 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)	10 % (sepuluh persen)
Di atas Rp. 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) s.d. Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah)	15 % (lima belas persen)
Di atas Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah)	30 % (tiga puluh persen)

*Sumber : Kompilasi Undang-undang Perpajakan (PPh Pajak Penghasilan) Terlengkap, 2007*

Untuk dapat menghitung jumlah pajak yang terhutang dalam suatu tahun pajak, maka terlebih dahulu ditentukan besarnya penghasilan kena pajak, yang diperoleh dengan cara mengurangi jumlah biaya, beban, atau pengeluaran untuk mendapatkan, menagihkan, dan memelihara penghasilan terhadap penghasilan bruto dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku. Perhitungan pajak terhutang dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{Pajak terhutang} = \text{Tarif pajak} \times \text{Penghasilan Kena Pajak}$$

Dalam menghitung Pajak Penghasilan terhutang, dibedakan antara wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri. Bagi wajib pajak dalam negeri, pada dasarnya terdapat dua cara untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak yaitu :

1. Penghitungan Pajak Penghasilan dengan dasar pembukuan.

a. Wajib pajak badan.

$$\text{Penghasilan Kena Pajak} = \text{Penghasilan sebagai obyek pajak} - \text{Biaya}$$

b. Wajib pajak orang pribadi.

$$\text{Penghasilan Kena Pajak} = \text{Penghasilan sebagai obyek pajak} - \text{Biaya} \\ - \text{Penghasilan tidak kena pajak}$$

2. Penghitungan Pajak Penghasilan dengan dasar pencatatan.

Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dengan dasar pencatatan tidak memperhitungkan secara rinci biaya yang dikeluarkan wajib pajak melainkan telah ditetapkan penghasilan netonya dengan suatu presentasi tertentu oleh pemerintah. Wajib pajak yang diperkenankan melakukan penghitungan dengan dasar pencatatan adalah apabila peredaran bruto

usahanya kurang dari Rp. 600.000.000,00 setahun yang selanjutnya diubah dengan peraturan Menteri Keuangan No. 01/PMK/03/2007 yang memberi batas peredaran bruto wajib pajak orang pribadi dalam satu tahun kurang dari Rp. 1.800.000.000,00. Sedangkan bagi wajib pajak luar negeri, Penghasilan Kena Pajak sebagai dasar penghitung Pajak Penghasilan adalah sebesar penghasilan bruto sehingga Pajak Penghasilan yang terhutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak dengan penghasilan bruto.

## **II.8 Beban Pajak Tangguhan**

Beban PPh terdiri atas beban pajak kini dan beban pajak tangguhan. Pajak kini (*current tax*) adalah jumlah PPh terutang atas Penghasilan Kena Pajak pada satu periode.

Beban pajak tangguhan timbul akibat perbedaan temporer antara laba akuntansi (laba menurut Standar Akuntansi Keuangan Indonesia) dengan laba fiskal (laba menurut aturan perpajakan Indonesia yang digunakan sebagai dasar perhitungan pajak). Perbedaan ini muncul akibat ketidaksamaan waktu pengakuan penghasilan dan beban antara peraturan perpajakan dengan standar akuntansi keuangan. Contoh akibat dari perbedaan ini adalah perbedaan pengakuan beban penyusutan, penyisihan piutang ragu – ragu, jumlah persediaan dan lain - lain.

Beban pajak tangguhan akan menimbulkan kewajiban pajak tangguhan sedangkan pendapatan pajak tangguhan menimbulkan aset pajak tangguhan (Sukrisno Agus, 2007:197). Aset pajak tangguhan (*deferred tax asset*) timbul apabila beda waktu menyebabkan terjadinya koreksi positif sehingga beban pajak

menurut akuntansi lebih kecil daripada beban pajak menurut peraturan perpajakan. Sedangkan kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) timbul apabila beda waktu menyebabkan koreksi negatif sehingga beban pajak menurut akuntansi lebih besar daripada beban pajak menurut peraturan perpajakan (Sukrisno Agus, 2007:198).

## **II.9 Laporan Keuangan Fiskal**

Wajib pajak yang melakukan pembukuan pasti menyusun pembukuannya berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau di Indonesia sesuai standar akuntansi yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Namun prinsip akuntansi yang berlaku umum tidak selalu sesuai dengan peraturan perpajakan. Dalam penyusunan laporan keuangan fiskal Wajib Pajak harus mengacu pada peraturan perpajakan sehingga laporan keuangan komersial yang dibuat berdasarkan standar akuntansi keuangan harus disesuaikan / dikoreksi fiskal terlebih dahulu sebelum menghitung besarnya penghasilan kena pajak (Suandy, 2006:78). Penyesuaian laporan keuangan ini disebut dengan penyesuaian fiskal atau rekonsiliasi fiskal.

Rekonsiliasi fiskal (koreksi fiskal) dapat berupa koreksi positif dan negatif. Koreksi positif terjadi apabila pendapatan menurut fiskal bertambah (Sukrisno Agus, 2007:178). Koreksi positif biasanya dilakukan akibat adanya :

1. Beban yang tidak diakui oleh pajak
2. Penyusutan komersial lebih besar daripada penyusutan fiskal
3. Amortisasi komersial lebih besar daripada amortisasi fiskal
4. Penyesuaian fiskal positif lainnya

Koreksi negatif terjadi apabila pendapatan menurut fiskal berkurang.

(Sukrisno Agus, 2007:178). Koreksi negatif biasanya dilakukan akibat adanya :

1. Penghasilan yang tidak termasuk objek pajak
2. Penghasilan yang dikenakan PPh final
3. Penyusutan komersial lebih kecil daripada penyusutan fiskal
4. Amortisasi komersial lebih kecil daripada amortisasi fiskal
5. Penghasilan yang ditangguhkan pengakuannya
6. Penyesuaian fiskal negatif lainnya

Rekonsiliasi fiskal dari laporan keuangan komersial menjadi laporan keuangan fiskal dapat menghasilkan perbedaan angka yang bersifat tetap atau sementara. Perbedaan tetap (*permanent different*) adalah perbedaan yang terjadi karena peraturan pajak menghitung laba fiskal berbeda dengan penghitungan laba menurut standar akuntansi tanpa koreksi dikemudian hari (Suandy, 2008:79). Dengan kata lain beda tetap terjadi karena perbedaan pengakuan penghasilan dan biaya menurut akuntansi dengan menurut pajak, yaitu adanya penghasilan dan biaya yang diakui menurut akuntansi komersial namun tidak diakui menurut fiskal, atau sebaliknya. Beda tetap mengakibatkan laba/rugi menurut akuntansi berbeda secara tetap dengan laba kena pajak menurut fiskal.

Perbedaan tetap dapat dibagi menjadi perbedaan tetap positif dan perbedaan tetap negatif. Perbedaan tetap positif terjadi karena ada laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan perpajakan, sedangkan perbedaan tetap negatif terjadi karena adanya pengeluaran sebagai beban laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan fiskal (Suandy, 2008:79).

Perbedaan waktu atau temporer (*timing different*) adalah perbedaan yang bersifat sementara karena adanya ketidaksamaan waktu pengakuan penghasilan dan beban antara peraturan perpajakan dengan Standar Akuntansi Keuangan (Suandy, 2008: 79). Beda waktu biasanya timbul karena perbedaan metode yang dipakai antara pajak dengan akuntansi dalam hal penyusutan, amortisasi, penilaian persediaan. Perbedaan waktu menyebabkan perhitungan atau pembebanan pajak atas jumlah laba yang berbeda menurut pembukuan.

Perbedaan waktu dapat dibagi menjadi perbedaan waktu positif dan perbedaan waktu negatif. Perbedaan waktu positif terjadi apabila pengakuan beban untuk akuntansi lebih lambat dari pengakuan beban untuk pajak atau pengakuan penghasilan untuk tujuan pajak lebih lambat dari pengakuan penghasilan untuk tujuan akuntansi. Perbedaan waktu negatif terjadi jika ketentuan perpajakan mengakui beban lebih lambat dari pengakuan beban akuntansi komersial atau akuntansi mengakui penghasilan lebih lambat dari pengakuan penghasilan menurut ketentuan pajak (Suandy, 2008:79). Akibat berbagai macam perbedaan pengakuan dalam laporan ini adalah laba akuntansi / komersial dapat berbeda dengan laba fiskal.

Perbedaan antara laporan keuangan akuntansi / komersial dengan laporan fiskal ini memberikan keleluasan bagi manajemen untuk menentukan prinsip dan asumsi akuntansi dibandingkan yang diperbolehkan menurut peraturan pajak. Dalam penelitiannya, Phillips, Pincus, dan Rego (2003) menyatakan bahwa beban pajak tangguhan, yang merupakan akibat dari perbedaan laba komersil dan laba

fiskal dapat digunakan untuk memprediksi manajemen laba untuk memenuhi dua tujuan yaitu untuk menghindari penurunan laba dan untuk menghindari kerugian

## **II.10 Faktor-Faktor yang Dapat Mendorong Perusahaan Melakukan Manajemen Laba**

Ada banyak faktor – faktor yang mendorong perusahaan melakukan manajemen laba. Teori akuntansi positif menyatakan ada tiga hipotesis umum yang berhubungan dengan manajemen laba (Scott, 2000:351) yaitu:

### **1. *The bonus plan hypothesis* (hipotesis model bonus)**

Teori ini menyatakan bahwa bonus yang akan diterima oleh manajer diukur dari prestasi periodik yang berhasil dicapai oleh perusahaan, justru cenderung akan mempercepat pelaporan laba periode mendatang ke periode sekarang untuk mengoptimalkan bonus yang akan didapatkan pada periode sekarang.

### **2. *The debt covenant hypothesis* (hipotesis rasio hutang terhadap aktiva)**

Teori ini menyatakan bahwa manajer perusahaan yang mempunyai *debt to equity ratio* besar cenderung akan memilih metode akuntansi yang akan meningkatkan laba perusahaan agar posisi rasio *debt to equity* membaik.

### **3. *The political cost hypothesis* (hipotesis biaya politis)**

Teori ini menyatakan bahwa semakin besar biaya politis yang ditanggung oleh perusahaan, semakin besar pula dorongan bagi manajer untuk memilih kebijakan akuntansi yang dapat menunda pelaporan laba periode sekarang ke periode akan datang.

Dari ketiga teori positif akuntansi tersebut dapat ditarik suatu hubungan berdasarkan pengertian manajemen laba. Manajemen laba merupakan upaya yang

dilakukan pihak manajemen untuk melakukan intervensi dalam menyusun laporan keuangan dengan tujuan untuk menguntungkan dirinya sendiri. Gumanti (2001) juga mencatat bahwa manajemen laba tidak harus dikaitkan dengan upaya memanipulasi data atau informasi akuntansi, tetapi lebih condong dikaitkan dengan pemilihan metode akuntansi untuk mengatur laba yang telah dicapai karena memang diperkenankan menurut *accounting regulations*.

### II.11 *Review* Penelitian Terdahulu

Hubungan dan pengaruh antara manajemen laba dan beban pajak tangguhan merupakan hal baru dalam akuntansi. Namun bukan berarti belum ada penelitian mengenai hal ini. Dalam berbagai penelitian yang telah dipublikasikan dan dikembangkan umumnya berpendapat bahwa beban pajak tangguhan memiliki hubungan positif dengan manajemen laba. Salah satu peneliti Indonesia yang meneliti mengenai beban pajak tangguhan dan manajemen laba adalah Yuliati (2004) dan menemukan bahwa beban pajak tangguhan berpengaruh positif dan signifikan terhadap probabilitas perusahaan yang melakukan manajemen laba untuk menghindari kerugian.

Penelitian yang dilakukan di luar Indonesia antara lain adalah Phillips, Pincus, dan Rego (2003), Mills & Newberry (2001). Phillips, Pincus, dan Rego (2003) menggunakan model distribusi laba sebagai pengukur manajemen laba. Mereka membandingkan antara beban pajak tangguhan dengan model yang selama ini dipakai untuk memprediksi manajemen laba yaitu model akrual, dan mengungkapkan bahwa beban pajak tangguhan, yang merupakan akibat dari perbedaan laba komersial dengan laba fiskal (*book-tax differences*), dapat

digunakan untuk memprediksi manajemen laba secara lebih baik dibandingkan model akrual.

Mills & Newberry (2001) juga sependapat dengan Phillips, Pincus, dan Rego (2003). Hasil penelitiannya mengungkapkan terdapat hubungan positif antara perbedaan laba komersial dengan laba fiskal (*book-tax differences*).

Dalam penelitiannya Richardson, Sloan (1995) menggunakan ROA sebagai salah satu variabel penelitiannya. Hasil penelitian mereka menunjukkan terdapat hubungan antara ROA dan manajemen laba.

## II.12 Pengembangan Hipotesis

Perbedaan antara laporan keuangan akuntansi / komersial dengan laporan fiskal ini memberikan keleluasan bagi manajemen untuk menentukan prinsip dan asumsi akuntansi dibandingkan yang diperbolehkan menurut peraturan pajak. Terdapat hubungan positif antara perbedaan laba komersial dengan laba fiskal (Mills dan Newberry, 2001). Phillips, Pincus dan Rego (2003) juga mengemukakan dalam penelitiannya bahwa beban pajak tangguhan, yang merupakan akibat dari perbedaan laba komersial dengan laba fiskal (*book-tax differences*), dapat digunakan untuk memprediksi manajemen laba untuk memenuhi dua tujuan, yaitu (1) untuk menghindari penurunan laba dan (2) untuk menghindari kerugian. Hasil penelitian Yuliati (2004) mempertegas perihal bahwa beban pajak tangguhan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap perusahaan melakukan manajemen laba untuk menghindari kerugian. Dengan demikian, hipotesis alternatif yang dapat diturunkan dan akan diuji adalah:

**Ha<sub>1</sub> : Beban pajak tangguhan berpengaruh positif secara signifikan terhadap perusahaan yang melakukan manajemen laba untuk menghindari penurunan laba.**

Berdasarkan hipotesis *bonus plan* insentif manajer umumnya didasarkan pada profitabilitas perusahaan. Salah satu rasio yang umumnya digunakan untuk mengukur profitabilitas perusahaan adalah ROA (*Return on Asset*). Penggunaan ROA didasarkan dengan alasan bahwa ROA merupakan salah satu teknik analisis yang bersifat menyeluruh, yang digunakan untuk mengukur efektivitas keseluruhan operasi perusahaan. Apabila ROA suatu perusahaan rendah, berarti perusahaan tersebut tidak mampu mendayagunakan aktivitya dengan optimal. Dengan demikian, hipotesis alternatif kedua yang dapat diturunkan dan akan diuji adalah:

**Ha<sub>2</sub> : ROA berpengaruh positif secara signifikan terhadap perusahaan yang melakukan manajemen laba untuk menghindari penurunan laba**