

**PENGARUH KECURANGAN AKUNTANSI, MANAJEMEN LABA RIIL DAN  
MANAJEMEN LABA AKRUAL TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun  
2016-2018)**

Linda Purwaningrum  
Universitas Muhammadiyah jember  
Dra. Yulinartati, Ak., MM, CA dan Achmad Syahfrudin Z., SE., MM  
Email : [lindapurwaningrum22@gmail.com](mailto:lindapurwaningrum22@gmail.com)  
Desa Tanah Wulan Kecamatan Maesan Bondowoso

**Abstrak**

Penelitian ini menguji pengaruh kecurangan akuntansi, manajemen laba riil dan manajemen laba akrual terhadap agresivitas pajak. Pengujian dilakukan untuk membuktikan apakah kecurangan akuntansi, manajemen laba riil dan manajemen laba akrual berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Populasi pada penelitian ini adalah perusahaan sektor Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016 sampai 2018 sebanyak 144 perusahaan. Metode pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling* sehingga menghasilkan 138 *firs-year*. Teknik analisis data pada penelitian ini adalah analisis kuantitatif dengan menggunakan perangkat IBM SPSS ver.21. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kecurangan akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak, manajemen laba riil secara garis besar berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak dan manajemen laba akrual berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Kata kunci : kecurangan akuntansi, manajemen laba riil, manajemen laba akrual, agresivitas pajak

**Abstract**

*This study examines the effects of accounting fraud, real earnings management and accrual earnings management on tax aggressiveness. Testing is done to prove whether accounting fraud, real earnings management and accrual earnings management affect tax aggressiveness. The population in this study are Manufacturing sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2016 to 2018 as many as 144 companies. The sampling method uses purposive sampling method to produce 138 firs-year. Data analysis technique in this research is quantitative analysis using IBM SPSS ver.21. The results showed that accounting fraud had no significant effect on tax aggressiveness, real earnings management in general had a significant effect on tax aggressiveness and accrual earnings management had a significant effect on tax aggressiveness.*

*Keywords: accounting fraud, real earnings management, accrual earnings management, tax aggressiveness*

**Pendahuluan**

Pajak merupakan ujung tombak suatu negara, karena jika tidak ada pajak kehidupan negara tidak bisa sejahtera karena sebagian besar pendapatan negara bersumber dari pajak. Pembangunan infrastruktur, biaya pendidikan, biaya kesehatan dan subsidi bahan bakar minyak (BBM), pembiayaan gaji para pegawai negara dan pembangunan fasilitas publik dibiayai dari pajak. Perusahaan sebagai wajib pajak badan, mempunyai kewajiban untuk membayar pajak bagi negara sebagaimana telah diatur undang-undang. Perusahaan bertujuan untuk memaksimalkan laba untuk meningkatkan kekayaan bagi perusahaan, akan tetapi pajak yang dibayarkan oleh perusahaan

merupakan transfer kepemilikan dari perusahaan kepada pemerintah (Sari dan Martani, 2010). Penelitian yang dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017) dengan judul Pengaruh Manajemen Laba melalui Penyimpangan Akuntansi, Aktivitas Laba Riil dan AkruaI terhadap Agresivitas Pajak. Hasil penelitian menjelaskan bahwa manajemen laba berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Sedangkan Nugroho dan Firmansyah (2017) dengan judul Pengaruh *Financial Distress, Real Earnings Management* dan *Corporate Governance* terhadap *Tax Aggressiveness*.

Fenomena di Indonesia penghindaran pajak bukan hal baru, karena berdasarkan laporan yang dibuat oleh Ernesto Crivelly, penyidik dari IMF Tahun 2016 berdasarkan survei. Amerika Serikat dengan nilai tertinggi yang melakukan penghindaran pajak dengan nilai 188,8 milyar dolar, China diurutan kedua dengan nilai penghindaraan pajak sebesar 66,8 milyar dolar, kemudian Jepang dengan nilai penghindaraan pajak sebesar 46,7 milyar dolar diurutan ketiga dan Indonesia dengan nilai penghindaraan pajak sebesar 6,48 milyar dolar diurutan kesebelas terbesar dari 30 negara. Kemudian laporan tersebut dianalisis kembali oleh Universitas PBB menggunakan database *International Center For Taxation and Development* (ICTD). ([www.tribunnews.com](http://www.tribunnews.com))

Dari uraian yang telah dipaparkan diatas, maka peneliti mengambil judul Pengaruh Kecurangan Akuntansi Manajemen Laba Riil dan Manajemen laba AkruaI terhadap Agresivitas Pajak.

Berdasarkan latar belakang uraian latar belakang diatas, permasalahan yang dipecahkan dalam penelitian ini adalah:

1. Bagaimana pengaruh kecurangan akuntansi terhadap agresivitas pajak?
1. Bagaimana pengaruh manajemen laba riil terhadap agresivitas pajak?
2. Bagaimana pengaruh manajemen laba akruaI terhadap agresivitas pajak?

## TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

### Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan keagenan di dalam teori agensi (*agency theory*) bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak (*nexus of contract*) antara pemilik sumber daya ekonomis (*principal*) dan manajer (*agent*) yang mengurus kegunaan dan kendalian sumber daya tersebut. Menurut Scott (2015), hubungan keagenan ini mengakibatkan dua permasalahan yaitu :

1. Terjadinya asimetri informasi, dimana manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan posisi operasi entitas dari pemilik;
2. Terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidaksamaan tujuan, dimana manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik.

Dalam pembahasan agresivitas pajak, manajemen mendorong memanipulasi laba perusahaan yang nantinya akan mengurangi utang yang ditanggung oleh perusahaan. Manipulasi atau merekayasa dapat dilakukan karena adanya asimetri informasi antara manajemen yang membuat dan menjalankan sistem akuntansi dan investor sebagai pengguna laporan keuangan.

### Manajemen Laba

Menurut Saputro dan Setiawati (2004) manajemen laba adalah hasil campur tangan manajemen dalam penyusunan laporan keuangan sehingga dengan demikian akan meningkatkan laba yang menguntungkan manajemen atau perusahaan. Menurut Sulistyanto (2008) adalah upaya manajer dalam mempengaruhi informasi laporan keuangan sehingga dapat mengelabui para stakeholder. Menurut Scott (2015) manajemen laba adalah tindakan manajer untuk melaporkan laba yang dapat memaksimalkan kepentingan pribadi atau perusahaan dengan menggunakan kebijakan akuntansi.. Healy dan Wahlen (1999) menyatakan bahwa manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan *judgement*-nya dalam melaporkan keuangan dan transaksi untuk menghasilkan laporan keuangan yang

menyebabkan investor maupun pemangku kepentingan yang lain (misal otoritas pajak) menjadi *misleading* tentang performa perusahaan yang sebenarnya.

### **Kecurangan Akuntansi**

*The ACFE (The Association of Certified Fraud Examiners)*, Asosiasi Pemeriksa Kecurangan Bersertifikat yang berkedudukan di Amerika Serikat, menggolongkan kecurangan dalam 3 (tiga) jenis atau tipologi berdasarkan perbuatan yang dilakukan yaitu:

1. Penyimpangan atas aset (*asset misappropriation*). Penyalahgunaan / pencurian aset atau harta perusahaan atau pihak lain. Ini merupakan bentuk *fraud* yang paling mudah dideteksi karena sifatnya yang *tangible* atau dapat diukur/dihitung (*defined value*).
2. Pernyataan palsu atau salah pernyataan (*fraudulent statement*). Tindakan yang dilakukan oleh pejabat atau eksekutif suatu perusahaan atau instansi pemerintah untuk menutupi kondisi keuangan yang sebenarnya dengan melakukan rekayasa keuangan (*financial engineering*) dalam penyajian laporan keuangannya untuk memperoleh keuntungan atau mungkin dapat dianalogikan dengan istilah *window dressing*.
3. Korupsi (*Corruption*). Jenis *fraud* ini yang paling sulit dideteksi karena menyangkut kerja sama dengan pihak lain seperti suap dan korupsi.

### **Manajemen Laba Riil**

1. Manipulasi Penjualan  
Manipulasi penjualan merupakan usaha untuk meningkatkan penjualan secara temporer dalam periode tertentu dan menawarkan diskon harga produk secara berlebihan. Strategi ini dapat meningkatkan volume penjualan dan laba periode saat ini dengan cara menawarkan diskon dengan waktu terbatas.
2. Penurunan Beban Diskresioner  
Perusahaan dapat menurunkan *discretionary expenditures* seperti beban penelitian dan pengembangan, beban iklan, beban penjualan, serta beban administrasi dan umum, terutama dalam periode dimana pengeluaran tersebut tidak langsung menghasilkan pendapatan dan laba.
3. Overproduction (produksi yang berlebihan)  
Untuk meningkatkan laba, manajer perusahaan dapat memproduksi lebih banyak dari pada yang diperlukan yang diminta pasar.

### **Agresivitas Pajak**

Tindakan agresivitas pajak, yang mana tindakan tersebut dilakukan dengan cara meminimalisasi jumlah kena pajak yang diperoleh perusahaan, merupakan hal yang sering terjadi pada perusahaan-perusahaan besar saat ini. Menurut Novitasari (2017) Agresivitas pajak merupakan sebuah tindakan manipulasi untuk menurunkan penghasilan melalui perencanaan pajak, baik yang berhubungan dengan penghindaran pajak.

Lanis dan Richardson (2012) menyebutkan bahwa tindakan agresivitas pajak dapat dianggap sebagai tindakan yang tidak bertanggung jawab secara sosial. Keputusan tindakan agresivitas pajak dilakukan oleh manajemen sehingga dikhawatirkan akan membuka peluang bagi manajemen untuk melakukan tindakan agresivitas pajak tanpa memperhatikan keberlangsungan jangka panjang perusahaan.

### **Pengembangan Hipotesis**

1. Pengaruh Kecurangan Akuntansi terhadap Agresivitas Pajak

Penelitian yang terkait dengan kecurangan akuntansi terhadap agresivitas pajak dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017) yang menyimpulkan hasil penelitiannya bahwa kecurangan akuntansi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap agresivitas pajak. Hashim *et al* (2016) melakukan analisis pada perusahaan yang *listing* di Bursa Efek Malaysia Tahun 2008-2011 menghasilkan kesimpulan bahwa terdapat pengaruh yang positif namun tidak signifikan antara

*Accounting Irregularities* dan *effective tax rates* (ETR) untuk mengukur agresivitas pajak. Berdasarkan uraian penelitian tersebut, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H1 : kecurangan akuntansi berpengaruh terhadap agresivitas pajak

## 2. Pengaruh Manajemen Laba Riil terhadap Agresivitas Pajak

Manajemen laba riil disebut juga sebagai manipulasi aktivitas riil (*real activities manipulation*). Menurut Roychowdhury (2006) manajemen laba riil bisa dilakukan yang pertama dengan cara manipulasi penjualan yaitu dengan cara menjual secara kredit, akan tetapi menyebabkan arus kas operasi menurun karena jika menjual secara kredit pengembalian modal akan lambat, yang kedua dengan cara penurunan diskresioner dilakukan dengan mengurangi pengeluaran yang menjadi beban periode berjalan sehingga dapat meningkatkan laba dan arus kas operasi perusahaan. Dan yang ketiga *Overproduction* (produksi yang berlebihan) dilakukan dengan cara produksi produk yang berlebihan atau melebihi permintaan pasar sehingga dapat menurunkan biaya tetap perunit.

Penelitian yang dilakukan oleh Nugroho dan Firmansyah (2017) menyimpulkan bahwa manajemen laba riil melalui manipulasi arus kas operasi berpengaruh positif signifikan terhadap *tax aggressiveness*, manajemen laba riil melalui *discretionary expense* berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax aggressiveness*, dan manajemen laba melalui *overproduction* berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax aggressiveness*. Berdasarkan uraian penelitian tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H2 : Manajemen laba riil berpengaruh terhadap agresivitas pajak

## 3. Pengaruh Manajemen Laba AkruaI terhadap Agresivitas Pajak

Penelitian yang terkait dengan manajemen laba akrual dilakukan oleh Suyanto dan Supramona (2012) yang memberikan kesimpulan bahwa manajemen laba berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tiaras dan Wijaya (2015), Surahman dan Firmansyah (2017) dan Machdar (2019) bahwa manajemen laba akrual berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak. Berdasarkan uraian penelitian tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H3 : manajemen laba akrual berpengaruh terhadap agresivitas pajak

## METODE PENELITIAN

### 1. Kecurangan Akuntansi (X<sub>1</sub>)

Kecurangan akuntansi sebagai variabel independen pertama diformulasikan sebagai AI (*accounting irregularities index*). Penelitian yang dilakukan oleh Beneish (1999) menggunakan AI untuk mengukur tingkat *fraudulent accounting* atau kecurangan akuntansi. Dalam penelitian ini, penulis menggunakan pengukuran atas kecurangan akuntansi berdasarkan penelitian Hashim *et al.* (2016) yang menggunakan model Beneish (1999) yang disusun dari delapan rasio keuangan yang mendeskripsikan derajat manipulasi laba. (Hashim *et al.*, 2016). AI dikembangkan dengan formulasi sebagai berikut :

$$AI = -4.840 + (DSRI + GMI + AQI + SGI + DEPI + SGAI + LVGI + TATA)$$

### 2. Manajemen Laba Riil (X<sub>2</sub>)

Manajemen laba riil menjadi variabel independen kedua yang digunakan dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan model yang digunakan oleh Cohen dan Zarowin (2010), yang dikembangkan dari model penelitian Roychowdhury (2006) dengan menggunakan 3 (tiga) alat ukur, yaitu *abnormal CFO*, *abnormal discretionary expenses* dan *abnormal production costs* untuk meneliti derajat manipulasi aktivitas riil.

a. Manipulasi Penjualan ( $X_{2a}$ )

Cohen dan Zarowin (2010) mengukur *normal CFO* sebagai fungsi linear atas penjualan dan perubahan penjualan. Untuk mengestimasi model ini, pengukuran yang dilakukan adalah sebagai berikut :

$$\frac{CFO_{it}}{Assets_{i,t-1}} = K_1 \frac{1}{Assets_{i,t-1}} + K_2 \frac{Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} + K_3 \frac{\Delta Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}}$$

Keterangan :

*CFO* = Arus kas dari aktivitas operasi

*Assets* = Total aset

*Sales* = Penjualan

$\Delta sales$  = Perubahan penjualan

*i* = perusahaan

*t* = tahun

b. Penurunan Beban Disresioner ( $X_{2b}$ )

normal level atas *discretionary expenses* disajikan sebagai fungsi linear atas penjualan dengan model pengukuran sebagai berikut :

$$\frac{DiscExp_{it}}{Assets_{i,t-1}} = K_1 \frac{1}{Assets_{i,t-1}} + K_2 \frac{Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

Keterangan :

*DiscExp* = total pengeluaran diskresiner (biaya iklan, biaya penelitian dan pengembangan serta biaya administrasi dan umum)

*Sales* = penjualan

*i* = perusahaan

*t* = tahun

c. Overproduction ( $X_{2c}$ )

Dengan menggunakan kedua rumus tersebut, persamaan atas *normal production costs* dinyatakan sebagai berikut :

$$\frac{\Delta Prod_{it}}{Assets_{i,t-1}} = K_1 \frac{1}{Assets_{i,t-1}} + K_2 \frac{Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} + K_3 \frac{\Delta Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} + K_4 \frac{\Delta Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

Berdasarkan penelitian Zang (2006) dan Cohen et al. (2008), *abnormal CFO* dan *abnormal discretionary expenses* dikalikan negatif 1 (satu) sehingga semakin tinggi abnormal CFO dan *abnormal discretionary expenses*, maka semakin menunjukkan bahwa perusahaan melakukan manipulasi penjualan melalui potongan harga dan memangkas *discretionary expenses*.

3. Manajemen laba akrual ( $X_3$ )

Manajemen laba akrual menjadi variabel independen ketiga yang digunakan dalam penelitian ini. Manajemen laba akrual yang dimaksud dalam penelitian ini adalah tindakan manajemen yang bersifat oportunistik dalam pemilihan kebijakan akuntansi, dilakukan bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran individu atau untuk meningkatkan nilai perusahaan. Proksi yang digunakan untuk mengukur manajemen laba akrual adalah menggunakan model Kothari *et al.*, (2005) atau *Performance- Matched Discretionary Accruals Model*.

Model pengukuran manajemen laba adalah sebagai berikut :

$$DA_{i,t} = \alpha_1 \frac{1}{AT_{i,t-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \alpha_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**Keterangan :**

- DA = Discretionary Accrual
- AT = Total Aset pada Tahun t-1
- $\Delta REV$  = Perubahan Penjualan pada Tahun Berjalan
- PPE = Property, Plant and Equipment (Aset Tetap)
- ROA = Return On Asset
- i = Perusahaan
- t = Tahun

**3.1.1 Variabel Dependen (Y)**

1. Agresivitas Pajak

Manzon dan Plesko (2002) mendefinisikan *book-tax difference (BTD)* sebagai selisih antara laba akuntansi dengan laba fiskal dan diskalakan menggunakan *lagged asset*. Formulasi yang dihasilkan adalah sebagai berikut:

$$BTD\_MP_{it} = \frac{Y_{it}^S - Y_{it}^T}{AT_{it-1}}$$

**Keterangan :**

$BTD\_MP_{it}$  = *Book-tax difference* pada perusahaan *i* pada tahun *t*

$Y_{it}^S$  = laba akuntansi pada perusahaan *i* pada tahun *t*

$Y_{it}^T$  = laba fiskal pada perusahaan *i* pada tahun *t*

$AT_{it-1}$  = total aset pada perusahaan *i* pada tahun *t-1*

**Teknik Pengambilan Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada Tahun 2016-2018 yang berjumlah 144 perusahaan. Alasan memilih perusahaan manufaktur adalah karena permasalahan yang ada dalam perusahaan manufaktur lebih kompleks, sehingga diharapkan akan lebih mampu menggambarkan keadaan perusahaan di Indonesia dan sektor manufaktur memiliki jumlah perusahaan yang terbanyak dibandingkan dengan sektor lainnya. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling* yaitu teknik pengambilan sampel sumber data yang didasarkan dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2015:368) yang berjumlah 78 perusahaan. Adapun kriteria tersebut adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan Manufaktur yang telah terdaftar di BEI Tahun 2016 sampai dengan Tahun 2018.
2. Perusahaan manufaktur yang menerbitkan laporan keuangan Tahun 2016 sampai 2018
3. Perusahaan Manufaktur yang memiliki kelengkapan data keuangan untuk Tahun 2016 sampai dengan Tahun 2018 yang diperlukan untuk pengukuran keseluruhan variabel.
4. Perusahaan Manufaktur yang menggunakan mata uang rupiah dalam pelaporan keuangannya.
5. Perusahaan Manufaktur yang tidak memiliki nilai buku per lembar saham kurang dari sama dengan nol.

**Metode Pengumpulan Data**

Data dikumpulkan dengan menggunakan metode studi pustaka dan dokumentasi. Dalam metode dokumentasi ini, penelitian mempelajari dan mengambil data berupa dokumen-dokumen dari beberapa sumber seperti internet, buku, jurnal, dan sumber lainnya baik dalam format kertas hasil cetakan

maupun dalam format elektronik yang berkaitan dengan judul penelitian ini.

Pengumpulan data ini juga bertujuan untuk memperoleh data mengenai laporan keuangan perusahaan yang berkaitan dengan kebutuhan penelitian ini yaitu berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur dari Bursa Efek Indonesia (BEI) melalui website [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

### Statistik Deskriptif

Uji statistik dilakukan untuk mengetahui nilai minimal (minimum), nilai maksimal (*maximum*), nilai rata-rata (*Mean*), dan nilai standar deviasi (*Std.Deviation*) yang dapat dilihat pada tabel 4.3.

	N	Maximum	Minimum	Mean	Std.Deviation
AI	78	69,535	69,498	69,51738	0,006665
Ab_CFO	78	0,205	-0,083	0,03972	0,59283
Ab_DiscExp	78	0,747	0,071	0,36577	0,173121
Ab_Prod	78	1,820	0,000	0,60613	0,467427
DA	78	1,329	0,087	0,60519	0,28607
BTD_MP	78	0,563	0,050	0,22154	0,146602
Valid N (listwise)	78				

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS,2019 (Lampiran 8)

Berdasarkan hasil dari uji statistik deskriptif dapat diketahui berdasarkan tabel diatas bahwa untuk variabel independen yaitu kecurangan akuntansi (AI) memiliki nilai maksimal 69,535, nilai minimal 69,498, nilai rata-rata 69,51738 dan standar deviasi 0,006665. Variabel manajemen laba riil melalui manipulasi penjualan (Ab\_CFO) memiliki nilai maksimal 0,205, nilai minimal -0,0823, nilai rata-rata 0,03972 dan standar deviasi 0,059283. Variabel manajemen laba riil melalui penurunan beban diskresioner (Ab\_DiscExp) memiliki nilai maksimal 0,747, nilai minimal 0,071, nilai rata-rata 0,36577 dan standar deviasi 0,173121. Variabel manajemen laba riil melalui *overproduction* (Ab\_Prod) memiliki nilai maksimal 1,820, nilai minimal 0,000, nilai rata-rata 0,60613 dan standar deviasi 0,467427. Variabel manajemen laba akrual (DA) memiliki nilai maksimal 1,329, nilai minimal 0,087, nilai rata-rata 0,60519 dan standar deviasi 0,28607. Dan sedangkan untuk variabel dependen agresivitas pajak (BTD\_MP) memiliki nilai maksimal 0,563, nilai minimal 0,050, nilai rata-rata 0,22154 dan standar deviasi 0,146602.

### Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2013).

Tabel 4.4 Uji *Nonparametric Kolmogorov-Smirnov Test*  
One-Sampel Kolmogorov-Smirnov Test

	N	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp.Sig.(2-tailed)	Keterangan
AI	78	0,736	0,650	Berdistribusi Normal

Ab_CFO	78	1,13	0,154	Berdistribusi Normal
Ab_DisExp	78	0,989	0,283	Berdistribusi Normal
Ab_Prod	78	1,338	0,056	Berdistribusi Normal
DA	78	0,739	0,645	Berdistribusi Normal
BTD_MP	78	0,645	0,154	Berdistribusi Normal

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS,2019 (Lampiran 9)

Dari One-Sampel Kolmogorov-Smirnov pada tabel 4.4 dapat dilihat hasil sebagai berikut:

1. Model AI diperoleh *Asymp. Sig* dengan nilai 0,650 > 0,05, maka dapat diambil kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.
2. Model Ab\_CFO diperoleh *Asymp. Sig* dengan nilai 0,154 > 0,05, maka dapat diambil kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.
3. Model Ab\_DisExp diperoleh *Asymp. Sig* dengan nilai 0,283 > 0,05, maka dapat diambil kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.
4. Model Ab\_Prod diperoleh *Asymp. sig* dengan nilai 0,056 > 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa data berdistribusi normal.
5. Model DA diperoleh *Asymp. Sig* dengan nilai 0,645 > 0,05, maka dapat diambil kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.
6. Model BTD\_MP diperoleh *Asymp. Sig* dengan nilai 0,154 > 0,05, maka dapat diambil kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.

### Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk mengetahui apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antara variabel bebas.

Tabel 4.5 Uji Multikolonieritas

	Model	Tolerance	VIF	Keterangan
1	AI	0,858	1,165	Tidak terjadi multikolonieritas
	Ab_CFO	0,949	1,053	Tidak terjadi multikolonieritas
	Ab_DisExp	0,956	1,046	Tidak terjadi multikolonieritas
	Ab_Prod	0,938	1,067	Tidak terjadi multikolonieritas
	DA	0,869	1,151	Tidak terjadi multikolonieritas

Sumber : Hasil Pengolahan SPSS, 2019 (Lampiran10)

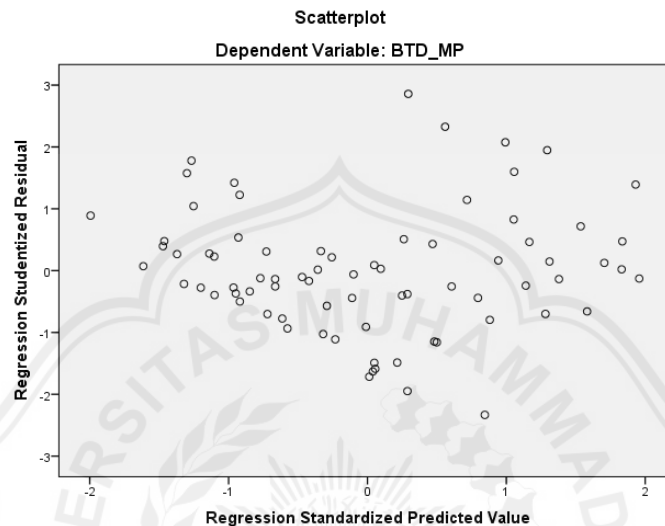
Dari hasil uji multikolonieritas diatas, di peroleh nilai *tolerance* untuk variabel AI sebesar 0,858, untuk variabel Ab\_CFO sebesar 0,949, untuk variabel Ab\_DisExp sebesar 0,956, untuk



variabel Ab\_Prod sebesar 0,938 dan untuk variabel DA sebesar 0,869. Nilai *tolerance* untuk semua variabel > 0,10. Dan untuk nilai VIF untuk variabel AI sebesar 1,165, variabel Ab\_CFO sebesar 1,053, variabel Ab\_DiscExp sebesar 1,046, variabel Ab\_Prod sebesar 1,067 dan variabel DA sebesar 1,151. Nilai VIF semua variabel < 10, maka dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini tidak terjadi multikolonieritas.

### Uji Heroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui apakah dalam mode regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain.



Dari gambar 4.1 dapat disimpulkan bahwa :

- Titik-titik dapat menyebar diatas dan dibawah atau sekitar 0
- Model hipotesis penelitian diatas, titik pada *Scatterplot* tidak mengumpul hanya diatas atau dibawah
- Penyebaran titik-titik data tidamembentuk pola bergelombang melebar kemudian menyempit dan melebar kembali
- Penyembaran titik-titik tida berpola.

Maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi hereskedastisitas.

### Hasil Pengujian Hipotesis

#### Uji t (Signifikasi Parsial)

Uji t digunakan untuk mengetahui apakah variabel indepen secara parsial mempunyai hubungan atau pengaru yang signifikan dengan variable dependen. Dasar pengambilan keputusan adalah sebagai berikut:

- Jika nilai signifikan  $t > 0,05$  atau  $t \text{ hitung} < \text{nilai } t \text{ tabel}$ , maka tidak terdapat pengaruh variabel indepen terhadap variabel dependen.
- Jika nilai signifikan  $t < 0,05$  atau  $t \text{ hitung} > \text{nilai } t \text{ tabel}$ , maka terdapat pengaruh variabel indepen terhadap variabel dependen.

Tabel 4.6 Hasil Uji t

Uji signifikasi parsial

Model	Unstandardized coefficients	T	Sig.	Keterangan
-------	-----------------------------	---	------	------------

1	IA	1,607	0,835	0,407	Tidak Signifikan
	Ab_CFO	0,206	1,007	0,317	Tidak Signifikan
	Ab_DiscExp	0,550	7,728	0,000	Signifikan
	Ab_Prod	-0,066	2,528	0,014	Signifikan
	DA	-0,074	-1,663	0,101	Tidak Signifikan

Sumber : Hasil pengolahan SPSS, 2019 (Lampiran 11)

### Uji R<sup>2</sup> (Koefisien Determinasi)

Tabel 4.7 Hasil Uji R<sup>2</sup>

Model Summary <sup>b</sup>				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error
1	0,719	0,517	0,483	0,105369

Sumber : Hasil Pengolahan SPSS, 2019 (Lampiran 11)

Dari hasil uji R<sup>2</sup> pada tabel 4.7, dapat diketahui bahwa variabel kecurangan akuntansi, manajemen laba riil melalui manipulasi penjualan, manajemen laba melalui penurunan beban diskresioner, manajemen laba melalui overproduction dapat menjelaskan varians dari variabel dependen agresivitas pajak sebesar 48,3, sedangkan sebesar 51,7 variabel agresivitas pajak dipengaruhi oleh variabel lain.

### Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

#### Kecurangan Akuntansi terhadap Agresivitas Pajak

Hasil dari pengujian hipotesis pertama (H1) dihasilkan bahwa variabel kecurangan akuntansi (AI) memiliki nilai signifikan 0,407 > 0,05 dengan begitu peneliti dapat menyimpulkan bahwa kecurangan akuntansi tidak ada pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Surahman dan Firmansyah (2017), dalam penelitiannya mendapatkan hasil bahwa kecurangan akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

#### Manajemen Laba Riil terhadap Agresivitas Pajak

Hasil dari pengujian hipotesis kedua (H2) dihasilkan bahwa manajemen laba riil dengan pengukuran manipulasi penjualan (Ab\_CFO) memiliki nilai signifikan 0,317 > 0,05 dengan begitu dapat disimpulkan bahwa manajemen laba riil melalui manipulasi penjualan tidak ada pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017), dalam penelitiannya mendapatkan hasil bahwa manajemen laba melalui manipulasi penjualan terhadap agresivitas pajak tidak signifikan, yang artinya bahwa manajemen laba riil tidak melakukan agresivitas pajak melalui manipulasi penjualan.

Dari hasilkan bahwa variabel manajemen laba riil dengan pengukuran penurunan beban diskresioner (Ab\_DiscExp) memiliki nilai signifikan 0,00 < 0,05 dengan begitu dapat menyimpulkan bahwa manajemen laba riil melalui penurunan beban diskresioner berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. Artinya jika manajemen laba riil melalui beban diskresioner perusahaan semakin tinggi maka dapat meningkatkan kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak. Hal ini

sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017) bahwa manajemen laba riil melalui beban diskresioner berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak.

Dari hasil pengujian dihasilkan bahwa manajemen laba riil dengan pengukuran overproduction (Ab\_Prod) memiliki nilai signifikan  $0,014 < 0,05$  dengan begitu dapat menyimpulkan bahwa manajemen laba riil melalui overproduction berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. Artinya jika manajemen laba riil melalui produksi berlebihan perusahaan semakin tinggi maka tingkat kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak juga semakin tinggi. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017) bahwa manajemen laba riil melalui overproduction terhadap agresivitas pajak adalah positif signifikan.

#### **Manajemen Laba Akrual terhadap Agresivitas Pajak**

Dari hasil pengujian hipotesis yang ketiga (H3) dihasilkan bahwa manajemen laba akrual (DA) memiliki nilai signifikan  $0,017 > 0,05$  dengan begitu dapat menyimpulkan bahwa manajemen laba akrual tidak terdapat pengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan. artinya semakin rendah perusahaan melakukan manajemen laba akrual maka semakin cenderung perusahaan untuk tidak melakukan agresivitas pajak. Hal ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Surahman dan Firmansyah (2017) dan Machdar (2019) dalam penelitian yang menghasilkan bahwa manajemen laba akrual berpengaruh positif signifikan.

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

#### **Kesimpulan**

Berdasarkan hasil dari penelitian yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh manajemen laba melalui kecurangan akuntansi, aktivitas manajemen laba riil dan akrual terhadap agresivitas pajak. Penelitian ini menggunakan objek pada perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016 – 2018 dengan 78 *firm-years*. Dari hasil pengujian hipotesis yang pertama (H1) menyimpulkan bahwa kecurangan akuntansi (AI) yang dilakukan oleh perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Selanjutnya, hipotesis yang kedua (H2) menyimpulkan bahwa manajemen laba riil dengan pengukuran manipulasi penjualan (Ab\_CFO) tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Selanjutnya menyimpulkan bahwa manajemen laba riil dengan pengukuran penurunan beban diskresioner (Ab\_DiscExp) terdapat pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Selanjutnya menyimpulkan bahwa manajemen laba dengan pengukuran overproduction atau produksi berlebihan (Ab\_Prod) berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Sedangkan hipotesis yang ketiga (H3) menyimpulkan bahwa manajemen laba akrual (DA) berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

#### **Saran**

Berdasarkan kesimpulan diatas, dan mempertimbangkan adanya keterbatasan pada penelitian ini, peneliti memiliki saran kepada peneliti-peneliti berikutnya sebagai berikut:

1. Peneliti selanjutnya dapat melakukan penelitian dengan memperoleh dan menggunakan jumlah sampel yang lebih besar dan lengkap dalam penelitian-penelitian berikutnya yang berhubungan dengan penelitian ini agar dapat diperoleh hasil yang lebih akurat.
2. Untuk penelitian-penelitian selanjutnya diharap dapat mengukur agresivitas pajak akan lebih baik jika rentang waktunya lebih panjang, misalnya 5 tahun atau 10 tahun.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

Genraldina, I. 2013. Preferensi Manajemen Laba Akrual atau Manajemen Laba Riil dalam Aktivitas *Tax Shelter*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Desember 2013, Vol.10, No.2.

Machdar, Nera Marinda. 2019. Agresivitas Pajak dari Sudut Pandang Manajemen laba. Jurnal Riset Manajemen dan Bisnis. Universitas Islam Attahiriyah. Vol.4 No.1. Jakarta

- Novitasari, Shelly. 2017. "Pengaruh Manajemen Laba, Corporate Governance, Dan Intensitas Modal Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Empiris Pada Perusahaan Property Dan Real Estate Yang Terdaftar Di BEI Periode Tahun 2010-2014)." *JOM Fekon* 4 (1): 1901–14
- Nugroho, Sholehudin Adi & Firmansyah, Amrie. 2017. Pengaruh *Financial Distress, Rea Earnings Management* dan *Corporate Governance* terhadap *Tax Aggressiveness*. *Jurnal of Business Administration*. Politeknik Keuangan Negara STAN . Vol.1, No.2.
- Roychowdhury, S. 2006. *Earning Management Through Real Activities Manipulation*. . *Journal of Accounting and Economics*, 42, 335-370
- Sari, Nadya Winda, Dudi Pratomo, dan Siska Priydani Yudowati. 2016. "Pengaruh Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak." *E-Proceeding of Management* 3 (2): 1530–35.
- Surahman, Andy & Firmansyah, Amrie. (2017). Pengaruh Manajemen Laba melalui Penyimpangan Akuntansi, Aktivitas Laba Riil dan AkruaI terhadap Agresivitas Pajak. *Fundamental Management Journal*. Vol.7, No.2
- Suyanto, K.D dan Supramono. 2012. *Likuiditas, leverage , komisaris independen, dan manajemen laba terhadap agresivitas pajak perusahaan*. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, No.2, Vol.16.

