

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Menurut Arief Maulana (2016:71) kajian pustaka adalah:

“Teori yang digunakan untuk menganalisis objek penelitian, pembahasannya berkisar seputar penjelasan dan penguatan serta pendapat para ahli mengenai teori tersebut”.

Dalam kajian pustaka penelitian ini berisi tentang teori-teori dan konsep yang dapat dijadikan sebagai landasan pelaksanaan penelitian berupa premis terkait Perencanaan Pajak, Aset Pajak Tangguhan dan Manajemen laba.

2.1.1 Perencanaan Pajak

2.1.1.1 Pengertian Perencanaan Pajak

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2017:353) perencanaan pajak atau *tax planning* merupakan:

“Strategi penghematan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan tujuan untuk meminimalisasi beban pajak di luar utang pajak yang seharusnya”.

Adapun pengertian menurut Erly Suandy (2016:7) mengungkapkan bahwa:

“Perencanaan pajak adalah tahap dimana dikumpulkannya dan dilakukannya penelitian terhadap peraturan pajak agar dapat diketahui jenis tindakan penghematan pajak yang akan dilakukan

yang bertujuan untuk menekan pajak agar dapat meminimumkan kewajiban pajak”.

Sejalan dengan beberapa pengertian di atas Nur Hidayat (2016:307)

berpendapat bahwa:

“Perencanaan pajak atau *tax planning* merupakan suatu upaya yang lunak dalam meminimalisir kewajiban pajak dengan melakukan pengaturan jumlah pajak yang akan dibayar”.

Berdasarkan beberapa pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa perencanaan pajak merupakan tindakan dalam melakukan pengorganisasian usaha wajib pajak (manajemen pajak) yang bertujuan untuk meminimalkan pajak yang harus dibayar.

2.1.1.2 Tujuan Perencanaan Pajak

Menurut Indra Mahardika Putra (2021:23) tujuan dilakukannya perencanaan pajak secara umum adalah sebagai berikut:

- a. Usaha efisiensi untuk mencapai laba dan likuiditas yang sebenarnya.
- b. Meminimalkan beban pajak terutang.
- c. Memaksimalkan laba setelah pajak.
- d. Meminimalkan terjadinya kejutan pajak (*tax surprise*) jika terjadi pemeriksaan pajak oleh fiskus.
- e. Memenuhi kewajiban perpajakan secara benar, efisien dan efektif.

Adapun tujuan perencanaan pajak menurut Erly Suandy (2016:8) adalah:

“Untuk merekayasa agar beban pajak (*tax burden*) dapat ditekan serendah mungkin dengan memanfaatkan peraturan yang ada”.

2.1.1.3 Manfaat Perencanaan Pajak

Menurut Indra Mahardika Putra (2021:17) perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan memiliki manfaat yang mempengaruhi keuangan perusahaan. Manfaat perencanaan pajak adalah:

- a. Kas keluar menjadi lebih hemat karena beban pajak yang merupakan unsur biaya dapat menjadi pengurang pajak.
- b. Aliran kas masuk dan keluar (*cash flow*) lebih tersusun karena dapat diatur dengan melakukan perencanaan pajak yang matang. Hal ini perusahaan dapat memperkirakan kebutuhan kas untuk pajak dan menentukan saat pembayaran yang tepat, dengan begitu penyusunan anggaran kas akan lebih akurat.

2.1.1.4 Syarat-Syarat Melakukan Perencanaan Pajak Yang baik

Sebelum melakukan perencanaan pajak manajemen maupun perusahaan harus memenuhi persyaratan perencanaan pajak. Menurut Indra Mahardika Putra (2021:27) persyaratan tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Tidak melanggar kewajiban dan ketentuan perpajakan.
- b. Secara bisnis harus masuk akal (*reasonable*). Sebab perencanaan pajak merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari perencanaan menyeluruh perusahaan.
- c. Bukti-bukti pendukung perencanaan pajak harus memadai.
- d. Memahami ketentuan peraturan perpajakan.
- e. Menyelenggarakan pembukuan yang memenuhi syarat.

2.1.1.5 Indikator Perencanaan Pajak

Menurut Erly Suandy (2016:141) menyatakan bahwa:

“Untuk mengukur perencanaan pajak dihitung dengan membandingkan antara laba bersih perusahaan i pada tahun t dengan laba sebelum pajak perusahaan i tahun t atau disebut dengan rumus tingkat retensi pajak (*tax retention rate*)”.

Rumusnya adalah sebagai berikut:

$$TRR = \frac{Net\ Income_{it}}{Pretax\ Income\ (EBIT)_{it}}$$

Keterangan:

TRR_{it} = *Tax Retention Rate* (tingkat retensi pajak) perusahaan *i* pada tahun *t*.
 $Net\ Income_{it}$ = Laba bersih perusahaan *i* pada tahun *t*.
 $Pretax\ Income\ (EBIT)_{it}$ = Laba sebelum pajak perusahaan *i* tahun *t*

Erly Suandy (2016:141) mengungkapkan bahwa:

“Rumus *tax retention rate* (tingkat retensi pajak) berfungsi untuk menganalisis suatu ukuran dari efektifitas perencanaan pajak pada laporan keuangan perusahaan tahun berjalan”.

Menurut Astutik (2016:10) menyatakan bahwa:

“TRR (*Tax Retention Tax*) yang tinggi maka perencanaan pajak juga tinggi. Hal tersebut berarti bahwa TRR yang tinggi menunjukkan bahwa perencanaan pajak yang dilakukan perusahaan semakin efektif sehingga pajak yang dibayarkan tidak lebih besar dari seharusnya dan laba yang dihasilkan perusahaan juga semakin tinggi. Sebaliknya apabila TRR rendah maka perencanaan pajak perusahaan menjadi kurang efektif sehingga laba yang dihasilkan akan rendah”.

Adapun pengukuran perencanaan pajak menurut Robin dkk. (2021:70)

yaitu:

“Penggunaan proksi ETR (*Effective Tax Rate*) yang diharapkan dapat mengidentifikasi perencanaan pajak perusahaan dengan tingkat agresivitas pajak yang dilakukan menggunakan perbedaan tetap maupun perbedaan temporer”.

Rumus ETR adalah sebagai berikut:

$$ETR_{it} = \frac{Tax\ expense_{it}}{Pretax\ Income_{it}}$$

Keterangan:

ETR_{it} = Rasio pembayaran beban pajak (tax expense) atas laba sebelum pajak (pretax income) perusahaan pada periode berjalan.

$Tax\ Expense_{it}$ = Pembayaran beban pajak yang terdapat dalam laporan laba rugi perusahaan pada periode berjalan.

$Pretax\ Income_{it}$ = Laba sebelum pajak perusahaan pada periode berjalan.

2.1.2 Aset Pajak Tangguhan

2.1.2.1 Pengertian Aset Pajak Tangguhan

Waluyo (2017:107) mengungkapkan yang disebut dengan aset pajak tangguhan adalah:

“Aset pajak tangguhan adalah aset yang terjadi apabila perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif yang berakibat beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibanding beban pajak menurut Undang-Undang pajak.”

Aset Pajak Tangguhan menurut Erly Suandy (2016:110) adalah:

“Rugi fiskal yang masih dapat dikompensasi berdasarkan peraturan perpajakan atau kemungkinan adanya manfaat ekonomi pada masa yang akan datang yang akan mengurangi beban pajak”.

Adapun definisi aset pajak tangguhan menurut Toto Prihadi (2019:39) adalah:

“Jumlah pajak penghasilan pada periode mendatang akibat dari perbedaan temporer yang boleh dikurangkan dan sisa kompensasi kerugian”.

Dari beberapa definisi aset pajak tangguhan di atas dapat disimpulkan bahwa aset pajak tangguhan merupakan aset pajak yang muncul akibat perbedaan temporer yang dapat dipulihkan di masa yang akan datang.

2.1.2.2 Indikator Aset Pajak Tangguhan

Menurut Waluyo (2017:217) untuk mengukur aset pajak tangguhan dihitung menggunakan rumus sebagai berikut:

$$APT_{it} = \frac{\Delta \text{Aset pajak tagguhan}}{\text{Aset pajak tagguhan}_{it}}$$

Keterangan:

APT_{it} = aset pajak tangguhan perusahaan i pada tahun t

Erly Suandy (2016:110) menyatakan bahwa:

“Aset pajak tangguhan diukur dengan perubahan nilai aset pajak tangguhan pada akhir periode t dengan t-1”.

Dapat dihitung dengan rumus:

$$AP_{it} = \frac{\Delta \text{Aset pajak tagguhan}}{\text{Aset pajak tagguhan}_{it}}$$

Keterangan:

Δ Aset pajak tanggungan = selisih aset pajak tanggungan tahun ini dan sebelumnya.

Aset pajak tanggungan $_{it}$ = besar aset pajak tangguhan tahun ini.

2.1.3 Manajemen Laba

2.1.3.1 Pengertian Manajemen Laba

Menurut Asih dan Gudono dalam Syafril (2020:12) definisi manajemen laba adalah:

“Salah satu proses yang dilakukan dengan sengaja dalam batasan *General Adopted Accounting Principles (GAAP)* untuk mengarah pada tingkat laba yang dilaporkan”.

Adapun Healy dan Wahlen dalam Sri Sulistyanto (2018:43) mengungkapkan bahwa:

“Manajemen laba adalah upaya manajer menggunakan keputusan tertentu dalam pelaporan keuangan dan mengubah transaksi untuk mengubah

laporan keuangan bertujuan untuk mempengaruhi hasil angka-angka akuntansi yang dilaporkan.”

Lalu menurut Supriyono R. A. (2018:123) manajemen laba merupakan:

“Semua tindakan yang digunakan oleh para manajer untuk memengaruhi laba sesuai dengan tujuannya”.

Berdasarkan beberapa definisi yang telah dipaparkan di atas dapat disimpulkan bahwa manajemen laba adalah suatu tindakan untuk mengatur laporan keuangan sehingga dapat meratakan, menaikkan dan menurunkan laporan laba, dimana manajemen dapat memanfaatkan kelonggaran prinsip akuntansi namun harus tetap dalam batasan *General Addopted Accounting Principles (GAAP)*.

2.1.3.2 Pola Manajemen Laba

Menurut Syafril (2020:23) terdapat beberapa pola atau bentuk pelaksanaan manajemen laba, yaitu:

1. Manajer meningkatkan laba (*income maximization*) Salah satu strategi manajemen laba adalah meningkatkan laba yang dilaporkan pada periode kini untuk membuat perusahaan dipandang lebih baik. Cara ini juga memungkinkan peningkatan laba selama beberapa periode. Pada skenario pertumbuhan, akrual pembalik lebih kecil dibandingkan akrual kini, sehingga dapat meningkatkan laba.
2. Manajer melakukan “mandi besar” (*big bath*) melalui pengurangan laba periode ini. Strategi big bath dilakukan melalui penghapusan (*write-off*) sebanyak mungkin pada satu periode. Periode yang dipilih biasanya periode dengan kinerja yang buruk (sering kali pada masa reses di mana perusahaan lain juga melaporkan laba yang buruk) atau peristiwa saat terjadi satu kejadian yang tidak biasa seperti perubahan manajemen, merger, atau restrukturisasi. Strategi big bath juga sering kali dilakukan setelah strategi peningkatan laba pada periode sebelumnya. Hal ini memberikan kesempatan untuk menghapus semua dosa masa lalu dan memberikan kesempatan untuk meningkatkan laba di masa depan.
3. Manajer mengurangi fluktuasi laba dengan perataan laba (*income smoothing*) Perataan laba merupakan bentuk umum manajemen laba. Pada strategi ini, manajer meningkatkan atau menurunkan laba yang dilaporkan untuk mengurangi fluktuasinya. Perataan laba juga mencakup tidak

melaporkan bagian laba pada periode baik dengan menciptakan cadangan atau “bank” laba dan kemudian melaporkan laba ini saat periode buruk. Banyak perusahaan menggunakan bentuk manajemen laba ini.

2.1.3.3 Motivasi Manajemen Laba

Menurut Sri Sulistyanto (2018:22) secara umum ada beberapa motivasi yang mendorong seorang manajer melakukan praktik manajemen laba. Motivasi-motivasi tersebut adalah:

1. Motivasi bonus (*bonus purposes*), merupakan dorongan bagi manajer dalam memperoleh bonus ketika pelaporan laba yang diperolehnya sesuai dengan target diinginkan pemilik usaha.
2. Motivasi kontrak (*contractual motivations*).
3. Motivasi politik (*political motivations*), merupakan motivasi yang muncul dengan memanfaatkan kelemahan akuntansi yang menggunakan estimasi akrual dan pemilihan metode akuntansi dalam mendasar berbagai regulasi pemerintah. Perusahaan yang terbukti menjalankan praktik pelanggaran terhadap regulasi anti-trust dan anti monopoli melakukan manajemen laba untuk menurunkan laba yang dilaporkannya. Perusahaan akan menurunkan laba dengan tujuan untuk mempengaruhi keputusan pengadilan dalam menetapkan finalti terhadap perusahaan yang mengalami *damage award*.
4. Motivasi pajak (*taxes motivations*), adalah dorongan untuk menurunkan laba agar pajak yang harus dibayar lebih kecil.

2.1.3.4 Indikator Manajemen Laba

Menurut Widyaningdyah dalam Syafril (2020:12) manajemen laba dapat diukur menggunakan nilai *discretionary accruals*. Rumusnya adalah sebagai berikut:

$$DA_{it} = \left(\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} \right) - NDA_{it}$$

Keterangan :

DA_{it} = Discretionary accruals perusahaan (i) pada tahun (t)

TAC_{it} = Total akrual perusahaan (i) pada tahun (t)

A_{it-1} = Total asset perusahaan (i) pada tahun sebelumnya (t-1)

NDA_{it} = Non discretionary accruals perusahaan (i) pada periode (t)

Sri Sulistyanto (2018:165-199) mengungkapkan bahwa:

“Hasil perhitungan yang menunjukkan ada tidaknya manajemen laba dapat dilihat dari nilai *discretionary accruals* perusahaan pada tahun yang diprediksi. Jika nilai *discretionary accruals* positif maka perusahaan telah melakukan upaya menaikkan laba, sedangkan jika nilai *discretionary accruals* negatif maka perusahaan berupaya untuk menurunkan laba. Namun jika nilai *discretionary accruals* sama dengan nol maka perusahaan tidak melakukan praktek manajemen laba. Nilai *discretionary current accruals* berasal dari perbandingan antara total akrual perusahaan (i) pada tahun (t) dan total aset perusahaan (i) pada tahun sebelumnya (t-1) lalu dikurangi oleh *non discretionary accruals* perusahaan (i) pada periode (t)”.

Menurut Sri Sulistyanto (2018:197-200) rumus untuk mengukur manajemen laba dengan *Jones Model* adalah sebagai berikut:

1. Menentukan nilai *Total Accrual*

$$TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

2. Total Accrual yang diestimasi dengan persamaan regresi berganda:

$$\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta Rev_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon$$

3. Menghitung *Non Discretionary Accruals (NDAC)* sebagai berikut:

$$NDA_i = \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta Rev_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta Rec_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

4. Dengan menggunakan koefisien regresi diatas nilai *Discretionary Current*

Accruals (DAC) dapat dihitung dengan rumus:

$$DA_{it} = \left(\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} \right) - NDA_{it}$$

Keterangan:

TAC_{it} = Total akrual perusahaan (i) pada tahun (t)

NI_{it} = Laba bersih (*net income*) perusahaan (i) pada tahun (t)

CFO_{it} = Kas dari aktivitas operasi perusahaan (i) tahun (t)

A_{it-1} = Total asset perusahaan (i) pada tahun sebelumnya (t-1)

ΔREV_{it} = Perubahan pendapatan perusahaan (i) pada tahun (t)

ΔREC_{it} = Perubahan piutang perusahaan (i) pada tahun (t)

PPE_{it} = *Property, plant and equipment* perusahaan (i) pada periode (t)

NDA_{it} = *Non discretionary accruals* perusahaan (i) pada periode (t)

DA_{it} = *Discretionary accruals* perusahaan (i) pada tahun (t)

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$ = Koefisien regresi

Sri Sulistyanto (2018:200) mengungkapkan bahwa:

“Penggunaan rumus manajemen laba dapat diaplikasikan pada perusahaan yang menghasilkan laba dan rugi untuk mendeteksi manajemen laba”.

2.2 Kerangka Pemikiran

Kesuksesan suatu perusahaan dalam menjalankan bisnisnya diukur oleh besarnya laba yang dihasilkan. Informasi laba ini merupakan hal penting bagi para investor. Para investor akan tertarik untuk menanamkan modalnya pada suatu perusahaan jika perusahaan tersebut menghasilkan laba yang besar. Maka dari itu perusahaan dituntut untuk dapat mengelola keuangan yang baik sesuai prinsip dan peraturan yang berlaku. Untuk mengelola laba sesuai keinginan pemilik usaha, manajer akan melakukan praktik manajemen laba. Namun manajemen laba akan baik jika variabel-variabel yang mempengaruhinya dijalankan dengan baik. Perencanaan pajak salah satu faktor yang mempengaruhi manajemen laba. Semakin baik perusahaan melakukan perencanaan pajak, maka manajemen laba yang dilakukan pun semakin baik (Ratna Eka Puji A. dan Titik Mildawati, 2016).

Selain itu variabel aset pajak tangguhan juga berpengaruh terhadap manajemen laba, hal ini diakibatkan karena pada saat aset pajak tangguhan diakui maka akan mempengaruhi laba dan rugi bersih pada periode terkini. Aset pajak tangguhan bisa juga berdampak terhadap berkurangnya rugi bersih jika terjadi pengakuan manfaat pajak tangguhan (Erly Suandy, 2016:109). Maka, kerangka pemikiran pada penelitian ini akan menjelaskan pengaruh perencanaan pajak dan aset pajak tangguhan terhadap manajemen laba.

2.2.1 Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba

Terdapat beberapa hal yang menjadi motivasi perusahaan melakukan manajemen laba, salah satunya adalah motivasi pajak (Sulistiawan dkk, 2019:31-37). Motivasi pajak merupakan salah satu dorongan untuk menurunkan laba agar pajak yang harus dibayar lebih kecil sehingga dapat meminimalkan pajak (Sri Sulistyanto, 2018:22).

Bagi perusahaan pajak yang dikenakan pada penghasilan dianggap sebagai biaya atau beban, pajak sebagai biaya dapat mempengaruhi besarnya laba yang diterima jadi secara ekonomis pajak merupakan unsur pengurang laba (Indra Mahardika Putra, 2021:21). Maka dari itu wajib pajak badan berusaha untuk melakukan penghematan pajak dengan cara melakukan perencanaan pajak agar meminimalisasi beban pajak, seperti mengurangi sanksi atau bunga karena kesalahan perhitungan pajak (Siti Kurnia Rahayu, 2017:353).

Perencanaan pajak memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik perusahaan melakukan

perencanaan pajak, maka manajemen laba yang dilakukan pun semakin baik (Ratna Eka Puji A. dan Titik Mildawati, 2016).

Adapun penelitian terdahulu menghasilkan bahwa perencanaan pajak berpengaruh terhadap manajemen laba. Semakin tinggi perencanaan pajak maka semakin besar peluang perusahaan melakukan manajemen laba. Hal ini dikarenakan berubahnya tarif PPh badan dapat mempengaruhi perilaku perusahaan dalam mengelola keuangannya dengan memperkecil jumlah laba kena pajak, sehingga perusahaan dapat menekan jumlah pajak yang dibayarkan (Kodriyah dan Ririn Fitriani P, 2019).

Lalu penelitian yang dilakukan oleh A.A Gede Raka Plasa Negara dan I.D.G. Dharma Suputra (2017) menghasilkan bahwa perencanaan pajak berpengaruh positif terhadap manajemen laba.

Berdasarkan premis-premis diatas yang berasal dari konsep maupun hasil penelitian terdahulu maka rumusan hipotesis satu (H_1) penelitian ini adalah adanya pengaruh antara perencanaan pajak terhadap manajemen laba.

2.2.2 Pengaruh Aset Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba

Pajak yang ditangguhkan menjadi salah satu cara yang dilakukan manajer untuk merekayasa laporan keuangan dengan melakukan manajemen laba (Sri Sulistyanto, 2018:56). Beberapa penelitian menggunakan komponen-komponen perubahan dalam aset pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan untuk mendeteksi manajemen laba untuk menghindari laba menurun (Syafiril, 2020:22). Aset pajak tangguhan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba, yang menggambarkan bahwa tindakan praktik manajemen laba didasari karena laba

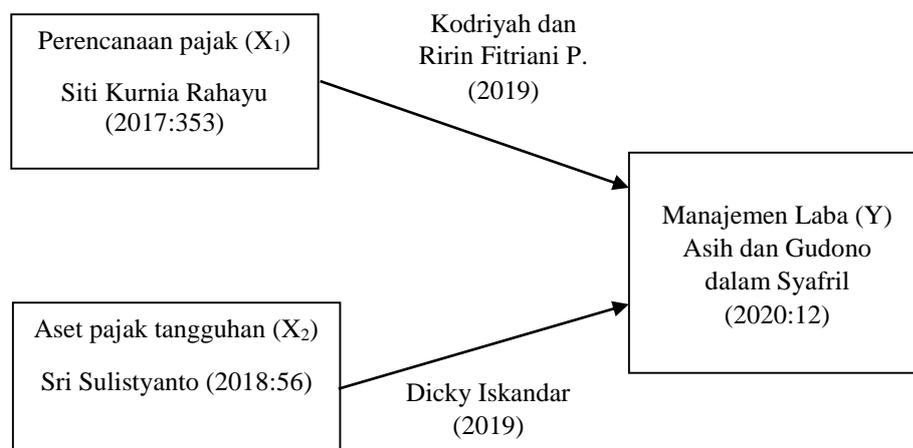
akuntansi lebih besar dibandingkan dengan laba fiskal (Septa Yulianah dkk., 2021). Adanya perbedaan temporer positif tersebut menjadi kesempatan bagi manajemen dalam melakukan praktik manajemen laba dalam menunda pembayaran pajak terutang di masa sekarang dan dialihkan di masa yang akan datang sehingga laba perusahaan akan stabil (Septa Yulianah dkk., 2021).

Hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa aset pajak tangguhan secara langsung berpengaruh terhadap manajemen laba (Dicky Iskandar, 2019). Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi nilai aset pajak tangguhan suatu perusahaan maka semakin besar pula potensi sebuah perusahaan dalam melakukan praktik manajemen laba, dan sebaliknya. Adanya pengaruh tersebut didasari karena dibelakukannya PSAK No 46 yang mensyaratkan manajer untuk mengakui dan menilai kembali aset pajak tangguhan yang dapat disebut pencadangan nilai aset pajak tangguhan (Dicky Iskandar, 2019). Peraturan ini dapat memberikan kebebasan para manajer untuk menentukan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian aset pajak tangguhan pada laporan keuangannya, sehingga aset pajak tangguhan dapat menjadi celah bagi manajer suatu perusahaan untuk melakukan praktik manajemen laba (Dicky Iskandar, 2019).

Lalu Aset pajak tangguhan terbukti berpengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba karena semakin besar aset pajak tangguhan maka semakin besar pula perusahaan melakukan manajemen laba (Lucy Citra Fitriany, 2016).

Berdasarkan premis-premis diatas yang berasal dari konsep maupun hasil penelitian terdahulu maka rumusan hipotesis dua (H_2) penelitian ini adalah adanya pengaruh antara aset pajak tangguhan terhadap manajemen laba.

Berdasarkan premis-presmis yang telah dijelaskan di atas, maka paradigma penelitian ini adalah sebagai berikut:



2.3 Hipotesis

Definisi hipotesis menurut H. Muslich Ansori dan Hj. Sri Iswati (2017:46-47) adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap masalah penelitian, kebenaran jawaban tersebut masih harus diuji secara empiris. Secara sederhana hipotesis merupakan pernyataan hubungan antara variabel dengan variabel lain yang sifatnya sementara atau dugaan”.

Berdasarkan kerangka pemikiran teoritis di atas maka penulis berasumsi untuk mengambil hipotesis sebagai berikut:

H_1 : Perencanaan Pajak berpengaruh terhadap Manajemen Laba.

H_2 : Aset Pajak Tangguhan berpengaruh terhadap Manajemen Laba.