

Pengaruh Tax Avoidance dan Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba

T. Husain^{1,*}

¹Manajemen Informatika; STMIK Widuri; Jl. Palmerah Barat No. 353 Jakarta, 12210 – Indonesia Telp. (021) 5306446, 5322628; e-mail: thusain1819@gmail.com

*Korespondensi: e-mail: thusain1819@gmail.com

Diterima: 18 Mei 2017 ; Review: 25 Mei 2017; Disetujui: 1 Juni 2017

Cara Sitasi: Husain T. 2017. Pengaruh *Tax Avoidance* dan Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba. *Jurnal Online Insan Akuntan*. 2 (1): 137 – 156.

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh *tax avoidance* dan kualitas audit terhadap manajemen laba dengan *leverage* sebagai variabel kontrol. Pengukuran manajemen laba yang digunakan dalam penelitian ini ditentukan berdasarkan pendekatan *conditional revenue model* (Stubben, 2010). Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2015. Penentuan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling*. Metode analisis menggunakan analisis statistik inferensial dengan teknik regresi linear berganda menggunakan program SPSS 22.00 for Windows. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *tax avoidance* dan kualitas audit berpengaruh signifikan secara simultan terhadap manajemen laba. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa *tax avoidance* tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba sementara kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.

Kata kunci: *conditional revenue model*, kualitas audit, manajemen laba.

Abstract: *This research aims to analyze the influence of tax avoidance and audit quality on the earnings management with leverage as control variable. Measurement of earnings management are used in this research determined based conditional revenue model approach (Stubben, 2010). The population in this research are manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange in 2013-2015. The sampling method using purposive sampling technique. The method of analysis using inferential statistical analysis with multiple linear regression techniques using SPSS for Windows 22:00. These results indicate that tax avoidance and audit quality have no significant effect simultaneously on the earnings management. The partial test results showed that tax avoidance has no effect to the earnings management. While, audit quality has a significant effect to the earnings management.*

Keywords: *conditional revenue model, audit quality, earnings management.*

1. Pendahuluan

Manajemen laba merupakan topik yang menarik baik bagi akademisi akuntansi maupun praktisi akuntansi. Pendekatan manajemen laba ini merupakan sarana bagi pihak manajemen untuk menyusun metode akuntansi yang tepat berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) untuk memilih kebijakan akuntansi tertentu agar dapat menaikkan dan menurunkan laba perusahaan sesuai dengan keinginannya, hal ini bertujuan memperlihatkan kinerja yang baik dalam menghasilkan nilai atau keuntungan

maksimal bagi perusahaan dengan menggunakan pendekatan teori keagenan (*agency theory*).

Manajemen laba didefinisikan sebagai kebijakan akuntansi atau tindakan-tindakan yang dipilih oleh manajer untuk mencapai beberapa tujuan khusus dalam pelaporan laba (Scott, 2015:403). Pilihan seperangkat kebijakan akuntansi ini membuka peluang untuk perilaku oportunistik dan kontrak efisien. Artinya, manajer yang rasional, akan memilih kebijakan akuntansi yang sesuai dengan kepentingannya yang salah satunya menggunakan mekanisme *tax avoidance*. Aktifitas manajemen pajak ini banyak sekali dipraktekkan pada perusahaan besar dengan tujuan menarik para pelaku pasar untuk berinvestasi dalam perusahaan yang berdampak pada eksistensi perusahaan di masa depan (Astutik dan Mildawati, 2016).

Beberapa skandal pajak yang akhir-akhir ini terjadi di Indonesia, seperti kasus Asian Agri Group (AAG) di tahun 2012 atas 14 anak perusahaan di bawahnya guna memperkecil pembayaran pajak dari penyampaian laporan keuangan dan SPT Tahunan PPh WP Badan tahun pajak 2002-2005. Teknik manajemen laba tersebut dilakukan dengan: (1) mengecilkan penjualan antara lain berupa rekayasa penjualan; dan (2) penggelembungan biaya yang berdampak menimbulkan dampak pada kerugian pendapatan negara senilai Rp1.259.977.695.652,- yang diumumkan melalui Keputusan Mahkamah Agung Republik Indonesia dengan Nomor Perkara 2239 K/PID.SUS/2012 (ILRC & ICW, 2012). Selanjutnya pada tahun 2013, PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (TMMIN) atas laporan pajak tahun 2008. TMMIN menyatakan nilai penjualan mencapai Rp 32,9 triliun, namun Ditjen Pajak mengoreksi nilainya menjadi Rp 34,5 triliun. Dengan adanya nilai koreksi ini, TMMIN harus menambah pembayaran pajak sebesar Rp 500 miliar. Pengurangan laba tersebut karena pembayaran royalti dan pembelian bahan baku yang tidak wajar dan penjualan mobil kepada pihak terafiliasi di bawah harga pokok produksi sehingga dapat mengurangi peredaran usaha (Kontan, 26/03/13). Skandal pajak tersebut menjadi bukti gagalnya tata-kelola perusahaan (*good corporate governance*) dan juga lemahnya pengaturan dan pengawasan yang dilakukan oleh Pemerintah sehingga praktik-praktik atas *tax avoidance* kembali terulang. Di sisi lain, pihak manajemen menggunakan Standar Akuntansi yang paling menguntungkan dengan pendekatan teknik manajemen laba.

Beberapa kasus di atas yang menarik perhatian adalah adanya reformasi perpajakan yang berlaku efektif sejak tahun 2009 pada suatu organisasi menjadi sepenuhnya tanggung jawab pihak manajemen sebagai *agent* perusahaan meliputi perencanaan dan manajemen pajak dimana bertindak sebagai Wajib Pajak (WP) Badan. Dengan adanya reformasi perpajakan, khususnya dalam perubahan ke-4 UU Pajak Penghasilan, UU Nomor 36 Tahun 2008 dengan perubahan mendasar pada tarif PPh badan yang semula progresif menjadi tarif tunggal. Mulai tahun pajak 2009, tarif PPh Badan menganut sistem tarif tunggal atau *single tax* yaitu 28% dan telah menjadi 25% pada tahun 2010 hingga saat ini. Kondisi ini menjadi salah satu motif perusahaan untuk memilih metode akuntansi yang melatarbelakangi perilaku oportunistik manajer untuk menurunkan laba yaitu *political cost hypothesis*. Menurut Watt dan Zimmerman (1986), hipotesis ini menyatakan bahwa jika laba perusahaan besar maka semakin besar pajak yang harus dibayar dan semakin tinggi perusahaan dituntut tanggungjawabnya terhadap lingkungan, otomatis biaya semakin besar (Scott, 2015).

Manajemen laba tidak hanya disebabkan oleh adanya praktik *tax avoidance*. Faktor kualitas audit merupakan peran sentral dalam memberikan kepastian (*assurance*) atas kualitas pelaporan keuangan perusahaan publik (Herusetya, 2012). Kualitas audit yang dimaksud adalah organisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) yang memiliki kredibilitas yang baik. KAP *Big Four* yaitu Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young, Deloitte, dan KPMG diyakini atau dipercaya akan memberikan jasa audit yang lebih independen dan transparan dalam mengungkapkan *miss-statement* dan praktik manajemen laba yang dilakukan suatu perusahaan.

Beberapa studi meneliti hubungan antara *tax avoidance* dan manajemen laba antara lain Sumomba dan Hutomo (2012), Aditama dan Purwaningsih (2014), Astutik dan Mildawati (2016). Penelitian Sumomba dan Hutomo (2012), Astutik dan Mildawati (2016) lebih berfokus pada motivasi dalam perpajakan yaitu komponen beban pajak tanggungan dan perencanaan pajak, sedangkan pada penelitian Aditama dan Purwaningsih (2014) hanya menguji pengaruh perencanaan pajak dalam praktik manajemen laba yang menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Selanjutnya pada penelitian Herusetya (2012) juga hanya menguji pengaruh kualitas audit dalam praktik manajemen laba yang diukur berdasarkan spesialisasi industri dan penugasan audit.

Berdasarkan latar belakang diuraikan di atas, keanekaragaman hasil penelitian yang ada pada beberapa penelitian terdahulu, penelitian ini berfokus pada faktor *tax avoidance* menggunakan metode *cash effective tax rate* (CETR), objek penelitian adalah perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang menggunakan Standar Pelaporan Keuangan berbasis IFRS (International Financial Reporting Standard), dimana telah diadopsi secara menyeluruh pada tahun 2013 serta menambahkan variabel penelitian kualitas audit dalam mengujinya terhadap manajemen laba.

Pentingnya penelitian mengenai model manajemen laba dapat dijelaskan dengan 2 (dua) *grand-theory* berikut ini: (1) teori keagenan (*agency theory*) dan (2) teori akuntansi positif (*positive accounting theory*). Teori agensi mengasumsikan bahwa semua individu akan bertindak untuk kepentingan mereka sendiri, seperti sifat dasar manusia yang selalu mementingkan diri sendiri daripada orang lain, sehingga dapat mendorong untuk berperilaku dan bertindak untuk kepentingan sendiri (Anthony dan Govindarajan, 2009). Scott (2015:340) mendefinisikan teori agensi “*Agency theory is a branch of game theory that studies the design of contract to motivate a rational agent to act on behalf of a principal when the agent’s interest would otherwise conflict with those of the principal*”. Perbedaan kepentingan di atas dapat menimbulkan konflik keagenan. Konflik ini terjadi karena kemungkinan *agent* tidak bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*.

Teori kedua yang menjelaskan manajemen laba adalah teori akuntansi positif (*positive accounting theory*). Teori ini bertujuan untuk menjelaskan dan memprediksi konsekuensi yang terjadi jika manajer menentukan pilihan kebijakan akuntansi tertentu. Teori akuntansi positif mendasarkan pada premis bahwa individu selalu bertindak atas dasar motivasi pribadi dan berusaha dalam memaksimalkan keuntungan pribadi.

Teori akuntansi positif juga dapat dikaitkan dengan fenomena perilaku oportunistik manajer, dimana Watt dan Zimmerman (1986) menjelaskan 3 (tiga) hipotesis yang melatarbelakangi perilaku oportunistik manajer, yaitu:

a. *Bonus Plan Hypothesis*

Perusahaan yang memiliki rencana pemberian bonus, manajer akan cenderung menggunakan metode-metode akuntansi yang dapat mempermainkan besar kecilnya angka-angka akuntansi dalam laporan keuangan. Hal ini dilakukan supaya manajer dapat memperoleh bonus yang maksimal setiap tahun karena keberhasilan kinerja

manajer diukur dengan besarnya tingkat laba perusahaan.

b. *Debt Covenant Hypothesis*

Hipotesis ini berkaitan dengan syarat-syarat yang harus dipenuhi perusahaan di dalam perjanjian hutang (*debt covenant*). Sebagian besar perjanjian hutang mempunyai syarat-syarat yang harus dipenuhi peminjam selama masa perjanjian. Ketika perusahaan mulai terancam melanggar perjanjian hutang, maka manajer perusahaan akan berusaha untuk menghindari terjadinya perjanjian hutang tersebut dengan cara memilih metode akuntansi yang dapat meningkatkan pendapatan atau laba. Pelanggaran terhadap perjanjian hutang dapat mengakibatkan sanksi yang pada akhirnya akan membatasi tindakan manajer dalam mengelola perusahaan. Oleh karena itu, manajemen akan meningkatkan laba (melakukan *income increasing*) untuk menghindar atau setidaknya menunda pelanggaran perjanjian.

c. *Political Cost Hypothesis*

Perusahaan yang berhadapan dengan biaya politik, cenderung melakukan rekayasa penurunan laba dengan tujuan untuk meminimalkan biaya politik yang harus mereka tanggung. Biaya politik mencakup semua biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan terkait dengan regulasi pemerintah, subsidi pemerintah, tarif pajak, tuntutan buruh dan lain sebagainya.

Berdasarkan ketiga hipotesis ini, maka teori akuntansi positif mengakui adanya hubungan antara manajer dengan investor (hipotesis pertama), manajer dengan kreditor (hipotesis kedua) dan manajer dengan pemerintah (hipotesis ketiga). Terdapat kondisi-kondisi dimana konflik akan terjadi dan manajer akan menentukan pilihan metode akuntansi yang tepat bagi diri mereka sendiri.

Salah satu upaya penerapan manajemen pajak perusahaan untuk memperoleh laba yang diharapkan dapat dilakukan melalui teknik penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*). Menurut Prebble dan Prebble (2012), perbedaan *tax avoidance* dan *tax evasion* adalah bahwa *tax evasion* adalah ilegal, yang terdiri dari pelanggaran yang disengaja atau pengelakan peraturan pajak yang berlaku untuk meminimalkan kewajiban pajak. *Tax avoidance* merupakan penghindaran pajak yang tidak ilegal yaitu tindakan mengambil keuntungan pada kesempatan yang ada dalam peraturan perpajakan untuk mengurangi kewajiban pajak.

Kualitas audit dapat didefinisikan sebagai baik atau tidak suatu pemeriksaan yang

telah dilakukan oleh auditor atau kantor akuntan publik (KAP). Auditor dianggap berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar dalam melaksanakan audit sebagaimana yang tertuang berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:26), kantor akuntan publik dapat dikategorikan ke dalam 4 jenis, yaitu: (1) Kantor Akuntan Publik Internasional "Big Four"; (2) Kantor Akuntan Publik Nasional; (3) Kantor Akuntan Publik Regional dan Lokal Besar; dan (4) Kantor Akuntan Publik Lokal Kecil. Kantor Akuntan Publik (KAP) *Big Four* merupakan KAP yang sudah terkenal reputasi dan kualitas auditnya di Indonesia bahkan di mata Internasional. *The Big Four* (empat besar) adalah julukan untuk empat jaringan layanan profesional internasional yang bergerak dalam bidang akuntansi dan layanan lain seperti audit dan perpajakan.

Hipotesis yang dikemukakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. *Tax Avoidance* berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Penghindaran pajak adalah bagian dari *tax planning* yang dilakukan dengan tujuan meminimalkan pembayaran (Masri dan Martani, 2012). Penelitian Sumomba dan Hutomo (2012); Astutik dan Mildawati (2016) membuktikan bahwa perencanaan pajak dapat digunakan untuk mendeteksi praktik manajemen laba, sedangkan penelitian Aditama dan Purwaningsih (2014) tidak membuktikan pengaruh positif perencanaan pajak terhadap manajemen laba.

H1 : *Tax Avoidance* berpengaruh terhadap Manajemen Laba

2. Kualitas Audit berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Kantor Akuntan Publik (KAP) dituntut untuk memiliki independensi, kompetensi dan pertimbangan profesional dalam mengevaluasi manajemen laba perusahaan tidak terlepas dari keefektifan seorang auditor / kualitas KAP. Penelitian Herusetya (2012) membuktikan pengaruh negatif atas kualitas audit KAP *Big-4* terhadap perilaku manajemen laba akrual dengan tetap menjaga reputasinya (*reputation protection*) yang diukur dengan akrual diskresioer absolut.

H2 : Kualitas Audit berpengaruh terhadap Manajemen Laba

2. Metode Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kausalitas. Penelitian ini bertujuan untuk menguji hipotesis tentang pengaruh beberapa variabel independen (*variable dependent*)

yaitu *tax avoidance* dan kualitas audit terhadap variabel lainnya / *variabel dependent* yaitu manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data–data kuantitatif yang berupa laporan tahunan dan laporan keuangan perusahaan manufaktur selama tahun 2013-2015. Data sekunder yang dibutuhkan tersebut telah dipublikasikan oleh perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan dapat diakses melalui *website* www.idx.co.id dan *website* resmi perusahaan.

Skala pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1) Variabel *Tax Avoidance* (CETR)

Rasio ini digunakan untuk mengidentifikasi keagresifan atas pembayaran pajak perusahaan yang dilakukan berdasarkan jumlah pajak yang dibayarkan dibandingkan dengan laba sebelum pajak (*pre-tax income*) (Chen *et al.*, 2010).

2) Variabel Kualitas Audit (AQ)

Rasio ini dinilai berdasarkan atas pengkategorian laporan keuangan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik dengan kriteria *Big Four* dan *non-Big Four* menggunakan variabel *dummy*, yaitu “0” apabila perusahaan diaudit oleh auditor yang berasal dari kantor akuntan publik (KAP) *non-Big Four* dan “1” apabila perusahaan diaudit oleh auditor yang berasal dari kantor akuntan publik (KAP) *Big Four*.

3) Variabel Manajemen Laba (EM)

Rasio ini digunakan untuk menghitung dan menitikberatkan pada pendapatan yang berkaitan dengan unsur perpajakan yaitu menggunakan pengukuran manajemen laba dengan pendekatan *conditional revenue model*. Adapun perhitungan model manajemen laba Stubben (2010) dirumuskan sebagai berikut:

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta R_{it} + \beta_2 \Delta R_{it} \times SIZE_{it} + \beta_3 \Delta R_{it} \times AGE_{it} + \beta_4 \Delta R_{it} \times AGE_SQ_{it} + \beta_5 \Delta R_{it} \times GRR_P_{it} + \beta_6 \Delta R_{it} \times GRR_N_{it} + \beta_7 \Delta R_{it} \times GRM_{it} + \beta_8 \Delta R_{it} \times GRM_SQ_{it} + \varepsilon_{it}$$

dimana:

AR : piutang akrual

R : *annual revenue*

SIZE : *natural log* dari total aset saat akhir tahun

AGE : *natural log* umur perusahaan

- GRR_P : *industry median adjusted revenue growth* (=0 if positif)
 GRR_N : *industry median adjusted revenue growth* (=0 if negatif)
 GRM : *industry median adjusted gross margin at end of fiscal year*
 GRM_SQ : *square of variable*
 Δ : *annual change*

4) Variabel *Leverage* (DER)

Leverage yang menjadi variabel kontrol dalam penelitian ini diukur dengan *debt-to-equity ratio* yang bertujuan untuk melihat gambaran kemampuan perusahaan dalam membayar kewajiban jangka panjangnya atau kewajiban-kewajiban apabila perusahaan tersebut dilikuidasi.

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2015. Teknik penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut:

- a) Perusahaan yang bergerak pada industri manufaktur yang tidak memiliki anak perusahaan (*subsidiaries*).
- b) Perusahaan tidak mengalami kerugian pada periode pengamatan (tahun 2013-2015).
- c) Perusahaan menggunakan data laporan keuangan yang berakhir pada tanggal 31 Desember yang telah diaudit.
- d) Perusahaan menerbitkan laporan tahunan berturut-turut di www.idx.co.id dan *website* perusahaan selama 2013-2015.
- e) Perusahaan yang menggunakan satuan mata uang selain rupiah (IDR) sebagai mata uang pelaporan akan dikonversikan menggunakan kurs tengah KMK.

Tabel 1 Nama Perusahaan Sampel Penelitian

Nama Emiten	Tanggal IPO	Kode Saham
1. PT Akasha Wira International, Tbk.	13-Jun-1994	ADES
2. PT Asiaplast Industries, Tbk.	01-Mei-2000	APLI
3. PT Sepatu Bata, Tbk.	24-Mar-1982	BATA
4. PT Betonjaya Manunggal, Tbk.	18-Jul-2001	BTON
5. PT Wilmar Cahaya Indonesia, Tbk.	21-Jan-1991	CEKA
6. PT KMI Wire and Cable, Tbk.	06-Jul-1992	KBLI
7. PT Lionmesh Prima, Tbk.	04-Jun-1990	LMSH

Nama Emiten	Tanggal IPO	Kode Saham
8. PT Merck, Tbk.	23-Jul-1981	MERK
9. PT Pelangi Indah Canindo, Tbk.	23-Sept-1996	PICO
10. PT Prima Aloy Steel Universal, Tbk.	12-Jul-1990	PRAS
11. PT Pyridam Farma, Tbk.	16-Okt-2001	PYFA
12. PT Nippon Indosari Corporindo, Tbk.	28-Jun-2010	ROTI
13. PT Taisho Pharmaceutical Indonesia, Tbk.	28-Mar-1983	SQBB
14. PT Indo Acidatama, Tbk.	11-Jan-1993	SRSN
15. PT Mandom Indonesia, Tbk.	23-Sept-1993	TCID
16. PT Surya Toto Indonesia, Tbk.	30-Okt-1990	TOTO

Sumber: Data BEI (2016)

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metode analisis regresi linier berganda. Adapun model persamaan regresi pada penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

$$EM = \alpha + \beta_1 CETR + \beta_2 AQ + \beta_3 DER + \epsilon$$

Keterangan:

EM = *Earnings Management*

α = Konstanta

β_1 = Koefisien *Tax Avoidance* (CETR)

β_2 = Koefisien Kualitas Audit (AQ)

β_3 = Koefisien *Leverage* (DER)

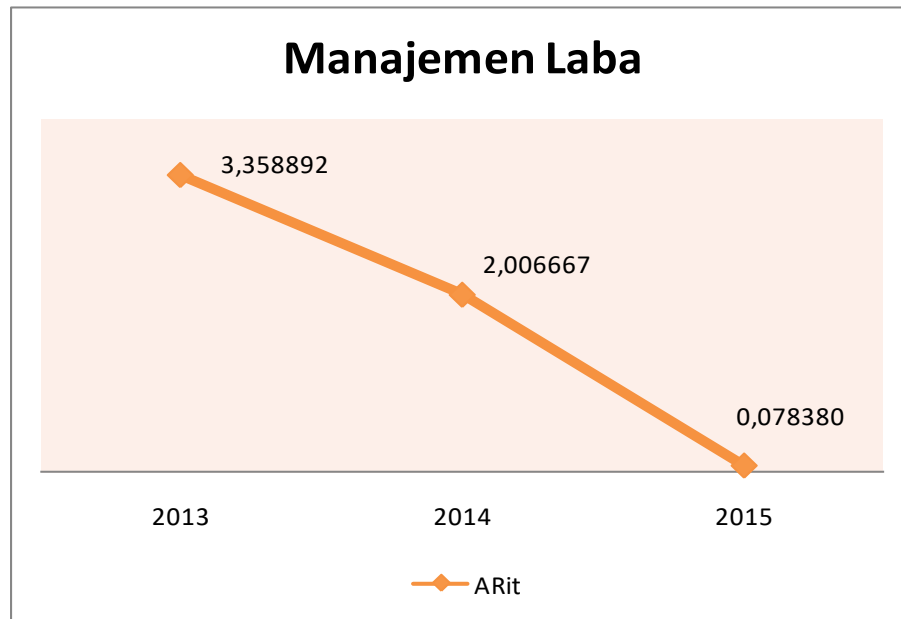
ϵ = Faktor Pengganggu (*error*)

Metode analisis regresi ini mensyaratkan untuk melakukan uji asumsi klasik terlebih dahulu agar mendapatkan hasil regresi yang baik (Ghozali, 2013). Setelah model regresi yang diajukan lolos dari uji asumsi klasik, maka dapat dilanjutkan ke pengujian hipotesis dengan uji simultan (Uji-F), koefisien determinasi (*R Square*), dan uji parsial (Uji-t).

3. Hasil dan Pembahasan

Nilai rata-rata piutang akrual untuk mengidentifikasi manajemen laba dengan pendekatan *conditional revenue model* pada 16 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2013-2015 mengalami penurunan setiap tahunnya. Pada tahun 2013

rata-rata piutang akrual adalah 3,358892, pada tahun 2014 sebesar 2,006667 dan terus mengalami penurunan di tahun 2015 sebesar 0,078380 (Gambar 1). Walaupun demikian, Roychowdurry (2006) memberikan rekomendasi bahwa nilai rata-rata residual pada laba akrual tidak terindikasi manajemen laba ketika nilai residual berada pada nilai indeks $-0,075$ sampai dengan $0,075$. Dengan data ini, dapat diketahui bahwa perusahaan tersebut dinyatakan terindikasi adanya praktik manajemen laba.



Sumber: Hasil Penelitian (2017)

Gambar 1 Nilai Rata-Rata Piutang Akrual (Tahun 2013-2015)

3.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran analisis dan informasi mengenai data variabel yang dilihat dari jumlah data (N) sebesar 48, nilai minimum (Min), nilai maksimum (Max), nilai rata-rata (mean), dan standar deviasi. Adapun statistik deskriptif keseluruhan variabel dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini:

Tabel 2 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel Penelitian	Nilai Min	Nilai Max	Mean	Standar Deviasi
<i>Tax Avoidance</i>	0,0832	5,2555	0,407766	0,6017369
Kualitas Audit	0	1	0,56	0,501
Manajemen Laba	0,85171	25,2027	1,814646	5,1794738
<i>Leverage</i>	0,1800	1,8900	0,675804	0,4395888

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 22.00 (2017)

3.2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pengujian ini merupakan pengujian statistik non-parametrik One-Sample *Kolmogorov-Smirnov* (K/S). Adapun kriteria penerimaan hipotesis, yaitu:

- a. Jika nilai probabilitas $> 0,05$, maka H_0 diterima; dan
- b. Jika nilai probabilitas $< 0,05$, maka H_0 ditolak.

Adapun hasil uji normalitas One-Sample *Kolmogorov-Smirnov* (K/S) dapat dilihat pada Tabel 3 berikut ini:

Tabel 3 Hasil Uji *Kolmogorov-Smirnov*

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Unstandardized Residual
N		48
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	4,67508292
Most Extreme Differences	Absolute	,181
	Positive	,181
	Negative	-,127
Kolmogorov-Smirnov Z		1,257
Asymp. Sig. (2-tailed)		,085

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Berdasarkan hasil uji One-Sample *Kolmogorov-Smirnov* (K/S) pada Tabel 3 di atas, besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov Z adalah 1,257 dan nilai Asymp. Sig (2-tailed) sebesar 0,085. Hasil pengujian ini memiliki probabilitas yang lebih besar dari 0,05 (tidak signifikan) sehingga H_0 diterima. Dengan demikian, nilai residual dari model persamaan regresi telah memenuhi asumsi normalitas data.

b. Uji Multikolinieritas

Pengujian ini dilakukan dengan melihat besaran nilai *tolerance* dan VIF (*varian inflated factor*). Adapun hasil uji multikolonieritas dapat dilihat pada Tabel 4 berikut ini:

Tabel 4 Hasil Uji Multikolinieritas
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Tolerance	VIF
(Constant)	-2,437	1,650		-1,477	,147		
Tax Avoidance	-,611	1,192	-,071	-,513	,611	,966	1,036
Kualitas Audit	3,085	1,437	,299	2,147	,037	,957	1,045
Leverage	4,092	1,620	,347	2,525	,015	,979	1,021

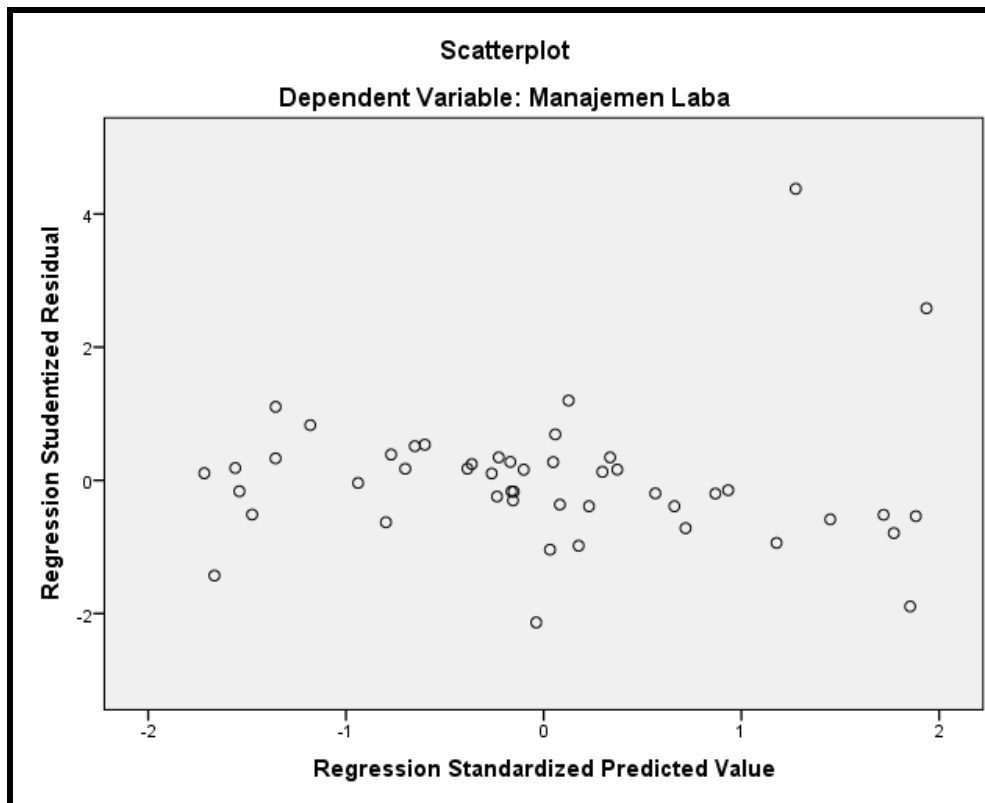
a. Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Berdasarkan hasil uji multikolinieritas pada Tabel 4 di atas, dapat diketahui bahwa nilai *tolerance* pada masing-masing variabel lebih besar (>) daripada 0,1 dan nilai VIF lebih kecil (<) daripada 10. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa model regresi terbebas dari multikolinieritas antar variabel independen.

c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan teknik *scatter diagram*. Jika pada *scatter diagram* membentuk pola tertentu, seperti titik-titik yang membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka mengindikasikan heteroskedastisitas. Atau sebaliknya, jika tidak terdapat pola tertentu yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.



Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Gambar 2 Hasil Uji *Scatter Diagram*

Gambar 2 di atas memperlihatkan grafik *scatterplot* dari variabel manajemen laba, dimana grafik tersebut menunjukkan bahwa titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 dan sumbu Y, yang berarti bahwa model penelitian ini telah terbebas dari heteroskedastisitas antar variabel penelitian.

d. Uji Autokorelasi

Pengujian ini bertujuan untuk menguji apakah di dalam model regresi linear terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (periode sebelumnya). Kriteria pengambilan keputusan ditetapkan sebagai berikut:

H_0 = tidak ada autokorelasi ($r=0$)

H_a = ada autokorelasi ($r \neq 0$).

Uji autokorelasi dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai *Durbin-Watson* (dw), dengan tingkat signifikansi 0,05 dan $k' = 3$ sebagai berikut:

Tabel 5 Hasil Uji Autokorelasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,430 ^a	,185	,130	4,8318329	2,099

a. Predictors: (Constant), Leverage, Tax Avoidance, Kualitas Audit

b. Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Hasil uji *Durbin-Watson* pada Tabel 5 menunjukkan nilai dw sebesar 2,099. Nilai d_u dan d_L ditetapkan masing-masing sebesar 1,6708 dan 1,4064. Ketentuan uji autokorelasi mensyaratkan bahwa model regresi berada di antara nilai $d_u \leq dw \leq (4 - d_u)$. Nilai dw tersebut berada pada interval $1,6707 < 2,0990 < 2,3292$ sehingga tidak dapat menolak H_0 . Dengan demikian, model regresi tidak menunjukkan adanya autokorelasi positif atau negatif.

3.3. Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi berganda digunakan untuk meneliti hubungan antara sebuah variabel dependen dengan beberapa variabel independen. Adapun model persamaan regresi linear berganda yang dihasilkan dari Output SPSS 22.00 pada penelitian ini adalah:

$$EM = -2,437 - 0,611CETR + 3,085AQ + 4,092DER + \epsilon$$

Berdasarkan hasil uji analisis persamaan regresi di atas, dapat dijelaskan bahwa nilai konstan untuk variabel dependen (manajemen laba) adalah sebesar -2,437 atau menjelaskan bahwa jika seluruh model dalam variabel *tax avoidance* (CETR), kualitas audit (AQ), dan variabel kontrol berpengaruh terhadap variabel manajemen laba maka diperoleh rata-rata nilai -2,437 satuan untuk 16 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2013-2015. Nilai koefisien regresi masing-masing variabel independen dijelaskan secara rinci berikut ini:

- 1) Koefisien regresi untuk variabel *tax avoidane* (CETR) sebesar -0,611, dapat diartikan bahwa setiap penambahan satu satuan variabel *tax avoidance* maka berdampak pada penurunan manajemen laba sebesar 0,611 dengan asumsi variabel lain diabaikan dan konstan.

- 2) Koefisien regresi untuk variabel kualitas audit (AQ) sebesar 3,085, dapat diartikan bahwa setiap penambahan satu satuan variabel kualitas audit maka berdampak secara signifikan pada peningkatan manajemen laba sebesar 3,085 dengan asumsi variabel lain diabaikan dan konstan.
- 3) Koefisien regresi untuk variabel kontrol *leverage* (DER) sebesar 4,092, dapat diartikan bahwa setiap penambahan satu satuan variabel *leverage* maka berdampak secara signifikan pada peningkatan manajemen laba sebesar 4,092 dengan asumsi variabel lain diabaikan dan konstan.

3.4. Uji Hipotesis

a. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Pengujian koefisien determinasi dilakukan untuk mengukur kekuatan pengaruh yang terjadi antara variabel independen terhadap variabel dependen. Adapun hasil dari pengujian korelasi determinasi dapat dilihat pada Tabel 6 berikut ini:

Tabel 6 Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,430 ^a	,185	,130	4,8318329

a. Predictors: (Constant), Leverage, Tax Avoidance, Kualitas Audit

b. Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Berdasarkan hasil pengujian koefisien determinasi pada Tabel 6 di atas, dapat diketahui bahwa nilai koefisien korelasi (R) sebesar 0,430 yang menunjukkan bahwa korelasi berganda antara variabel independen terhadap variabel dependen menunjukkan pengaruh yang cukup kuat. Dalam penelitian ini, koefisien determinasi dalam model regresi menghasilkan nilai *Adjusted R²* sebesar 0,130 atau (13%) menyatakan bahwa perubahan variabel *book-tax differences* dapat dijelaskan oleh variabel independen (*tax avoidance*, kualitas audit) dan variabel kontrol (*leverage*) dalam model penelitian ini. Sedangkan sisanya sebesar 87% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini. Nilai *standard error of the estimate* sebesar 4,8318329

merupakan pendugaan kesalahan baku berganda, hal ini menunjukkan bahwa model regresi akan semakin baik dalam memprediksi manajemen laba karena memiliki nilai kurang dari ($<$) standar deviasi variabel dependen yaitu sebesar 5,1794738.

b. Uji-F (ANOVA)

Pengujian ANOVA dalam penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah semua variabel independen dan variabel kontrol yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama atau simultan terhadap variabel dependen. Adapun hasil dari uji-F dapat dilihat Tabel 7 berikut ini:

Tabel 7 Hasil Uji-F

ANOVA ^a						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	233,616	3	77,872	3,335	,028 ^b
	Residual	1027,251	44	23,347		
	Total	1260,867	47			

a. Dependent Variable: Manajemen Laba

b. Predictors: (Constant), Leverage, Tax Avoidance, Kualitas Audit

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

Berdasarkan hasil pengujian ANOVA pada Tabel 7 di atas, dapat diketahui bahwa nilai distribusi F menggunakan derajat kebebasan (df_1) = 3 sebagai numerator dan (df_2) = 44 sebagai dominator pada tingkat α sebesar 0,05. Nilai $F_{hitung} = 3,335$ dengan nilai signifikansi sebesar 0,028. Nilai $F_{hitung} = 3,335$ diperoleh lebih besar ($>$) dari F_{tabel} sebesar 2,816, atau nilai signifikansi lebih kecil ($<$) daripada 0,05 maka H_a diterima. Dengan demikian, variabel *tax avoidance* dan kualitas audit secara simultan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.

c. Uji-t

Uji-t dilakukan untuk melihat dan memprediksi sejauhmana kontribusi perubahan yang terjadi pada masing variabel independen terhadap besarnya variabel dependen.

Adapun kriteria dalam pengambilan keputusan ditetapkan sebagai berikut:

H_0 diterima, jika nilai $t_{hitung} < t_{tabel-n}$

H_a diterima, jika nilai $t_{hitung} > t_{tabel-n}$

atau

H_0 diterima (H_a ditolak), jika nilai sig. > 0,05

H_a diterima (H_0 ditolak), jika nilai sig. < 0,05

Nilai t_{tabel} ditetapkan pada 48 data sampel perusahaan dengan tingkat alpha (α) sebesar 5% sebesar 1,68023 (DF=44 atau $n-k = 48-4$) (Ghozali, 2013:461). Adapun hasil pengujian hipotesis secara parsial (Uji-t) dapat dilihat Tabel 8 berikut ini:

Tabel 8 Hasil Uji-t
Coefficients^a

Model	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	Coefficients		Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-2,437	1,650		-1,477	,147
1 Tax Avoidance	-,611	1,192	-,071	-,513	,611
Kualitas Audit	3,085	1,437	,299	2,147	,037
Leverage	4,092	1,620	,347	2,525	,015

a. Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber: Output SPSS 22.00 (2017)

H1 *Tax Avoidance* berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Hasil Output SPSS:

t-hitung = -0,513 dan sig. (p-value) = 0,611 > 0,05;

maka H_0 diterima dan H_1 ditolak.

Kesimpulan:

Variabel *tax avoidance* (CETR) menghasilkan nilai t sebesar -0,513 dengan tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05, yaitu 0,611. Hal ini menunjukkan bahwa *tax avoidance* tidak terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sehingga menolak H_1 .

H2 Kualitas Audit berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Hasil Output SPSS:

t-hitung = 2,147 dan sig. (p-value) = 0,037 < 0,05;

maka H_0 ditolak dan H_2 diterima.

Kesimpulan:

Variabel kualitas audit (AQ) menghasilkan nilai t sebesar 2,147 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, yaitu 0,037. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas

audit terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sehingga menerima H_2 .

Variabel *leverage* menghasilkan nilai t sebesar 2,525 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, yaitu 0,015. Hal ini menunjukkan bahwa *leverage* terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sebagai variabel kontrol.

H3 *Tax Avoidance* berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Hasil Output SPSS:

t-hitung = -0,513 dan sig. (p-value) = 0,611 > 0,05;

maka H_0 diterima dan H_1 ditolak.

Kesimpulan:

Variabel *tax avoidance* (CETR) menghasilkan nilai t sebesar -0,513 dengan tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05, yaitu 0,611. Hal ini menunjukkan bahwa *tax avoidance* tidak terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sehingga menolak H_1 .

H4 Kualitas Audit berpengaruh terhadap Manajemen Laba

Hasil Output SPSS:

t-hitung = 2,147 dan sig. (p-value) = 0,037 < 0,05;

maka H_0 ditolak dan H_2 diterima.

Kesimpulan:

Variabel kualitas audit (AQ) menghasilkan nilai t sebesar 2,147 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, yaitu 0,037. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sehingga menerima H_2 .

Variabel *leverage* menghasilkan nilai t sebesar 2,525 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05, yaitu 0,015. Hal ini menunjukkan bahwa *leverage* terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap manajemen laba sebagai variabel kontrol.

4. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan di atas, maka simpulan dari penelitian ini adalah:

- a. *Tax Avoidance* tidak berpengaruh terhadap Manajemen Laba.
- b. Kualitas Audit tidak berpengaruh terhadap Manajemen Laba.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan diantaranya: (1) Penelitian ini hanya menggunakan 16 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk periode 2013-2015 dari total keseluruhan 141 perusahaan manufaktur yang *listing* di tahun 2015 sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi secara umum untuk perusahaan-perusahaan di Indonesia; (2) Penelitian ini menggunakan *conditional revenue model* dengan melihat nilai piutang akrual untuk mengidentifikasi manajemen laba suatu perusahaan. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan model pengukuran manajemen laba lainnya, seperti model Jones Modifikasi (1995) dan membuat *benchmarking* sehingga dapat lebih representatif dalam mendeteksi praktik-praktik manajemen laba.

Referensi

- Aditama F, Purwaningsih, A. 2014. Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan non-Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. MODUS. 26(1): 33-50.
- Anthony, R.N, Govindarajan, V. 2009. Management Control System. Buku 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Mark S. Beasley. (2014). Auditing and Assurance Service, an Integrated Approach. (Global Edition). England: Pearson Education Limited.
- Ghozali I. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program: IBM SPSS 21 Update PLS Regresi. Edisi Ke-7. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). 2008) Surat Keputusan Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia No: Kep.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee Audit. Jakarta: IAPI.
- Jensen M, Meckling W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 305-360.
- Kontan Berita. 2013. Sengketa pajak Toyota Motor menanti palu hakim. Diunduh 12 November 2016 dari web: <http://nasional.kontan.co.id/news/sengketa-pajak-toyota-motor-menanti-palu-hakim>

- Masri I, Martani D. 2012. Pengaruh Tax Avoidance Terhadap Cost Of Debt. Simposium Nasional Akuntansi XV, Jakarta.
- Prebble Z.M, Prebble J. 2012. The Morality of Tax Avoidance. Creighton Law Review. 43(3): 693-745.
- Riyatno. 2007. Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Earnings Response Coefficients, Jurnal Keuangan dan Bisnis. 5(2): 148-162.
- Roychowdurry S. 2006. Earnings Management through Real Activities Manipulation. Journal of Accounting and Economics Journal: Sloan School of Management. 42: 335-370.
- Scott W.R. 2015. Financial Accounting Theory (7th ed). New Jersey: Prentice-Hall International, Inc.
- Sumomba C.R , Hutomo Y.S. 2012. Pengaruh Pajak Tangguhan dan Perencanaan Pajak terhadap Manajemen Laba. KINERJA. 16(2), 103-115.
- The Indonesian Legal Resource (ILRC) dan Indonesia Corruption Watch (ICW). 2012. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor: 2239 K/PID.SUS Nomor 36 Tahun 2008. Diunduh tanggal 05 November 2016 dari web:<http://www.mitrahukum.org/wp-content/uploads/2014/06/Putusan-MA-kasus-AAG.pdf>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Watts R, Zimmerman J.L. (1986). Positive Accounting Theory. New Jersey: Prentice Hall, Inc.