

Agresivitas Pajak dan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2017)

Suci Ardiryanti^{1*}, Herlina Helmy², Erly Mulyani³

^{1,2}Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang

*Korespondensi: suciardiryanti6396@gmail.com

Abstract

This study aims to examine the tax aggressiveness relationship accounting fraud. This study uses the Beneish M Score Model to detecting accounting fraud and then measured by a dummy variable. The tax aggressiveness variable measured using five proxies including, Effective Tax Rate (ETR1, ETR2, ETR3, ETR4) and Book Tax Differences (BTD). The study population was manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2013-2017. The study sample was determined by purposive sampling, so that 53 samples of manufacturing companies were obtained. Based on panel data regression analysis, the result show that of the five proxies used to measure tax aggressiveness, only ETR4 had a significant positive related to accounting fraud. While ETR1, ETR2, and ETR3 have an insignificant negative related to accounting fraud, and BTD is positive related to accounting fraud but not significant. The conclusion of this study is that tax aggressiveness are not positively related significantly with accounting fraud so the hypothesis is rejected.

Keywords : Accounting Fraud; Tax Aggressiveness.

How to cite (APA 6th style)

Ardiryanti, S., Helmy, H., & Mulyani, E. (2022). Agresivitas Pajak dan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2017). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 4 (1), 59-73.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban perusahaan kepada *stakeholder*, atas perolehan dan penggunaan sumber daya dalam menjalankan aktivitas operasional. Salah satu komponen terpenting dalam laporan keuangan yang digunakan dalam pengambilan keputusan adalah laba. Manajer akan berusaha menjalankan kegiatan operasional perusahaan sebaik mungkin agar bisa menghasilkan laba yang tinggi, agar mencerminkan perusahaan dalam kondisi yang sehat. Dalam mencapai laba yang diharapkan, manajer berpotensi untuk melakukan pelaporan keuangan yang agresif. Pelaporan keuangan yang agresif atau dikenal dengan agresivitas pelaporan keuangan merupakan tindakan untuk meningkatkan laba perusahaan melalui manajemen laba, baik yang sesuai atau tidak sesuai dengan prinsip akuntansi (Frank *et al.* 2009).

Agresivitas pelaporan keuangan dapat dilakukan melalui tindakan manajemen laba. Manajemen laba yang dilakukan diprioritaskan untuk mencapai kepentingan manajer dan pemegang saham. Tindakan ini masih dianggap legal karena manajemen laba masih sesuai

dengan prinsip akuntansi. Manajemen laba dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan *inheren* dari kebijakan akuntansi akrual, namun apabila telah keluar dari standar akuntansi yang berlaku maka tindakan tersebut dikategorikan sebagai pelanggaran atau termasuk kecurangan akuntansi (Ratnaningdyah, 2012).

Menurut Rezaee (2005), kecurangan akuntansi dalam laporan keuangan biasanya diawali dari tindakan manajemen laba ataupun salah saji dalam laporan keuangan yang dianggap tidak material. Namun semakin lama salah saji yang dianggap tidak material tersebut akan mengarah kepada tindakan kecurangan akuntansi sehingga laporan keuangan yang dihasilkan menjadi tidak handal.

Kecurangan akuntansi adalah salah saji material yang disengaja dalam laporan keuangan, atau pengungkapan laporan keuangan atau melakukan tindakan ilegal yang memiliki efek langsung material pada laporan keuangan atau pengungkapan laporan keuangan (Beasley *et al.* 2010). Kecurangan akuntansi juga merupakan suatu pelanggaran terhadap aturan akuntansi yang dilakukan oleh seseorang yang mempunyai jabatan atau kewenangan dalam suatu entitas untuk memperoleh keuntungan pribadi maupun organisasi.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) (2001), ada 2 (dua) tipe kecurangan akuntansi, yaitu salah saji yang disebabkan kecurangan pada proses menghasilkan laporan keuangan dan salah saji akibat perlakuan tidak semestinya yang dilakukan pada aktiva. Menurut *The Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) (2012), kecurangan terdiri dari 3 (tiga) jenis, yaitu penggelapan aset perusahaan, kesalahan pernyataan, dan korupsi. Hasil penelitian yang dilakukan oleh ACFE (2016) menunjukkan, sebesar 178 responden atau 77% dari keseluruhan responden menyatakan bahwa korupsi merupakan tindakan kecurangan yang paling merugikan di Indonesia. Fakta lain berdasarkan survei yang dilakukan oleh ACFE menunjukkan bahwa kecurangan manipulasi laporan keuangan memang tergolong rendah, namun memiliki nominal paling tinggi diantara kecurangan lainnya.

Pada tahun 2014 PT Coca Cola Indonesia (CCI) tersandung kasus tindak pidana. PT CCI melaporkan penghasilan kena pajak sebesar Rp 492,59 miliar, setelah diperiksa kembali oleh DJP total penghasilan kena pajak PT CCI pada periode tersebut sebesar Rp 603,48 miliar. Akibatnya, PT CCI terindikasi merugikan devisa negara sebesar Rp 49,24 miliar. Hasil penelusuran DJP menemukan penurunan pendapatan kena pajak disebabkan karena adanya kenaikan yang sangat tinggi dalam beban usaha yaitu pada beban iklan dalam rentang waktu tahun 2002-2006 dengan total sebesar Rp 566,84 miliar (rimanews.com).

Dalam dimensi perusahaan, pembayaran pajak dianggap sebagai transfer kekayaan dari perusahaan kepada pemerintah (Kamila dan Martani, 2014). Dengan demikian, perusahaan akan melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) guna meminimalisasi beban pajak perusahaan (Khurana dan Moser, 2009). Tindakan perusahaan yang bertujuan untuk menghemat beban pajak melalui perencanaan pajak, baik dengan cara yang tergolong kepada penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun yang tergolong kepada penggelapan pajak (*tax evasion*) disebut dengan agresivitas pajak (Frank *et al.* 2009). Semakin perusahaan memanfaatkan celah dari peraturan yang ada yaitu perbedaan antara peraturan perpajakan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) maka perusahaan dinilai sangat agresif dalam pelaporan pajaknya.

Tindakan agresivitas pelaporan keuangan akan sejalan dengan agresivitas pajak, karena agresivitas pelaporan keuangan bertujuan untuk menaikkan laba perusahaan, namun tingginya laba menyebabkan perusahaan juga perlu melakukan agresivitas pajak untuk mengecilkan pajak yang akan dibayarkan. Agresivitas pelaporan keuangan dan agresivitas pajak, saling berhubungan karena jika kedua tindakan ini tidak dilakukan secara bersamaan dapat menimbulkan kecurigaan bagi pemantau eksternal yang sangat sensitif melihat adanya ketimpangan apalagi berhubungan dengan kecurangan akuntansi.

Kamila (2014) menyatakan, agresivitas pelaporan keuangan berhubungan positif dengan agresivitas pajak. Terdapat hubungan respirokal yang kuat diantara kedua variabel tersebut, hal ini menunjukkan antara kedua variabel saling mempengaruhi. Hasil penelitian Kamila (2014) juga menunjukkan bahwa tidak ada *trade off* antara agresivitas pajak dan agresivitas pelaporan keuangan di perusahaan manufaktur Indonesia.

Penelitian Frank *et al.* (2009) menemukan, agresivitas pelaporan keuangan berhubungan positif dengan agresivitas pajak. Perusahaan dapat meningkatkan laba namun juga melaporkan pembayaran pajak yang rendah. Hal ini menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara standar akuntansi keuangan dan hukum pajak yang memungkinkan perusahaan untuk mengelola pendapatan buku ke atas dan pendapatan kena pajak ke bawah. Kedua tindakan tersebut biasanya dilakukan dalam waktu yang sama oleh manajer, sehingga perusahaan yang melakukan agresivitas pajak berkemungkinan melakukan agresivitas pelaporan keuangan dalam hal ini meliputi kecurangan akuntansi.

Berdasarkan penelitian Ginting dan Martani (2014) sesuai dengan penelitian Frank *et al.* (2009), perusahaan publik di Indonesia tidak menghadapi masalah *trade off* dalam pengambilan keputusan terkait dengan nilai laba bersih dan pembayaran pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa aturan akuntansi dan perpajakan Indonesia memiliki celah yang dapat dimanfaatkan oleh perusahaan untuk mengelola pendapatan pajak buku mereka.

Kemudian Tang dan Firth (2011) melakukan penelitian terkait BTM dan manajemen laba, dengan membagi BTM menjadi dua komponen yaitu normal dan abnormal. Komponen abnormal terbukti dapat mendeteksi adanya manajemen laba karena mengandung unsur oportunistik manajemen.

Berbeda dengan penelitian Kamila (2014) dan Frank *et al.* (2009), penelitian Lennox *et al.* (2013) menemukan hasil yang berbeda. Hasil penelitian menunjukkan perusahaan yang melakukan agresivitas pajak kurang cenderung melakukan kecurangan akuntansi, karena akan mengurangi manfaat dari tindakan agresivitas pajak yang dilakukan. Selain itu, sulit bagi perusahaan untuk melaporkan penghasilan yang lebih tinggi kepada investor dan penghasilan kena pajak yang rendah kepada otoritas pajak (Hashim *et al.*, 2016 dan Surahman dan Firmansyah, 2017).

Etteradge *et al.* (2008) meneliti hubungan antara DTE atau BTM dengan kecurangan laba. Hasilnya menunjukkan adanya hubungan DTE dengan kecurangan laba pada tahun terjadinya kecurangan, sementara BTM tidak menunjukkan hubungan yang signifikan. Penelitian suryani (2018) juga menunjukkan beban pajak tangguhan tidak memiliki hubungan dengan kecurangan laba karena adanya keterbatasan data perusahaan dan pendeknya periode pengamatan.

Penelitian ini menggunakan variabel kontrol yang berguna untuk mengontrol pengaruh variabel luar yang dapat mempengaruhi variabel kecurangan akuntansi. Beberapa variabel kontrol yang digunakan diantaranya yaitu ukuran perusahaan, umur perusahaan, masa audit, dan *Return On Asset* (ROA). Perusahaan yang melakukan kecurangan akuntansi cenderung memiliki ukuran yang lebih besar, umur perusahaan masih muda, dan masa jabatan auditor yang lebih singkat (Lennox *et al.* 2013).

Motivasi untuk melakukan penelitian ini adalah adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu dan menggunakan 5 (lima) proksi untuk mengukur variabel agresivitas pajak, yaitu *Effective Tax Rate* (ETR1, ETR2, ETR 3, ETR4) dan *Book Tax Differences* (BTM). Berkaitan dengan proksi yang digunakan mengacu pada penelitian Lennox *et al.* (2013) dan menjadikan penelitian tersebut sebagai sumber referensi utama. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Lennox *et al.* (2013) adalah variabel kecurangan akuntansi diukur menggunakan Beneish M-Score Model untuk mendeteksi adanya kecurangan akuntansi dan kemudian diukur dengan variabel *dummy*. Berdasarkan uraian diatas, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Agresivitas Pajak dan Kecurangan

Akuntansi (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2017)".

TELAAH LITERATUR DAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Teori agensi mendeskripsikan hubungan antara agen dan prinsipal (Jensen dan Meckling, 1976). Hubungan keagenan terjalin atas dasar kepercayaan yang diberikan oleh prinsipal kepada agen. Namun, adanya keinginan dan motivasi yang berbeda menyebabkan agen dan prinsipal berupaya untuk memaksimalkan utilitasnya masing-masing, akibatnya agen tidak selalu bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal. Permasalahan keagenan juga terjadi apabila prinsipal merasa kesulitan untuk menelusuri apa yang sebenarnya diinginkan oleh agen, situasi ini disebut dengan asimetri informasi. Asimetri informasi digunakan oleh manajer untuk melakukan suatu tindakan yang membuat penilaian kinerja mereka terlihat baik, meskipun dapat menimbulkan kerugian di periode mendatang.

Manajer sebagai agen yang diberikan kepercayaan oleh prinsipal untuk mengelola perusahaan, akan melakukan berbagai tindakan yang dapat memperbesar dan memperkecil laba perusahaan. Adanya motivasi bonus, kenaikan jabatan, berbagai intensif lainnya, dan adanya kesempatan untuk memanfaatkan celah-celah dari peraturan yang ada yaitu perbedaan antara peraturan perpajakan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dapat mengarahkan manajer untuk melakukan tindakan kecurangan akuntansi.

Kecurangan Akuntansi

Kecurangan merupakan suatu tindakan yang sengaja dilakukan dengan menyalahgunakan kepentingan perusahaan untuk kepentingan pribadi. Menurut Arens, Alvin A *et al.* (2015), kecurangan akuntansi terdiri dari penyalahgunaan aset (*misappropriation of assets*) dan kecurangan dalam pelaporan keuangan (*fraudulent financial reporting*). Kecurangan akuntansi yang dilakukan oleh manajemen biasanya berupa kecurangan dalam pelaporan keuangan, sementara penyalahgunaan aset (*misappropriation assets*) yang dilakukan terhadap entitas, paling sering dilakukan oleh karyawan (Arens, Alvin A *et al.* 2015).

Menurut Beasley *et al.* (2010), kecurangan akuntansi adalah suatu perbuatan yang disengaja, yang meliputi salah saji material keuangan pernyataan atau pengungkapan laporan keuangan atau melakukan tindakan ilegal yang memiliki efek langsung material pada laporan keuangan atau pengungkapan laporan keuangan.

Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak merupakan bagian dari *tax planning*. Menurut Frank *et al.* (2009), agresivitas pajak adalah tindakan perusahaan yang bertujuan untuk meminimalkan beban pajak atau mengurangi kewajiban pajak melalui perencanaan pajak, baik secara legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*). Hanlon dan Heitzman (2013) mendefinisikan agresivitas pajak sebagai strategi penghindaran pajak untuk mengurangi atau menghilangkan beban pajak perusahaan dengan ketentuan yang diperbolehkan maupun memanfaatkan kelemahan hukum dalam peraturan perpajakan atau melanggar ketentuan dengan menggunakan celah yang ada namun masih didalam *grey area*.

Variabel Kontrol

Beberapa variabel kontrol yang digunakan mengacu pada penelitian Lennox *et al.* (2013), diantaranya ukuran perusahaan, umur perusahaan, masa audit, dan *Retur On Asset* (ROA). Ukuran perusahaan menggambarkan besarnya aset yang dimiliki oleh perusahaan. Semakin besar total aset yang dimiliki oleh perusahaan menggambarkan besarnya ukuran

perusahaan tersebut, dan transaksi yang dilakukan juga semakin kompleks (Gemilang, 2017). Menurut Prasetyo (2014) perusahaan yang berukuran besar berusaha untuk mengecilkan labanya agar tidak ada regulasi atau pajak baru yang akan ditetapkan bagi mereka. Mengecilkan laba ini dilakukan dengan cara menangguhkan laba periode sekarang keperiode mendatang. Mengecilkan laba tersebut bisa juga dilakukan dengan kecurangan laporan keuangan. Ketika dalam perusahaan transaksinya semakin kompleks, maka kemungkinan kecurangan akuntansi juga akan semakin meningkat.

Umur perusahaan berkaitan dengan lamanya perusahaan beroperasi. Umur perusahaan juga menunjukkan berapa lama perusahaan tetap eksis dan mampu bersaing di dunia usaha (Dewinta dan dan Setiawan, 2016). Penelitian Agustia dan Suryani (2018) menemukan, umur perusahaan berhubungan positif dengan manajemen laba. Semakin lama jangka waktu operasional suatu perusahaan, maka semakin besar kesempatan untuk melakukan manajemen laba karena semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Sumber daya manusia yang dimiliki semakin ahli dalam mengatur dan mengelola beban pajaknya berdasarkan pengalaman-pengalaman sebelumnya sehingga akan lebih mudah untuk melakukan manajemen laba (Dewinta dan Setiawan, 2016).

Masa audit merupakan jangka waktu kontrak kerja antara pihak auditor (Kantor Akuntan Publik) dengan klien (Perusahaan). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat memberikan jasa audit paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan untuk akuntan publik paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Menurut Giri (2010), semakin lama auditor mengaudit disuatu perusahaan, maka akan semakin dalam pengetahuan dan pengalaman auditor pada perusahaan tersebut. Semakin lama penugasan memungkinkan terjadinya penurunan independensi dari auditor tersebut, sehingga akan mengurangi kemampuan auditor dalam menemukan atau melaporkan kecurangan pada pelaporan keuangan (Sadeli, dkk, 2013).

Return on asset (ROA) adalah suatu indikator keuangan yang menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba atas total aset yang dimiliki perusahaan (Annisa, 2017). Menurut Siswanto (2020) target keuangan yang dibebankan oleh prinsipal kepada manajemen juga mendorong perusahaan menjadi tertekan. Prinsipal menginginkan manajemen dapat berkinerja secara optimal disetiap periode agar menghasilkan laba yang besar, namun situasi dan kondisi perusahaan yang tidak dapat diprediksi sebelumnya memungkinkan manajemen tidak dapat mencapai target laba yang dibebankan kepada perusahaan. Pada sisi lain manajemen menginginkan agar prinsipal dapat selalau melihat kinerja perusahaan dalam kondisi yang baik. Kondisi inilah yang mendorong manajemen untuk melakukan tindak kecurangan dengan merivisi laba yang menjadi salah satu indikator pengukur kinerja keuangan perusahaan.

Hubungan Agresivitas Pajak dan Kecurangan Akuntansi

Manajer merupakan pihak yang diberikan kepercayaan untuk mengelola perusahaan. Demi menjaga reputasi di mata *stakeholder*, manajer akan berupaya untuk menghasilkan laba yang tinggi agar kinerja perusahaan terlihat bagus. Dalam mencapai laba yang tinggi tersebut, manajer berpotensi untuk melakukan pelaporan keuangan yang agresif. Tindakan agresivitas pelaporan keuangan tercermin dari manajemen laba yang dilakukan. Manajemen laba merupakan tindakan manajemen untuk meningkatkan laba perusahaan yang sesuai dengan prinsip akuntansi, namun apabila telah keluar dari standar akuntansi yang berlaku maka tindakan tersebut dianggap sebagai suatu pelanggaran atau termasuk kedalam tindakan kecurangan akuntansi.

Kecurangan akuntansi merupakan suatu pelanggaran terhadap aturan akuntansi yang berlaku dan dilakukan oleh seseorang yang mempunyai jabatan atau kewenangan dalam suatu

entitas untuk memperoleh keuntungan pribadi maupun organisasi. Dalam konteks perpajakan, kecurangan akuntansi timbul karena adanya penghematan pajak yang dilakukan oleh perusahaan, dengan memanfaatkan celah-celah dari peraturan yang ada yaitu perbedaan antara peraturan perpajakan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Tindakan perusahaan untuk meminimalkan kewajiban pajak melalui perencanaan pajak dikenal dengan istilah agresivitas pajak. Dari sisi pemerintah, laba perusahaan yang tinggi dapat memberikan dampak yang positif, karena pajak yang dibebankan kepada perusahaan akan menjadi pemasukan bagi negara. Sebaliknya, pajak dianggap perusahaan sebagai transfer kekayaan, sehingga perusahaan menginginkan pajak yang rendah. Oleh karena itu, tindakan agresivitas pajak bertujuan untuk menghemat kewajiban pajak sehingga pajak yang akan dikenakan kepada perusahaan menjadi kecil. Semakin agresif perusahaan dalam pelaporan pajak maka perusahaan dianggap telah melakukan kecurangan akuntansi.

H₁: Agresivitas pajak berhubungan positif signifikan dengan kecurangan akuntansi

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian korelasional. Penelitian korelasional merupakan penelitian yang menyelidiki sejauh mana variasi pada satu variabel berkaitan dengan variasi pada satu atau lebih variabel lain berdasarkan koefisien korelasi (Azwar, 2010). Penelitian korelasional digunakan untuk mengukur hubungan antara dua variabel penelitian atau lebih dan untuk mengetahui arah hubungan yang terjadi. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat hubungan antara agresivitas pajak dengan kecurangan akuntansi.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2013-2017. Sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang telah dipilih berdasarkan teknik *purposive sampling*. Adapun kriteria-kriteria atas sampel penelitian ditetapkan sebagai berikut:

Tabel 1
Kriteria Pemilihan Sampel

Keterangan	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang <i>listed</i> di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2013-2017	153
Dikurangi:	
Perusahaan yang <i>delisting</i> , baru IPO, dan berpindah sektor selama tahun 2013-2017	(27)
Perusahaan yang tidak memiliki kelengkapan data pada tahun 2013-2017 yang diperlukan untuk pengukuran seluruh variabel	(20)
Perusahaan yang mengalami kerugian selama lima tahun berturut-turut	(27)
Perusahaan yang tidak menggunakan satuan mata uang rupiah (Rp) dalam pelaporan keuangannya	(26)
Jumlah sampel akhir	53
Tahun penelitian	5
Total sampel penelitian	265

Jenis dan Sumber Data

Jenis data dalam penelitian ini adalah data sekunder yang bersumber dari annual report perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2017 yang diakses melalui *website* www.idx.co.id.

Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode dokumentasi. Pengumpulan data dilakukan dengan mengakses masing-masing website perusahaan yang terdaftar di BEI untuk memperoleh *annual report* perusahaan manufaktur

Variabel Penelitian dan Pengukuran

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah variabel kecurangan akuntansi. Penelitian ini menggunakan Beneish M-Score Model untuk mengungkapkan perusahaan yang memiliki kemungkinan melakukan kecurangan akuntansi terhadap laporan keuangannya. Terdapat 8 (delapan) rasio sebagai prediktor yang bisa digunakan untuk mengungkapkan kecurangan akuntansi diantaranya adalah:

1. *Days Sales In Receivables Index* (DSRI)

$$DSRI = \frac{Account\ Receivable\ t \div Sales\ t}{Account\ Receivable\ t-1 \div Sales\ t-1}$$

2. *Gross Margin Index* (GMI)

$$GMI = \frac{Sales\ t-1 - Cost\ of\ Good\ Sold\ t-1 \div Sales\ t-1}{Sales\ t - Cost\ of\ Good\ Sold\ t \div Sales\ t}$$

3. *Asset Quality Index* (AQI)

$$AQI = \frac{[1 - (Current\ Asset\ t + Plant, Property \& Equipment\ t)] \div Total\ Asset\ t}{[1 - (Current\ Asset\ t-1 + Plant, Property \& Equipment\ t-1)] \div Total\ Asset\ t-1}$$

4. *Saels Growth Index* (SGI)

$$SGI = \frac{Sales\ t}{Sales\ t-1}$$

5. *Depreciation Index* (DEPI)

$$DEPI = \frac{Depreciation\ t-1 \div (Plant, Property \& Equipment\ t-1 + Depreciation\ t-1)}{Depreciation\ t \div (Plant, Property \& Equipment\ t + Depreciation\ t)}$$

6. *Sales, General and Administrative Expenses Index* (SGAI)

$$SGAI = \frac{Selling\ General\ \&\ Administrative\ Expense\ t \div Sales\ t}{Selling\ General\ \&\ Administrative\ Expense\ t-1 \div Sales\ t-1}$$

7. *Leverage Index* (LVGI)

$$LVGI = \frac{(Current\ Liability\ t + Total\ Long\ Term\ Debt\ t) \div Total\ Asset\ t}{(Current\ Liability\ t-1 + Total\ Long\ Term\ Debt\ t-1) \div Total\ Asset\ t-1}$$

8. *Total Accrual To Total Asset Index* (TATA).

$$TATA = \frac{Income\ from\ Continuing\ Operations\ t - Cash\ Flows\ From\ Operations\ t}{Total\ Asset\ t}$$

Berikut merupakan rumus Beneish M'Score Model (1999):

$$M' Score = -4.840 + 0.920 DSRI + 0.528 GMI + 0.404 AQI + 0.892 SGI \\ + 0.115 DEPI + (-0.172) SGAI + (-0.327) LVGI \\ + 4.679 TATA$$

Perusahaan yang memiliki nilai M-Score $>-2,22$ mengindikasikan terjadinya kecurangan akuntansi, sebaliknya nilai M-score $<-2,22$ menunjukkan tidak terjadinya kecurangan akuntansi. Hasil perhitungan M-Score kemudian diukur dengan menggunakan variabel *dummy*, dimana 1 = jika perusahaan melakukan kecurangan akuntansi dan 0 = jika perusahaan tidak melakukan kecurangan akuntansi. Berdasarkan pembahasan diatas, penelitian ini menggunakan Beneish M-Score model untuk mendeteksi adanya indikasi kecurangan akuntansi dan variabel *dummy* sebagai proksi kecurangan akuntansi yang mengacu pada penelitian Beneish (1999).

Variabel Independen

Variabel independen (X) dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak. Penelitian ini menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR) dan *Book Tax Differences* (BTD). *Effective Tax Rate* (ETR) mampu menggambarkan penghindaran pajak yang berasal dari dampak beda temporer dan memberikan gambaran menyeluruh mengenai perubahan beban pajak karena mewakili pajak kini dan pajak tangguhan. Dalam penelitian ini, ada 4 (empat) *proxy* yang mewakili ETR, diantaranya

1. $ETR 1 = \frac{\text{Total tax Expense}}{\text{Pretax Income}}$
2. $ETR 2 = \frac{\text{Current federal tax expense}}{(\text{income before extraordinary items} + \text{current federal tax expense} + \text{minority interest} - \text{extraordinary items} - \text{equity in earnings})}$
3. $ETR 3 = \frac{\text{total tax expense} - \text{change in deferred tax}}{\text{operating cash flows}}$
4. $ETR 4 = \frac{\text{cash taxes paid}}{\text{pretax income}}$

Book Tax Differences (BTD) adalah perbedaan laba menurut akuntansi dengan laba menurut fiskal yang disebabkan oleh adanya perbedaan perlakuan dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan aturan perpajakan. BTD dapat dihitung melalui persamaan berikut:

$$BTD = \alpha_0 + \alpha_1 (1/AT\ it^-) + \alpha_2 INTANGit + \alpha_3 UNCONit + \alpha_4 MIit + \alpha_5 CSTEit + \alpha_6 \Delta NOLit + \alpha_7 LAGPERMit + \epsilon it$$

Keterangan:

BTD	=	Total perbedaan laba komersial dan laba fiskal dikurangi perbedaan temporer perusahaan i pada tahun t
INTANG	=	<i>Goodwill</i> dan aset tidak berwujud lainnya perusahaan i pada tahun t
UNCON	=	Laba (rugi) yang dilaporkan perusahaan i pada tahun t dengan metode ekuitas
MI	=	Laba (rugi) yang ditanggung oleh pihak minoritas perusahaan i pada tahun t
CSTE	=	<i>Current state tax expense</i> perusahaan i pada tahun t
ΔNOL	=	Perubahan pada <i>net operating loss carryforward</i> perusahaan i tahun t dengan t-1
LAGPERM	=	<i>Lagged value of permanent different</i> perusahaan i pada tahun t
ϵit	=	Diskresi perbedaan permanen (DTAX) perusahaan i pada tahun t

Variabel Kontrol

1. Ukuran perusahaan = Log total aset
2. Umur perusahaan = Log tahun perusahaan yang *listing* di Bursa Efek Indonesia
3. Masa audit = Log tahun perusahaan diaudit oleh audit yang sama yang *listing* di Bursa Efek Indonesia
4. $ROA = \frac{\text{pretax income}}{\text{total assets}}$

Teknik Analisis Data

Uji Hipotesis

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Model persamaan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian

Lennox *et al.* (2013). Adapun bentuk model persamaan yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$Fraud\ it = \alpha_0 + \alpha_1 Tax\ Agressiveness\ it + \sum Controls\ it + \mu_i + \varepsilon_{it}$$

Hasil Pemilihan Model Data Panel

Berdasarkan serangkaian pengujian pemilihan model data panel, pada saat uji *chow test* didapatkan model yang terbaik adalah *Common Effect Model* (CEM), sehingga diperlukan uji asumsi klasik. *Common Effect Model* (CEM) menggunakan pendekatan *Ordinary Least Square* (OLS) dalam teknik estimasinya. Pada regresi data panel, tidak semua uji asumsi klasik yang ada pada metode OLS digunakan, hanya multikolinieritas dan heterokedastisitas saja yang diperlukan. Pengambilan keputusan ini didasarkan nilai $prob>F$ besar dari α (0,05) pada uji *chow test*, yang berarti model terbaik adalah CEM.

Uji Koefisien Determinan (R^2)

Koefisien determinan (R^2) digunakan untuk mengetahui seberapa besar kontribusi variabel independen dalam model mampu menjelaskan variasi variabel dependen (Priyatno, 2008). Nilai R^2 yang kecil atau mendekati nol menunjukkan kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas. Sebaliknya, jika R^2 mendekati satu berarti variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen dan model tersebut dapat dikatakan baik.

Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Uji signifikansi simultan (Uji F) pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen yang dalam model regresi mempunyai pengaruh secara simultan terhadap variabel dependen. Uji F dilakukan dengan taraf signifikansi $\alpha = 5\%$ dengan derajat kebebasan (*degree of freedom*) $df = (n-k)$, dimana n adalah jumlah observasi dan k adalah jumlah variabel termasuk intersep. Apabila nilai $(Prob>F) \leq 0,05$ maka H_0 ditolak, ini berarti variabel independen secara simultan mampu menjelaskan variabel dependen. Sebaliknya, apabila nilai $(Prob>F) \geq 0,05$ maka H_0 diterima, ini berarti variabel independen secara simultan tidak mampu menjelaskan variabel dependen.

Uji Signifikansi Parsial (Uji t)

Uji hipotesis (Uji t) dilakukan untuk menunjukkan seberapa besar pengaruh variabel independen secara parsial dalam menerangkan variabel dependen dengan mengasumsikan variabel lain adalah konstan. Uji t dilakukan dengan melihat besarnya nilai probabilitas signifikansinya dengan taraf signifikansi $\alpha = 5\%$. Apabila nilai $(p>|t) \leq 0,05$ maka H_0 ditolak, ini berarti variabel independen secara parsial mempengaruhi variabel dependen. Sebaliknya, apabila $(p>|t) \geq 0,05$ maka H_0 diterima, ini berarti variabel independen secara parsial tidak mempengaruhi variabel dependen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Regresi Data Panel

Tabel 2 menunjukkan nilai koefisien dari masing-masing variabel yang dapat dibentuk sebuah persamaan regresi sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{Kecurangan} = & 0,8082469 - 0,29523 \text{ ETR1} - 0,1453439 \text{ ETR2} - 0,0172123 \text{ ETR3} + \\ & 0,0848555 \text{ ETR4} + 0,0752637 \text{ LTD} - 5,054509 \text{ Ukuran Perusahaan} - 0,0714989 \text{ Umur} \\ & \text{Perusahaan} - 0,1406827 \text{ Masa Audit} + 0,3446709 \text{ ROA} + \varepsilon \end{aligned}$$

Tabel 2
Regresi Data Panel

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Standard Error</i>
Constanta	0,8082469	0,1967679
ETR1	-0,29523	0,1747392
ETR2	-0,1453439	0,1222288
ETR3	-0,0172123	0,0308392
ETR4	0,0848555	0,042135
BTD	0,0752637	0,3132438
Ukuran Perusahaan	-5,054509	2,862241
Umur Perusahaan	-0,0713534	0,0980695
Masa Audit	-0,1406827	0,1197605
ROA	0,3446709	0,1719915

Uji Koefisien Determinan (R^2)

Tabel 3
Koefisien Determinasi (R^2)

<i>R-Squared</i>	0,0667
<i>Adjusted R-Squared</i>	0,0337

Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat bahwa nilai *R-Squared* 0,0667 atau sebesar 6,67 %, yang berarti bahwa kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen hanya sebesar 6,67% sedangkan sisanya 93,33% lainnya dipengaruhi oleh variabel lain.

Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Tabel 4
Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

F- Statistic	2,02
Prob > F	0,0372

Berdasarkan tabel 4 diatas dapat dilihat bahwa nilai $(\text{Prob}>F) = 0,0372 < \alpha (0,05)$, maka kesimpulannya H_0 ditolak yang artinya variabel-variabel independen secara simultan mampu menjelaskan variabel dependen secara signifikan.

Uji Signifikansi Partial (Uji t)

Tabel 5
Uji Signifikansi Partial (Uji t)

<i>Variable</i>	<i>T</i>	<i>p> t </i>
Constanta	4,11	0,00
ETR1	-1,69	0,092
ETR2	-1,19	0,236
ETR3	-0,56	0,577
ETR4	2,01	0,045
BTD	0,24	0,810
Ukuran Perusahaan	-1,77	0,079
Umur Perusahaan	-0,73	0,468
Masa Audit	-1,17	0,241
ROA	2,00	0,046

Tabel 5 menunjukkan bahwa nilai $(p>|t|)$ untuk masing-masing variabel sebagian besar memiliki nilai $(p>|t|)$ besar dari 0,05. Berdasarkan hasil uji tersebut dapat disimpulkan bahwa sebagian besar masing-masing variabel independen dalam model persamaan tidak

mempengaruhi variabel dependen secara signifikan. Untuk variabel ETR4 dan ROA memiliki nilai ($p > |t|$) yang kecil dari α (0,05), maka dapat disimpulkan bahwa variabel ETR4 dan ROA dalam persamaan mempengaruhi variabel dependen secara signifikan.

Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa, agresivitas pajak dengan *proxy* ETR1, ETR2 dan ETR3 berhubungan negatif tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Penolakan ini didasarkan pada nilai koefisien ETR1 (-0,29523), ETR2 (-0.1453439), dan ETR3 (-0,0172123) dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p > |t|$) besar dari α (0,05), yaitu ETR1 (0,092), ETR2 (0,236), dan ETR3 (0,577). Hal ini menunjukkan bahwa tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan tidak bertujuan untuk melakukan tindakan kecurangan akuntansi. Sejalan dengan penelitian yang ditemukan oleh Irawan dan Djaddang (2019), bahwa semakin intensif manajemen melakukan kecurangan akuntansi akan semakin mengurangi intensitas manajemen melakukan agresivitas pajak, karena agresivitas pajak dilakukan untuk memperbaiki laporan keuangan bukan untuk melakukan kecurangan akuntansi.

Berbeda dengan *proxy* sebelumnya, ETR4 memiliki nilai koefisien 0,0848555 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p > |t|$) 0,045 kecil dari α (0,05), yang berarti ETR4 berhubungan positif signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Menurut Dyreng et al (2008) dan Chen et al (2010) *proxy* ETR4 mempertimbangkan beban pajak berbasis kas. Tindakan ini mungkin lebih bersih karena bisa menangkap perbedaan permanen dan perbedaan sementara dan tidak melebih-lebihkan beban pajak.

Proxy LTD menunjukkan nilai koefisien 0,0752637 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p > |t|$) 0,810 besar dari α (0,05), yang berarti berhubungan positif tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Hal ini sejalan dengan penelitian Etteradge *et al.* (2008) yang meneliti hubungan antara DTE atau LTD dengan kecurangan laba. Hasilnya menunjukkan, adanya hubungan DTE dengan kecurangan laba pada tahun terjadinya kecurangan, sementara LTD tidak menunjukkan hubungan yang signifikan. Penelitian suryani (2018) juga menunjukkan beban pajak tangguhan tidak memiliki hubungan dengan kecurangan laba karena adanya keterbatasan data perusahaan dan pendeknya periode pengamatan. Kemudian Tang dan Firth (2011) melakukan penelitian terkait LTD dan manajemen laba, dengan membagi LTD menjadi dua komponen yaitu normal dan abnormal. Komponen abnormal terbukti dapat mendeteksi adanya manajemen laba karena mengandung unsur oportunistik manajemen. Jadi dapat disimpulkan bahwa, dari kelima *proxy* yang digunakan untuk mengukur agresivitas pajak, hanya ETR4 yang memiliki hubungan positif signifikan dengan kecurangan akuntansi, sehingga kurang mencerminkan hubungan antara agresivitas pajak dengan kecurangan akuntansi, oleh karena itu **hipotesis satu dalam penelitian ini ditolak**.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Lennox *et al.* (2013), yang menyimpulkan perusahaan yang melakukan agresivitas pajak kurang cenderung melakukan kecurangan akuntansi, karena akan mengurangi manfaat dari tindakan agresivitas pajak yang dilakukan. Selain itu, perusahaan akan kesulitan melaporkan laba perusahaan yang tinggi dengan penghasilan kena pajak yang rendah dalam waktu bersamaan (Hashim *et al.*, 2016). Setiap keputusan manajer maupun prinsipal yang berkaitan dengan tindakan untuk melakukan kecurangan akuntansi akan berdampak pada menurunnya kepercayaan investor kepada perusahaan dan juga akan berdampak pada menurunnya laba perusahaan tersebut (Surahman dan Firmansyah, 2017). Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kamila (2014), Ginting dan Martani (2014) dan Frank *et al* (2009) yang menemukan hasil bahwa agresivitas perpajakan berhubungan positif dengan agresivitas pelaporan keuangan, dalam hal ini adalah kecurangan akuntansi.

Berdasarkan hasil analisis statistik terkait variabel kontrol yang digunakan ditemukan bahwa, hanya 1 (satu) dari 4 (empat) variabel kontrol yang menunjukkan hasil positif signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Ukuran perusahaan menunjukkan nilai koefisien - 5,054509 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p>|t|$) 0,079 besar dari α (0,05), yang berarti berhubungan negatif tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Hal ini menunjukkan bahwa, tidak ada karakteristik ukuran yang khusus pada perusahaan yang melakukan kecurangan akuntansi, baik perusahaan besar maupun kecil (Kamila, 2014). Perusahaan yang memiliki aset besar tidak menjamin akan semakin rentan untuk melakukan tindakan kecurangan akuntansi demi mengurangi biaya keagenan, sedangkan perusahaan dengan aset kecil juga memiliki peluang yang sama untuk melakukan tindakan tersebut (Siswantoro, 2020).

Umur perusahaan menunjukkan nilai koefisien -0,0713534 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p>|t|$) 0,468 besar dari α (0,05), yang berarti berhubungan negatif tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Hal ini menunjukkan bahwa, perusahaan yang baru beroperasi maupun perusahaan yang cukup lama berdiri tidak terbukti agresif untuk melakukan tindakan manajemen laba dalam melaporkan laba yang positif ketika terjadi kerugian pada perusahaan (Savitri, 2014). Masa audit menunjukkan nilai koefisien - 0,1406827 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p>|t|$) 0,241 besar dari α (0,05), yang berarti berhubungan negatif tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Hal ini menunjukkan bahwa, lamanya perikatan masa audit tidak mempengaruhi tindakan manajemen dalam melakukan tindakan kecurangan akuntansi. Menurut Sadeli, dkk, (2013), semakin lama masa audit maka tindakan kecurangan akuntansi akan menurun, karena auditor memiliki pemahaman yang baik mengenai lingkup bisnis dan sistem akuntansi perusahaan tersebut sehingga dapat meminimalisir terjadinya praktek kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan pada saat itu.

Berbeda dengan 3 (tiga) variabel kontrol sebelumnya, *Return On Asset* (ROA) menunjukkan hasil positif signifikan terhadap kecurangan akuntansi dengan nilai koefisien 0,3446709 dengan tingkat signifikan parsial nilai ($p>|t|$) 0,046 kecil dari α (0,05). Hasil temuan ini sesuai dengan hipotesis awal yang menyatakan bahwa, semakin tinggi ROA yang diinginkan, maka kecurangan akuntansi juga akan meningkat. ROA digunakan untuk mengukur berapa laba yang dihasilkan dengan memanfaatkan aset yang dimiliki. Laba yang diperoleh diharapkan sesuai dengan target yang telah ditetapkan. Besarnya target ROA yang dibebankan oleh prinsipal akan mendorong manajemen berupaya untuk mencapai target tersebut, sehingga memungkinkan manajemen untuk melakukan berbagai tindakan kecurangan (Dwijayani, 2019).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan pada data yang telah dikumpulkan dan pengujian yang telah dilakukan terhadap hubungan agresivitas pajak dan kecurangan akuntansi, dapat diambil kesimpulan bahwa agresivitas pajak tidak berhubungan positif signifikan dengan kecurangan akuntansi. Artinya, semakin tinggi perusahaan melakukan agresivitas pajak akan semakin mengurangi perusahaan untuk melakukan tindakan kecurangan akuntansi.

Saran

Peneliti telah berusaha untuk merancang dan mengembangkan penelitian ini dengan sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, sehingga peneliti memberikan saran untuk penelitian selanjutnya, yaitu sebagai berikut:

1. Penelitian ini hanya menggunakan perusahaan manufaktur sebagai sampel penelitian. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan agar memperbanyak sampel, tidak hanya perusahaan

manufaktur namun seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Selain itu peneliti selanjutnya juga bisa menggunakan alat ukur lain untuk memprediksi agresivitas pajak dan kecurangan akuntansi.

2. Penelitian ini belum mampu mereplika secara keseluruhan penelitian Lennox *et al* (2013) yang dijadikan sebagai jurnal utama. Peneliti selanjutnya dapat mengembangkan penelitian ini dengan melakukan penelitian yang dilakukan oleh Lennox *et al* (2013) yaitu menguji hubungan agresivitas pajak dengan kecurangan akuntansi menggunakan *good corporate governance* sebagai variabel pemoderasi.

DAFTAR PUSTAKA

- AFCE. 2016. *Survei Fraud Indonesia*. <https://acfe-indonesia.or.id/survei-fraud-indonesia/>. Diakses Pada Tanggal 18 April 2018.
- Agustia, Yofi Prima dan Elly Suryani. 2018. *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Perusahaan, Leverage, dan Profitabilitas Terhadap Manajemen Laba*. ISSN: 2541-0342. Vol. 10. 1. 63-74.
- Annisa. 2017. *Pengaruh Retur On Asset, Leverage, Ukuran Perusahaan, dan Koneksi Politik Terhadap Penghindaran Pajak*. JOM Fekon, Vol.4, No.1.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley. 2015. *Auditing dan Jasa Assurance*. Jakarta: Erlangga.
- Association of Certified Fraud Examiners. 2012. *Report to The Nations on Occupational Fraud and Abuse*.
- Azwar, Saifuddin. 2010. *Metode Penelitian*. Yogyakarta: Pustaka Belajar.
- Beasley, S. M, J. V. Carcello, D. R. Hermanson, dan T. L. Neal. 2010. *Fraudulent Financial Reporting: 1997-2007: An Analysis of U.S. Public Companies*. Research Report, COSO. Beneish. 1999. *The Detection of Earnings Manipulation*. Financial Analysis Journal. Vol. 55, Pp 24-36.
- Chen, Shuping, Xia Chen, Qiang Chen, dan Terry Shevlin. 2010. *Are Family Firms More Tax Aggressive Than Non-Firms?*. Journal of Financial Economics, 95, 41-61.
- Dyreg, Scoot D., Michelle Hanlon, dan Edward L. Maydew. 2010. *"The Effect of Executives on Corporate Tax Avoidance"*. The Accounting Review, Vol. 85, Pp 163-1189.
- Dewinta, Ida Ayu Rosa dan Putu Ery Setiawan. 2016. *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, dan Pertumbuhan Penjualan Terhadap Tax Avoidance*. ISSN: 2302-8556. Vol.14. 3: 1584-1613.
- Dwijayani, Septia, Nurzi Sebrina, Halmawati. 2019. *Analisis Fraud Triangle untuk Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan*. ISSN: 2656-3649. Vol.1. 1: 445-458.
- Etteradge, M.L., L. Sun, P. Lee, dan A. A. Anandarajan. 2008. *Is Earning Fraud Associated with High Deffered Tax and/or Book Minus Tax Levels*. Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol.27, No.1, Pp.1-33.
- Frank, Mary Margaret, Luann J. Lynch, dan Sonja Olhofft Rego. 2009. *Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting*. American Accounting Association. Vol: 84. No. 2.
- Gemilang, Dewi Nawang. 2017. *Pengaruh Likuiditas, Leverage, Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, dan Capital Intensity terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan*. Skripsi. Institut Agama Islam Negeri Surakarta.
- Ginting, Rina Indah Sari dan Dwi Martani. 2014. *Analysis of Tax Aggressiveness and Financial Reporting Aggressiveness*. Skripsi. Universitas Indonesia.

- Hanlon, Michelle dan Shane Heitzman. 2010. *A Review of Tax Research*. Journal of Accounting and Economics, 50 (40)127-178.
- Hashim, Hafiza Aishah, Akmalia Mohammad Ariff, dan Muneer Rajab Amrah. 2016. *Accounting Irregularities and Tax Aggressiveness*. International Journal of Economics, Management and Accounting 24. No. 1.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*.
- Irawan, Rahmat dan Syahril Djaddang. 2019. *Kualitas Laba Atas Intensitas Kecurangan Akuntansi dan Manajemen Laba Akrual Terhadap Agresivitas Pajak*. P-ISSN: 2502-3020. Vol: 5.
- Jensen, M., dan W. Meckling 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure". Journal of Financial Economics 3: 305-60.
- Kamila, Putri Almainda dan Dwi Martani. 2014. *Analisis Hubungan Agresivitas Pajak dan Agresivitas Pelaporan pada Perusahaan di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi XVII. Mataram
- Kamila, Putri Almainda. 2014. *Analisis Hubungan Agresivitas Pelaporan Keuangan dan Agresivitas Pajak*. ISSN: 1410-8623. Vol: 16.
- Khurana dan Moser. 2009. *Institutional Ownership and Tax Aggressiveness*. Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paeper.
- Lennox, Clive, Petro Lisowsky, dan Jeffrey Pittman. 2013. *Tax Aggressiveness and Accounting Fraud*. Journal of Accounting Research. Vol: 00. No. 0.
- Menteri Keuangan. 2008. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 pasal 3 tentang "Jasa Akuntan Publik". Jakarta.
- Prasetyo, Andrian Budi. 2014. *Pengaruh Karakteristik Komite Audit dan Perusahaan Terhadap Kecurangan Pelaporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Auditing, Vol. 11, No. 1.
- Ratmono, Dwi, Yuvita Avrie Dian, dan Agus Purwanto. *Dapatkah Teori Fraud Triangle menjelaskan Kecurangan dalam Laporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Auditing 14 (2): 100.
- Ratnaningdyah, Renny. 2012. *Perbandingan Deffered Tax Expense (DTE) dan Book Income Minus Taxable Income (BMT) Antara Fraud Firms dengan Non Fraud Firms*. Skripsi. Univeersitas Indonesia.
- Rezaee, Zabihollah. 2005. *Causes, Consequences, and Deterance of Financial Statement Fraud*. Critical Perspectives on Accounting 16, 227-298.
- Rimanews. 2014. *Kasus Sengketa Pajak Ilegal Coca-Cola Indonesia Memanas*. <http://archive.rimanews.com/ekonomi/bisnis/read/20140613/156028/Kasus-Sengketa-Pajak-Ilegal-Coca-cola-Indonesia-Memanas>. Diakses pada tanggal 16 Mei 2018.
- Sadeli, Dadang, R. Nelly Nur Apandi, dan Rizkia Mutiara Caesarriani. 2013. *Pengaruh Audit Tenure Terhadap Fraudulent Financial Reporting dengan Pendekatan Akrual Diskresioner*. Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan, Vol. 1, No.1.
- Savitri, Enni. 2014. *Analisis Pengaruh Leverage dan Siklus Hidup Terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Real Estate dan Property yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia*. ISSN: 2337-4314. Vol. 3. 1: 72-89.
- Siswantoro. 2020. *Pengaruh Faktor Tekanan dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kecurangan Laporan Keuangan (The Effect of Pressure's Factors and Company Size Towards Fraudulent Financial Statements)*. Jurnal Akuntansi, Keuangan, dan Manajemen. ISSN: 2716-0807, Vol. 1, No.4.
- Surahman, Andy dan Amrie Firmansyah. 2017. *Pengaruh Manajemen Laba Melalui Penyimpangan Akuntansi, Aktivitas Laba Rill dan Akrual Terhadap Agresivitas Pajak*. ISSN: 2540-9220. Vol: 2. No. 2.

- Suryani, Nirmala. 2018. *Hubungan Pajak Tangguhan dengan Kecurangan Laba*. Skripsi. Universitas Negeri Padang.
- Tang, Tanya dan Michael Firth. 2011. *Can Boox Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management Empirical Evidence from China*. *The International Journal of Accountig* 46 (2): 175-204.