

2. LANDASAN TEORI

Di dalam penelitian ini digunakan teori yang menjadi dasar dilakukannya penelitian ini. Adapun teori yang melandasi penelitian ini serta konsep – konsep yang digunakan akan dijelaskan dalam pembahasan berikut.

2.1. *Income Smoothing* (Perataan Laba)

Sudah banyak penelitian yang membahas tentang praktik dan konsekuensi dari manajemen laba. Manajemen laba didefinisikan sebagai kebijakan akuntansi yang ditentukan oleh manajer suatu perusahaan yang mengarah pada tujuan khusus yaitu keuntungan pihak suatu golongan tertentu yang hal ini dapat mengurangi kualitas dari laporan keuangan karena angka laba pada laporan keuangan tersebut merupakan hasil rekayasa dan informasi yang dihasilkanpun juga bias (Sari, 2012). Kualitas pelaporan laba perusahaan yang rendah dapat menyebabkan penilaian terhadap kinerja perusahaan menjadi bias (Febriyanti & Hanna, 2014). Salah satu contoh dari manajemen laba yang akan dibahas pada penelitian ini adalah *income smoothing*. *Income smoothing* adalah suatu praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajer untuk mengurangi fluktuasi pada laba perusahaan yang dilaporkan dan dapat dijadikan evaluasi bagi performa manajer (Schroeder, 2009). Salah satu jenis dari *income smoothing* adalah *artificial smoothing* yaitu dengan melakukan manipulasi pada akun – akun laporan keuangan dengan merubah kebijakan akuntansi dalam hal melakukan pergeseran pada pendapatan dan beban dari suatu periode ke periode lainnya (Purwanti & Nugrahanti, 2016).

Income smoothing ini dilakukan karena adanya tekanan pada manajer suatu perusahaan untuk melaporkan peningkatan laba yang konsisten dari periode ke periode (Kasipillai & Mahenthiran, 2013). Dengan peningkatan laba yang konsisten ini akan membuat para investor, kreditur, dan para pemangku kepentingan lainnya akan tenang dalam membuat keputusan investasi karena diperkirakan laba perusahaan tidak akan mengalami fluktuasi yang mengakibatkan kemungkinan kerugian di masa mendatang. Terdapat aktor- aktor utama dalam *income smoothing*. Aktor utama tersebut terdiri dari manajer, *regulator*, *auditor*, dan para pemangku kepentingan.

Untuk manajer, manajemen laba dilakukan untuk mempengaruhi angka pada laporan keuangan. Manajer diperkerjakan oleh para pemangku kepentingan untuk mengelola perusahaan. Dalam praktiknya, manajer menggunakan baik di dalam dan di luar kerangka peraturan untuk mengelola akun dalam laporan keuangan. Hal ini bergantung pada insentif manajer dalam melakukan manajemen laba. Insentif manajer dituntut untuk melaporkan kinerja perusahaan yang baik untuk memenuhi ekspektasi dari para pemangku kepentingan, tetapi hal ini memiliki kendala karena perusahaan belum tentu memiliki kinerja yang baik sehingga membuat manajer mengubah angka dalam laporan keuangan untuk memenuhi ekspektasi dari para pemangku kepentingan.

Aktor kedua dalam manajemen laba yaitu regulator. Regulator ini mengusulkan aturan dalam akuntansi untuk mencegah dan meminimalisir terjadinya manajemen laba. Tujuan utama dibuat dan dirancang sebuah aturan adalah menjadi pedoman dalam mengelola dan melaporkan laporan keuangan dengan baik dan benar sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Sebagai contoh *regulator* yaitu *International Accounting Standard Board* (IASB) yang mengeluarkan standar akuntansi internasional tentang laporan keuangan yang biasa disebut *International Financial Reporting Standard* (IFRS), sedangkan di Indonesia terdapat *regulator* bernama Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) yang mengeluarkan standar akuntansi yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK).

Aktor ketiga dalam konteks manajemen laba yaitu seorang auditor. Profesi audit memiliki kontribusi dalam mencapai laporan keuangan yang baik dan benar. Menurut Hayes, Gortemaker, dan Wallage (2014), *auditor* memiliki prinsip – prinsip audit yang berguna agar laporan keuangan dapat dilaporkan dengan benar yaitu integritas, objektivitas, kompetensi profesional, kerahasiaan, dan perilaku yang profesional. Hal ini diperlukan untuk mencegah manajemen laba, seorang auditor dituntut untuk selalu objektif dalam melakukan audit laporan keuangan, juga integritas yang diperlukan untuk selalu jujur dan sesuai keadaan yang sebenarnya dalam praktik audit. Auditor juga harus memiliki pengetahuan tentang perusahaan yang diaudit dan operasi perusahaan yang dilakukan agar tidak terjadi kesalahan dalam mengaudit. Kompetensi *auditor* yang profesional juga diperlukan

untuk mensukseskan audit pada laporan keuangan dan mengoptimalkan pelaporan kinerja perusahaan dengan benar (Hayes, Gortemaker, & Wallage, 2014).

Aktor yang terakhir yaitu para pemangku kepentingan itu sendiri. Kelompok pemangku kepentingan terdiri dari pemegang saham, kreditur, pemerintah dan sebagainya. Masing – masing pemangku kepentingan memiliki keputusan yang berbeda – beda dalam hubungannya dengan perusahaan, misalnya kreditur membutuhkan rasio solvabilitas untuk mengetahui likuiditas dari perusahaan. Meskipun para pemangku kepentingan memiliki kebutuhan yang berbeda tetapi mereka membutuhkan media informasi yang sama yaitu laporan keuangan. Untuk itu dibutuhkan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan dan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya agar para pemangku kepentingan dapat melakukan pengambilan keputusan yang benar dan tepat.

2.2. Agency Theory (Teori Agensi)

Menurut Warsono (2017), dalam pandangan teori agensi menjelaskan pemisahan antara *principal* dan *agent* yang dapat menyebabkan konflik sehingga dapat mempengaruhi kualitas laba yang dilaporkan. Hal ini bermaksud *principal* dalam teori agensi adalah para pemangku kepentingan atau pemilik dana yang berinvestasi di suatu perusahaan untuk kebutuhan operasional perusahaan sedangkan *agent* adalah manajer suatu perusahaan yang berkewajiban untuk mengelola dana yang dipercayakan oleh *principal* kepadanya.

Landasan dalam teori agensi ini sudah jelas bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara *principal* dan *agent*. Meskipun sudah ada perjanjian bahwa manajer sebagai *agent* harus menjalankan perusahaan untuk kepentingan *principal* yaitu para pemangku kepentingan tetapi ada risiko dari manajer untuk hanya fokus pada kepentingan sendiri. Hal ini didukung dengan manajer memiliki pengetahuan yang lebih luas tentang perusahaan dibandingkan dengan para pemangku kepentingan. Dengan adanya masalah ini dapat menimbulkan konflik antara *principal* dan *agent*. Dalam rangka untuk memastikan bahwa *agent* melakukan tindakan sebaik mungkin untuk kepentingan *principal* maka timbul *agency cost* (biaya agensi). Menurut Murya dan Salim (2015), biaya agensi ini terjadi dikarenakan adanya konflik anatar *agent* dan *principle* yang biasa disebut *agency*

problem. Biaya yang dikeluarkan cukup besar dan signifikan sehingga perlu untuk segera diatasi agar tidak menimbulkan kerugian yang makin membesar di masa mendatang.

Agency problem dapat menuntun kepada permasalahan yaitu seperti asimetri informasi yang mendukung manajer untuk menyembunyikan aksinya dalam melakukan manajemen laba. Menurut Walker (2013), terdapat dua (2) tipe asimetri informasi yaitu *moral hazard* dan *adverse selection*. Pertama masalah *moral hazard*, masalah ini merupakan masalah yang timbul karena sifat oportunistik dari *agent* untuk bertindak tidak jujur sehingga para pemangku kepentingan tidak mengetahui secara pasti kondisi aktual dari perusahaan (Mahito, 2013). Hal ini diperkuat dengan para pemangku kepentingan tidak dapat melihat dan mengamati tindakan dan pilihan yang dibuat oleh manajer. Kedua masalah *adverse selection*, masalah ini adalah manajer memiliki akses informasi yang lebih superior daripada para pemangku kepentingan dan karena itu para pemangku kepentingan tidak dapat melakukan penilaian yang sama seperti manajer. Menurut Lijian (2012), *adverse selection* merupakan kesalahan investor dalam melakukan investasi dikarenakan ketidaksempurnaan informasi yang diperolehnya.

2.3. Positive Accounting Theory (Teori Akuntansi Positif)

Menurut Scott (2012), Teori Akuntansi Positif (PAT) dikaitkan dengan manajer bertindak secara oportunistik atau sesuai dengan aturan menghasilkan kontrak yang efisien. Cara yang berbeda ini dilakukan oleh manajer dari segi perspektif efisiensi maupun oportunistik. Dalam persepektif efisiensi manajer akan diasumsikan melaporkan keadaan yang sebenarnya dari kinerja perusahaan sedangkan dari segi oportunistik manajer diasumsikan fokus hanya pada memaksimalkan keuntungan sendiri. Teori Akuntansi Positif (PAT) memprediksi suatu aksi manajer dalam memilih kebijakan akuntansi dan dalam pengaplikasiannya untuk perusahaan. Menurut Scott (2012), berkaitan dengan perspektif oportunistik terdapat enam (6) hipotesis yang dikembangkan yaitu *bonus plan hypothesis*, *debt / equity hypothesis*, *political hypothesis*, motivasi perpajakan, dan *Initial Public Offering*.

Bonus plan hypothesis menjelaskan tentang bonus yang diberikan kepada para manajer saat pembayaran gaji dilakukan. Hal ini berkaitan dengan motivasi manajer untuk melakukan manajemen laba dikarenakan adanya insentif untuk memaksimalkan bonus yang berkaitan dengan pendapatan perusahaan, makin tinggi pendapatan makin tinggi bonus yang diterima sehingga dapat memaksimalkan keuntungan para manajer.

Debt / equity hypothesis menjelaskan tentang usaha manajer untuk memilih metode akuntansi yang tepat ketika rasio hutang / ekuitas yang tinggi. Alasan dibalik semua ini adalah kreditur yang memberlakukan pembatasan terhadap pembayaran dividen, pembelian kembali saham, dan penerbitan hutang tambahan. Sehingga manajer memilih insentif untuk melakukan manajemen laba untuk memenuhi perjanjian hutang.

Pada *political hypothesis* dijelaskan peran dari pilihan kebijakan akuntansi dalam menghadapi isu – isu politik. Dengan perusahaan yang menarik perhatian politik yang lebih besar dikarenakan perusahaan yang berukuran besar akan dianggap memiliki standar kinerja yang tinggi dan memiliki kemampuan untuk meraih keuntungan yang tinggi sehingga menghasilkan biaya politik yang tinggi. Hal ini menyebabkan insentif dari manajer untuk menurunkan laba perusahaan.

Pada motivasi perpajakan dijelaskan bahwa manajemen laba dilakukan untuk mengurangi besarnya pajak yang dibayar oleh perusahaan sehingga dilakukan penurunan terhadap laba untuk mengurangi beban pajak terutang yang dibayar oleh perusahaan.

Pada *Initial Public Offering* dijelaskan bahwa harga saham perusahaan yang baru akan *go public* tidak memiliki nilai pasar sehingga praktik manajemen laba ini dilakukan dengan meningkatkan laba perusahaan dengan ekspektasi dapat meningkatkan harga saham yang dimiliki oleh perusahaan sehingga investor akan tertarik untuk berinvestasi di perusahaan karena memiliki harga saham yang tinggi yang menunjukkan keuntungan di masa depan.

2.4. *Deferred Tax (Pajak Tangguhan)*

Akun pajak tangguhan telah diatur dalam PSAK 46 tentang pajak penghasilan yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai pedoman

dalam menentukan pengakuan, pengukuran, dan pelaporan di laporan keuangan. Adanya perbedaan pengakuan pada standar akuntansi dan undang – undang perpajakan menyebabkan terjadinya perbedaan antara angka laba akuntansi dan angka laba fiskal yang biasa disebut dengan *book-tax differences*.

Menurut Tundjung (2015), berpendapat bahwa alasan terjadinya *book-tax differences* adalah standar akuntansi memberikan kebebasan pada manajer untuk memilih kebijakan terhadap metode dan estimasi akuntansi dibandingkan dengan peraturan perpajakan sehingga diasumsikan manajer perusahaan meningkatkan laba perusahaan tanpa meningkatkan laba fiskal. Menurut Picker et al. (2013), faktor dari perbedaan laba akuntansi dan laba fiskal ini disebabkan oleh perbedaan temporer dan perbedaan permanen. Berdasarkan pada PSAK no. 46 perbedaan antara laba akuntansi dan laba fiskal yang disebabkan oleh perbedaan temporer akan diperkirakan dipulihkan atau dilunasi di masa depan, sedangkan perbedaan permanen tidak dikarenakan transaksi diakui dalam akuntansi atau komersial tetapi tetap tidak diakui dalam kebijakan pajak dalam perhitungan laba. Perbedaan temporer menghasilkan 2 (dua) komponen yaitu kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) dan aset pajak tangguhan (*deferred tax assets*).

Kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) timbul karena adanya pengakuan pendapatan dan/atau adanya beban yang ditangguhkan dalam tujuan melaporkan laba akuntansi, hal ini menyebabkan di masa depan terdapat pajak penghasilan yang dibayar perusahaan lebih besar sedangkan aset pajak tangguhan (*deferred tax assets*) timbul karena adanya pengakuan beban dan/atau pendapatan yang ditangguhkan untuk tujuan pelaporan akuntansi yang menghasilkan pajak penghasilan yang dibayar di masa depan menjadi lebih kecil. Kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) secara konteks timbul karena terjadinya koreksi negatif pada laba komersial sedangkan aset pajak tangguhan (*deferred tax assets*) timbul karena terjadinya koreksi positif pada laba komersial. Perusahaan akan melaporkan laba akuntansi sebelum pajak lebih besar dari laba fiskal ketika memiliki peningkatan kewajiban pajak tangguhan bersih (perubahan liabilitas pajak tangguhan dikurangi dengan perubahan aset pajak tangguhan) dan sebaliknya. Dalam PSAK no.46 peningkatan atau penurunan liabilitas pajak tangguhan bersih (*net DTL*) akan memiliki nilai yang sama dengan beban atau manfaat pajak

tanggungan tetapi dapat terjadi perbedaan jika perusahaan mengalami peristiwa *merger, acquisitions*, dan *divestitures* (MAD) atau melaporkan komponen laba komprehensif lainnya, hal ini akan mempengaruhi komponen dari pajak tanggungan di laporan posisi keuangan tetapi tidak mempengaruhi beban atau manfaat pajak tanggungan sehingga menghasilkan nilai yang berbeda.

2.5. Ownership Large (5 Pemegang Saham Terbesar)

Struktur kepemilikan dalam suatu perusahaan menjadi indikator penting yang berpengaruh dalam praktik manajemen laba. Tidak mementingkan kepentingan khusus atau golongan menjadi prasyarat suatu perusahaan memiliki struktur kepemilikan yang baik (Sugiarto & Anastasia, 2018). Penelitian ini menggunakan variabel proporsi saham yang dimiliki oleh lima (5) pemegang saham terbesar selain institusi dan pemerintah sebagai indikator struktur kepemilikan.

Jadi yang dimaksud lima (5) pemegang saham terbesar selain pemerintah yaitu manajer itu sendiri dan perusahaan lainnya yang memiliki kontrol mayoritas. Manajemen laba dapat diminimumkan jika kepemilikan saham dimiliki oleh manajer karena dengan ini maka kepentingan yang dimiliki oleh para pemangku kepentingan dan manajer menjadi selaras sehingga manajer akan lebih berhati – hati juga dalam mengambil keputusan akuntansi agar tidak merugikan mereka di masa yang akan datang (Sembiring, 2015). Sedangkan kepemilikan saham yang dimiliki perusahaan dengan kontrol mayoritas akan mempengaruhi kinerja manajer dalam melaporkan informasi karena adanya tekanan untuk melaporkan informasi pada laporan keuangan dengan benar. Pada prakteknya semakin besar mayoritas kepemilikan saham yang dimiliki perusahaan atau manajer maka dapat mengurangi terjadi manajemen laba dan sangat sensitif terhadap kenaikan laba yang disebabkan oleh manajemen laba yang menyebabkan dampak negatif pada performa kedepannya (Goh, Lee, & Lee, 2013). Jadi dianggap kepemilikan saham mayoritas pada perusahaan ini sebagai *insider* dalam perusahaan yang jika pihak manajer melakukan manajemen laba yang tidak pasti dan cenderung akan merugikan dimasa yang akan datang dapat segera dilakukan evaluasi dan kontrol pada perusahaan yang diinvestasinya.

2.6. *Corporate Governance* (Tata Kelola Perusahaan)

Peran mekanisme *corporate governance* dalam pengelolaan dan pelaporan laporan keuangan sangat penting karena berguna agar laporan keuangan yang dibuat oleh manajer sesuai dengan standar akuntansi serta menjaga kualitas laporan keuangan untuk pengambilan keputusan yang dibuat oleh para investor. Mekanisme *corporate governance* yang kuat dapat menjadi indikator yang baik dalam melindungi kepentingan yang dimiliki oleh para investor (Kosgei, Abdi, & Kosgei, 2014). Di dalam penelitian ini difokuskan pada komponen *corporate governance* yaitu ukuran dewan komisaris (*Board Size*), dewan komisaris independent (*Board independence*), dan komisaris independen yang berada dalam komite audit (*Audit Independence*)

Ukuran dewan komisaris menjadi suatu faktor penting dalam menentukan apakah kinerja dari dewan komisaris berjalan dengan efektif atau tidak. Menurut Othman dan Mersni (2015), ukuran dewan komisaris berpengaruh terhadap pencegahan praktik manajemen laba apakah jumlah dewan komisaris yang besar dapat mencegah praktik manajemen laba atau sebaliknya dengan jumlah dewan komisaris yang sedikit akan terlihat lebih efektif dalam menjalankan kegiatan operasional perusahaan.

Independensi suatu komisaris dalam dewan komisaris sangat berguna dalam mencegah terjadinya praktik manajemen laba dikarenakan anggota komisaris yang berasal dari pihak eksternal tidak mempunyai kepentingan khusus dengan pihak internal sehingga dapat melakukan *monitoring* yang efektif dan mencegah terjadi manajemen laba. Menurut Widyaningsih (2017), Jumlah yang lebih besar dari dewan komisaris yang berasal dari eksternal akan mencegah terjadinya *fraud* pada pelaporan laporan keuangan.

Komite audit yang independen merupakan suatu badan dalam perusahaan yang bertujuan untuk mengawasi independensi pada *auditor* dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap kinerja manajemen dalam pembuatan laporan keuangan (Rabiah, 2015). Komite audit juga mampu mengoptimalkan pengawasan terhadap indikasi kecurangan atau manajemen laba yang dilakukan manajer karena karakteristik independensinya yang tidak terpengaruh dari pihak internal perusahaan.

2.7. Kajian Penelitian Terdahulu

Penelitian oleh Mudjiyanti (2018) bertujuan untuk menguji efek dari perencanaan pajak, struktur kepemilikan, dan beban pajak tangguhan terhadap manajemen laba. Peneliti menduga dengan adanya perencanaan pajak oleh perusahaan dan beban pajak tangguhan akan mempengaruhi indikasi melakukan manajemen laba. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independen adalah perencanaan pajak, struktur kepemilikan, dan beban pajak tangguhan. Hasil penelitian mengungkapkan perencanaan pajak dan institusi kepemilikan berpengaruh pada manajemen laba sedangkan beban pajak tangguhan dan kepemilikan manajerial tidak berpengaruh pada manajemen laba.

Penelitian oleh Febryanti dan Hanna (2014) bertujuan untuk menguji pengaruh beban pajak tangguhan dalam mendeteksi manajemen laba dengan model *discretionary revenue*. Peneliti menduga beban pajak tangguhan dapat menjadi alat dalam mendeteksi adanya manajemen laba. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independen adalah beban pajak tangguhan. Hasil dari penelitian ini adalah tidak adanya pengaruh yang signifikan antara beban pajak tangguhan dan manajemen laba sehingga beban pajak tangguhan tidak dapat digunakan untuk mendeteksi manajemen laba.

Penelitian oleh Kasipillai dan Mahenthiran (2013), bertujuan untuk menguji liabilitas pajak tangguhan bersih apakah mempengaruhi *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba dan mengidentifikasi komponen dalam liabilitas pajak tangguhan bersih yang digunakan untuk dalam melakukan praktik *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba serta sebagai tambahan penelitian apakah *ownership structure* dan *corporate governance* mempengaruhi penggunaan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing*. Peneliti menduga liabilitas pajak tangguhan bersih berpengaruh terhadap manajemen laba dan komponen liabilitas pajak tangguhan yang terkait dengan pendapatan dan beban akrual dan yang ditangguhkan, depresiasi atas *tangible* dan *intangible* aset, penilaian terhadap aset lainnya, *valuation allowance* digunakan dalam melakukan *income smoothing*, tetapi komponen lainnya seperti kompensasi kerugian dan *unrealized tax gain* dan *losses* tidak digunakan dalam melakukan

income smoothing. Peneliti juga menduga *ownership structure* dan *corporate governance* memiliki pengaruh dalam penggunaan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih untuk melakukan *income smoothing*.

Varibel independen dalam penelitian ini adalah liabilitas pajak tangguhan bersih, *ownership structure*, dan *corporate governance*, dan manajemen laba (penelitian kedua), sedangkan variabel dependennya adalah komponen liabilitas pajak tangguhan yang terkait dengan pendapatan dan beban akrual dan yang ditangguhkan, depresiasi atas *tangible* dan *intangible* aset, penilaian terhadap aset lainnya, *valuation allowance*, kompensasi kerugian, *unrealized tax gain* dan *losses*, dan *income smoothing* (penelitian pertama).

Hasil dari penelitian ini adalah liabilitas pajak tangguhan bersih berpengaruh terhadap *income smoothing* untuk menghindari kerugian, komponen liabilitas pajak tangguhan bersih yang digunakan adalah komponen pendapatan dan beban akrual dan yang ditangguhkan serta terkait dengan *valuation allowance*. Hasil penelitian juga mengatakan *ownership structure* dan *corporate governance* memiliki pengaruh dalam penggunaan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing*.

2.8 Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Liabilitas Pajak Tangguhan Bersih (*Net DTL*) dan *Income Smoothing*

Menurut Kasipillai dan Mahenthiran (2013), manajer di suatu perusahaan cenderung lebih memilih untuk meningkatkan laba komersial (*book income*) tanpa juga meningkatkan penghasilan kena pajak (*taxable income*) sehingga dapat menimbulkan peningkatan perbedaan temporer antara laba akuntansi dan laba fiskal. Jadi dalam melakukan *earning management* (manajemen laba), manajer akan memperbesar perbedaan antara laba akuntansi dan laba fiskal agar dapat meningkatkan beban pajak tangguhan yang dapat mengurangi beban pajak penghasilan kini (*current income tax payable*) pada perusahaan karena perusahaan tidak ingin membayar beban pajak penghasilan kini (*current income tax payable*) yang besar dikarenakan peningkatan laba yang dihasilkan dari praktik manajemen laba (Siagian & Martani, 2016).

Liabilitas pajak tangguhan bersih ini dihasilkan dari liabilitas pajak tangguhan dikurangi dengan aset pajak tangguhan yang jika bernilai positif maka perusahaan dalam melakukan manajemen laba (*earning management*) lebih banyak menggunakan kewajiban pajak tangguhan yang dapat mengurangi beban pajak penghasilan kini (*current income tax payable*). Liabilitas pajak tangguhan akan mengalami peningkatan ketika suatu perusahaan melakukan aksi pengakuan pendapatan yang dipercepat atau penangguhan terhadap pengakuan beban (Anasta, 2015).

Berdasarkan pada penelitian Irezza dan Yulianti (2012); Siagian dan Martani (2016); Kasipillai dan Mahenthiran (2013), menyatakan bahwa liabilitas pajak tangguhan bersih berpengaruh secara signifikan dalam mempengaruhi aktivitas *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba.

Penelitian ini menggunakan liabilitas pajak tangguhan bersih (*net DTL*) sebagai pencerminan yang bagus dari beban pajak tangguhan dan berguna dalam mempengaruhi terjadi *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba. Atas dasar itulah maka hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah

H1. Perubahan liabilitas pajak tangguhan bersih berpengaruh terhadap *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba.

2.8.2. Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan Bersih dan *Income Smoothing* (Perataan Laba)

Dalam PSAK no. 46 perusahaan diwajibkan melakukan pengungkapan secara rinci perubahan yang terjadi yang berhubungan liabilitas pajak tangguhan dan aset pajak tangguhan sedangkan komponen beban pajak tangguhan tidak dirinci dan langsung dilaporkan nominalnya saja. Berikut komponen dari liabilitas pajak tangguhan bersih yang digunakan dalam penelitian ini dan sesuai dengan keadaan di Indonesia.

2.8.2.1. Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan Bersih Yang Berkaitan Dengan Akrua dan Penangguhan Pada Pendapatan dan Beban

Berdasarkan pada Undang – Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan No. 28 tahun 2007 pasal 28 ayat (5) tentang pembukuan dan

pemeriksaan berisi bahwa dalam perpajakan terdapat dua (2) pendekatan yaitu stelsel akrual dan stelsel kas dalam mengakui pendapatan maupun dalam pengakuan beban. Stelsel akrual dalam pajak tidak disarankan karena tidak mekanisme peraturan lebih lanjut yang mengatur sehingga wajib pajak lebih banyak menggunakan stelsel kas.

Stelsel kas yang dianut dalam perpajakan di Indonesia adalah stelsel kas campuran atau biasa disebut dengan *modified cash basis* yang berarti dalam pengakuan penjualan atau pendapatan harus termasuk penjualan tunai serta penjualan yang bersifat kredit, sedangkan dalam pengeluaran beban harus berkaitan transaksi yang bersifat tunai atau kas. Hal ini bertentangan dengan aturan dalam standar akuntansi dalam PSAK khususnya dalam pengakuan beban.

PSAK menganut prinsip akrual yang berarti dalam pengakuan pendapatan dan beban meskipun belum menerima maupun membayar tunai atau kas tetap diakui dalam laporan laba rugi. Sedangkan dari sisi prinsip perpajakan, pendapatan sama dengan PSAK yaitu pengakuan pendapatannya tidak harus menerima kas atau tunai tetapi dalam pengeluarannya untuk beban harus berupa kas atau tunai, sehingga hal ini dapat menjadi perbedaan dalam laba komersial dan laba fiskal.

Sebagai contoh dengan manajemen laba untuk menghindari penurunan laba, maka perusahaan akan meningkatkan biaya dibayar di muka yang hal ini tidak masuk dalam beban komersial tetapi dari sisi pajak dapat dimasukkan dalam beban fiskal karena sudah terjadi pengeluaran kas terhadap biaya dibayar dimuka tersebut. Atas dasar itulah maka hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah

H2. *Income Smoothing* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih yang berkaitan dengan akrual dan penangguhan pada pendapatan dan beban.

2.8.2.2. Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan Bersih Yang Berkaitan Dengan Depresiasi *Tangible assets* dan Amortisasi *Intangible Assets*

Berdasarkan Undang – Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 pasal 11 tentang penyusutan aset berwujud dan pasal 11A tentang amortisasi aset tidak berwujud dijelaskan bahwa metode penyusutan maupun amortisasi yang diperbolehkan dalam perpajakan metode garis lurus (*straight line method*) dan

metode saldo menurun berganda (*double declining method*). Sedangkan dalam PSAK metode penyusutan yang diperbolehkan adalah metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun berganda (*double declining method*), *sum of the year digit method*, metode satuan jam kerja, dan metode satuan hasil produksi. Dalam Undang – Undang perpajakan umur masa manfaat suatu barang juga diatur sebagai berikut.

- **Aset Berwujud**

- **Bukan Bangunan**

- Kelompok 1: masa manfaat empat (4) tahun.
- Kelompok 2: masa manfaat delapan (8) tahun.
- Kelompok 3: masa manfaat enam belas (16) tahun.
- Kelompok 4: masa manfaat dua puluh (20) tahun.

- **Bangunan**

- Bukan permanen: masa manfaat sepuluh (10) tahun.
- Permanen : masa manfaat dua puluh (20) tahun.

- **Aset Tidak Berwujud**

- Kelompok 1: masa manfaat empat (4) tahun.
- Kelompok 2: masa manfaat delapan (8) tahun.
- Kelompok 3: masa manfaat enam belas (16) tahun.
- Kelompok 4: masa manfaat dua puluh (20) tahun.

Sedangkan dalam standar akuntansi umur masa manfaat dari suatu barang tidak diatur atau dalam beberapa kelompok tetapi umur masa manfaat menurut standar akuntansi lebih fleksibel.

Hal ini yang mengakibatkan terjadi perbedaan pada laba komersial dan laba fiskal sehingga menghasilkan peningkatan pada liabilitas pajak tangguhan bersih. Atas dasar itulah maka hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah

H3. *Income Smoothing* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih berkaitan dengan depresiasi *tangible assets* dan amortisasi *intangible assets*.

2.8.2.3. Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan Bersih Yang Berkaitan Dengan Penilaian Aset Lancar

Berdasarkan pada Undang – Undang Pajak Penghasilan No. 10 Tahun 1994 pasal 10 bahwa penilaian persediaan yang diperbolehkan adalah metode FIFO (*First in - First Out*) dan metode *moving average*. Sedangkan dalam standar akuntansi PSAK memperbolehkan metode penilaian persediaan yaitu FIFO (*First in - First Out*), LIFO (*Last in – Last out*), *Specific Identification*, dan *weighted average method*. Dengan adanya perbedaan metode penilaian persediaan ini menyebabkan peningkatan terhadap liabilitas pajak tangguhan bersih. Sebagai contoh dalam manajemen laba untuk menghindari penurunan laba, dari sisi laba komersial metode yang digunakan adalah FIFO karena metode ini akan menghasilkan laba komersial yang lebih tinggi sedangkan dari sisi pajak menggunakan metode *moving average* yang menghasilkan laba fiskal yang lebih rendah.

Berdasarkan pada Undang – Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 pasal 9 ayat (1) huruf C dijelaskan bahwa pemupukan dana cadangan kerugian piutang tidak diperbolehkan dalam perpajakan sedangkan dari standar akuntansi PSAK diperbolehkan membentuk cadangan kerugian piutang.

Hal diatas dapat menyebabkan terjadinya perubahan pada liabilitas pajak tangguhan bersih. Atas dasar itulah maka hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah

- H4.** *Income Smoothing* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih yang berkaitan dengan penilaian aset lancar.

2.8.3 Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan dan *Ownership Large*

Pada penelitian yang dilakukan oleh Kasipillai dan Mahenthiran (2013), *Ownership Large* berpengaruh terhadap penggunaan liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba. Hal ini didukung karena semakin besar kepemilikan saham mayoritas maka makin baik akan dapat melakukan pengawasan terhadap kinerja dari manajer perusahaan dalam mengelola perusahaan dengan tidak memperhatikan kepentingan khusus atau

golongan. Dianggap dengan adanya kepemilikan saham mayoritas yang lebih besar maka dapat mengurangi terjadinya tindak perilaku manajemen laba seperti *income smoothing* karena adanya kontrol dari pemangku kepentingan dengan saham mayoritas terhadap manajer perusahaan yang cenderung sangat sensitive jika adanya peningkatan laba yang disebabkan oleh manajemen laba. Penelitian menggunakan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing* sehingga atas dasar itulah maka hipotesis kelima dalam penelitian ini adalah

H5. *Ownership Large* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing*

2.8.4 Komponen Liabilitas Pajak Tangguhan dan *Corporate Governance*

Tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*) akan mampu meminimalisir kesempatan manajer dalam melakukan manajemen laba (Lanis & Richardson, 2011). Asas dari *corporate governance* itu sendiri adalah transparansi, akuntabilitas, dan independensi yang hal ini menunjukkan bahwa *corporate governance* berguna dalam pengawasan manajer dalam bertindak kecurangan atau dalam pengambilan keputusan untuk kepentingan golongan sendiri (Sugiarto & Anastasia, 2018). Tata kelola perusahaan dalam penelitian ini terdiri dari indikator ukuran dewan komisaris, komisaris independen, dan komisaris independen dalam komite audit. Indikator ini berfungsi dalam memastikan penyajian laporan keuangan perusahaan oleh manajer sudah benar dan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Hal ini memberikan bukti efektivitas *corporate governance* juga berpengaruh terhadap kualitas laba pada laporan keuangan (Siagian & Martani, 2016). Kualitas laba yang buruk disebabkan manipulasi laba yang dilakukan oleh manajer atau biasa yang disebut dengan manajemen laba. Dalam penelitian Kasipillai dan Mahenthiran (2013); Siagian dan Martani (2016) *corporate governance* berpengaruh terhadap komponen perubahan liabilitas pajak tangguhan bersih. atas dasar itulah maka hipotesis keenam, ketujuh dan kedelapan dalam penelitian ini adalah

- H6.** *Board Size* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba.
- H7.** *Board Independence* berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba.
- H8.** Komisaris independen dalam komite audit berpengaruh terhadap perubahan komponen liabilitas pajak tangguhan bersih dalam melakukan *income smoothing* untuk menghindari penurunan laba.