

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Landasan Teori

1. Konsep dasar perpajakan

Menurut Prof. Dr. P. J. A. Adriani dalam Brotodihardjo (2011, 2), pajak didefinisikan sebagai

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

Definisi pajak menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pasal 1 adalah

“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”.

Berdasarkan atas pengertian tersebut, dapat disimpulkan mengenai unsur-unsur yang melekat atas pajak yaitu dipungut berdasarkan undang-undang, dapat dipaksakan, tanpa kontraprestasi secara langsung, serta pemungutan pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah bagi kepentingan umum dan kemakmuran rakyat.

Dalam dunia keuangan, pajak dipandang sebagai ketidaksempurnaan pasar dalam jenis dunia Miller dan Modigliani (Hanlon & Heitzman, 2010). Hal ini terjadi

karena pajak mempengaruhi keputusan yang akan diambil oleh manajemen perusahaan. Karena pajak dapat dipungut dengan paksaan dan berpengaruh besar dalam keputusan yang diambil oleh manajemen perusahaan, maka pemungutan pajak harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

2. Teori keagenan (*agency theory*)

Hubungan keagenan (*agency relationship*) diartikan sebagai hubungan yang timbul di mana terdapat kontrak dari pemilik perusahaan kepada agensi/manajerial untuk bertindak seperti keinginan pemilik perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Godfrey (2006, 365) menjelaskan bahwa hubungan ini dapat timbul permasalahan keagenan (*agency problem*) yaitu situasi di mana masing-masing pihak berkeinginan untuk memaksimalkan kekayaannya masing-masing sehingga agen tidak selalu bertindak sesuai keinginan pemilik perusahaan.

Dengan pemisahan tugas dan kewenangan antara agen dan pemilik, sering kali timbul permasalahan di antara hubungan mereka. Di antara permasalahan tersebut adalah agen bertindak sesuai dengan kewenangan yang diberikan, sedangkan atas keputusan yang telah diambil tersebut bertentangan dengan kepentingan pemilik (Sari dan Martani, 2010). Agen sebagai pihak yang dipekerjakan oleh pemilik memiliki kewajiban untuk memaksimalkan kesejahteraan pemilik, namun di sisi lain agen juga memiliki kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraannya sendiri. Oleh karena itu, dalam teori ini dapat diasumsikan jika masing-masing individu baik agen maupun pemilik bertindak atas berbagai kepentingan mereka sendiri. Perbedaan kepentingan antara kedua pihak tersebut dapat menimbulkan konflik kepentingan yang disebut juga sebagai *agency problem* di mana digunakan sebagai dasar dalam *agency theory*. Manajemen menghadapi dua buah kepentingan yang bertolak belakang. Di satu sisi mereka dituntut oleh pemegang saham untuk meningkatkan profit, di sisi yang berlawanan mereka dituntut mampu menghemat pajak (laba pajak kecil).

3. Teori manajemen laba (*earning management*)

Manajemen laba didefinisikan sebagai suatu intervensi manajemen dalam proses pelaporan keuangan melalui pengolahan pendapatan dengan maksud untuk

mendapatkan keuntungan atau manfaat tertentu, baik bagi manajer maupun perusahaan (Schipper, 1989). Kemudian Healy & Wahlen (1999) memberikan definisi dari manajemen laba sebagai berikut:

Earnings management occurs when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to either mislead some stakeholders about the underlying economic performance of the company or to influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers.

Berdasarkan pengertian manajemen laba yang telah diungkapkan oleh beberapa peneliti, dapat diketahui bahwa tindakan manajemen laba dilakukan oleh manajer karena dorongan faktor-faktor tertentu. Menurut Subramanyam (2006, 109), faktor-faktor yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba adalah sebagai berikut.

a. Insentif perikatan.

Banyak perikatan atau kontrak memakai ukuran angka-angka akuntansi. Sebagai contoh, kontrak kompensasi bagi manajer sering kali meliputi bonus yang diukur berdasarkan laba.

b. Efek harga saham.

Insentif lain untuk melakukan manajemen laba adalah potensi pengaruhnya terhadap harga saham. Sebagai contoh, manajemen dapat menaikkan laba untuk sementara untuk meningkatkan harga saham perusahaan di saat akan terjadi peleburan usaha.

c. Insentif lainnya.

Salah satunya adalah motivasi pajak. Perusahaan sering kali menurunkan labanya untuk menghindari membayar pajak yang lebih tinggi.

Menurut Scott (2010), manajemen laba yang sering dilakukan oleh manajer terdiri atas empat bentuk. Bentuk –bentuk tersebut adalah sebagai berikut.

a. *Taking a Bath*

Taking a Bath merupakan pola manajemen laba dengan mengakui biaya-biaya pada periode mendatang dan mengakui kerugian pada periode berjalan. Pola ini dilakukan bila keadaan perusahaan sedang tidak baik atau tidak menguntungkan,

misalkan karena pergantian CEO atau terjadinya reorganisasi. Konsekuensi dari pola *taking a bath* adalah laba pada periode mendatang akan menjadi lebih tinggi dari yang seharusnya.

b. *Income Minimization*

Income Minimization atau mengecilkan nilai pendapatan, biasa dilakukan saat perusahaan memperoleh profitabilitas yang tinggi dan diperkirakan tahun depan laba akan menurun drastis. Karena tidak ingin mendapatkan perhatian secara politis atas hal tersebut, maka manajemen menjadikan laba pada laporan keuangan tahun berjalan lebih rendah daripada laba sebenarnya. Tindakan *income minimization* sebenarnya hampir mirip dengan *taking a bath*, hanya saja kadarnya tidak terlalu ekstrem.

c. *Income Maximization*

Income Maximization atau maksimalisasi laba dilakukan dengan menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih tinggi daripada laba yang seharusnya. Selain untuk meningkatkan keuntungan pada periode berjalan, pola manajemen laba ini juga dilakukan agar manajer mendapatkan bonus yang lebih besar pada periode tersebut.

d. *Income Smoothing*

Pola manajemen laba yang terakhir adalah *income smoothing* atau biasa disebut dengan perataan laba. Perataan laba dilakukan dengan membuat laba akuntansi pada laporan keuangan konsisten dari periode ke periode. Manajemen sengaja untuk meningkatkan atau menurunkan laba pada periode berjalan untuk mengurangi fluktuasi pelaporan laba. Dengan adanya tindakan perataan laba, diharapkan kinerja perusahaan terlihat stabil dan tidak berisiko tinggi.

4. Teori agresivitas pelaporan keuangan

Agresivitas pelaporan keuangan didefinisikan sebagai langkah manajemen laba untuk meninggikan laba akuntansi yang dapat maupun tidak melanggar prinsip-prinsip akuntansi keuangan yang berlaku secara umum (Frank *et al.*, 2009). Scott (2010) menggolongkan praktik pelaporan keuangan agresif sebagai manajemen laba dengan bentuk *income maximization*.

Pengukuran agresivitas pelaporan keuangan sangat bermacam-macam. Namun proksi yang sering digunakan adalah akrual diskresioner pada laporan keuangan. Akrual diskresioner pada berangkat dari asumsi bahwa adanya akrual yang tidak dapat dijelaskan oleh model linier dalam observasi tingkat perusahaan (Gerakos, 2012). Pendapatan akrual yang dimaksud merupakan perbedaan yang muncul dari laba operasional dengan arus kas operasional di periode yang sama (Ridha & Martani, 2014). Ada bermacam-macam model penghitungan akrual diskresioner. Salah satu model yang banyak digunakan adalah *Jones Model* (Jones, 1991). Model tersebut kemudian dikembangkan di antaranya dengan *modified-jones model* (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1995) dan dengan *performance matched discretionary accrual* (Kothari, Leone, & Wasley, 2005).

5. Teori agresivitas pelaporan pajak

Agresivitas pelaporan pajak didefinisikan sebagai manipulasi untuk mengurangi besarnya laba kena pajak melalui upaya perencanaan pajak yang dapat maupun tidak dapat dikategorikan sebagai tindakan penggelapan pajak (Frank *et al.*, 2009). Scott (2010) mengategorikan agresivitas pelaporan pajak sebagai manajemen laba dengan bentuk *income minimization*. Dalam pengertian lain, Chen, Chen, Cheng, & Shevlin (2010) mendefinisikan agresivitas pelaporan pajak sebagai berbagai upaya yang dilakukan perusahaan dalam meminimalkan *tax payment* dengan menerapkan praktik *aggressive tax planning* dan *tax avoidance*. Sementara itu, Richardson, Taylor, & Lanis (2013) menjelaskan bahwa pelaporan pajak agresif merupakan tindakan manajemen dalam menurunkan penghasilan kena pajak melalui *tax planning* baik dengan tindakan yang legal, tindakan yang termasuk *gray zone*, maupun tindakan yang ilegal.

Dari berbagai jurnal mengenai penghindaran pajak telah banyak ditemukan berbagai macam metode pengukuran agresivitas pelaporan pajak. Masing-masing metode memiliki keunggulan dan kelemahannya sendiri tergantung konteks penelitian apa yang akan dilakukan. Cara- cara untuk mengukur agresivitas pelaporan pajak telah diulas oleh Hanlon dan Heitzman (2010) dalam jurnal berjudul "*A Review of*

Tas Research”. Teknik-teknik pengukuran mulai dari yang sederhana sampai yang memerlukan perhitungan pendahuluan disajikan dengan runtut. Secara lebih mendetail, beberapa pendekatan pengukuran agresivitas pelaporan pajak ini dapat ditunjukkan dalam Tabel II.1. yang memperlihatkan kedua belas pendekatan pengukuran agresivitas pelaporan pajak. Sebagai contoh, Frank *et al.* (2009) mengembangkan proksi DTAX sebagai alat pengukuran agresivitas pelaporan keuangan.

Tabel II.1 Pengukuran Agresivitas Pelaporan Pajak

No	Pendekatan	Penjelasan
1	<i>BTD</i>	<i>The total difference between book and taxable income</i>
2	<i>Temporary BTD</i>	<i>Deffered Tax Expense divided by Statutory Tax Rate</i>
3	<i>Abnormal Total BTD</i>	<i>A measure of unexplained total BTD</i>
4	<i>GAAAP ETR</i>	<i>Total tax expense per currency of book income</i>
5	<i>Curent ETR</i>	<i>Current tax expense per currency of book income</i>
6	<i>Cash ETR</i>	<i>Cash taxes paid per currency of book income</i>
7	<i>Long Run Cash ETR</i>	<i>Sum Cash taxes paid divided by sum of pretax earning</i>
8	<i>ETR Differential</i>	<i>The Difference between GAAP ETR and statutory ETR</i>
9	<i>Discretionary TAX (DTAX)</i>	<i>The unexplained portion of ETR differential</i>
10	<i>Unrecognized Tax Benefit</i>	<i>Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions</i>
11	<i>Tax Shelter Activity</i>	<i>Firm identified via firm disclosures, the press, or IRS confidential data</i>
12	<i>Marginal Tax Rate</i>	<i>Present value of taxes an additional dollar of income</i>

Sumber: Hanlon & Heitzman (2010).

6. Hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak

Hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak banyak dijelaskan dengan penelitian (Douglas A. Shackelford, 2001). Namun hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak

ternyata belum mendapatkan sebuah kesimpulan yang tunggal karena adanya berbagai macam argumen dan bukti yang bertentangan (Lennox, Lisowsky, & Pittman, 2013). Dalam penelitian berjudul *“The Degradation of Reported Corporate Profits”*, Desai (2005) menuliskan sebuah pertanyaan penting *“How could firms simultaneously be inflating profits reported to the capital markets and understating profits reported to tax authorities?”* Kedua jenis agresivitas yang sering kali diteliti sendiri-sendiri ini ternyata saling mempengaruhi.

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak belum banyak mendapatkan perhatian di kalangan peneliti pajak di bidang akuntansi (Shevlin, 2007). Beberapa penelitian yang telah dilakukan antara lain:

1. Shevlin & Shackelford (2001) dalam jurnal berjudul *“Empirical Tax Research in Accounting”* mereview penelitian pajak di bidang akuntansi. Dalam penelitian ini ditunjukkan bahwa hasil-hasil penelitian mengenai hubungan agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak merupakan dua keputusan yang saling *trade-off* (tidak bisa dilakukan bersamaan).
2. Maydew (2001) dalam jurnal berjudul *“Empirical Tax Research in Accounting: A Discussion”* menegaskan arah penelitian akuntan untuk menalisis lebih lanjut hubungan akuntansi dan pajak dari sisi Pajak Penghasilan Perusahaan.
3. Plesko (2007) dalam jurnal berjudul *“Estimates of the Magnitude of Financial and Tax Reporting Conflict”* meneliti bahwa meningkatnya perbedaan antara pendapatan akuntansi dan pendapatan kena pajak merefleksikan peningkatan tindakan manajemen laba dari pada perencanaan pajak. Namun, dalam mengukur agresivitas pelaporan pajak penelitian ini mencoba melihat area *nonconformity* antara standar akuntansi dan peraturan perpajakan.
4. Erickson *et al.* (2004) dalam jurnal berjudul *“How Much Firms Pay for Earnings that Do Not Exist? Evidence of Taxes Paid on Allegedly Fraudulent Earnings”* menyimpulkan dari hasil penelitiannya bahwa perusahaan yang melakukan

tindakan pelaporan keuangan agresif harus mengorbankan pajak atas penghasilan yang dimanipulasi tersebut. Dengan kata lain terjadi *trade-off* antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak.

5. Frank, Lynch, & Rego (2008) dalam jurnal berjudul "*Does Aggressive Financial Reporting Accompany Aggressive Tax Reporting (and Vice Versa)?*" melakukan penelitian mengenai hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak dan mendapati hasil yang bertolak belakang dari penelitian Erickson et al (2004). Ternyata pada saat yang bersamaan, perusahaan dapat melakukan tindakan pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif secara simultan. Hal ini dapat terjadi karena perusahaan memanfaatkan celah *nonconformity* antar standar akuntansi dan peraturan perpajakan.
6. Frank et al (2009) mengembangkan penelitian di tahun 2008 dengan jurnal berjudul "*Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting*" untuk maksud menguji pendekatan baru untuk mengukur tingkat agresivitas pelaporan pajak dan hasilnya model yang dikembangkan mampu memprediksi tindakan pelaporan pajak agresif. Penelitian ini juga konsiten dengan penelitian di tahun 2008 jika perusahaan secara simultan dapat melakukan pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif pada saat yang bersamaan.
7. Heltzer et al. (2012) dalam jurnal berjudul "*The Relation Between Aggressive Financial Reporting and Aggressive Tax Reporting: Evidence from Ex-Arthur Andersen Clients*" menggunakan sampel perusahaan eks rekanan Arthur Andersen mendapati jika agresivitas pelaporan keuangan tidak selalu diikuti agresivitas pelaporan pajak maupun berlawanan. Hasil penelitian Heltzer berada di tengah-tengah hasil penelitian Erickson et al. (2004) dan Frank et al. (2008 dan 2009) ternyata perusahaan dapat melakukan pelaporan keuangan agresif namun pelaporan pajaknya tidak terpengaruh.
8. Onuma (2013) dalam jurnal berjudul "*Tax Reporting Aggressiveness, Financial Reporting Aggressiveness, and Multinational Corporate Development - Evidence*

from Japan” melakukan penelitian pada topik yang sama mengenai hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak di Jepang dan mendapati hasil penelitiannya selaras dengan hasil penelitian Erickson *et al.* (2004) bahwa terjadi *trade-off*.

9. Lennox *et al.* (2013) dalam jurnal berjudul “*Tax Aggressiveness and Accounting Fraud*” dengan menggunakan jumlah sampel yang sangat besar mendapati hasil penelitian pada topik yang sama sejalan dengan hasil penelitian Erickson *et al.* (2004) bahwa terjadi *trade-off*. Perusahaan yang melakukan pelaporan pajak agresif cenderung tidak melakukan bentuk ekstrem dari agresivitas pelaporan keuangan yaitu *accounting fraud*.
10. Kamila & Martani (2014) dalam jurnal berjudul “*Analisis Hubungan Agresivitas Pelaporan Keuangan dan Agresivitas Pelaporan Pajak*” yang dimuat pada Simposium Nasional Akuntansi 17 (SNA 17) mereplikasi penelitian Frank (2009) dengan modifikasi dan mendapati hasil yang serupa yaitu terjadi simultanitas hubungan antara pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif.
11. Ridha & Martani (2014) dalam jurnal berjudul “*Analisis terhadap Agresivitas Pajak, Agresivitas Pelaporan Keuangan, Kepemilikan Keluarga, dan Tata Kelola Perusahaan di Indonesia*” melanjutkan penelitian Kamila (2014) dengan menambahkan variabel kepemilikan keluarga serta tata kelola perusahaan yang mendapati hasil yang serupa yaitu terjadi simultanitas hubungan antara pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif.
12. Sari (2016) dalam Skripsi berjudul “*Analisis Hubungan Agresivitas Pajak dan Agresivitas Pelaporan Keuangan pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia Tahun 2010-2014*” melakukan penelitian di area yang serupa dengan Kamila (2014) namun ternyata mendapati hasil yang berbeda bahwa tidak terjadi simultanitas pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif.

Rangkuman penelitian-penelitian teknis terkait hubungan antara agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak disajikan pada Tabel II.1. Secara garis besar terdapat hasil yang berlawanan yakni antara *trade-off* dan simultan.

Namun beberapa penelitian juga menunjukkan hasil yang berbeda yakni berada di tengah-tengah *trade-off* maupun simultan. Kondisi ini terjadi ketika agresivitas pelaporan keuangan tidak selalu diikuti atau dikompensasi dengan agresivitas pelaporan pajak maupun sebaliknya.

Tabel II.2 Perbandingan Hasil Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Model	Hasil	Tahun, Subjek
1	Erickson <i>et al.</i> (2004)	<i>Descriptive estimation, Uji Beda</i>	<i>Trade-off</i> antara FRA dan TRA	1996-2002, 27 Perusahaan
2	Frank <i>et al.</i> (2008)	Regresi	Simultan antara FRA dan TRA	1991-2003, 438 Perusahaan
3	Frank <i>et al.</i> (2009)	Korelasi dan Regresi	Simultan antara FRA dan TRA	1991-2005, 8100 Perusahaan
4	Heltzer <i>et al.</i> (2012)	Regresi	<i>Middle-ground between trade-off and simultaneous FRA & TRA relation.</i>	1996-2000, 591 Perusahaan
5	Onuma (2013)	Regresi	<i>Trade-off</i> antara FRA dan TRA	2004-2008, Semua perusahaan di Nikkei-Needs Financial Quest Ver 2.0 (Jumlah tidak disebutkan)
6	Lennox <i>et al.</i> (2013)	Korelasi	<i>Trade-off</i> antara FRA dan TRA	1981-2001, 646 Perusahaan
7	Kamila & Martani (2014)	Regresi	Simultan antara FRA dan TRA	2008-2011, 113 Perusahaan
8	Ridha & Martani (2014)	Regresi	Simultan antara FRA dan TRA	2008-2012, 101 Perusahaan
9	Sari (2016)	Regresi	FRA dan TRA tidak saling berpengaruh	2010-2014, 84 Perusahaan

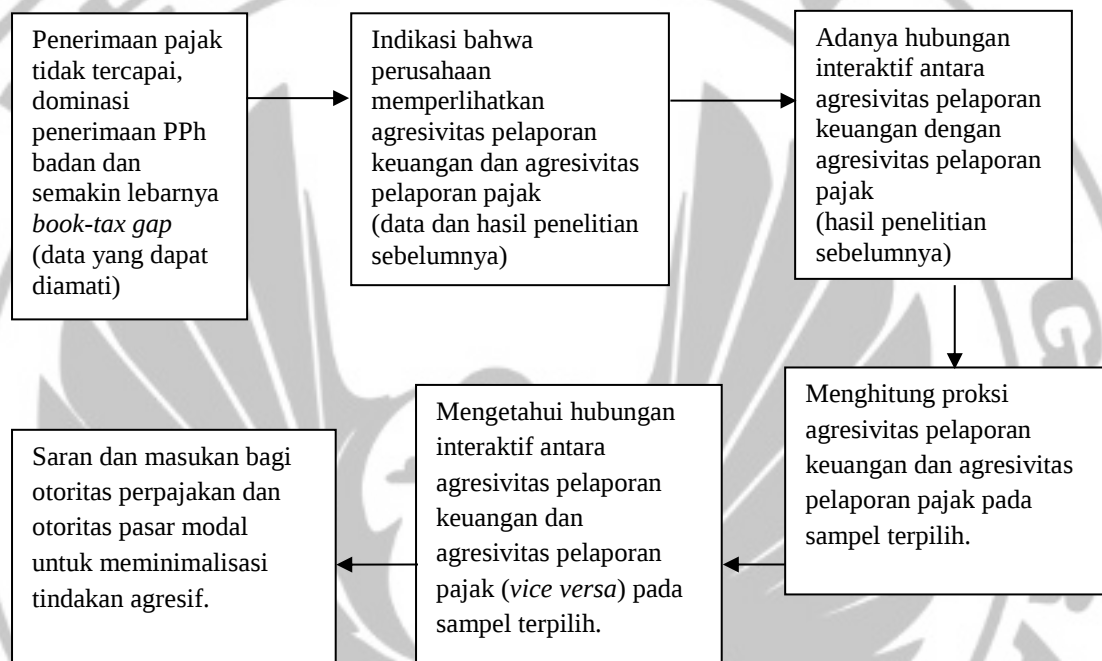
Sumber: dirangkum oleh peneliti dari Penelitian Terdahulu

C. Kerangka Pemikiran

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dengan menambahkan variabel kontrol. Karena

bermaksud menguji hubungan dua arah, maka penempatan variabel independen dan dependen akan bertukar tempat pada penghitungan tahap berikutnya. Adapun kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat ditunjukkan pada gambar II.1. yang memperlihatkan alur pikir yang akan dimulai dari permasalahan sampai dengan analisis dan pembahasan untuk kemudian diuraikan dalam penelitian ini.

Gambar II.1. Kerangka Pemikiran dalam Penelitian



Sumber: Diolah berdasarkan Latar Belakang Penelitian, dst.

D. Hipotesis Penelitian

Perumusan hipotesis dalam penelitian ini berangkat dari hasil penelitian Frank et al (2009) mengenai hubungan agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pelaporan pajak. Hasil penelitiannya mengindikasikan bahwa pelaporan keuangan agresif dan pelaporan pajak agresif terjadi bersama-sama dan saling mempengaruhi. Hal itu tentunya berbeda dengan hasil penelitian Erickson et al (2004) yang menindikasikan terjadinya *trade-off*. Landasan teori dan pembuktian pada penelitian-penelitian tersebut menjadi dasar penyusunan hipotesis pada penelitian ini yaitu:

1. H1A: Agresivitas pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap agresivitas pelaporan pajak.
2. H2A: Agresivitas pelaporan pajak berpengaruh positif terhadap agresivitas pelaporan keuangan.

