

**PENGARUH MANAJEMEN LABA, KUALITAS AUDIT, KEPEMILIKAN
INSTITUSIONAL DAN UKURAN PERUSAHAAN TERHADAP
AGRESIVITAS PAJAK**
(studi empiris pada perusahaan Manufaktur sub Sektor Makanan dan
Minuman yang terdaftar di BEI tahun 2014-2016)

Oleh :
Rahmi Ilyani
Pembimbing : **Azwir Nasir dan Al Azhar L**

Faculty of Economics and Business Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : ilyanirahmi@gmail.com

*The Effect of Profit Management, Audit Quality, Institutional Ownership, and Size
of Companies to Tax Aggressiveness.*
(Empirical study on Manufacturing Companies Food and Beverage Sub Sector
Listed on Indonesia Stock Exchange During the period 2013-2016)

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of earnings management, audit quality, institutional ownership, and firm size to tax aggressiveness (Empirical study on Manufacturing Companies Food and Beverage Sub Sector Listed on Indonesia Stock Exchange During the period 2013-2016). This research uses purposive sampling that is population which used as sample in research is population which fulfill sample criteria. From the criteria, 10 sample of food and beverage sub-sector in Indonesia Stock Exchange in 2013-2016 is obtained. While the data analysis techniques to test the hypothesis using multiple linear regression approach using SPSS version 22.00 for windows. From the results of tests that have been done, simultaneous regression test (Test F) shows that all independent variables studied have simultaneous influence on tax aggressiveness variables. The partial regression test (t test) shows that the audit quality variable partially has significant negative effect on tax aggressiveness. While the variables of earnings management, institutional ownership, and firm size have no effect on tax aggressiveness. The result of coefficient of determination R² find that 30,7% from independent variable in this research able to influence dependent variable, while the rest 69,3% influenced by other variable not examined in this research.

Keywords : Earnings Management, Audit Quality, Institutional Ownership, Firm Size, and Tax Aggressiveness.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan Negara yang berasal dari rakyat. Bagi negara,

pajak merupakan sumber penerimaan yang penting. Dengan adanya pembayaran pajak maka pemerintah dapat melakukan program-program pembangunan yang dapat dinikmati

rakyat. Sebaliknya bagi perusahaan, pajak merupakan beban yang akan mengurangi laba bersih perusahaan tersebut. Karna perusahaan menganggap pajak sebagai beban dan biaya, maka perusahaan perlu melakukan usaha dan strategi untuk meminimalkan jumlah pajak terutang perusahaan tersebut.

Perusahaan mempunyai kewajiban dalam menganggarkan dana untuk membayar pajak. Hal ini menyebabkan perusahaan semakin agresif dalam perpajakan. Hlaing (2012) mendefinisikan agresivitas pajak sebagai kegiatan perencanaan pajak semua perusahaan yang terlibat dalam usaha mengurangi tingkat pajak yang efektif. Walau tidak semua tindakan yang melanggar peraturan, namun semakin banyak celah yang digunakan ataupun semakin besar penghematan yang dilakukan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif terhadap pajak.

Terkait dengan tindakan pajak agresif di Indonesia terdapat beberapa perusahaan yang melakukan tindakan pajak agresif, salah satunya pada kasus penghindaran pajak oleh PT. Coca Cola Indonesia. PT.CCI diduga mengakali pajak sehingga menimbulkan kelebihan pembayaran pajak senilai Rp. 49,24 milyar. Hasil penelusuran Direktorat Jenedral Pajak, bahwa perusahaan tersebut telah melakukan tindakan penghindaran pajak yang menyebabkan setoran pajak berkurang dengan ditemukannya pembengkakan biaya yang besar pada perusahaan tersebut. Beban biayayang besar menyebabkan penghasilan kena pajak berkurang, sehingga setoran pajaknya juga

mengecil. Beban biaya itu antara lain untuk iklan dari rentang waktu tahun 2002-2006 dengan total sebesar Rp. 566,84 milyar. Akibatnya, ada penurunan penghasilan kena pajak (bisniskeuangan.kompas.com).

Ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi tingkat agresivitas pajak. Salah satunya yaitu Manajemen laba terjadi karena dampak dari masalah keagenan yaitu perbedaan kepentingan antara manajer (agent) dengan pemangku kepentingan (principal). Asih dan Gundono (2000:37) mengartikan manajemen laba sebagai suatu proses yang dilakukan dengan sengaja dalam batasan *General Accepted Acouting Principal* (GAAP) untuk mengarah pada suatu tingkat yang diinginkan atas laba yang dilaporkan. Meskipun sudut pandang manajemen laba yang dikemukakan oleh beberapa peneliti akuntansi berbeda, namun pada dasarnya defenisi manajemen laba yang dikemukakan mengarah pada *perspektif opportunist*. Pada prinsipnya Manajemen laba merupakan suatu metode yang dipilih perusahaan dalam menyajikan informasi laba kepada publik yang disesuaikan dengan kepentingan dari pihak manajer itu sendiri atau menguntungkan perusahaan dengan menaikkan atau menurunkan laba sebelum pajak perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Sari,Pratomo, Yudowati (2016) dan Novitasari (2017) menyatakan bahwa Manajemen laba berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Putri (2014) menunjukkan bahwa manajemen laba yang dilakukan perusahaan tidak

berdampak besar bagi tujuan meminimalisasi biaya pajak.

Faktor selanjutnya yaitu, Kualitas Audit. *Audit quality* oleh Kane dan Velury (2005) dalam Simanjuntak (2010), didefinisikan sebagai tingkat kemampuan kantor akuntan dalam memahami bisnis klien. Banyak faktor yang memainkan peran tingkat kemampuan tersebut seperti nilai akuntansi yang dapat menggambarkan keadaan ekonomi perusahaan, termasuk fleksibilitas penggunaan *generally accepted accounting principles* (GAAP) sebagai suatu aturanstandar, kemampuan bersaing secara kompetitif yang digambarkan padalaporan keuangan dan hubungannya dengan risiko bisnis, dan lain sebagainya.

Pengaruh Studi tentang pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak juga dilakukan oleh Kurniasih dan Sari (2013). Studi tersebut menemukan bahwa tidak ada pengaruh antara kualitas audit dengan perilaku pajak agresif perusahaan. Hasil penelitian tersebut berlawanan dengan hasil yang diperoleh Kanageratman *et al.*, (2016) yang mendapatkan hasil kualitas audit memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.

Kepemilikan institusional juga berpengaruh terhadap Agresifitas pajak. Menurut Dede Ridwan (2011), Kepemilikan suatu perusahaan dapat terdiri atas kepemilikan institusional maupun kepemilikan individual. Atau campuran keduanya dengan proporsi tertentu. Kepemilikan institusional merupakan kepemilikan saham perusahaan oleh institusi yang sekaligus menjadi pihak yang

memonitor perusahaan (Jaya *et al.*, 2013). Besarnya kepemilikan institusional menunjukkan pengawasan yang ketat oleh pihak eksternal perusahaan.

Studi yang dilaksanakan oleh Dewi & Jati (2014) tentang pengaruh kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak menunjukkan tidak ada pengaruh kepemilikan institusional terhadap upaya penghindaran pajak perusahaan. Hasil yang berbeda diperoleh oleh Pranata, Puspa dan Herawati (2013). Menurut mereka besarnya persentase kepemilikan saham oleh institusi mempengaruhi perilaku pajak agresif perusahaan.

Selain itu perusahaan yang beropersi lintas negara memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan *Agresifitas* yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan yang beroperasi lintas domestik, karena mereka bisa melakukan transfer laba ke perusahaan yang berada di lain negara, dimana negara tersebut memungut tarif pajak yang lebih rendah dibandingkan negara lainnya. Hormati (2009) mendefinisikan ukuran perusahaan sebagai skala atau nilai yang dapat mengklasifikasikan suatu perusahaan ke dalam kategori besar atau kecil berdasarkan total asset, *log size*, dan sebagainya. Semakin besar total asset mengindikasikan semakin besar pula ukuran perusahaan tersebut.

Menurut Rego (2003), semakin besar ukuran perusahaannya, maka transaksi yang dilakukan akan semakin kompleks. Jadi hal itu memungkinkan perusahaan untuk memanfaatkan celah-celah yang ada untuk melakukan tindakan *Agresifitas* dari setiap transaksi. Surbakti (2012)

melakukan penelitian terkait pengaruh karakteristik perusahaan terhadap penghindaran pajak. Hasilnya menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap tingkat penghindaran pajak di suatu perusahaan. Sedangkan menurut penelitian oleh Fitri Anita M (2017) ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Melihat adanya perbedaan hasil dari penelitian tersebut dengan menggunakan variabel-variabel yang sama, adanya keterbatasan sampel dan tahun yang diteliti sebelumnya, serta perbedaan alat ukur dalam mengukur agresivitas pajak perusahaan, maka penulis bermaksud mereplikasi beberapa penelitian penelitian sebelumnya mengenai pengaruh yang ditimbulkan antara manajemen laba (Purwanto, 2015) , kualitas audit (Ni Putu Deiya Suprimarini, Bambang Suprasto H 2017), Kepemilikan Institusional (Shelly Novitasari 2017) dan ukuran perusahaan (Gemilang 2017) terhadap agresivitas pajak perusahaan.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Ni Putu Deiya & Bambang (2017) dengan tidak menggunakan kembali variabel *Corporate Social Responsibility (CSR)* dikarenakan telah banyak penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa *Corporate Social Responsibility* berpengaruh signifikan terhadap Agresivitas Pajak. Selain itu penulis menambah dua variabel yakni, Manajemen Laba dan Ukuran perusahaan. Sampel yang digunakan adalah perusahaan Manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang Terdaftar di BEI tahun 2013 – 2016. Alasan penelitian

ini memilih perusahaan Manufaktur adalah karena perusahaan manufaktur merupakan industry terbesar di Bursa Efek Indonesia. Perusahaan manufaktur juga merupakan penyumbang pajak terbesar di Indonesia (Irfan, 2015) permasalahan yang ada di dalam perusahaan manufaktur pun lebih kompleks, selain itu perkembangannya baik, positif, dan sangat cepat karena merupakan salah satu kebutuhan pokok sehingga memegang peranan penting dalam memenuhi kebutuhan makanan dan minuman masyarakat yang akan selalu ada dan dianggap akan bisa terus bertahan (survive).

Berdasarkan latar belakang diatas maka penulis memilih judul **“Pengaruh Manajemen laba, Kualitas Audit, Kepemilikan Institusional, Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiri pada Perusahaan Manufaktur sub Sektor Makanan dan Minuman yang Terdaftar di BEI Selama Periode 2013-2016)”**

Rumusan Masalah dalam penelitian ini adalah: 1). Apakah Manajemen Laba berpengaruh terhadap Agresivitas Pajak? 2). Apakah Kualitas Audit berpengaruh terhadap Agresivitas Pajak? 3). Apakah Kepemilikan Institusional berpengaruh terhadap Agresivitas Pajak? 4). Apakah Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap Agresivitas Pajak?

Berdasarkan rumusan masalah dan latar belakang masalah yang telah dijabarkan, maka tujuan dari penelitian ini adalah: 1). Untuk menguji pengaruh Manajemen Laba terhadap Agresivitas Pajak. 2). Untuk menguji pengaruh Kualitas Audit terhadap Agresivitas Pajak. 3).

Untuk menguji pengaruh Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak. 4). Untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan terhadap Agresivitas Pajak.

TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Agency Theory

Teori agensi menjelaskan mengenai adanya hubungan antara pihak pemberi kewenangan (*principal*) dengan pihak yang diberi kewenangan (*agent*) (Nugraha, 2015). Ketidakseimbangan informasi yang didapat ini, dimana *agent* mempunyai informasi lebih banyak cenderung melakukan tindakan yang sesuai keinginan untuk memaksimalkan utilitinya. Sehingga terkadang menimbulkan kebijakan-kebijakan tertentu yang hanya diketahui oleh pihak *agent* saja tanpa sepengetahuan *principal*.

Agresivitas pajak

Menurut Yoehana (2013:5) agresivitas pajak adalah keinginan perusahaan untuk meminimalkan beban pajak melalui aktivitas *tax planning* dengan tujuan untuk memaksimalkan nilai perusahaan. Walau tidak semua tindakan yang melanggar peraturan, namun semakin banyak celah yang digunakan ataupun semakin besar penghematan yang dilakukan maka perusahaan tersebut dianggap semakin agresif terhadap pajak.

Manajemen Laba

Menurut Fahmi (2014:519-520) Manajemen Laba merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh manajer untuk menaikkan dan menurunkan laba periode berjalan

dari sebuah perusahaan tanpa menyebabkan kenaikan dan penurunan laba ekonomis perusahaan jangka panjang. Menurut Scott (2012) Faktor-faktor yang memotivasi pihak manajemen untuk melakukan manajemen laba adalah sebagai berikut:

1. Alasan Bonus (bonus scheme). *Bonus Plan Hypotesis* menyatakan bahwa rencana bonus atau kompensasi manajerial akan cenderung memilih dan menggunakan metode-metode akuntansi yang akan membuat laba yang dilaporkan menjadi lebih Tinggi. Adanya asimetri informasi mengenai keuangan perusahaan menyebabkan pihak manajemen dapat mengatur laba bersih untuk memaksimalkan bonus mereka.
2. Kontrak Hutang Jangka Panjang. Semakin dekat suatu perusahaan ke pelanggan hutang, manajemen akan cenderung memilih prosedur akuntansi yang dapat 'memindahkan' laba periode mendatang ke periode berjalan, yang bertujuan untuk mengurangi kemungkinan perusahaan mengalami technical default (kegagalan dalam pelunasan hutang).
3. Motivasi Politis (political motivation). Perusahaan besar yang menguasai hajat hidup orang banyak akan cenderung menurunkan labanya untuk mengurangi visibilitasnya,
4. Motivasi Pajak (taxation motivation). Salah satu insentif yang dapat memicu manajer untuk melakukan rekayasa laba adalah keinginan untuk meminimalkan pajak atau total pajak yang harus dibayarkan perusahaan. Hal ini

karena laba sering dijadikan landasan untuk mengambil keputusan, menyusun kontrak maupun penilaian kinerja suatu manajer.

5. Pergantian CEO (Chief Executive Officer). Banyak motivasi yang timbul disekitar waktu penggantian CEO.
6. IPO (Initial Public Offering). Perusahaan yang baru pertama kali menawarkan sahamnya dipasar modal belum memiliki harga pasar, sehingga terdapat masalah bagaimana menetapkan nilai saham yang ditawarkan.

Pada saat ini yang menjadi fokus utama yaitu motivasi pajak. Hal ini dapat dijelaskan karena dasar pengenaan pajak adalah jumlah penghasilan kena pajak yang dilaporkan oleh perusahaan maka perusahaan cenderung menjaga labanya pada level tertentu.

Penelitian yang dilakukan oleh Putri (2014) menunjukkan bahwa manajemen laba yang dilakukan perusahaan tidak berdampak besar bagi tujuan meminimalisasi biaya pajak. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sari, Pratomo, Yudowati (2016) dan Novitasari (2017) menyatakan bahwa Manajemen laba berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan. Jadi, apabila melakukan pelaporan keuangan secara agresif, maka juga dilakukan rekayasa atas laporan pajaknya, begitupun sebaliknya. Berdasarkan uraian berikut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Manajemen laba berpengaruh terhadap agresivitas pajak

Kualitas Audit

Nuralifmida (2011) menyatakan bahwa laporan keuangan yang diaudit oleh auditor KAP *The Big Four* menurut beberapa referensi dipercaya lebih berkualitas sehingga lebih menampilkan nilai perusahaan yang sebenarnya, KAP *The Big Four* terdiri dari :

1. Ernst & Young
2. Deloitte Touche Tohmatsu
3. Price Waterhouse Coopers
4. KPMG

Adapun Kantor Akuntan Publik di Indonesia yang berafiliasi dengan KAP *The Big Four* adalah :

1. KAP Purwantono, Sarwoko, Sandjaja - affiliate of Ernst & Young
2. KAP Osman Bing Satrio - affiliate of Deloitte
3. KAP Sidharta, Sidharta, Widjaja - affiliate of KPMG
4. KAP Haryanto Sahari - affiliate of PwC

Menurut Boynton dan Kell (dalam Wahana volume 2010:23), kualitas jasa sangat penting untuk meyakinkan bahwa profesi bertanggung jawab kepada klien, masyarakat umum, dan aturan-aturan. Fadhilah (2014), Khoirunnisa *et al.* (2015) dan Feranika (2016) menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh terhadap perilaku pajak agresif perusahaan. Audit yang berkualitas akan mampu menekan perilaku pajak agresif perusahaan. Auditor yang berkualitas tidak menghendaki manajemen perusahaan kliennya melakukan tindakan *agresifitas pajak* yang dapat mengurangi pendapatan Negara. Hal ini terjadi karena auditor telah transparan dan mampu menjaga integritasnya dalam pelaksanaan audit sehingga usaha perusahaan

untuk menurunkan beban pajak telah diungkapkan kepada publik.

Jika nantinya ketahuan oleh aparat pajak maka auditor juga akan menerima risiko khususnya risiko reputasi karena meskipun dilakukan secara legal akan tetapi tetap saja mendapat sorotan kurang baik dari otoritas pajak karena dianggap memiliki konotasi negatif. Oleh karena itu, perusahaan akan menghindari praktik agresivitas pajaknya agar tidak kehilangan kepercayaan publik. Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut.:

H2: Kualitas audit berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Kepemilikan Institusional

Kepemilikan institusional merupakan proporsi kepemilikan saham oleh institusi pendiri perusahaan, bukan institusi pemegang saham publik yang diukur dengan presentase jumlah saham yang dimiliki oleh investor institusi intern (Sujoko, 2010). Keberadaan pemegang saham institusional memperlihatkan mekanisme tata kelola perusahaan yang kuat sehingga mampu diberdayakan dalam memonitoring manajemen perusahaan.

Pemilik institusi memiliki pengaruh yang penting dalam menyelaraskan kepentingan manajemen dengan pemegang saham. Nugroho (2017) menyatakan bahwa kepemilikan institusional memegang peranan penting dalam memonitoring, mendisiplinkan, dan mempengaruhi manajer.

Haruna dan Moser (2009) menyatakan bahwa struktur *corporate governance* yang dilihat struktur

kepemilikannya memberikan dampak pada perusahaan dalam mengelola urusan pajak mereka. Hal tersebut senada dengan Nurindah (2013) yang mengemukakan bahwa perusahaan yang memiliki kepemilikan institusional yang tinggi akan semakin agresif dalam meminimalisir pelaporan perpajakannya. Hasil penelitian Putranti & Setiawanta (2014), Ngadiman dan Puspasari (2014), Feranika (2016) juga menunjukkan hasil serupa, bahwa kepemilikan institusional akan menekan usaha perusahaan untuk mengurangi beban pajak. Tekanan dari pemegang saham institusi terhadap agresivitas pajak perusahaan terjadi karena dalam jangka panjang tindakan agresivitas pajak akan merugikan perusahaan. Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H3 : Kepemilikan Institusional berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Ukuran Perusahaan

Perusahaan-perusahaan yang *go public* dan *listed* di Bursa Efek Indonesia tentunya memiliki perbedaan antara satu dengan yang lainnya. Salah satu perbedaannya tersebut adalah dari segi ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan adalah suatu skala dimana besar kecilnya perusahaan dapat diklasifikasikan dalam berbagai cara, seperti log total aktiva, log total penjualan, kapitalisasi pasar, dan lain-lain (Handayani dan Wulandari, 2014).

Penelitian yang dilakukan oleh Rego dan Wilson (2009) menyatakan bahwa semakin besar perusahaan maka transaksi yang

dilakukan akan semakin kompleks. Hal itu memungkinkan perusahaan untuk memanfaatkan celah-celah yang ada untuk melakukan tindakan penghindaran pajak dari setiap transaksinya. Ukuran perusahaan menunjukkan kestabilan dan kemampuan perusahaan untuk melakukan aktivitas ekonominya.

Perusahaan yang besar tentu memiliki banyak sumber daya manusia yang ahli dalam pengelolaan beban pajaknya jika di bandingkan dengan perusahaan kecil. Perusahaan berskala kecil tidak dapat optimal dalam mengelola beban pajaknya dikarenakan kekurangan ahli dalam perpajakan (Darmadi, 2013). Banyaknya sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan berskala besar maka akan semakin besar biaya pajak yang dapat dikelola oleh perusahaan. Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H4: Ukuran perusahaan berpengaruh pada penghindaran pajak

Definisi Operasionalisasi Variabel dan Pengukurannya

1. Agresivitas Pajak

Pengukuran agresivitas pajak dalam penelitian ini menggunakan ETR yang mengacu pada penelitian Lanis dan Richardson(2013). Rumus yang digunakan untuk menghitung ETR adalah sebagai berikut:

$$ETR = \frac{\text{Beban pajak penghasilan}}{\text{Pendapatan sebelum pajak}}$$

2. Manajemen Laba

Pengukuran manajemen laba dalam penelitian ini dengan menggunakan modifikasicross

sectional dari model jones (1991). Rumus yang digunakan:

$$DA_{it} = (TA_{it}/A_{it-1} - NDA_{it})$$

Keterangan:

DA_{it} = *discretionary accrual* perusahaan I pada periode ke t

TA_{it}/A_{it-1} = Total Accrual perusahaan I pada tahun ke t

NDA_{it} = *non discretionary accrual* perusahaan I pada tahun ke t

3. Kualitas Audit

Untuk penelitian ini Kualitas audit diukur dengan variabel *dummy* (Ni Putu Deiya, 2017), yaitu perusahaan yang diaudit oleh KAP *The Big Four*, yaitu *Price Waterhouse Cooper-PWC, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young* – E&Y ataupun yang berafiliasi dengan KAP *The Big Four* akan diberi nilai 1 (satu), dan apabila tidak diaudit oleh keempat KAP dibawah lisensi dari KAP *The Big Four* akan dieri nilai 0 (nol).

4. Kepemilikan Institusional

Dalam penelitian ini *corporate governance* diukur menggunakan prosentase kepemilikan institusional terhadap perusahaan secara keseluruhan (Khurana dalam Annisa,2012).

$$KEI = \frac{\text{Total sahaam yang dimiliki institusi}}{\text{Total saham beredar}}$$

5. Ukuran Perusahaan

Pengukuran ukuran perusahaan menggambarkan seberapa besar aset yang dimiliki perusahaan. Menurut Lanis dan Richardson (2013) ukuran perusahaan dapat diukur dengan

natural logaritma total aset dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{SIZE} = \ln(\text{total asset})$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk menjelaskan deskriptif data dari keseluruhan variabel dalam penelitian yang dilihat dari nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*) dan nilai deviasi. Ringkasan statistik deskriptif dari variabel-variabel pada penelitian ini disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 1
Uji Statistik Deskriptif
Descriptive Statistics

	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
ETR	40	,1890	,3487	,253320	,0268015
DA	40	,0552	88,4856	20,158355	20,5022013
KAP	40	,0000	1,0000	,600000	,4961389
KEI	40	,3307	,9201	,718807	,1687152
SIZE	40	22,1995	37,6326	29,061570	2,4480156

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Uji Normalitas

Pengujian normalitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji statistik *Kolmogorov-Smirnov*. *Level of Significant* yang digunakan adalah 0,05. Data berdistribusi normal jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* hasil perhitungan dalam komputer > 0,05.

Tabel 2
Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		40
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,02147866
Most Extreme Differences	Absolute	,103
	Positive	,103
	Negative	-,049
Test Statistic		,103
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 ^{c,d}

- a. Test distribution is Normal.
- b. Calculated from data.
- c. Lilliefors Significance Correction.
- d. This is a lower bound of the true significance.

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas dilihat dari nilai *Tolerance* dan *Variance Inflation Factor (VIF)*. Jika nilai *tolerance* lebih dari 0,10 atau *VIF* kurang dari 10, maka dikatakan model regresi bebas dari multikolinearitas (Ghozali2011:105)

Tabel 3
Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)	,774	1,292
Manajemen Laba	,651	1,513
Kualitas Audit	,551	1,814
Kepemilikan	,594	1,669
Institusional		
Ukuran Perusahaan	0,864	1,157

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Uji Autokorelasi

Pengujian Autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan uji *Durbin-Watson (DW test)*. Menurut Ghozali (2011:110) Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode t-1 (sebelumnya).

Tabel 4
Uji Autokorelasi

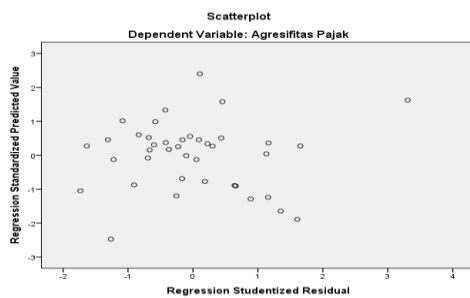
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.598 ^a	.360	.307	.0226756	1.894

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas pada penelitian ini menggunakan metode *chart* (diagram scatterplot).

Gambar 1



Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Adapun hasil pengolahan data dari SPSS untuk analisis regresi berganda dilihat pada tabel dibawah:

Tabel 5
Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Beta	T	Sig.
	B	Std. Error			
1 (Constant)	.201	.066		3.026	.005
Manajemen Laba	.002	.002	.150	.969	.339
Kualitas Audit	-.029	.009	-.445	-3.254	.003
Kepemilikan Institusional	-.038	.029	-.240	-1.307	.200
Ukuran Perusahaan	.002	.002	.181	1.027	.311

Sumber : Data Olahan, 2018

Berdasarkan tabel diatas, maka persamaan regresi linear berganda dari model penelitian menjadi sebagai berikut:

$$Y = 0,201 + 0,002X_1 - 0,029X_2 - 0,038X_3 + 0,002X_4 + e$$

Hasil Uji Koefisien Determinasi (Adjusted R²)

Koefisien determinasi bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara 0 (nol) dan 1 (satu). Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2013:169). Hasil regresi uji koefisien determinasi (R²) dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 6
Uji Koefisien Determinasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.598 ^a	.360	.307	.0226756

a. Predictors: (Constant), Perencanaan Pajak, Beban Pajak Tanggungan, Beban Pajak Kini, Profitabilitas
b. Dependent Variable: manajemen laba

Sumber : Data Olahan, 2018

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi pada tabel 6 diatas, besarnya nilai koefisien determinasi (R square) dalam model regresi diperoleh 0,360 dan nilai koefisien determinasi yang sudah disesuaikan (Adjusted R Square) adalah 0,307. Hal ini berarti 30,7% variasi dari agresifitas pajak dijelaskan oleh variasi variabel independen (*manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional dan ukuran perusahaan*). Sedangkan sisanya sebesar 69,3% dipengaruhi oleh factor

lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini seperti Corporate Social Responsibility, Leverage, Likuiditas, Intensitas Modal dan lain-lain.

Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Hasil pengujian Hipotesis Pertama menunjukkan bahwa $t_{hitung} 0,969 < t_{tabel} 2,030108$ dengan tingkat signifikan sebesar 0,339 berada lebih tinggi pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa **hipotesis pertama (H1)** yang menyatakan “manajemen laba berpengaruh terhadap agresifitas pajak” **ditolak**.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Atami (2017) dan Cahyani (2016). Manajemen laba tidak berdampak besar bagi tujuan meminimalisasi biaya pajak. Ketentuan dalam UU PPh dan PSAK terkait pengakuan pendapatan dan beban tidak sama, karena memiliki tujuan yang berbeda. Perbedaan antara pajak dan akuntansi tersebut dapat dibedakan menjadi dua, yaitu perbedaan permanen (tetap) dan perbedaan temporer (sementara/waktu) (Martani, 2012). Sehingga meskipun perusahaan melakukan manajemen laba dengan *income decreasing* ataupun *income decreasing* tidak akan berdampak terhadap tujuan meminimalkan pajak karena ada perbedaan ketentuan terkait pengakuan pendapatan dan beban antara komersial dan laba fiskal tersebut.

Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Hasil pengujian Hipotesis Pertama menunjukkan bahwa $t_{hitung} 3,254 > t_{tabel} 2,030108$ koefisien

negatif menunjukkan bahwa terdapat penurunan agresifitas pajak, dengan tingkat signifikan sebesar 0,03 berada lebih rendah pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan disimpulkan bahwa **hipotesis kedua (H2)** yang menyatakan “kualitas audit berpengaruh terhadap agresifitas pajak” **diterima**.

Faktor kualitas audit dapat menjadi faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak karena kualitas audit merupakan indikator utama yang digunakan dalam memilih auditor. Dalam memilih auditor bisa diukur dengan spesialisasi industri dari Kantor Akuntan Publik (KAP). Laporan keuangan yang diaudit oleh auditor KAP spesialisasi industri dipercaya mampu mendeteksi kesalahan secara lebih baik sehingga menampilkan nilai perusahaan yang sebenarnya, oleh karena itu memungkinkan perusahaan memiliki tingkat kecurangan yang lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh non KAP spesialisasi industri. Hal ini sependapat dengan penelitian Fadhilah (2014), Khoirunnisa *et al.* (2015) dan Feranika (2016) menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh terhadap perilaku pajak agresif perusahaan.

Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Hasil pengujian Hipotesis Ketiga menunjukkan bahwa $t_{hitung} -1,307 < t_{tabel} 2,030108$ dengan tingkat signifikan sebesar 0,200 berada lebih tinggi pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa **hipotesis ketiga (H3)** yang menyatakan “Kepemilikan Institusional berpengaruh terhadap agresifitas pajak” **ditolak**.

Hasil ini sependapat dengan Penelitian oleh Damayanti & Susanto (2015) dan Ni Putu Deiya (2017). Hal ini terjadi karena pemilik institusional memiliki asumsi bahwa pemenuhan kewajiban pajak perusahaan yang tinggi akan menurunkan tingkat kesejahteraan pemilik perusahaan dan akan menyebabkan berkurangnya laba perusahaan sehingga menyebabkan berkurangnya jumlah dividen yang diterima pemegang saham

Hasil Pengujian Hipotesis Keempat

Hasil pengujian Hipotesis Keempat menunjukkan bahwa Dari tabel di atas diketahui bahwa $t_{hitung} - 1,027 < t_{tabel} 2,030108$ koefisien negatif menunjukkan bahwa terdapat hubungan negatif antara variabel ukuran perusahaan dengan agresifitas pajak, dengan tingkat signifikan sebesar 0,311 berada lebih tinggi pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa **hipotesis keempat (H4)** yang menyatakan “ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresifitas pajak” **ditolak**.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Cahyono *et al.* (2016), Nurfadilah *et al.* (2016) yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap agresifitas pajak. Tidak berpengaruhnya variabel ini disebabkan karena membayar pajak merupakan kewajiban perusahaan. Perusahaan besar maupun kecil pasti akan di periksa fiskus apabila melanggar ketentuan perpajakan.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Dari hasil model penelitian dan pengujian hipotesis maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Secara simultan manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional, dan ukuran perusahaan memiliki nilai $F_{hitung} 4,797 > F_{tabel} 2,631465$ dengan signifikansi $0,03 < 0,05$. Hal ini berarti bahwa secara bersama-sama manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional, dan ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap agresifitas pajak.
2. Secara parsial variabel manajemen laba memiliki $t_{hitung} 0,969 < t_{tabel} 2,030108$ dengan tingkat signifikan sebesar 0,339 berada lebih tinggi pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa manajemen laba tidak berpengaruh secara parsial terhadap agresifitas pajak.
3. Secara parsial variabel kualitas audit memiliki $t_{hitung} 3,254 > t_{tabel} 2,030108$ koefisien negatif menunjukkan bahwa terdapat penurunan agresifitas pajak, dengan tingkat signifikan sebesar 0,03 berada lebih rendah pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit berpengaruh secara parsial terhadap agresifitas pajak.
4. Secara parsial variabel kepemilikan institusional memiliki $t_{hitung} 1,307 < t_{tabel} 2,030108$ dengan tingkat signifikan sebesar 0,200 berada lebih rendah pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa kepemilikan institusional tidak

- berpengaruh secara parsial terhadap agresifitas pajak.
5. Secara parsial variabel ukuran perusahaan memiliki Dari tabel di atas diketahui bahwa $t_{hitung} -1,027 < t_{tabel} 2,030108$ dengan tingkat signifikan sebesar 0,311 berada lebih tinggi pada $\alpha = 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh secara parsial terhadap agresifitas pajak.
 6. Hasil nilai koefisien determinasi (*R square*) dalam model regresi diperoleh 0,360 dan nilai koefisien determinasi yang sudah disesuaikan (*Adjusted R Square*) adalah 0,307. Hal ini berarti 30,7% variasi dari agresifitas pajak dijelaskan oleh variasi variabel independen (*manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional dan ukuran perusahaan*). Sedangkan sisanya sebesar 69,3% dipengaruhi oleh factor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini seperti Corporate Sosial Responsibility, Leverage, Likuiditas, Intensitas Modal dan lain-lain.

Keterbatasan Penelitian

Adapun keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Penentuan pengambilan sampel sangat terbatas dimana hanya empat variabel independen saja yakni manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional, dan ukuran perusahaan.
2. Keterbatasan periode pengamatan hanya menggunakan data dengan jangka waktu 4 tahun yakni dari tahun 2013-2016 dan jumlah sampel penelitian relative kecil yaitu 10 sampel.

3. Penelitian ini hanya dilakukan pada perusahaan makan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Saran

Adapun saran yang diberikan penulis adalah :

1. Bagi para peneliti selanjutnya untuk mendapatkan hasil empiris yang lebih kuat diharapkan agar dapat menambahkan variabel lain Karena koefisien determinasi dalam penelitian ini hanya 30,7% berarti variasi dari agresifitas pajak dijelaskan oleh variasi variabel independen (*manajemen laba, kualitas audit, kepemilikan institusional dan ukuran perusahaan*). Sedangkan sisanya sebesar 69,3% dipengaruhi oleh factor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini seperti Corporate Sosial Responsibility, Leverage, Likuiditas, Intensitas Modal dan lain-lain.
2. Penelitian ini memiliki Keterbatasan periode pengamatan menggunakan data dengan jangka waktu 4 tahun yakni dari tahun 2013-2016 Pada penelitian selanjutnya untuk meningkatkan keakuratan data sebaiknya memperpanjang periode pengamatan.
3. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menambahkan waktu dan luas penelitian, sampel yang digunakan tidak hanya perusahaan makanan dan minuman yang terdaftar di BEI, tetapi perusahaan manufaktur secara keseluruhan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anita, Fitri. 2015. Pengaruh Corporate Socail

- Responsibility, Leverage, Likuiditas, dan Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak, *JOM Fekon Vol. 2 No. 2* Oktober 2015 Universitas Riau.
- Brigham, Eugene F & Houston, Joel F. 2011. Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Edisi 11 buku 2. Jakarta :Salemba Empat
- Brodjonegoro, Bambang. *Terkuak, Modus Penghindaran Pajak Perusahaan Jasa Kesehatan Asal Singapura*, Kompas, Ekonomi.kompas.com/read/2016/04/06/20382826/Terkuak.Modus.Penghindaran.Pajak.Perusahaan.Jasa.Kesehatan.Asal.Singapura, 5 Mei 2017.
- Fadli, Imam. 2016. Pengaruh Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen, Manajemen Laba, dan Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan, *JOM Fekon, Vol.3 No.1* (Februari) 2016 Universitas Riau.
- Hanlon, H. and Heitzmen, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and economic*. 50, 127-178.
- Mustika. 2017. Pengaruh Corporate Social Responsibility, Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, Capital Intensity dan Kepemilikan Keluarga terhadap Agresivitas Pajak, *JOM Fekon, Vol. 4 No. 1* (Februari) 2017 Universitas Riau.
- Pohan, Chairil Anwar. 2013. *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta
- Purwanto, Agus. 2016. Pengaruh Likuiditas, Leverage, Manajemen Laba, dan Kompensasi fiskal terhadap agresivitas pajak, *JOM Fekon, Vol. 3 No. 1* (Februari) 2016 Universitas Riau.
- Richard L, Draft. 2002. *Manajemen*, Jilid 1, Edisi 5, Penerjemah Emil, Tinjung, dan Maryanmi, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Scott, Willam R, *Financial Accounting Theory, 2012, secon edition. Canada: Prentice Hall*
- Soemarso, S.R. 2007. *Perpajakan : Pendekatan Komprehensif*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suprimarini, Ni Putu Deiya. 2017. Pengaruh *Corporate Sosial Respinsibility*, Kualitas Audit, dan Kepemilikan Institusional pada Agresifitas Pajak. E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol 19.2 Mei 2017

- Novitasari, Shelly. 2017. Pengaruh Manajemen Laba, *Corporate Governance* dan Intensitas Modal terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Fekon*, Vol. 4 No.1 (Februari) 2017 15 Universitas Riau.
- Nurfadillah, dkk. (2016). Pengaruh *Leverage*, Ukuran Perusahaan, dan kualitas Audit terhadap penghindaran pajak. *Syariah Paper Accounting FEB UMS* ISSN 2460-0784
- Nugraha, Novia Bani. 2015. Pengaruh *Corporate Social Responsibility*, ukuran perusahaan, profitabilitas, *leverage*, *Capital Intensity* terhadap agresivitas pajak. Program studi Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Indonesia, Semarang: UNDIP, *Diponegoro Journal of Accounting* Volume 1, nomor 2, Tahun 2012, Halaman 1-12, <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- <http://www.bappenas.go.id>,
- <http://www.kemenkeu.go.id/laporan-keuangan-pemerintah-pusat>
- <http://www.wikipedia.go.id>
- <http://bisniskeuangan.compas.com/read/2014/06/13/1135319/Cocacola.Diduga>.