

Manajemen Laba pada Perusahaan yang Melakukan Agresivitas Pajak

Ni Wayan Yantiari¹

Gerianta Wirawan Yasa²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

*Correspondences: yantiarinwayan@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian menguji tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan dengan manajemen laba yang menurunkan laba sebelum membayar pajak. Besaran laba yang diperoleh akan menentukan besaran beban pajak yang dibayarkan perusahaan dengan pengenaan tarif pajak atas laba. Populasi dari penelitian perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2019. Dari jumlah populasi tersebut, didapat sebanyak 103 perusahaan yang dijadikan sampel dengan menggunakan metode non-probability sampling dengan teknik purposive sampling. Teori yang digunakan adalah teori akuntansi positif. Teknik analisis data yang digunakan analisis korelasi Pearson. Hasil analisis data menunjukkan terdapat hubungan signifikan positif antara agresivitas pajak dengan manajemen laba. Hal ini berarti semakin tinggi perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak maka semakin tinggi pula kecenderungan perusahaan melakukannya dengan manajemen laba yang menurunkan laba atau dengan kata lain terdapat tindakan manajemen laba yang menurunkan laba pada perusahaan yang melakukan agresivitas pajak.

Kata Kunci: Agresivitas Pajak; Manajemen Laba; Tarif Pajak Efektif; Akrual Diskresioner.

Profit Management in Companies Carrying Out Tax Aggressiveness

ABSTRACT

This research examines the tax aggressiveness of companies with earnings management which reduces earnings before paying taxes. The amount of profit earned will determine the amount of the tax burden paid by the company by imposing a tax rate on profits. The population of research companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2015-2019. From this population, 103 companies were sampled using the non-probability sampling method with purposive sampling technique. The theory used is positive accounting theory. Data analysis technique used Pearson correlation analysis. The results of data analysis show that there is a significant positive relationship between tax aggressiveness and earnings management. This means that the higher the company performs tax aggressiveness, the higher the tendency of the company to do so with earnings management which reduces profits or in other words there are earnings management actions which reduce profits in companies that carry out tax aggressiveness.

Keywords: Tax Aggressiveness; Profit Management; Effective Tax Rate; Discretionary Accruals.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 1
Denpasar, 26 Januari 2023
Hal. 45-58

DOI:
10.24843/EJA.2023.v33.i01.p04

PENGUTIPAN:
Yantiari, N. W., & Yasa, G. W.
(2023). Manajemen Laba pada
Perusahaan yang Melakukan
Agresivitas Pajak. *E-Jurnal
Akuntansi*, 33(1), 45-58

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
26 Januari 2022
Artikel Diterima:
22 Maret 2022

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan terbesar Negara Indonesia. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 pasal 1 ayat 1 menyatakan bahwa 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 serta sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat. Penerimaan pajak yang semakin besar dijadikan suatu wujud kemampuan untuk membiayai kegiatan pembangunan secara nasional. Akan tetapi tingkat kepatuhan wajib pajak di Indonesia masih tergolong sangat rendah. Hal ini dapat dilihat dari realisasi penerimaan pajak yang masih belum mencapai target 100 persen yang ditunjukkan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Target dan Realisasi Penerimaan Pajak Tahun 2015-2019 (dalam triliun rupiah)

Tahun	Target	Realisasi	Capaian (%)
2015	1.294,26	1.060,80	81,96
2016	1.355,20	1.105,73	81,59
2017	1.283,57	1.151,03	89,67
2018	1.424,00	1.315,51	92,38
2019	1.577,56	1.332,06	84,44

Sumber: Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak (Data diolah kembali), 2020

Rendahnya kepatuhan wajib pajak juga berpengaruh pada *tax ratio* atau rasio pajak Indonesia. Berdasarkan data dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Kementerian Keuangan Republik Indonesia rasio pajak pada tahun 2019 sebesar 10,7 persen, mengalami penurunan sebesar 0,8 persen dibandingkan tahun 2018 yang mencapai 11,5 persen. Angka tersebut masih lebih rendah dari standar Internasional yang dikeluarkan oleh Bank Dunia yaitu sebesar 15 persen dan negara-negara dibawah *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) yang penerimaan pajaknya sebesar 33,8 persen. Selain itu, tingkat kesadaran wajib pajak dalam membayar pajak di Indonesia berada di urutan 104 yang dilihat dari hasil studi perpajakan Bank Dunia dan *Pricewaterhouse Cooper* (PwC) yang bertajuk *Paying Taxes 2017*. Kondisi ini mengindikasikan masih adanya tindakan-tindakan untuk menghindarkan pajak. Tindakan pengindaran pajak yang dilakukan wajib pajak salah satunya dikarenakan adanya perbedaan cara pandang terhadap perpajakan. Perusahaan sebagai wajib pajak memandang pajak sebagai beban yang akan mengurangi laba perusahaan, sehingga perusahaan akan melakukan berbagai cara untuk meminimalkan beban-bebannya termasuk pajak. Tindakan manajemen untuk meminimalkan beban pajak ini disebut dengan agresivitas pajak (Suprimarini & Suprasto, 2017).

Menurut Lanis & Richardson, (2013) agresivitas pajak merupakan semua upaya yang dilakukan oleh manajemen untuk menurunkan jumlah beban pajak dari yang seharusnya dibayarkan oleh perusahaan. Agresivitas pajak dapat dilakukan melalui mekanisme yang digolongkan *tax evasion* atau *tax avoidance* (Frank *et al*, 2009). Perusahaan yang melakukan agresivitas pajak tidak semata-mata bersumber dari ketidaktaatan wajib pajak dengan undang-undang perpajakan, melainkan dapat pula dilakukan dari aktivitas yang tujuannya untuk melakukan penghematan dengan memanfaatkan undang-undang tersebut (Ridha

& Martani, 2016). Semakin banyak celah yang dimanfaatkan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif terhadap pajak. Tindakan agresivitas pajak telah dilakukan oleh salah satu perusahaan tambang terbesar di Indonesia yaitu PT Adaro Energy Tbk.

Pengamat perpajakan Yustinus Prastawo menjelaskan dalam harian detikFinance.com, bahwa PT Adaro Energy Tbk telah memanfaatkan celah dengan menjual hasil tambang batu bara ke anak perusahaan di Singapura yakni *Coaltrade Service International* dengan harga yang lebih rendah. Kemudian batu bara tersebut dijual kembali ke negara lain dengan harga yang lebih tinggi (www.finance.detik.com, 5 Desember 2019). Kondisi tersebut memungkinkan pendapatan kena pajak menjadi lebih rendah karena penjualan yang dilakukan lebih rendah, meskipun tarif pajak di Indonesia lebih tinggi dibandingkan di Singapura. Dengan perencanaan pajak yang agresif perusahaan tambang ini bisa membayar pajak US\$ 125 juta atau setara Rp 1,75 triliun (dalam kurs Rp 14 ribu) lebih rendah dari pada yang seharusnya dibayarkan. Dalam kasus tersebut, secara tidak langsung pemerintah mengalami kekurangan penerimaan pajak sebesar Rp 1,75 triliun dari aktivitas yang dilakukan oleh PT Adaro Energy Tbk.

Tindakan yang dilakukan PT Adaro Energy Tbk memperlihatkan adanya tindakan manajemen dalam memanfaatkan celah peraturan perpajakan untuk meminimalkan beban pajak dengan manajemen laba. Manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan penilaian dalam pelaporan keuangan dan dalam penstrukturan transaksi untuk mengubah laporan keuangan dan menyembunyikan tentang kinerja ekonomi yang mendasari perusahaan atau untuk mempengaruhi hasil kontrak yang bergantung pada pelaporan keuangan perusahaan (Healy & Wahlen, 1999). Tindakan mengubah laporan keuangan tersebut dilakukan manajemen dengan tujuan untuk memperoleh laba yang diharapkan dapat memberikan dampak positif bagi perusahaan maupun bagi manajemen.

Menurut Setiawati & Na'im, (2000) manajemen laba dapat dilakukan dengan tiga cara yaitu memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi, mengubah metode akuntansi, dan menggeser periode biaya atau pendapatan periode sekarang ke periode yang akan datang. Estimasi akuntansi dapat dibuat dengan melibatkan pertimbangan dari entitas berdasarkan informasi terkini yang tersedia dan dapat diandalkan. Kondisi tersebut memberikan peluang manajemen untuk memengaruhi laba melalui judgement terhadap estimasi akuntansi seperti estimasi tingkat piutang tidak tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud, estimasi biaya garansi, dan lain-lain.

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) Nomor 17 tentang akuntansi penyusutan yang berlaku per Januari 2017 menyatakan bahwa setiap perusahaan diberi kebebasan dalam memilih dan mengubah metode akuntansi yang akan digunakan dalam pembuatan laporan keuangan perusahaan salah satunya metode depresiasi. Perhitungan terhadap depresiasi bisa menggunakan metode berdasarkan SAK ataupun dengan peraturan perpajakan. Metode depresiasi berdasarkan SAK digunakan untuk menilai kinerja perusahaan dan keadaan finansial, sedangkan berdasarkan peraturan perpajakan digunakan untuk kepentingan pajak. Adanya perbedaan dalam perhitungan tersebut akan

mempengaruhi laba rugi perusahaan. Beban depresiasi menurut SAK akan menunjukkan nilai yang lebih kecil dibandingkan dengan beban depresiasi menurut peraturan perpajakan, sehingga akan ditemukan adanya koreksi fiskal negatif yang mengakibatkan adanya penambahan biaya yang telah diakui dalam laporan laba-rugi komersial manipulasi (Mardjani *et al.*, 2015). Adanya penambahan pengakuan biaya tersebut dapat berdampak pada pengurangan Penghasilan Kena Pajak (PKP) yang akan dibayarkan perusahaan.

Manajemen perusahaan akan ikut serta dalam proses penyusunan laporan keuangan dan memilih metode akuntansi yang digunakan untuk menghasilkan laba yang diinginkan. Kondisi ini memungkinkan terjadinya penurunan laba atau kenaikan laba dengan cara manipulasi (Pasaribu *et al.*, 2015). Semakin agresif perusahaan melakukan manajemen laba yang menurunkan laba dapat dikatakan tingkat agresivitas pajak perusahaan juga semakin tinggi, karena beban pajak yang dibayarkan akan semakin kecil. Banyak peneliti yang melakukan penelitian terkait agresivitas pajak yang dikaitkan dengan beberapa variabel seperti, meneliti penyimpangan akuntansi dan agresivitas pajak (Hashim *et al.*, 2016), agresivitas pelaporan pajak dan kaitannya dengan pelaporan keuangan agresif (Frank *et al.*, 2009), pengaruh manajemen laba terhadap agresivitas pajak (Machdar, 2019; Tiaras & Wijaya, 2017; Fadli *et al.*, 2016; Purwanto *et al.*, 2016; Diatmika & Sukartha, 2019; Kartikasari *et al.*, 2018). Namun penelitian yang meneliti apakah terdapat tindakan manajemen laba pada perusahaan yang melakukan agresivitas pajak belum pernah dilakukan. Oleh karena itu, peneliti ingin meneliti tindakan agresivitas pajak, khususnya yang dilakukan dengan manajemen laba yang menurunkan laba.

Penelitian ini mendukung teori akuntansi positif yang diperkenalkan oleh Watts & Zimmerman, (1978; 1986; 1990) melalui buku yang berjudul "*Positive Accounting Theory*". Buku tersebut memaparkan suatu teori akuntansi berusaha mengungkapkan bahwa faktor-faktor ekonomi tertentu atau ciri-ciri suatu unit usaha tertentu bisa dikaitkan dengan perilaku manajer atau para pembuat laporan keuangan. Watts & Zimmerman, (1990) merumuskan tiga hipotesis dalam teori akuntansi positif, yaitu: *the bonus plan hypothesis* (hipotesis program bonus), *the debt covenant hypothesis* (hipotesis kontrak utang) dan *the political cost hypothesis* (hipotesis biaya politik). Ketiga hipotesis tersebut berupaya menjelaskan perilaku manajer dalam melakukan manajemen laba pada perusahaan (Ramadhan, 2017). Pada hipotesis program bonus, pihak manajer berupaya untuk memaksimalkan jumlah bonus yang diterima dengan memilih metode akuntansi yang dapat menggeser laba periode masa depan ke periode berjalan sehingga laba yang diperoleh periode berjalan menjadi naik. Pada hipotesis kontrak hutang, pihak manajer akan meningkatkan laba (*income increasing*) untuk menghindari pelanggaran kontrak hutang. Berbeda halnya dengan hipotesis biaya politik, pihak manajer akan memilih metode akuntansi yang dapat menurunkan laba untuk meminimalkan biaya politik yang ditanggung. Pada perusahaan dengan skala besar dan strategis, tindakan ini dilakukan dengan harapan memperoleh kemudahan serta fasilitas dari pemerintah (Ramadhan, 2017).

Scott (2000) mengemukakan bahwa terdapat beberapa motivasi yang mendorong manajer melakukan manajemen laba, yaitu motivasi bonus, motivasi kontraktual lainnya, motivasi politik, motivasi pajak, pergantian CEO, *Initial*

Public Offering, dan pemberian informasi kepada investor. Pada motivasi bonus, motivasi kontraktual lainnya, motivasi pergantian CEO dan motivasi IPO, manajemen cenderung memilih metode akuntansi untuk memaksimalkan laba (*income increasing*), sedangkan pada motivasi politik dan motivasi pajak pihak manajemen cenderung untuk menurunkan laba (*income decreasing*) untuk meminimalkan biaya-biaya yang akan ditanggung serta dengan harapan memperoleh kemudahan dan fasilitas dari pemerintah.

Penelitian ini lebih memperlihatkan tindakan manajemen laba dengan motivasi pajak. Manajemen termotivasi melakukan praktik manajemen laba untuk memengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan. Beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan ditentukan dengan tariff pajak yang sudah ditetapkan pemerintah. Pengenaan tarif pajak tergantung pada total laba yang dimiliki perusahaan. Semakin besar laba yang diperoleh maka semakin besar pula beban pajak yang dibayarkan begitu juga sebaliknya, semakin kecil laba maka semakin kecil pula pajak yang akan dibayarkan. Oleh karena itu, untuk memperoleh laba yang lebih kecil maka perusahaan akan melakukan tindakan manajemen laba yang menurunkan laba.

Berdasarkan uraian, maka hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini yaitu terdapat tindakan manajemen laba yang menurunkan laba pada perusahaan yang melakukan agresivitas pajak.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan di Bursa Efek Indonesia (BEI). Objek penelitian ini adalah agresivitas pajak yang diperoleh dari laporan keuangan perusahaan dari tahun 2015-2019 yang terdaftar di BEI. Populasi dalam penelitian ini sebanyak 660 perusahaan yang diseleksi dengan kriteria: Perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangan auditan secara lengkap dan konsisten di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2015-2019; Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang menggunakan mata uang rupiah selama tahun 2015-2019; Perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa efek Indonesia tahun 2015-2019. Hal ini dikarenakan adanya perbedaan cara pandang terhadap utang antara perusahaan keuangan dan non keuangan, yang nantinya berpengaruh pada besaran beban pajak yang terutang dan kecenderungan manajemen untuk melakukan manajemen laba. Semakin tinggi utang yang dimiliki akan menyebabkan beban bunga bertambah dan beban pajak akan berkurang. Sehingga manajemen akan memiliki kecenderungan untuk melakukan manajemen laba melalui utang atau pembiayaan pihak eksternal ini; Perusahaan non keuangan yang tidak mengalami kerugian selama periode penelitian. Hal ini dikarenakan, perusahaan yang mengalami kerugian tidak diwajibkan untuk membayar pajak, sehingga akan menghasilkan tariff pajak efektif terdistorsi (Richardson *et al.*, 2015); Perusahaan non keuangan dengan nilai ETR antara 0-1 agar tidak menimbulkan masalah dalam estimasi model sehingga diperoleh 103 sampel penelitian.

Pada penelitian ini proksi variabel agresivitas pajak diukur dengan menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR), seperti penelitian yang dilakukan oleh Dyreng *et al.*, (2010), penelitian Lanis & Richardson, (2013) dan penelitian Gupta & Newberry, (1997). Penggunaan proksi ETR untuk mengukur agresivitas pajak diharapkan mampu memberikan gambaran menyeluruh mengenai perubahan

beban pajak. Proksi ETR ini dinilai menjadi indikator adanya agresivitas pajak apabila memiliki ETR yang mendekati nol Lanis & Richardson, (2013). Semakin rendah nilai ETR yang dimiliki perusahaan maka semakin tinggi tingkat agresivitas pajak. Menurut Dyreng *et al.*, (2010), ETR dapat dirumuskan sebagai berikut.

$$Effective\ Tax\ Rate\ (ETR) = \frac{Beban\ Pajak\ Penghasilan}{Laba\ Sebelum\ Pajak} \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- Effective Tax Rate* (ETR) : Tarif Pajak Efektif
- Beban Pajak Penghasilan : Beban pajak penghasilan badan untuk perusahaan i pada tahun t berdasarkan laporan keuangan perusahaan.
- Laba Sebelum Pajak : Laba sebelum pajak untuk perusahaan i pada tahun t berdasarkan laporan keuangan perusahaan.

Dalam penelitian ini, ukuran tingkat manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan diproksikan dengan menggunakan *Modified Jones Model*. Pendekatan *discretionary accruals* merupakan pendekatan yang paling banyak digunakan oleh para peneliti dalam mengukur manajemen laba, terutama model Jones yang dimodifikasi yang dikembangkan oleh Dechow *et al.*, (1995) seperti penelitian yang dilakukan oleh Tiaras & Wijaya (2015) dan penelitian Yudiastuti & Wirasedana (2018). Selain itu, penggunaan model *Modified Jones Model* dapat mendeteksi adanya tindakan manajemen laba lebih baik dibandingkan dengan model-model lainnya sejalan dengan hasil penelitian Dechow *et al.*, (1995). Manajemen laba dengan menggunakan *Modified Jones* membagi total akrual menjadi dua, yaitu komponen *non-discretionary accrual* dan komponen *discretionary accrual*. *Discretionary accrual* mencerminkan komponen yang dapat dimanipulasi oleh manajer, sedangkan komponen *non-discretionary accrual* merupakan komponen yang tidak dapat dimanipulasi. Formula selengkapnya dari model adalah sebagai berikut.

Menghitung *total accrual* (TA) yaitu laba bersih tahun t dikurangi arus kas dari aktivitas operasi tahun t dengan rumus sebagai berikut.

$$TA_{it} = NI_{it} - CFO_{it} \dots\dots\dots(2)$$

Selanjutnya, *total accrual* (TA) diestimasi dengan *Ordinary Least Square* sebagai berikut:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta Rev_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon \dots\dots\dots (3)$$

Dengan koefisien regresi seperti rumus di atas, maka *non-discretionary accrual* (NDA) dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$NDA_{it} = \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta Rev_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta Rec_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \dots\dots\dots(4)$$

Pada tahap terakhir, *discretionary accruals* (DA) sebagai ukuran manajemen laba dapat ditentukan dengan formula berikut.

$$DA_{it} = \frac{TA_{it-1}}{A_{it-1}} - NDA_{it} \dots\dots\dots (5)$$

Keterangan:

- TA_{it} : *Total accruals* perusahaan i pada periode tahun ke t
- NI_{it} : Laba bersih perusahaan i pada periode tahun ke t

- CFO_{it} : Aliran kas dari aktivitas operasi perusahaan i pada periode tahun ke t
- A_{it-1} : total aset perusahaan i dalam periode tahun t-1
- ΔRev_{it} : pendapatan perusahaan i tahun t dikurangi dengan pendapatan perusahaan i pada tahun t-1
- ΔRec_{it-1} : piutang usaha perusahaan i pada tahun t dikurangi dengan piutang usaha perusahaan i pada tahun t-1
- PPE_{it} : property, pabrik, dan peralatan perusahaan i dalam periode tahun t
- DA_{it} : *Discretionary Accruals* perusahaan i pada periode tahun ke t
- NDA_{it-1} : *Non-Discretionary Accrual* perusahaan i pada tahun t
- β : Koefisien regresi
- e : *error*

Nilai *discretionary accruals* yang semakin mendekati nol mengindikasikan bahwa semakin kecil kemungkinan suatu perusahaan melakukan manajemen laba. Apabila *discretionary accruals* menunjukkan nilai positif hal tersebut berarti bahwa manajemen laba dilakukan dengan meningkatkan laba perusahaan. Sedangkan bila *discretionary accruals* menunjukkan nilai yang negatif berarti bahwa manajemen laba dilakukan dengan menurunkan laba perusahaan.

Sesuai dengan tujuan penelitian, maka penelitian ini menggunakan teknik analisis korelasi dengan alat analisis yaitu korelasi Pearson. Korelasi Pearson yang lazim dituliskan sebagai koefisien korelasi merupakan alat analisis yang digunakan untuk mengetahui tingkat keeratan (derajat) hubungan linier antara dua variabel atau lebih variabel yang menjadi perhatian (Sugiarto, 2017:338). Penelitian ini menguji keeratan hubungan antara variabel manajemen laba (dengan proksi *Discretionary Accruals*) dengan agresivitas pajak (dengan proksi *Effective Tax Rate*). Untuk menghitung koefisien korelasi Pearson peneliti menggunakan aplikasi SPSS. Hasil nilai dari uji spss pada koefisien korelasi antara $-1 \leq r_p \leq 1$, menunjukkan besaran (*magnitude*) dan sekaligus arah hubungan antara dua variabel, yaitu positif atau negatif. Nilai = -1 menunjukkan korelasi negatif yang sempurna dan nilai = 1 menunjukkan korelasi positif yang sempurna. Nilai koefisien korelasi yang mendekati ± 1 menunjukkan korelasi positif atau negatif yang kuat dan sebaliknya jika mendekati angka 0 menunjukkan adanya korelasi positif atau negatif yang lemah. Nilai korelasi yang bertanda positif menunjukkan arah hubungan yang searah sedangkan nilai korelasi yang bertanda negatif menunjukkan arah hubungan yang berlawanan arah. Adapun pedoman umum mengenai kriteria kuat atau lemahnya hubungan keeratan dari variabel yang menjadi perhatian ditampilkan dalam tabel 2.

Tabel 2. Pedoman umum kriteria hubungan koefisien korelasi Pearson

Kriteria hubungan koefisien korelasi pearson	
Nilai r	Kriteria Hubungan
0	Tidak ada korelasi
0 - 0,5	Korelasi lemah
0,5 - 0,8	Korelasi sedang
0,8 - 1	Korelasi kuat
1	Korelasi sempurna

Sumber: Sugiarto, 2017

HASIL DAN PEMBAHASAN

Perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2019 sebanyak 663 perusahaan. Selanjutnya dilakukan pengambilan sampel dengan kriteria tertentu diperoleh 103 perusahaan dengan periode pengamatan selama lima tahun dari tahun 2015-2019, sehingga diperoleh 515 data observasian. Proses seleksi sampel dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3. Proses Seleksi Sampel Penelitian

No	Kriteria Sampel	Jumlah
	Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2015-2019.	663
1	Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan secara lengkap dan konsisten di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2015-2019.	(250)
2	Perusahaan yang tidak menggunakan mata uang rupiah selama tahun 2015-2019.	(92)
3	Perusahaan keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2015-2019	(78)
4	Perusahaan non keuangan yang mengalami kerugian selama tahun 2015-2019.	(125)
5	Perusahaan non keuangan yang tidak memiliki nilai ETR antara 0-1	(15)
	Jumlah perusahaan yang terpilih menjadi sampel	103
	Jumlah pengamatan selamat tahun 2015-2019 (130 perusahaan x 5 tahun)	515

Sumber: Data Penelitian, 2020

Analisis statistik deskriptif memberikan informasi mengenai karakteristik variabel-variabel penelitian yang terdiri dari jumlah pengamatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata dan standar deviasi dari variabel penelitian. Hasil statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4. Hasil Analisis Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
ETR	515	0,004	0,971	0,241	0,148
DA	515	-0,237	2,086	-0,009	0,121
Valid N (listwise)	515				

Sumber: Data Penelitian, 2020

Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif pada Tabel 4 menunjukkan jumlah N sebanyak 515. Hal ini berarti terdapat 515 data observasi yang diteliti, yaitu terdiri dari 103 perusahaan selama 5 periode penelitian dari tahun 2015-2019. Data menunjukkan nilai minimum ETR sebesar 0,0041 yang terdapat pada perusahaan PT Greenwood Sejahtera Tbk (GWSA) tahun 2015. Hal ini berarti agresivitas pajak terendah terjadi pada perusahaan PT Greenwood Sejahtera Tbk (GWSA) dengan nilai sebesar 0,414%. Nilai maksimum ETR adalah sebesar 0,971 yang terdapat pada perusahaan PT Buana Artha Anugerah Tbk (STAR) tahun 2018. Hal ini berarti agresivitas pajak tertinggi terjadi pada perusahaan PT Buana Artha Anugerah Tbk (STAR) tahun 2018 dengan nilai sebesar 97,12%. Nilai rata-rata ETR

adalah sebesar 0,241 lebih besar dibandingkan nilai standar deviasinya dengan nilai 0,148. Hal ini menunjukkan adanya tindakan agresivitas pajak yang merata pada setiap perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2015-2019.

Pada Tabel 4. data menunjukkan nilai minimum manajemen laba yang diukur dengan DA (*Discretionary Accruals*) memperoleh nilai sebesar -0,237 terdapat pada perusahaan PT Sumber Alfaria Trijaya Tbk (AMRT) tahun 2018. Hal ini menunjukkan tindakan manajemen laba terendah terjadi pada perusahaan tersebut dan nilai DA yang negatif menunjukkan bahwa perusahaan melakukan tindakan manajemen laba dengan menurunkan laba pada tahun 2018. Nilai maksimum DA (*Discretionary Accruals*) adalah sebesar 2,086 yang terdapat pada perusahaan Nusantara Inti Corpora Tbk (UNIT) tahun 2016. Hal ini menunjukkan tindakan manajemen laba tertinggi terjadi pada perusahaan Nusantara Inti Corpora Tbk (UNIT) di tahun 2016 dan nilai DA yang positif menunjukkan bahwa perusahaan melakukan manajemen laba dengan tujuan menaikkan laba. Nilai rata-rata DA (*Discretionary Accruals*) adalah sebesar -0,009 lebih kecil dibandingkan nilai standar deviasinya dengan nilai 0,121. Hal ini menunjukkan tindakan manajemen laba yang dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2019 tidak merata atau ada perbedaan data manajemen laba antar perusahaan yang tergolong tinggi.

Pengujian asumsi klasik bertujuan untuk memastikan bahwa model atau persamaan yang diuji tidak melanggar asumsi yang ditetapkan. Pengujian ini dilakukan untuk membuktikan bahwa hasil yang diperoleh bersifat BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi uji Uji Normalitas, Uji Uji Heteroskedastisitas dan Uji Linieritas.

Tabel 5. Hasil Uji Normalitas

		<i>Unstandardized Residual</i>
N		515
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	-0,085
	Std. Deviation	1,007
	Most Extreme Differences	
	Absolute	0,056
	Positive	0,056
	Negative	-0,055
Kolmogorov-Smirnov Z		1,282
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,075

Sumber: Data Penelitian, 2020

Hasil pengujian pada Tabel 5. menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* 0,075 lebih besar dari *level of significant*, yaitu 5 persen (0,05). Jadi dapat disimpulkan bahwa nilai residual pada model regresi yang diuji sudah berdistribusi normal.

Tabel 6. Hasil Uji Heteoskedastisitas

	Model	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,747	0,049		15,334	0,000
	Manajemen_Laba	-0,015	0,062	-0,011	-0,242	0,809

Sumber: Data Penelitian, 2020

Tabel 6. menunjukkan bahwa nilai signifikansi manajemen laba sebesar 0,809. Hasil uji tersebut memiliki nilai yang lebih besar dari *level of significant* 0.05. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas.

Tabel 7. Hasil Uji Linieritas

		<i>Sum of Squares</i>	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
ETR	*Between (Combined)	0,739	1	0,739	35,909	0,000
Manajemen_Laba	Within Groups	10,554	513	0,021		
	Total	11,293	514			

Sumber: Data Penelitian, 2020

Tabel 7. menunjukkan nilai F pada uji linieritas sebesar 35,909 yang lebih besar dari nilai F tabel 3,88, sehingga dapat disimpulkan bahwa antara manajemen laba dengan agresivitas pajak mempunyai hubungan yang linier.

Tabel 8. Hasil Uji Korelasi Pearson

		ETR	Manajemen_Laba
ETR	Pearson Correlation	1	0,256**
	Sig. (2-tailed)		0,000
	N	515	515
Manajemen_Laba	Pearson Correlation	0,256**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	
	N	515	515

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber: Data Penelitian, 2020

Dilihat dari Tabel 8. menunjukkan nilai korelasi pearson sebesar 0,256** yaitu bernilai positif. Nilai koefisien korelasi 0,256 menunjukkan adanya hubungan yang lemah antara agresivitas pajak dengan manajemen laba karena nilai tersebut mendekati angka 0. Tanda dua bintang (**) menunjukkan korelasi yang signifikan pada angka signifikansi sebesar 0,01 dan mempunyai kemungkinan dua arah (*2-tailed*). Didasarkan pada hasil Uji pada Tabel 8. menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara kedua variabel yang dikarenakan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,001$. Nilai koefisien korelasi yang bernilai positif yaitu 0,256 menunjukkan antara variabel agresivitas pajak dengan manajemen laba memiliki hubungan yang searah. Hal ini berarti semakin tinggi tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan maka semakin tinggi pula tindakan manajemen laba dengan menurunkan laba yang dilakukan oleh perusahaan. Begitu juga sebaliknya semakin rendah tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan maka semakin rendah pula tindakan manajemen laba dengan menurunkan laba perusahaan. Berdasarkan hasil uji korelasi Pearson yang dilakukan peneliti menunjukkan korelasi atau hubungan yang terjadi antara variabel agresivitas pajak dengan variabel manajemen laba lemah, signifikan dan searah.

Hasil uji koefisien determinasi digunakan untuk mengetahui dan mengukur kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen. Hasil uji koefisien determinasi korelasi parsial dalam penelitian ini menunjukkan nilai sebesar 0,256. Hal ini berarti sebesar 25,6 persen variasi agresivitas pajak dapat dipengaruhi secara signifikan oleh variabel manajemen laba sedangkan

sisanya sebesar 74,4 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 9. Hasil Uji Hipotesis (Uji t-test)

Variabel	Koefisien korelasi	Nilai t hitung	Sig.	Simpulan
Manajemen laba (X) → Pendapatan (Y)	0,256	5,992	0,000	Signifikan

Sumber: Data Penelitian, 2020

Hasil perhitungan uji t pada Tabel 9. tersebut menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 (5 persen) dengan nilai koefisien korelasi sebesar 0,256. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan positif antara manajemen laba dengan agresivitas pajak, sehingga hipotesis diterima atau dengan kata lain terdapat tindakan manajemen laba yang menurunkan laba pada perusahaan yang melakukan agresivitas pajak.

Hipotesis dalam penelitian ini menyatakan bahwa terdapat tindakan manajemen laba yang menurunkan laba pada perusahaan yang melakukan agresivitas pajak. Hasil analisis pada tabel 8. menyatakan bahwa nilai koefisien korelasi sebesar 0,256 dengan signifikansi sebesar $0,000 < 0,001$. Koefisien korelasi tersebut bertanda positif menunjukkan semakin tinggi perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak maka semakin tinggi pula kecenderungan perusahaan melakukan manajemen laba yang menurunkan laba. Nilai tersebut menunjukkan bahwa H_0 ditolak dan H_a tidak ditolak sehingga dapat disimpulkan terdapat hubungan yang signifikan positif antara agresivitas pajak dengan manajemen laba atau dengan kata lain perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak melalui tindakan manajemen laba yang menurunkan laba.

Hasil analisis statistik deskriptif menunjukkan bahwa selama periode pengamatan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEI terlebih pada perusahaan non keuangan secara konsisten memiliki kecenderungan untuk menurunkan laba. Hal ini terlihat pada nilai rata-rata DA sebesar -0,009 lebih kecil dibandingkan dengan nilai standar deviasinya yaitu 0,121 yang menunjukkan adanya perbedaan data antar perusahaan yang tergolong tinggi. Dari hasil analisis tersebut juga menunjukkan bahwa perusahaan yang melakukan manajemen laba yang menurunkan laba hanya sebesar 61 persen dan sisanya perusahaan melakukan manajemen laba yang menaikkan laba yaitu sebesar 39 persen untuk kepentingan lain.

Hasil penelitian mendukung teori akuntansi positif pada hipotesis biaya politik yang menyatakan bahwa semakin besar biaya politis yang dihadapi oleh perusahaan maka semakin besar pula kecenderungan perusahaan memilih prosedur akuntansi yang menanggungkan laba periode sekarang ke periode mendatang. Semakin tinggi biaya politis yang diterima, perusahaan akan bertindak lebih agresif terlebih dalam biaya perpajakan dengan cara menurunkan laba perusahaan, sehingga beban pajak yang akan dibayarkan akan cenderung menurun. Biaya politis dalam hal ini adalah beban pajak perusahaan yang terutang. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Machdar, 2019), (Tiaras & Wijaya, 2015), penelitian Fadli *et al.*, (2016) dan penelitian (Purwanto *et al.*, 2016) yang menyatakan manajemen laba memiliki

pengaruh signifikan positif terhadap manajemen laba. Akan tetapi penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Pasaribu *et al.*, 2015) dan penelitian Kartikasari *et al.*, (2018) yang menyatakan tidak ada pengaruh antara manajemen laba dengan agresivitas pajak.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah diperoleh melalui pengujian statistik sebelumnya maka dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan positif antara manajemen laba dengan agresivitas pajak. Hal ini dilihat dari nilai koefisien korelasi sebesar 0,256 yang bernilai positif dan dengan signifikansi 0,000 lebih kecil dibanding 0,001. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa terdapat kecenderungan perusahaan khususnya perusahaan non keuangan melakukan tindakan agresivitas pajak dengan melakukan manajemen laba yang menurunkan laba.

Penelitian ini merupakan penelitian awal yang mencoba membuktikan tindakan agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan dengan manajemen laba yang menurunkan laba, sehingga diharapkan terdapat penelitian selanjutnya yang dapat membuktikan tindakan agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan melalui manajemen laba yang menurunkan laba bukan penelitian yang hanya berfokus pada pengaruhnya saja. Berikut ini terdapat beberapa saran untuk peneliti selanjutnya yaitu, peneliti selanjutnya bisa menambahkan periode waktu penelitian. Hal ini dikarenakan dalam penelitian ini periode penelitian hanya dilakukan selama lima tahun observasi dan untuk memperoleh hasil terkait adanya tindakan manajemen laba yang lebih terperinci dan akurat bisa diperlukan periode yang lebih lama atau lebih dari lima tahun observasian. Selain itu, hasil dari koefisien korelasi yang diperoleh yaitu sebesar 0,256 yang berarti kekuatan yang dihasilkan masih lemah antara variabel agresivitas pajak dengan manajemen laba. Hubungan yang lemah ini diakibatkan karena hanya sebesar 25,6 persen kecendrungan perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak dengan manajemen laba yang menurunkan laba, sedangkan sisanya sebesar 74,4 persen dilakukan dengan tindakan lainnya yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Sehingga, untuk peneliti selanjutnya dapat menambahkan atau meneliti variabel lainnya yang dapat menyempurnakan penelitian ini, seperti menambahkan variabel leverage, profitabilitas, *Corporate Social Responsibility* (CSR), dan variabel lainnya.

REFERENSI

- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earning Management. *The Accounting Review*, 70, 193–225.
- Diatmika, M. D., & Sukartha, I. M. (2019). Pengaruh Manajemen Laba pada Agresivitas Pajak dan Implikasinya terhadap Nilai Perusahaan. *E-Jurnal Akuntansi*, 26, 591–621. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v26.i01.p22>
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. *Accounting Review*, 85(4), 1163–1189. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1163>

- Fadli, I., Ratnawati, V., & Kurnia, P. (2016). Pengaruh Liquiditas, Leverage, Komisaris Independen, Manajemen Laba, dan Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan. *JOM Fekom*, 3(1), 1205-1219.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation Financial Reporting University of Virginia. *Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- Gupta, S., & Newberry, K. (1997). Determinants of the Variability of Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16, 1-34. <https://doi.org/10.2753/REE1540-496X5004S4007>
- Hashim, H. A., Ariff, A. M., & Amrah, M. R. (2016). Accounting Irregularities and Tax Aggressiveness. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 1(1), 1-14.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A Review of the Earning Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13 (4)(November), 365-383. <https://doi.org/10.2139/ssrn.156445>
- Indonesia, I. A. (2017). *Standar Akuntansi Keuangan (PSAK Efekt)*. Indonesia.
- Kartikasari, W., Munthe, I. L. S., & Fatahurrazak. (2018). Pengaruh Manajemen Laba, Return on Asset, Current Ratio, dan Komisaris Independen terhadap Agresivitas Pajak pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI tahun 2013-2016. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 1-20.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: A Test of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(1), 75-100. <https://doi.org/10.1108/09513571311285621>
- Machdar, N. M. (2019). Agresivitas Pajak Dari Sudut Pandang Manajemen Laba. *Jurnal Riset Manajemen Dan Bisnis (JRMB) Fakultas Ekonomi UNIAT*, 4(1), 183-192. <https://doi.org/10.36226/jrmb.v4i1.257>
- Mardjani, A. C., Kalangi, L., & Lambey, R. (2015). Perhitungan Penyusutan Aset Tetap Menurut Standar Akuntansi Keuangan dan Peraturan Perpajakan Pengaruhnya terhadap Laporan Keuangan pada PT. Utama Karya Manado. *Emba*, 3(1), 1024-1033. Retrieved from <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/view/7807>
- Pasaribu, R. B. F., Kowanda, D., Firdaus, M., & Ummah, R. N. (2015). Mekanisme Good Corporate Governance, Ukuran Perusahaan, Struktur Kepemilikan Manajerial dan Leverage pada Manajemen Laba pada Emiten Perbankan di Bursa Efek Indonesia. *JRMB Universitas Gunadarma. Volume 10, No. 1 Juni 2015*, 10(1), 1-22.
- Purwanto, A., ' Y., & ' S. (2016). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Manajemen Laba, dan Kopensasi Rugi Fiskal Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan pada Perusahaan Pertanian dan Pertambangan Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2011-2013. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 3(1), 580-594.
- Ramadhan, Riza. (2017). Analisis Faktor yang Mempengaruhi Manajemen Laba pada Perusahaan Manufaktur yang Tercatat di BEI. *Prosiding Seminar Nasional dan Call For Paper Ekonomi dan Bisnis (SNAPER-EBIS 2017)*, 464-476.

- Ridha, M., & Martani, D. (2016). Analisis terhadap Agresivitas Pajak, Agresivitas Pelaporan Keuangan, Kepemilikan Keluarga, dan Tata Kelola Perusahaan di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, 91.
- Scott, W. R. (2000). *Financial Accounting Theory* (2nd ed.). Scarborough, Ontario: Prentice Hall, Inc., 2000.
- Setiawati, L., & Na'im, A. (2000). Manajemen Laba. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Indonesia*, 15(4), 424-441. Retrieved from <https://journal.ugm.ac.id/jieb/article/view/39145/22202>
- Sugiarto. (2017). *METODOLOGI Penelitian Bisnis* (I; Yeskha, ed.). Penerbit ANDI.
- Suprimarini, N. P. D., & Suprasto, B. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit, dan Kepemilikan Institusional pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19, 1349-1377.
- Tiaras, I., & Wijaya, H. (2017). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Manajemen Laba, Komisaris Independen Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi*, 19(3), 380. <https://doi.org/10.24912/ja.v19i3.87>
- Undang Undang No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. , Jakarta: Sekretariat Negara § (2008).
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.
- Yudiasuti, L. N., & Wirasedana, I. W. P. (2018). Good Corporate Governance Memoderasi Pengaruh Leverage terhadap Manajemen Laba. *E-Jurnal Akuntansi*, 23, 130. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v23.i01.p06>