

# PERILAKU *EARNING MANAGEMENT* DI SEKITAR PENERAPAN PP NO. 46 TAHUN 2013 (STUDI KASUS PADA UMKM DI DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA)

**Suyanto, Andri Waskita Aji**

Universitas Sarjanawiyata Tamansiswa Yogyakarta

Jl. Kusumanegara No. 121 Yogyakarta

*e-mail*: [iyant@ustjogja.ac.id](mailto:iyant@ustjogja.ac.id)

## Abstrak

Penelitian ini menguji mengenai perilaku *earning management* di sekitar penerapan PP Nomor 46 Tahun 2013 (studi kasus pada UMKM di Daerah Istimewa Yogyakarta). PP Nomor 46 Tahun 2013 tentang pengenaan pajak penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh wajib pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu. Permasalahan dalam penelitian ini yaitu apakah ada perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP Nomor 46 Tahun 2013. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji apakah ada perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP Nomor 46 Tahun 2013 serta untuk memperoleh bukti empiris tentang ada tidaknya perilaku *earning management* di sekitar penerapan PP Nomor 46 Tahun 2013. Teknik pengumpulan data diperoleh melalui data sekunder berupa laporan keuangan UMKM yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta selama periode pengamatan dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2014. Dalam pengelolaan data, peneliti menggunakan alat bantu berupa perangkat lunak statistik untuk melakukan uji beda *t-test*. Pemilihan sampel berdasarkan metode *purposive sampling* dengan tujuan mendapatkan sampel yang representatif sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Hasil penelitian ini adalah Nilai *t* yang disajikan untuk uji beda rata-rata berpasangan sebesar 9,347 dengan tingkat signifikansi *2-tailed* 0,000 yang berarti nilai *t* signifikan karena *p-value* 0,000 jauh lebih rendah dari tingkat signifikansi yang ditetapkan yaitu 0,05. Dengan demikian maka dapat dikatakan bahwa data empiris mendukung hipotesis alternatif yang diajukan.

**Kata kunci:** *Earning Management*, PP Nomor 46 Tahun 2013.

## Pendahuluan

Pemerintah selalu mencari cara untuk meningkatkan pendapatan dari sektor pajak untuk mendanai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Cara yang ditempuh oleh pemerintah adalah intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan. Intensifikasi pajak adalah kegiatan optimalisasi penggalan penerimaan pajak terhadap obyek serta subyek pajak yang telah tercatat atau terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) (surat edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-06/PJ.9/2001). Peraturan Pemerintah (PP) No. 46 tahun 2013

adalah salah satu bentuk intensifikasi pajak. Dalam PP No. 46 tersebut pelaku usaha UMKM dengan omset di bawah Rp. 4.800.000.000,- dalam satu tahun dikenai tarif final 1% dari peredaran bruto. PP No. 46 dari satu sisi menguntungkan pelaku usaha karena proses penghitungan pajak sangat sederhana (omset dikalikan tarif 1% dan sifatnya final) namun di sisi lain ternyata menguntungkan negara karena semua pelaku UMKM dengan omset di bawah Rp. 4.800.000.000,- dalam satu tahun akan membayar pajak.

Ekstensifikasi Wajib Pajak adalah kegiatan yang berkaitan dengan penambahan

jumlah Wajib Pajak terdaftar dan perluasan obyek pajak dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dengan adanya eksten-sifikasi ini jumlah wajib pajak semakin banyak. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) meng-umumkan pengenaan tarif pajak penghasilan sebesar satu persen bagi Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan yang menerima penghasi-lan dari usaha dengan peredaran omset ti-dak melebihi Rp. 4.800.000.000,- dalam satu tahun. Ketentuan ini diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) No. 46 Tahun 2013 tentang PPh atas penghasilan dari usaha yang dite-rima atau diperoleh Wajib Pajak yang me-miliki peredaran bruto tertentu, yang terbit tanggal 12 Juni 2013 dan mulai berlaku se-jak 1 Juli 2013.

Kontribusi pajak dalam mendanai pe-ngeluaran negara tak dapat dipungkiri sa-ngat besar karena dalam kurun waktu 2009-2014, penerimaan perpajakan berkontribusi rata-rata 76% terhadap total pendapatan ne-gara dan hibah. Sementara, pajak dalam ne-geri menguasai rata-rata 96% dari total pe-nyerahan perpajakan dalam kurun waktu 2009-2014, sementara pajak perdagangan internasional sebesar rata-rata 4%. Pentingnya pajak sebagai menjadi sumber pendapa-tan negara perlu mendapat dukungan berupa peningkatan kesadaran masyarakat Wajib Pajak untuk memenuhi kewajibannya secara jujur dan bertanggung jawab. Akibat pen-tingnya sumber pajak ini juga dapat menim-bulkan konflik antara wajib pajak dan peme-rintah. Di satu sisi pemerintah berkeinginan untuk memungut pajak setinggi mungkin akibat berkurangnya pendapatan negara dari sektor lain, namun di sisi lain wajib pajak menginginkan membayar pajak sekecil mungkin. Akibatnya pihak wajib pajak akan mencari berbagai macam cara untuk mem-perkecil pembayaran pajak. Salah satunya dengan memanipulasi laba perusahaan. Nam-un tidak selamanya manajemen akan berusa-ha meminimalisir pajak dengan cara mem-perkecil laba karena laba yang tinggi juga dibutuhkan untuk menarik investor. Manajer kerap memanfaatkan peluang untuk mereka-yasa laba melalui rekayasa akrual agar ki-nerjanya dianggap lebih baik, atau untuk

meminimalkan beban pajak pada pengha-silan yang harus dibayar oleh perusahaan (Hidayati dan Zulaikha, 2003).

PP No. 46 tahun 2013 efektif berlaku sejak tanggal 1 Juli 2013 untuk wajib pajak dan pelaksanaan untuk tahun 2014 penyem-paian SPT pada bulan April 2015. Penerap-an PP No. 46 yang terjadi di Indonesia bisa jadi menjadi celah bagi perusahaan untuk dapat melakukan penghematan pajak. Per-ubahan tarif yang terjadi pada wajib pajak UMKM yang sudah diterapkan dan berlaku sejak 1 Juli 2013 bisa jadi manajemen bisa melakukan *tax shifting* yaitu memindahkan pendapatan ke tahun yang memiliki tarif yang lebih rendah.

Sitorus dan Handayani (2010) dalam penelitiannya mengenai manajemen laba ka-rena adanya perubahan tarif pajak yang ada di Indonesia menemukan bukti empiris bah-wa tidak terjadi indikasi manajemen laba de-ngan adanya penurunan tarif pajak dari tarif progresif pada tahun 2008 menjadi 28% pa-da tahun 2009. Adapun Wijaya dan Martani (2011) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa perusahaan melakukan tindakan ma-najemen laba dalam menanggapi penurunan tarif pajak badan di Indonesia, baik perusa-haan yang mengalami keuntungan maupun perusahaan yang mengalami kerugian. Da-lam penelitian tersebut juga ditemukan bah-wa perusahaan yang memperoleh keuntung-an melakukan praktik manajemen laba yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang mengalami kerugian. Seperti yang dite-mukan oleh Frankel dan Trezervent (1994) dalam Setiawati dan Naim (2001) bahwa adanya penurunan tarif pajak dapat memoti-vasi manajemen untuk meminimalkan jum-lah pajak yang harus mereka bayar. Temuan tersebut sama dengan penelitian Guenther (1994) di Amerika menunjukkan bahwa pe-rubahan tarif pajak direspon oleh perusahaan untuk dapat mengatur labanya agar mengha-silkan jumlah pajak yang kecil, sehingga perusahaan akan memaksimalkan laba keti-ka tarif pajak kecil dan menunjukkan adanya indikasi manajemen laba di sekitar perubah-an tarif pajak tersebut (dalam Sitorus, 2010).

Namun demikian, hasil berbeda

diungkapkan berdasarkan penelitian dari Setiawati (2000) yang tidak dapat membuktikan adanya perilaku perusahaan yang berusaha menurunkan laba setelah penurunan tarif pajak tahun 1994. Hal tersebut sama dengan penelitian yang dibuktikan oleh Hidayati dan Zulaikha (2003) dalam penelitiannya yang membuktikan bahwa perubahan Undang-Undang Perpajakan tahun 2000 tidak direspon oleh Wajib Pajak Badan untuk melakukan *earning management* dengan tujuan untuk meminimalkan beban pajak penghasilan perusahaan.

Selama ini penelitian di Indonesia menggunakan sampel berdasarkan kelompok industri perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan belum ada yang meneliti sampel menggunakan data UMKM. Oleh karena itu penelitian ini akan mengambil sampel UMKM yang menerapkan pajak penghasilan dengan dasar PP. NO. 46.

### Kajian Teori dan Hipotesis

Laba secara operasional merupakan perbedaan antara pendapatan yang direalisasi yang timbul dari transaksi selama satu periode dengan biaya yang berkaitan dengan pendapatan tersebut. Pengertian laba menurut I-AI adalah kenaikan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi peranan modal. Sementara pengertian laba yang dianut oleh struktur 31 akuntansi sekarang ini adalah laba akuntansi yang merupakan selisih pengukuran pendapatan dan biaya. Besar kecilnya laba sebagai pengukur kenaikan sangat bergantung pada ketepatan pengukuran pendapatan dan biaya. Jadi dalam hal ini laba hanya merupakan angka artikulasi dan tidak didefinisikan tersendiri secara ekonomik seperti halnya aktiva atau hutang (Chariri dan Gozali dalam Lestari, Budi, 2011).

Belkaoui dalam Chariri dan Ghazali dalam Lestari, Budi (2011) menyebutkan bahwa laba memiliki beberapa karakteristik an-

tara lain sebagai berikut:

- a. Laba didasarkan pada transaksi yang benar-benar terjadi.
- b. Laba didasarkan pada postulat periodisasi, artinya merupakan prestasi perusahaan pada periode tertentu.
- c. Laba didasarkan pada prinsip pendapatan yang memerlukan pemahaman khusus tentang definisi, pengukuran dan pengukuran pendapatan.
- d. Laba memerlukan pengukuran tentang biaya dalam bentuk biaya *historis* yang dikeluarkan perusahaan untuk mendapatkan pendapatan tertentu.
- e. Laba didasarkan pada prinsip penandingan (*matching*) antara pendapatan dan biaya yang relevan dan berkaitan dengan pendapatan tersebut. Laba menunjukkan kinerja perusahaan yang berasal dari aktivitas operasionalnya Perbandingan yang tepat atas pendapatan dan biaya tergambar dalam laporan laba rugi. Penyajian laba melalui laporan-laporan keuangan bertujuan untuk menyediakan informasi yang bermanfaat bagi pihak yang berkepentingan.

### Manajemen Laba

Laporan keuangan adalah cerminan dari kondisi perusahaan karena memuat informasi mengenai laporan kinerja manajemen, laporan arus kas dan laporan perubahan posisi keuangan perusahaan. Laporan keuangan juga menunjukkan sejauh mana kinerja manajemen dan merupakan sumber dalam mengevaluasi kinerja manajemen. Dalam laporan keuangan biasanya yang dijadikan parameter utama adalah besarnya laba perusahaan. Dengan adanya penilaian kinerja manajemen tersebut dapat mendorong timbulnya perilaku menyimpang dari pihak manajemen perusahaan yang salah satu bentuknya adalah manajemen laba (*earnings management*). Manajemen laba merupakan tindakan manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dari suatu standar tertentu untuk mempengaruhi laba yang akan terjadi menjadi seperti yang mereka inginkan melalui “pengelolaan” faktor internal yang dimiliki atau

digunakan perusahaan (Sitorus dan Handayani, 2010).

Scott dalam Sitorus dan Handayani (2010) mendefinisikan *earnings management* sebagai “*Earnings management is the choice by a manager of accounting policies so as to achieve some specific objective.*” Artinya *earnings management* adalah pilihan yang dilakukan oleh manajemen dalam menentukan kebijakan akuntansi untuk mencapai beberapa tujuan tertentu. Sedangkan Sugiri dalam Sitorus dan Handayani (2010), definisi *earnings management* dibagi dalam dua definisi, yaitu:

a. Definisi Sempit.

Bahwa *earnings management* hanya berkaitan dengan pemilihan metode akuntansi. Selain itu juga diartikan sebagai perilaku manajer untuk “bermain” dengan komponen *discretionary accrual* dalam menentukan *earnings*.

b. Definisi Luas.

*Earnings management* merupakan tindakan manajer untuk meningkatkan atau mengurangi laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab tanpa mengakibatkan peningkatan atau penurunan profitabilitas ekonomi jangka panjang tersebut.

## Perubahan Tarif Pajak di Indonesia

Perubahan untuk tarif PPh Badan yang terjadi di Indonesia adalah perubahan tarif UU PPh tahun 1983 yang mulai berlaku pada tahun 1984, perubahan tarif UU PPh tahun 1994 yang mulai berlaku pada tahun 1995, perubahan tarif UU PPh tahun 2000 yang mulai berlaku pada tahun 2001, dan perubahan UU PPh tahun 2008 yang mulai berlaku pada tahun 2009. Perubahan Undang-Undang Perpajakan terbaru di Indonesia terjadi tahun 2008 meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh), serta Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN dan PPnBM). Hal ini diatur berdasarkan Aturan Pelaksanaan Ketentuan

Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 81 tahun 2007, UU No. 36 tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan dipertegas dengan Peraturan Menteri Keuangan PMK 38/PMK. 03/2008. Perubahan tarif untuk pembayaran PPh UMKM sekarang yang diterapkan sesuai dengan PP No. 46 tahun 2013 yaitu setiap Wajib Pajak UMKM akan dikenai tarif PPh final sebesar 1 % dari omset.

## Pengembangan Hipotesis

Penelitian Guenther dalam Sitorus dan Sri Handayani (2007) menyebutkan bahwa terjadi manajemen laba di sekitar perubahan tarif pajak. Penelitian mengenai manajemen laba akibat adanya penurunan tarif pajak juga ditemukan oleh Frankel dan Trezervent (1994) dalam Setiawati dan Naim (2001) bahwa adanya penurunan tarif pajak dapat memotivasi manajemen untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus mereka bayar.

Penelitian oleh Sitorus dan Handayani (2010) tentang indikasi manajemen laba sebelum dan sesudah perubahan tarif tahun 2008, bahwa tidak ada perbedaan *discretionary accrual* sebelum dan sesudah perubahan tarif berdasarkan Undang-Undang tahun 2008 sehingga tidak ada indikasi manajemen laba pada saat tersebut. Sedangkan Wijaya dan Martani (2011) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa perusahaan melakukan tindakan manajemen laba dalam menanggapi penurunan tarif pajak badan di Indonesia, baik perusahaan yang mengalami keuntungan maupun perusahaan yang mengalami kerugian. Dalam penelitian tersebut juga ditemukan bahwa perusahaan yang memperoleh keuntungan melakukan praktik manajemen laba yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang mengalami kerugian.

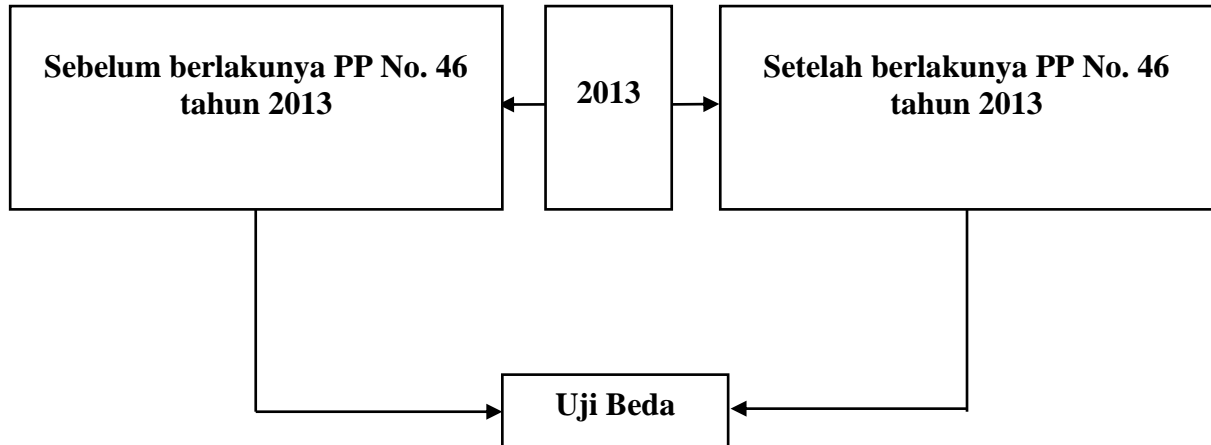
Setiawati (2000) melakukan penelitian tentang perilaku perusahaan yang berusaha menurunkan laba setelah penurunan tarif pajak tahun 1994. Hasil penelitian tersebut tidak menemukan adanya perubahan *discretionary accrual* yang signifikan sebelum dan

sesudah penurunan tarif pajak tahun 1994.

Hasil serupa juga disampaikan oleh Hidayati dan Zulaikha (2003) dalam penelitiannya yang membuktikan bahwa perubahan Undang-Undang Perpajakan tahun 2000 tidak direspon oleh Wajib Pajak Badan untuk melakukan *earning management* dengan tujuan untuk meminimalkan beban pajak penghasilan perusahaan.

## Model Penelitian

Penelitian ini untuk menguji apakah ada perbedaan signifikan di sekitar tahun terjadinya perubahan tarif pajak pada perusahaan UMKM dengan menggunakan UU PPh tahun 2009 dengan PP 46. Tahun 2013.



Gambar 1. Model Penelitian.

## Hipotesis

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Ha: Ada perbedaan signifikan antara perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.

## Analisis Data

### Pengujian Hipotesis

Uji hipotesis ini digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian apakah ada perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP nomor 46 Tahun 2013. Uji hipotesis akan dilakukan dengan uji beda *t-test coefficient correlation compare* untuk menguji apakah ada perbedaan rata-rata dua sampel yang berhubungan pada periode sebelum dan setelah berlakunya PP No. 46 ta-

hun 2013 dengan menggunakan SPSS.

## Hasil Penelitian dan Pembahasan

### Deskripsi Obyek Penelitian

Penelitian ini merupakan suatu penelitian kuantitatif dengan melakukan uji beda *t-test* terhadap data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan Wajib Pajak pelaku UMKM. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah ada perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.

Populasi dalam penelitian ini adalah 20 UMKM yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta selama periode pengamatan dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2014. Sampel dipilih dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu perusahaan UMKM di DIY yang menerbitkan laporan keuangan untuk periode 2012 sampai dengan 2014, dengan omset kurang dari Rp. 4.800.000.000,- setahun.

## Hasil Analisis Data

Perilaku *earning management* sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013. Sebelum dapat menemukan nilai *discretionary accrual*, pertama-tama menghitung nilai dari total akrual yang akan menjadi *variabel dependen* dengan rumus:

$$\text{Total accruals} = \text{NI}_t - \text{OCF}_t$$

$$\text{NDA}_{it} = \alpha_1 (1/A_{it-1}) + \beta_1 (\text{REV}_{it}/A_{it-1} - \text{REC}_{it}/A_{it-1}) + \beta_2 (\text{PPE}_{it}/A_{it-1})$$

Sebelum dilakukan regresi, maka terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik untuk mengetahui apakah nilai yang dibutuhkan untuk dapat mengetahui estimasi nilai *non-discretionary accrual* ini telah memenuhi

Kemudian dilakukan regresi untuk dapat menemukan nilai dari estimasi *non-discretionary accrual*. Estimasi *non-discretionary accrual* menggunakan model Jones yang telah dimodifikasi oleh Dechow *et al.* (1995). Regresi berganda yang digunakan untuk mengestimasi *non-discretionary accrual* adalah sebagai berikut:

syarat untuk dapat lolos uji asumsi klasik dan dapat dilakukan regresi. Hasil regresi pada saat sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013:

**Tabel 1. Estimasi Non-Discretionary Accrual Sebelum Penerapan PP No. 46 dengan Model Jones yang Telah Dimodifikasi.**

*Coefficients<sup>a</sup>*

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-.079	.039		-2.014	.061		
1/A <sub>t-1</sub>	-5.191E6	2.484E6	-.446	-2.090	.053	.480	2.084
1 DeltaREV <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub> - DeltaREC <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub>	.024	.021	.199	1.132	.274	.710	1.408
PPE <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub>	.050	.039	.303	1.278	.219	.390	2.564

a. *Dependent Variable: TA<sub>t</sub>/A<sub>t-1</sub>*

Dari hasil regresi, diperoleh koefisien yang digunakan untuk mencari nilai *non-discretionary accrual* yang nantinya akan digunakan untuk mencari nilai *discretionary accrual*. Karena pada rumus Jones yang telah dimodifikasi tidak terdapat nilai konstan, ma-

ka nilai koefisien yang digunakan adalah Beta dari *standardized coefficients*. Oleh karena itu model Jones yang digunakan untuk mengestimasi nilai akrual normal sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 dapat ditulis sebagai berikut:

$$\text{NDA}_{it} = -0,446(1/A_{it-1}) + 0,199((\Delta\text{REV}_{it}/A_{it-1}) - (\Delta\text{REC}_{it}/A_{it-1})) + 0,303(\text{PPE}_{it}/A_{it-1})$$

Hasil perhitungan dari persamaan di atas adalah nilai *non-discretionary accrual*, kemudian nilai total akrual dikurangi dengan

nilai *non-discretionary accrual* untuk dapat memperoleh nilai *discretionary accrual*.

**Tabel 2. DA Sebelum Penerapan PP No. 46 Tahun 2013.**

1	-0,208818399	11	-0,009732225
2	-0,388370966	12	-0,227159915
3	-0,090903323	13	-0,259455616
4	-0,0909515	14	-0,12118765
5	-0,239371094	15	-0,077435696
6	-0,20404554	16	-0,142935618
7	-0,310847624	17	0,027274992
8	-0,239486856	18	-0,226664513
9	-0,312134864	19	-0,074897125
10	-0,226821224	20	0,010813725

Perilaku *earning management* sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.

Sebelum dapat menemukan nilai *discretionary accrual*, pertama-tama menghitung nilai dari total akrual yang akan menjadi variabel dependen dengan rumus:

$$\text{Total accruals} = \text{NI}_t - \text{OCF}_t$$

$$\text{NDA}_{it} = \alpha_1 (1/A_{it-1}) + \beta_1 (\Delta \text{REV}_{it}/A_{it-1} - \Delta \text{REC}_t/A_{it-1}) + \beta_2 (\text{PPE}_{it}/A_{it-1})$$

Sebelum dilakukan regresi, maka terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik untuk mengetahui apakah nilai yang dibutuhkan untuk dapat mengetahui estimasi nilai *non-discretionary accrual* ini telah memenuhi

Kemudian dilakukan regresi untuk dapat menemukan nilai dari estimasi *non-discretionary accrual*. Estimasi *non-discretionary accrual* menggunakan model Jones yang telah dimodifikasi oleh Dechow *et. al.* (1995). Regresi berganda yang digunakan untuk mengestimasi *non-discretionary accrual* adalah sebagai berikut:

syarat untuk dapat lolos uji asumsi klasik dan dapat dilakukan regresi. Hasil regresi pada saat sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013:

**Tabel 3. Estimasi Non-Discretionary Accrual Sesudah Penerapan PP No. 46 dengan Model Jones yang Telah Dimodifikasi.**Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-.139	.041		-3.416	.004		
1/A <sub>t-1</sub>	2.956E6	4.079E6	.239	.725	.479	.309	3.240
1 DeltaREV <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub> - DeltaREC <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub>	.000	.010	-.008	-.042	.967	.957	1.045
PPE <sub>t</sub> /A <sub>t-1</sub>	.126	.048	.867	2.621	.019	.307	3.260

a. Dependent Variable: TA<sub>t</sub>/A<sub>t-1</sub>.

Dari hasil regresi, diperoleh koefisien yang digunakan untuk mencari nilai *non-discretionary accrual* yang nantinya akan digunakan untuk mencari nilai *discretionary accrual*. Karena pada rumus Jones yang telah dimodifikasi tidak terdapat nilai konstan,

maka nilai koefisien yang digunakan adalah Beta dari *standardized coefficients*. Oleh karena itu model Jones yang digunakan untuk mengestimasi nilai akrual normal sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 dapat ditulis sebagai berikut:

$$NDA_{it} = 0,239(1/A_{it-1}) + (-0,008)((\Delta REV_{it}/A_{it-1}) - (\Delta REC_{it}/A_{it-1})) + 0,867(PPE_{it}/A_{it-1})$$

Hasil Perhitungan dari persamaan di atas adalah *non-discretionary accrual*, kemudian nilai total akrual dikurangi dengan nilai

*non-discretionary accrual* untuk dapat memperoleh nilai *discretionary accrual*.

**Tabel 4. DA Sesudah Penerapan PP No. 46 Tahun 2013.**

1	-0,728535828	11	-0,333832318
2	-0,723702876	12	-0,282104437
3	-0,387537505	13	-0,652636088
4	-0,502033596	14	-0,62714795
5	-0,759447793	15	-0,128936803
6	-0,633460407	16	-0,651737869
7	-0,669226067	17	-0,104189456
8	-0,741492311	18	-0,786517249
9	-0,521281425	19	-0,147194224
10	-0,589525675	20	-0,30181228

**Hasil Statistik Deskriptif**

Setelah diketahui nilai dari *discretionary accrual* pada sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013, maka dapat diketahui *range*, nilai minimum, nilai maksimum, rata-

rata, serta standar deviasinya dari 20 UMKM tersebut pada analisis statistik deskriptif. Tabel 5 berikut ini menyajikan statistik deskriptif untuk *discretionary accrual* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.

**Tabel 5. Descriptive Statistics.**

	N	Range	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
Sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013.	20	.41565	-.38837	.02727	-1.7065655E-1	.11430868
Sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.	20	.68233	-.78652	-.10419	-5.1361761E-1	.22589455
Valid N (listwise).	20					

Dari tabel statistik deskriptif di atas dapat diketahui bahwa variabel DA sebelum

dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 memiliki nilai terendah (minimum)



sebesar -0,38837 dan -0,78652 sedangkan nilai tertingginya (maksimum) sebesar 0,2727 dan -0,10419. *Range* yang dihasilkan dari nilai maksimum dan minimum yang diperoleh menunjukkan bahwa *range* sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 sebesar 0,41565, sedangkan *range* sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 lebih besar nilainya dari sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 yaitu sebesar 0,68233. Rata-rata nilai DA pada sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 adalah sebesar -1,7065655 dengan standar deviasi sebesar 0,11430868, ini lebih besar dari rata-rata DA sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 yaitu sebesar -5,1361761 dengan standar deviasi 0,22589455. Nilai *discretionary accrual* yang bernilai positif dan negatif menunjukkan bahwa terdapat DA yang menaikkan laba (*income increasing*) dan menurunkan laba (*income decreasing*). Rata-rata *discretionary accrual* sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 menunjukkan nilai yang lebih tinggi daripada sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013, hal ini menunjukkan bahwa terjadi penurunan perilaku *earning management* sesudah penerapan PP

No. 46 tahun 2013.

### Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk melihat apakah dalam sebuah model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Analisis ini menggunakan analisis regresi linier dengan syarat model regresi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal. Pengujian normalitas dilakukan dengan melihat nilai signifikansi Kolmogorov-Smirnov dari nilai residual, dan dalam pengujian ini terlebih dahulu ditentukan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>0</sub> : data residual berdistribusi normal.

H<sub>A</sub>: data residual tidak berdistribusi normal.

Pada pengujian ini nilai signifikansi Kolmogorov-Smirnov jika lebih besar dari 0,05 maka data terdistribusi secara normal, tetapi jika nilai signifikansi di bawah 0,05 menunjukkan bahwa variabel yang diuji tidak berdistribusi normal (Ghozali, 2009).

**Tabel 6. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test.**

		Sebelum Penerapan PP No. 46 tahun 2013.	Sesudah Penerapan PP No. 46 tahun 2013.
N		20	20
<i>Normal Parameters<sup>a</sup></i>	<i>Mean</i>	-.1706566	-.5136176
	<i>Std. Deviation</i>	.11430868	.22589455
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	.165	.192
	<i>Positive</i>	.165	.192
	<i>Negative</i>	-.107	-.114
Kolmogorov-Smirnov Z		.737	.860
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		.648	.450

a. *Test distribution is Normal.*

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai Kolmogorov-Smirnov untuk sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 adalah sebesar 0,737 dan pada sesudah penerapan PP

No. 46 tahun 2013 adalah sebesar 0,860, sedangkan tingkat signifikansi sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 sebesar 0,648 dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun

2013 sebesar 0,450. Karena *Asymp. Sig. (2 tailed)* nilainya lebih besar dari 0,05 maka  $H_A$  ditolak yang artinya data terdistribusi secara normal.

### Hasil Uji Beda *T-test*

Setelah melakukan uji normalitas, maka dari *discretionary accrual* pada sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013, maka dilakukan uji beda *T-test* untuk mengetahui perbedaan tingkat *discretionary accrual* antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 tersebut. Hipotesis yang diajukan menyatakan bahwa terdapat perbedaan tingkat *discretionary accrual* antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013, dimana perusahaan yang melakukan manajemen laba diindikasikan tingkat *discretionary accrual*-nya lebih tinggi pada saat sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.

Untuk mengetahui kebenaran hipotesis tersebut, maka dilakukan uji beda *T-test* antara tingkat *discretionary accrual* antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Jika terdapat perbedaan yang signifikan antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 pada 20 UMKM yang telah dijadikan sampel pengujian, maka perusahaan-perusahaan tersebut melakukan manajemen laba sehubungan dengan adanya penerapan PP No. 46 tahun 2013. Perusahaan tidak melakukan manajemen laba jika nilai total akrual sama dengan nilai *non-discretionary accrual*, atau nilai *discretionary accrual* sama dengan nol. Karena hal itulah, maka peneliti menguji nilai *discretionary accrual* antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Alat uji yang digunakan adalah uji beda *paired sample t-test*. Tabel 7 di bawah ini menunjukkan hasil dari uji beda tersebut:

**Tabel 7. Hasil Uji Beda Rata-Rata *Discretionary Accrual*.**

<i>Paired Samples Statistics</i>					
		<i>Mean</i>	<i>N</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Std. Error Mean</i>
<i>Pair 1</i>	DA sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013	-1.7065655E-1	20	.11430868	.02556020
	DA sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013	-5.1361761E-1	20	.22589455	.05051156

<i>Paired Samples Correlations</i>				
		<i>N</i>	<i>Correlation</i>	<i>Sig.</i>
<i>Pair 1</i>	DA sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 & DA sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013	20	.720	.000

<i>Paired Samples Test</i>									
<i>Paired Differences</i>									
		<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Std. Error Mean</i>	<i>95% Confidence Interval of the Difference</i>		<i>T</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>
					<i>Lower</i>	<i>Upper</i>			
<i>Pair 1</i>	DA sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 - DA sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.	.34296106	.16408679	.03669092	.26616607	.41975604	9.347	19	.000

Berdasarkan tabel 7 hasil yang diperoleh dari uji beda rata-rata *discretionary accrual* menunjukkan bahwa secara statistik terlihat bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 yaitu dengan nilai signifikansi *2-tailed* sebesar 0,000 pada taraf signifikansi 0,05. Nilai *t* yang disajikan untuk uji beda rata-rata berpasangan sebesar 9,347 dengan tingkat signifikansi *2-tailed* 0,000 yang berarti nilai *t* signifikan karena *p-value* 0,000 jauh lebih rendah dari tingkat signifikansi yang ditetapkan yaitu 0,05. Dengan demikian maka dapat dikatakan bahwa data empiris mendukung hipotesis alternatif yang diajukan.

## Pembahasan

Dalam penelitian yang dilakukan digunakan uji sampel *t-test* dengan analisis *compare means* untuk dapat mengetahui perbedaan tingkat *discretionary accrual* pada sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 yang dibandingkan dengan tingkat *discretionary accrual* sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Rata-rata *discretionary accrual* pada sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 sebesar -1,7065655. Nilai ini lebih tinggi daripada sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 sebesar -5,1361761. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perubahan perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Tingkat signifikansi *2-tailed* yang diperoleh menunjukkan probabilitas tingkat signifikansi sebesar 0,000.

Hal-hal tersebut menunjukkan bahwa secara absolut, akrual sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 lebih tinggi dan secara statistik terdapat ada perbedaan secara signifikan, hal ini menandakan terjadi perubahan perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa ada perbedaan signifikan antara perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 diterima. Hasil pengujian tersebut membuktikan bahwa ada perbedaan signifikan antara perilaku *ear-*

*ning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013. Oleh karena itu data yang dihasilkan mendukung hipotesis alternatif (HA). Pada penelitian ini perusahaan memiliki perbedaan perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP nomor 46 Tahun 2013, hal ini dapat diinterpretasikan bahwa ada indikasi *earning management* disekitar penerapan PP No. 46 Tahun 2013 dengan menggunakan laporan penjualan selama periode pengamatan yang akan mempengaruhi omset UMKM.

Hasil yang konsisten juga ditunjukkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Guenther dalam Sitorus dan Sri Handayani (2007) menyebutkan bahwa terjadi manajemen laba di sekitar perubahan tarif pajak. Penelitian mengenai manajemen laba akibat adanya penurunan tarif pajak juga ditemukan oleh Frankel dan Trezervent (1994) dalam Setiawati dan Naim (2001) bahwa adanya penurunan tarif pajak dapat memotivasi manajemen untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus mereka bayar.

Penelitian oleh Sitorus dan Handayani (2010) tentang indikasi manajemen laba sebelum dan sesudah perubahan tarif tahun 2008, bahwa tidak ada perbedaan *discretionary accrual* sebelum dan sesudah perubahan tarif berdasarkan UU tahun 2008 sehingga tidak ada indikasi manajemen laba pada saat tersebut. Sedangkan Wijaya dan Martani (2011) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa perusahaan melakukan tindakan manajemen laba dalam menanggapi penurunan tarif pajak badan di Indonesia, baik perusahaan yang mengalami keuntungan maupun perusahaan yang mengalami kerugian. Dalam penelitian tersebut juga ditemukan bahwa perusahaan yang memperoleh keuntungan melakukan praktek manajemen laba yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang mengalami kerugian.

## Kesimpulan dan Implikasi Manajerial

### Implikasi

Hasil penelitian yang telah dilakukan di UMKM di Daerah Istimewa Yogyakarta

mengenai perubahan tarif pajak pada perusahaan UMKM dengan menggunakan UU PPh tahun 2009 dengan PP 46. Tahun 2013.

Berdasarkan hasil penelitian tersebut hendaknya peningkatan atau penurunan tarif pajak dapat memotivasi manajemen untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus mereka bayar. Perusahaan melakukan tindakan manajemen laba dalam menanggapi penurunan tarif pajak badan di Indonesia, baik perusahaan yang mengalami keuntungan maupun perusahaan yang mengalami kerugian. Perusahaan yang memperoleh keuntungan melakukan praktek manajemen laba yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang mengalami kerugian.

### Kesimpulan

- a. Dari hasil pengujian regresi pada UMKM, disimpulkan bahwa terjadi perubahan perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013, dimana hasil rata-rata *discretionary accrual* sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013 secara signifikan lebih besar daripada sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013.
- b. Berdasarkan hasil uji beda dengan menggunakan alat uji *paired sampel test*, menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan dikarenakan tingkat signifikansinya di bawah 0.05. Tingkat *discretionary accrual* pada sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 bernilai negatif yang berarti terjadi perubahan perilaku *earning management*. Dengan demikian, perubahan perilaku *earning management* sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 mengalami perbedaan yang signifikan jika dibandingkan dengan perubahan perilaku *earning management* sebelum penerapan PP No. 46 tahun 2013, dengan demikian hipotesis penelitian yang menyatakan bahwa diduga terdapat perubahan yang signifikan pada perilaku *earning management* sebelum dan sesudah penerapan PP No. 46 tahun 2013 dapat diterima.

### Saran

- a. Untuk penelitian selanjutnya ada baiknya menambah tahun pengujian, menambah sampel, bahkan mungkin pengamatan dilakukan di luar pulau Jawa.
- b. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan model lain yang dimodifikasi, untuk membuktikan apakah dengan menggunakan model lain didapat hasil yang serupa atau mendapat hasil yang lebih akurat.

### Daftar Pustaka

- Andarini, Pris K. (2010). “*Dampak Dimensi Keadilan Pajak terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan.*” *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Azmi, Anna A. Che and Kamala A. Perumal. 2008. *Tax Fairness Dimensions in An Asian Context: The Malaysian Perspective, International Review of Business Research Papers*, Vol. 4, No. 5 (october - november 2008): Pp.1119.
- Berutu Dian Anggraeni dan Harto, Puji. “*Persepsi Keadilan Pajak terhadap Perilaku Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP), Diponegoro Journal of Accounting. (online)*, Volume 2, Nomor 2, Tahun 2012, Halaman 1-10 (<http://ejournals1.undip.ac.id/index.php/accounting>). ISSN: 2337-3806.
- Ferdianto, Dharmawan. 2011. “*Pengaruh Keadilan Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Pribadi (Studi pada KPP Pratama Malang Selatan).*” *Jurnal Akuntansi dan Bisnis: Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya. (online)*. Diakses pada bulan Februari 2013 dari <http://google.co.id/>.
- Gerbing, M. D. (1988). *An Empirical Study of Taxpayer Perceptions of Fairness*. Unpublished Ph. D., Thesis, University of

- Texas, Austin.
- George Giligant and G. Richardson. 2005. "Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance in Australia and Hongkong – A Preliminary Study", *Journal of Financial Crime*, (Augst 2005): 12, 4; *Criminal Justice Periodicals* pg. 331.
- Hite, PA., Hasseldine, J., dan Fatemi, DJ. (2007). *Tax Rate Preferences: Understanding the Effects of Perceived and Actual Current Tax Assesments. The IRS Research Buletin, Proceedings of the 20-07 IRS Research Conference*, p. 23-50.
- Nunnaly, J. C. (1978). *Psychometric Theory*, New York: McGraw-Hill.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 tahun 2013 tentang pajak penghasilan atas penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh wajib pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu.
- Sekaran, Uma. 2011. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, alih bahasa Salemba Empat.