



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**PERAN DAN TANGGUNG JAWAB AKUNTAN PUBLIK  
DALAM PRAKTIK *CROSS-BORDER TRANSFER PRICING***

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**ARIF MUSTOFA  
0906657861**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
Juli 2011**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk  
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Arif Mustofa

NPM : 0906657861

Tanda Tangan :

Tanggal : 14 Juli 2011

## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Arif Mustofa  
NPM : 0906657861  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam  
Praktik *Cross-Border Transfer Pricing*

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Christine, M.Int. Tax



Penguji : Danny Septriadi, M.Si., LL.M., Int.Tax



Penguji : Dr. Jusuf Halim



Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 14 Juli 2011

Mengetahui,  
Ketua Program



Dr. Lindawati Gani

NIP. 196205041987012001

## KATA PENGANTAR

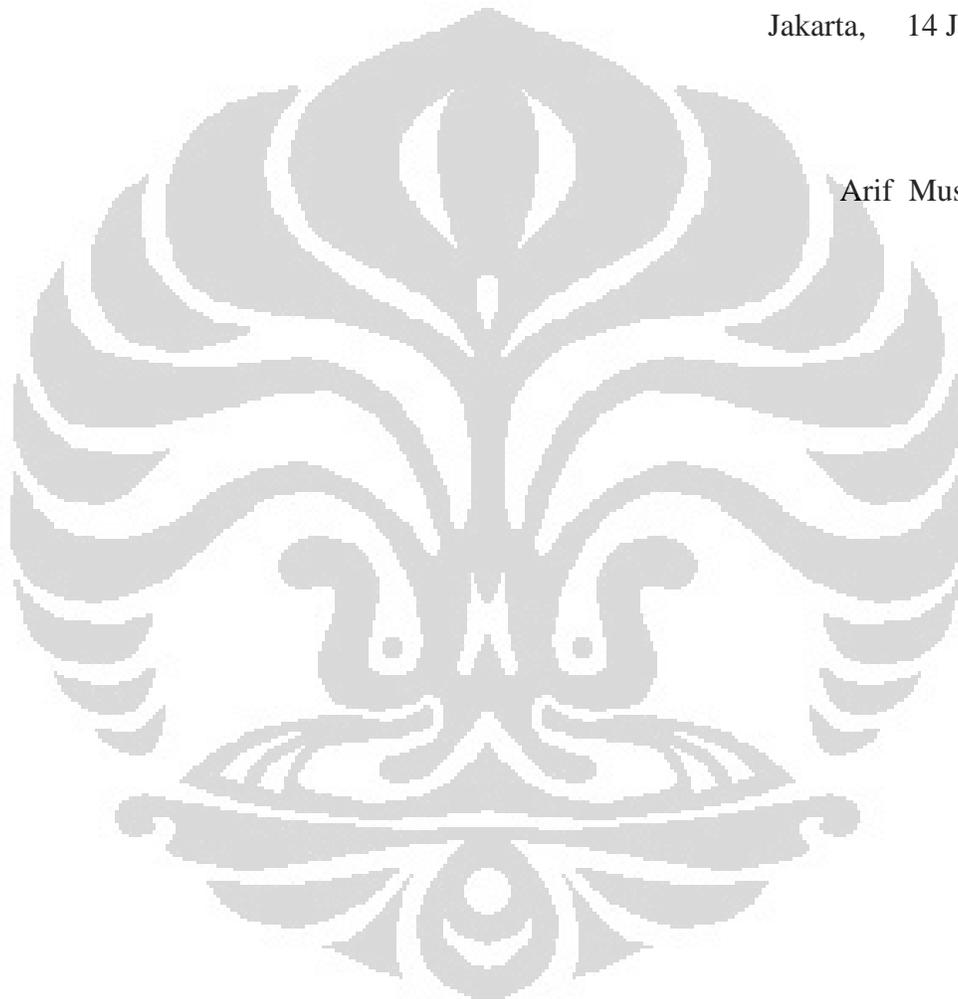
Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada :

1. Ibu Lindawati Gani, selaku ketua program MAKSI UI;
2. Ibu Christine, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini;
3. Bpk. Jusuf Halim dan Bpk. Danny Sepriadi., selaku dosen penguji yang telah memberikan saran, masukan dan kritikan yang membangun pada tesis ini;
4. Ibu Rafika Yuniasih, selaku sahabat dan staff pengajar MAKSI UI yang sudah sangat banyak membantu saya dalam menempuh pendidikan di MAKSI UI;
5. Seluruh staf pengajar, staf tata usaha, serta staf perpustakaan di lingkungan MAKSI UI;
6. Kedua orangtua dan Kedua adik saya tercinta yang sangat setia mendukung saya dalam penulisan tesis ini baik dalam doa maupun dorongan mental yang sering diberikan kepada saya;
7. Istri terkasih (Dian Rozandi Suhaidi) dan kedua anak saya tersayang (Athalla Zia Mustofa dan Laquisha Dayu Mustofa) atas dorongan semangat dan pengorbanan yang telah diberikan selama saya menempuh pendidikan di MAKSI UI;
8. Teman-teman seperjuangan di MAKSI UI kelas F/2009-2 (Pagi), dan teman-teman lainnya yang tidak mungkin saya sebutkan satu per satu, yang telah berbagi suka dan duka dalam menyelesaikan proses pendidikan di MAKSI UI.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 14 Juli, 2011

Arif Mustofa



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI  
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Arif Mustofa  
NPM : 0906657861  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Fakultas : Ekonomi  
Jenis Karya : Tesis

demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif (*Non-Exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

**Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam *Praktik Cross-Border Transfer Pricing*.**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta  
Pada Tanggal : 14 Juli 2011  
Yang Menyatakan

(Arif Mustofa)

**DAFTAR ISI**

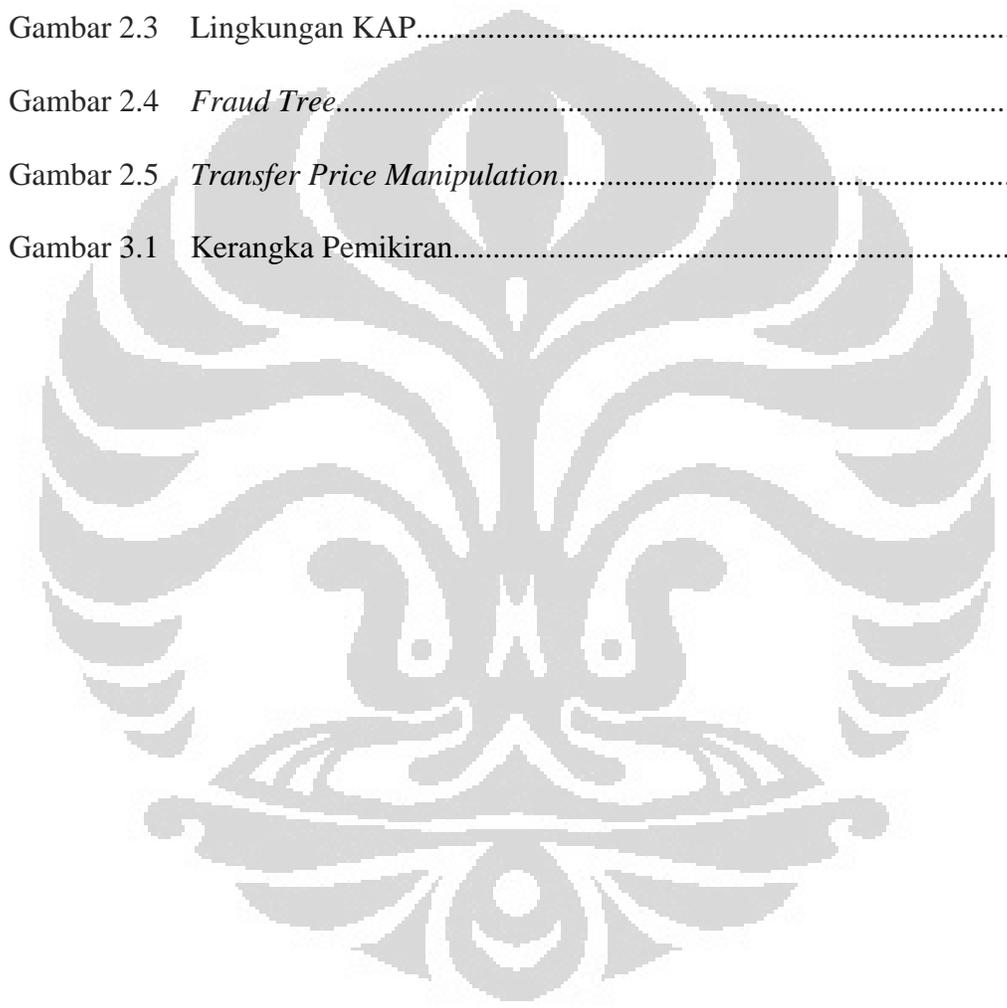
HALAMAN JUDUL.....	i
PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii

LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	vi
ABSTRAK.....	vii
ABSTRACT.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR GAMBAR.....	xi
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiii
<b>1. PENDAHULUAN.....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Pembahasan Topik.....	8
1.3 Pembatasan Masalah.....	9
1.4 Tujuan dan Manfaat Penelitian.....	9
2.3.1 Tujuan Penelitian.....	9
2.3.2 Manfaat Penelitian.....	10
1.5 Sistematika Pembahasan.....	10
<b>2. LANDASAN TEORI.....</b>	<b>12</b>
2.1 Auditing, <i>Assurance Services</i> dan <i>Nonassurance Services</i> .....	12
2.2 Akuntan Publik.....	17
2.2.1 Akuntan Publik Sebagai Sebuah Profesi.....	17
2.2.2 Tanggung Jawab Akuntan Publik.....	22
2.2.3 Laporan Keuangan dan Manajemen Laba.....	26
2.2.4 Laporan Audit.....	29
2.2.5 <i>Disclosure</i> dalam Laporan Keuangan.....	31
2.2.6 <i>Fraud</i> dalam Laporan Keuangan.....	32
2.3 <i>Transfer Pricing</i> .....	36
2.3.1 Pengertian <i>Transfer Pricing</i> .....	36
2.3.2 Hubungan Istimewa.....	38
2.3.2.1 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam OECD.....	38
2.3.2.2 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam PSAK.....	40
2.3.2.3 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam SPAP.....	44
2.3.2.4 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam Perpajakan... ..	48
2.3.2.5 Ketentuan Hubungan Istimewa Bagi Perusahaan Masuk Bursa.....	51
2.3.3 Prinsip Harga Pasar Wajar ( <i>Arm's Length Principle</i> ).....	53
2.3.3.1 Prinsip Harga Pasar Wajar.....	53
2.3.3.2 Metode Harga Pasar Wajar.....	55
2.4 <i>Transfer Pricing</i> dalam Laporan Keuangan.....	57
2.4.1 Risiko Pelaporan Yang Tidak Benar ( <i>Incorrect Reporting</i> ) Pajak Penghasilan dalam Laporan keuangan .....	57
2.4.2 Praktik di Beberapa Negara.....	59
2.4.2.1 Amerika .....	59

2.4.2.2	India.....	64
2.4.2.3	Meksiko.....	66
2.4.2.4	Korea Selatan.....	69
2.5	Penelitian Sebelumnya.....	70
<b>3.</b>	<b>METODE PENELITIAN.....</b>	<b>72</b>
3.1	Kerangka Pemikiran.....	72
3.2	Objek Penelitian.....	75
3.3	Jenis Penelitian.....	75
3.4	Sumber Data.....	77
3.5	Metode Pengumpulan Data.....	77
3.6	Metode Analisis Data.....	83
<b>4.</b>	<b>ANALISA DAN PEMBAHASAN.....</b>	<b>84</b>
4.1	Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik Secara Umum.....	84
4.2	Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Praktik <i>Cross-Border Transfer Pricing</i> .....	86
4.2.1	Ketentuan Hubungan Istimewa dalam PSAK.....	86
4.2.2	Ketentuan Hubungan Istimewa dalam SPAP.....	88
4.2.3	Hubungan Istimewa dalam Ketentuan Perpajakan.....	94
4.3	Praktik Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Praktik <i>Cross-Border Transfer Pricing</i> .....	94
4.3.1	Praktik Penerapan Ketentuan PSAK 7 dan SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 Oleh Akuntan Publik.....	94
4.3.2	Permasalahan Akuntan Publik Terkait <i>Cross-Border Transfer Pricing</i> .....	97
4.4	Upaya Meningkatkan Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik Dalam Praktik <i>Cross-Border Transfer Pricing</i> .....	98
<b>5.</b>	<b>KESIMPULAN DAN SARAN.....</b>	<b>102</b>
5.1	Kesimpulan.....	102
5.2	Saran.....	103
	DAFTAR REFERENSI.....	105

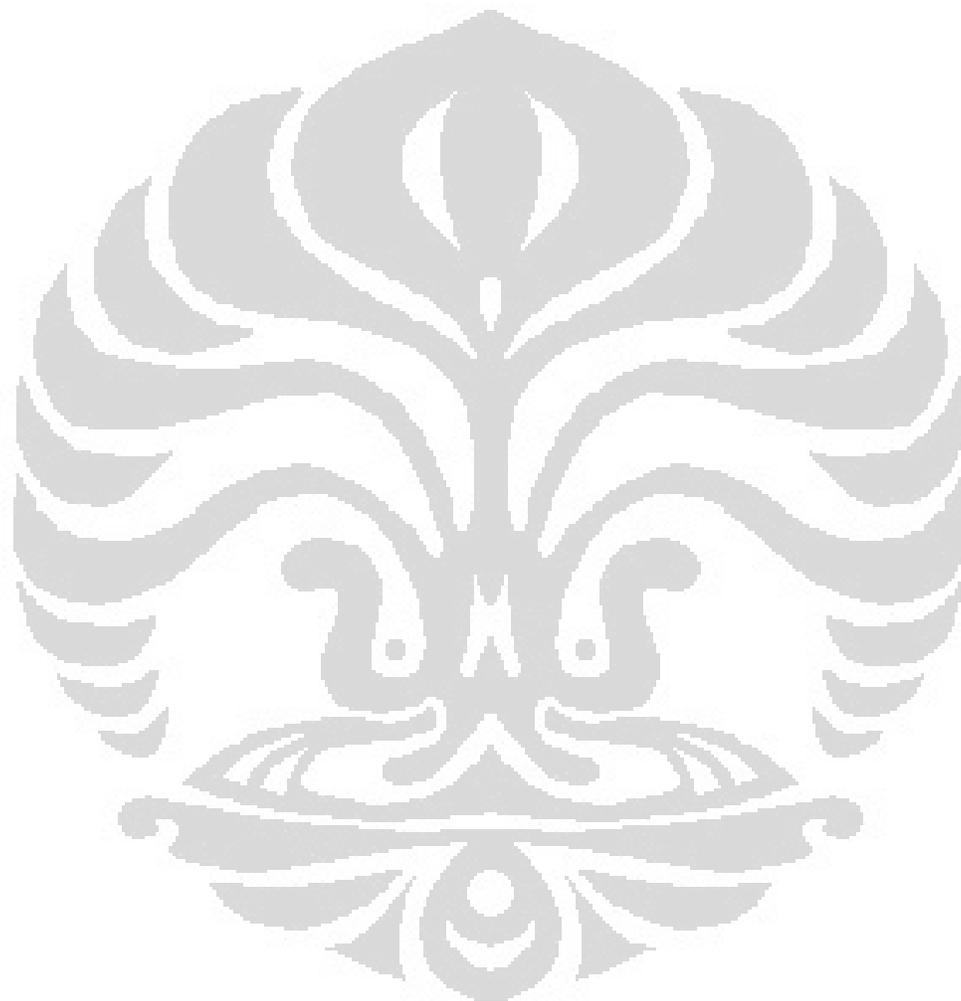
## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	<i>Assurance Services</i> .....	12
Gambar 2.2	<i>Nonassurance Services</i> .....	14
Gambar 2.3	Lingkungan KAP.....	19
Gambar 2.4	<i>Fraud Tree</i> .....	33
Gambar 2.5	<i>Transfer Price Manipulation</i> .....	35
Gambar 3.1	Kerangka Pemikiran.....	73



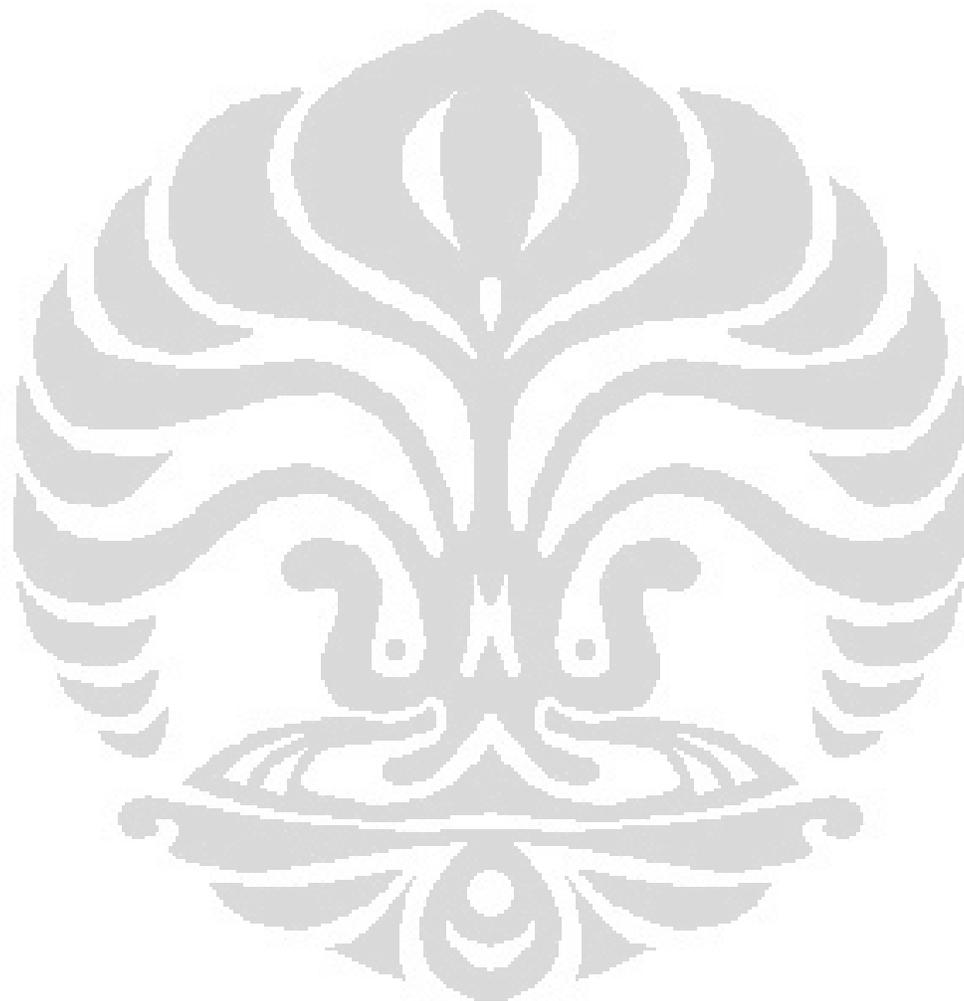
## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	15 negara paling menarik untuk tujuan FDI.....	1
Tabel 1.2	Perkembangan Realisasi Investasi Foreign Direct Investment (PMA) Tahun 2001-2010 .....	3
Tabel 1.3	Penerimaan dalam Negeri Tahun 2006-2010.....	4



## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Wawancara Auditor Pada Kantor Akuntan Publik.....	105
Lampiran 2	Wawancara IAPI .....	106
Lampiran 3	Wawancara Pada Direktorat Jenderal Pajak.....	107



# BAB I

## PENDAHULUAN

### I. 1 Latar Belakang

Globalisasi ekonomi dengan ditandai berkurangnya hambatan perdagangan antar negara telah meningkatkan transaksi bisnis baik disektor perdagangan, jasa maupun industri di dunia. Bersamaan dengan adanya pemulihan ekonomi global sekarang ini berdampak juga terhadap meningkatnya aliran modal dari negara maju ke negara berkembang dalam bentuk penanaman modal asing langsung (Foreign Direct investment/FDI). Dari data Badan Urusan Perdagangan dan Pembangunan PBB (UNCTAD) memperkirakan arus FDI akan meningkat menjadi US\$ 1,3-1,5 triliun di tahun 2011 dan US\$ 1,6-2,0 triliun di tahun 2012 (“2010-2012 aliran FDI pulih “, [www. bataviase.co.id](http://www.bataviase.co.id)). Berdasarkan *World Investment Prospect Survey 2009-2011* yang dibuat UNCTAD Indonesia menempati peringkat 9 dari 15 negara yang paling menarik untuk tujuan FDI dengan urutan selengkapnya terlihat dalam tabel dibawah ini:

Tabel 1.1

15 negara paling menarik untuk tujuan FDI

No	Negara
1	China
2	Amerika Serikat
3	India
4	Brazil
5	Rusiiian Federation
6	United Kingdom
7	German
8	Australia
9	<b>Indonesia</b>

10	Canada
11	Vietnam
12	Mexico
13	Polandia
14	Perancis
15	Thailand

Sumber : survey UNCTAD yang dikutip dari *World Investment Prospect Survey 2009-2011*

Bagi Indonesia kehadiran investor asing dalam bentuk FDI akan memberikan banyak keuntungan antara lain seperti yang dijelaskan oleh Loungani dan Razin yang dikutip dari Rahayu (2008) yaitu:

1. *“FDI allows the transfer of technology-particularly in the form of new varieties of capital input that can not be achieved through financial investments or trade in goods an services.FDI can also promote competition in the domestic input market.*
2. *“Recipients of FDI often gain employee training in the course of operating the new business, which contributes to human capital development in the host country.*
3. *Profit generated by FDI contribute to corporate tax revenues in the host country.”*

Adanya dampak positif yang bakal diterima negara Indonesia dengan adanya FDI seperti dimuka telah mendorong pemerintah untuk membuat regulasi yang mendorong masuknya investor asing. Berbagai insentif baik dibidang perpajakan maupun non perpajakan diupayakan oleh pemerintah. Insentif perpajakan yang dilakukan pemerintah antara lain insentif perpajakan bagi penanaman modal di bidang tertentu dan atau daerah tertentu. Sementara itu upaya non perpajakan yang dilakukan pemerintah seperti : pembangunan infrastruktur, penyediaan bahan baku, penyediaan tenaga kerja, jaminan kemanan dan sebagainya.

Berbagai upaya pemerintah dalam menarik investor asing masuk ke Indonesia telah membuahkan hasil. Realisasi investasi asing langsung dalam kurun waktu 2001-2010 dapat terlihat dalam tabel di bawah ini :

Tabel 1.2

Perkembangan Realisasi Investasi

*Foreign Direct Investment (PMA) Tahun 2001-2010*

Tahun	Proyek	Nilai Proyek (US\$ juta)
2001	454	3.509,4
2002	442	3.082,6
2003	569	5.445,3
2004	548	4.572,1
2005	907	8.911
2006	869	5.991,7
2007	982	10.341,4
2008	1.138	14.871,4
2009	1.221	10.815,2
2010	-	208.5 (trilliun Rupiah)

Sumber : [www. BKPM.go.id](http://www.BKPM.go.id)

Meningkatnya *Foreign Direct Investment* sangat diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak yang merupakan tulang punggung penerimaan negara Indonesia . Peranan penerimaan pajak dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) semakin meningkat dari waktu ke waktu seperti yang terlihat pada tabel dibawah ini :

Tabel 1.3

Penerimaan Dalam Negeri Tahun 2006-2010

(dalam miliar rupiah)

Tahun Anggaran	Perpajakan		Bukan Pajak	
	Nilai	(%)	Nilai	(%)
2006 (LKPP)	409.203,2	64,3	226.950	35,7
2007 (LKPP)	490.988	69,5	215.119,7	30,5
2008 (LKPP)	658.700,8	67,2	320.604,6	32,8
2009 (APBN)	725.843	73,7	258.943,6	26,3
2010 (RAPBN)	729.165,2	80,1	180.889,0	19,9

Sumber : Data Pokok APBN 2005-2010, [www.fiskal.depkeu.go.id](http://www.fiskal.depkeu.go.id)

Keterangan :

LKPP : Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

APBN: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara

Terdapat fenomena yang menarik di Indonesia terkait dampak *Foreign Direct Investment* terkait dengan perpajakan yaitu banyaknya perusahaan Penanaman Modal Asing (PT. PMA) yang melaporkan kerugian secara berturut-turut dalam jangka waktu lama dalam Surat Pemberitahuan Tahunan PPh Badan. Menjadi hal yang agak aneh ketika perusahaan terus menerus mengalami kerugian tetapi tidak mengalami kebangkrutan dan bahkan dapat menambah investasinya di Indonesia. Seperti yang pernah dikatakan mantan Kepala Badan koordinasi Penanaman Modal (BKPM) Theo F Toemion bahwa 70 % perusahaan PMA tidak membayar pajak karena laporan keuangannya menunjukkan rugi. Menurut M. said Kepala Kantor Wilayah Pajak Jakarta Khusus yang membawahi Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Badan dan Orang Asing serta empat KPP PMA saat itu mengatakan

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menduga bahwa perusahaan-perusahaan tersebut membuat laporan keuangan yang memberi kesan seolah-olah perusahaan rugi, padahal kerugian tersebut karena adanya *transfer pricing* (“Banyak PMA Yang Berupaya Menghindari Pajak”, Tempo interaktif, 27 agustus 2002). Masih menurut M. Said pada saat itu, terdapat 999 wajib pajak PMA yang laporan keuangannya telah diaudit oleh akuntan publik.

Fenomena dimuka tentang *Foreign Direct Investment* dan *transfer pricing* menjadi saling terkait karena investasi asing tersebut banyak melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*related party transaction*) dan pihak-pihak yang tergabung dalam grup perusahaan multinasional (MNE). Sebagai konsekwensi bisnis lintas negara tersebut banyak terjadi praktik *cross border transfer pricing* antara pihak seperti perusahaan induk (*parent company*) dengan perusahaan anak (*subsidiary company*) ataupun sesama perusahaan asosiasi (*associate enterprises*). Menurut Edward Hamonangan Sianipar, Kepala Bidang Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak, Kanwil DJP Jakarta Utara, *transfer pricing* dapat dilakukan perusahaan yang berada di luar negeri ataupun perusahaan yang ada di dalam negeri. Namun kebanyakan *transfer pricing* dilakukan transaksi antar negara. Sementara menurut Darussalam, Managing Director Danny Darussalam Tax center mengatakan bahwa *transfer pricing* bersifat netral, namun bukan berarti tidak dapat digunakan untuk penghindaran pajak yang dapat mengganggu penerimaan negara (“Transfer Pricing Bukan hal Yang Tabu”, Koran Jakarta, 08 Juni 2010).

Menurut Edward Hamonangan Sianipar saat masih sebagai Kepala Seksi Transfer Pricing Direktorat Pemeriksaan DJP, mengatakan mayoritas kasus pajak yang masuk dalam tahap pemeriksaan adalah mengenai *transfer pricing*. Modus yang sering digunakan adalah, harga jual suatu barang ke afiliasi lebih murah ketimbang ke pihak independen. Selain itu beliau mengatakan terdapat 1.000 tenaga ahli *transfer pricing* yang ditugaskan dikarenakan potensi kerugian negaranya cukup tinggi. Kasus *transfer pricing* banyak terjadi untuk produk mobil, makanan, dan minuman oleh grup usaha terafiliasi (“Bakrie Harus Bayar 5 Kali”, diunduh dari [www.bataviase.co.id](http://www.bataviase.co.id), tanggal 5 maret 2011).

Menurut survey Ernst & Young Tahun 2009 dalam *global transfer pricing survey*, *transfer pricing* menempati ranking pertama isu pajak internasional yang dihadapi perusahaan multinasional. Khusus di Indonesia isu mengenai praktik *cross border transfer pricing* semakin marak seiring dengan meningkatnya perhatian pemerintah dalam hal ini DJP terlebih setelah keluarnya aturan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Memiliki Hubungan Istimewa, yang berlaku efektif sejak 6 September 2010.

Lebih jauh *transfer pricing* tidak hanya menjadi persoalan dari otoritas pajak (*tax authority*) semata namun lebih jauh *transfer pricing* juga memiliki implikasi terhadap pemegang saham. Penghasilan yang dilaporkan oleh perusahaan multinasional maupun asosiasinya yang akan mempengaruhi laba atau rugi perusahaan akan memiliki dampak kepada pemegang saham termasuk dalam hal ini pemegang saham minoritas (*minority shareholders*) yang dapat dirugikan jika praktik *transfer pricing* tersebut ternyata di design sedemikian rupa sehingga menguntungkan pemegang saham mayoritas (*majority shareholders*). *Transfer pricing* juga berdampak kepada kompensasi yang diperoleh manajemen dan karyawan perusahaan yang terkadang diukur dari performa yang tercermin dari laporan keuangan. Dengan demikian *isu transfer pricing* telah dan sudah seharusnya menjadi perhatian bagi segenap *stakeholders*.

Seperti yang dikemukakan dimuka bahwa dari perusahaan-perusahaan PMA yang banyak mengalami kerugian pada tahun 2002, banyak yang laporan keuangannya telah diaudit oleh Akuntan publik. Hal tersebut kemudian menimbulkan tanda tanya cukup besar, bahwa sejauh mana tanggung jawab akuntan publik dalam melakukan audit atas praktik *transfer pricing* yang dilakukan kliennya tersebut dan sejauh mana akuntan publik tersebut melakukan prosedur audit yang sesuai untuk meyakini kewajaran transaksi *transfer pricing* tersebut.

Akuntan Publik salah satu jasanya adalah audit laporan keuangan yang disusun oleh manajemen untuk memastikan bahwa laporan keuangan tersebut

bebas dari salah saji yang material. Hasil akhir dari pekerjaan audit akuntan publik tersebut adalah laporan audit (*audit report*) yang akan mengkomunikasikan segala temuan akuntan pada saat melakukan proses auditnya. Tujuan laporan keuangan itu sendiri adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan. Agar laporan keuangan berguna setidaknya terdapat empat karakteristik pokok, yaitu : dapat dipahami, relevan, handal, dan dapat diperbandingkan.

Pemahaman terhadap *cross border transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional dan asosiasinya membutuhkan kemampuan dalam analisa fungsional dan resiko tentang hal-hal yang mempengaruhi bisnis, pemahaman komprehensif tentang industri, ketersediaan data pembanding dan lain sebagainya. Akuntan publik sebagai pihak yang akan melakukan penilaian atas kewajaran laporan keuangan perusahaan yang melakukan praktik *cross border transfer pricing* tersebut tentunya dituntut memiliki kompetensi seperti diatas.

Akuntan publik dalam proses audit perusahaan yang terkait praktik *transfer pricing* sudah selayaknya memperhatikan segala hal terkait ketentuan yang berlaku sebelum memberikan opini atas keseluruhan laporan keuangan. Opini atas laporan keuangan yang diberikan akuntan publik berarti juga opini terkait implikasi perpajakan yang ditimbulkan dari praktik *cross border transfer pricing* perusahaan. Dengan demikian sudah seharusnya akuntan publik memiliki prosedur audit yang memberikan keyakinan bahwa praktik *cross border transfer pricing* yang dilakukan perusahaan telah sesuai dengan ketentuan. Direktur Transformasi Bisnis DJP Robert Pakpahan menyatakan bahwa pekerjaan yang sangat besar dan memerlukan banyak waktu di DJP adalah soal pemeriksaan pajak. Untuk mengefektifkan hal tersebut, DJP melakukan kerjasama dengan menandatangani nota kesepahan atau *Memorandum Of Understanding (MoU)* dengan Institute Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tentang pemanfaatan hasil audit laporan keuangan perusahaan yang kredibel dan sesuai dengan standar akuntansi sebagai dasar perhitungan kewajiban pajak. Robert Pakpahan menjelaskan DJP akan bekerjasama dengan IAPI untuk mencari kantor akuntan publik yang dapat

melakukan pemeriksaan. Hasil audit akuntan publik terhadap laporan keuangan perusahaan dengan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) akan mendapat kemudahan dan beberapa fasilitas dari pemerintah di antaranya tidak akan diperiksa lagi dan kalau harus diperiksa pemeriksaan akan sederhana dengan menggunakan hasil yang sudah ada.

Seiring dengan MoU antara Ditjen Pajak dengan IAPI dimuka maka peranan akuntan publik tersebut menjadi semakin besar tidak saja menyangkut sisi komersial namun juga sudah memasuki wilayah fiskal. praktik *cross border transfer pricing* yang dapat disalah gunakan untuk penghindaran pajak sudah semestinya menjadi perhatian lebih akuntan publik sebelum memberikan opini atas laporan keuangan. Para pihak yang terkait dan berwenang membuat kebijakan semestinya fokus membuat regulasi untuk mencegah hal tersebut terjadi.

## **I. 2 Pembahasan Topik**

Berdasarkan uraian dimuka, dengan semakin luasnya dampak yang ditimbulkan dari praktik *cross border transfer pricing* maka semakin tinggi tuntutan peran dan tanggung jawab terhadap akuntan publik terkait audit atas praktik *cross border transfer pricing*. Peneliti menyimpulkan beberapa pokok permasalahan yang akan peneliti bahas lebih lanjut dalam karya akhir ini adalah sebagai berikut :

- a. Bagaimanakah peran dan tanggungjawab akuntan publik terkait *cross-border transfer pricing* yang seharusnya sesuai dengan ketentuan yang berlaku?
- b. Bagaimanakah praktik peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross-border transfer pricing* yang berlaku di Indonesia?
- c. Permasalahan apa yang dihadapi akuntan publik di Indonesia dalam audit atas praktik *cross-border transfer pricing* ?
- d. Bagaimanakah upaya pihak yang berwenang dalam membuat kebijakan terkait akuntan publik dapat mendorong peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross-border transfer pricing*?

## **I. 3 Pembatasan Masalah**

Pada dasarnya prosedur yang sama dilakukan untuk *domestic transfer pricing* namun demikian karya akhir ini akan lebih difokuskan pada analisis mengenai kebijakan, pemahaman konsep, dan aplikasi dari peran dan tanggung akuntan publik dalam praktik *cross border transfer pricing*. Analisis dilakukan dalam lingkup kebijakan di Indonesia dengan sedikit komparasi pada negara-negara lainnya (khususnya Amerika Serikat, Meksiko, India dan Korea Selatan).

## **I. 4 Tujuan dan Manfaat Penelitian**

### **I. 4. 1 Tujuan Penelitian**

Karya akhir ini bertujuan untuk:

- a. Mengetahui peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross-border transfer pricing* sesuai ketentuan yang berlaku.
- b. Mengetahui praktik peran dan tanggung jawab akuntan publik di Indonesia terkait praktik *cross- border transfer pricing*.
- c. Mengetahui permasalahan apa yang dihadapi akuntan publik di Indonesia terkait praktik *cross- border transfer pricing*.
- d. Mengetahui upaya pihak berwenang dalam membuat kebijakan terhadap akuntan publik dalam mendorong peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross-border transfer pricing*.

### **I. 4. 2 Manfaat Penelitian**

Karya akhir ini diharapkan memiliki dua manfaat utama yaitu manfaat akademis dan manfaat praktis.

#### **1. Manfaat Akademis**

Karya akhir ini dapat menambah wawasan dan pemahaman para akademisi, terutama tambahan pengetahuan dan wawasan terkait peran tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross border transfer pricing*, para akademisi diharapkan dapat melakukan studi-studi dinamis lain yang terkait dengan masalah tersebut sehingga tercipta khasanah pengetahuan akuntansi dan perpajakan yang semakin berkembang.

#### **2. Manfaat Praktis**

a. Bagi Akuntan Publik.

Analisis dan saran yang dihasilkan dari karya akhir ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi Akuntan Publik untuk meningkatkan peran dan tanggung jawabnya dalam audit atas laporan keuangan klien yang terkait praktik *cross border transfer pricing*.

b. Bagi Direktorat Jenderal Pajak dan Pembuat Kebijakan Lainnya.

Bagi Direktorat Jenderal Pajak dan Pembuat Kebijakan Lainnya , hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan kajian dalam membuat kebijakan untuk memaksimalkan peran dan tanggungjawab akuntan publik dalam mencegah penghindaran pajak terkait praktik *cross border transfer pricing*.

## **I. 5 Sistematika Pembahasan**

Karya akhir ini tersusun dalam lima bab berurutan yang pada akhirnya akan membentuk sebuah kesatuan pemahaman. Sistematika pembahasan dalam kelima bab tersebut akan diuraikan sebagai berikut:

### **BAB I : Pendahuluan**

Dalam bab ini, akan diuraikan mengenai latar belakang pemilihan judul, perumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan dan manfaat penelitian, serta sistematika pembahasan dari karya akhir ini.

### **BAB II : Landasan Teori**

Dalam bab ini akan dijelaskan literature atas teori-teori yang terkait, serta penelitian-penelitian sebelumnya. Penjelasan mengenai teori dalam bab ini menyangkut pemahaman konsep dan aplikasi mengenai peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross border transfer pricing*.

### **BAB III : Metode Penelitian**

Dalam Bab ini peneliti akan menjelaskan mengenai metode penelitian yang terdiri atas kerangka pemikiran, jenis penelitian, metode penelitian, sumber data, dan metode pengumpulan data yang peneliti lakukan.

#### BAB IV : Analisa dan Pembahasan Masalah.

Dalam bab ini akan menjelaskan gambaran umum, konsep, dan praktik peran dan tanggung jawab akuntan publik di Indonesia terkait praktik *cross border transfer pricing*. Dalam bab ini juga akan menjelaskan mengenai informasi dan data yang telah dikumpulkan dan dikaitkan dengan cara berpikir peneliti, guna mendapatkan pemecahan masalah dalam hal peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross border transfer pricing* di Indonesia.

#### BAB V : Kesimpulan dan Saran.

Dalam bab ini, akan dibuat kesimpulan berdasarkan analisis dan pembahasan pada Bab IV. Selanjutnya akan disampaikan saran yang berguna bagi pihak-pihak yang telah disebutkan pada sub bab Tujuan dan Manfaat Penelitian dalam Bab I.

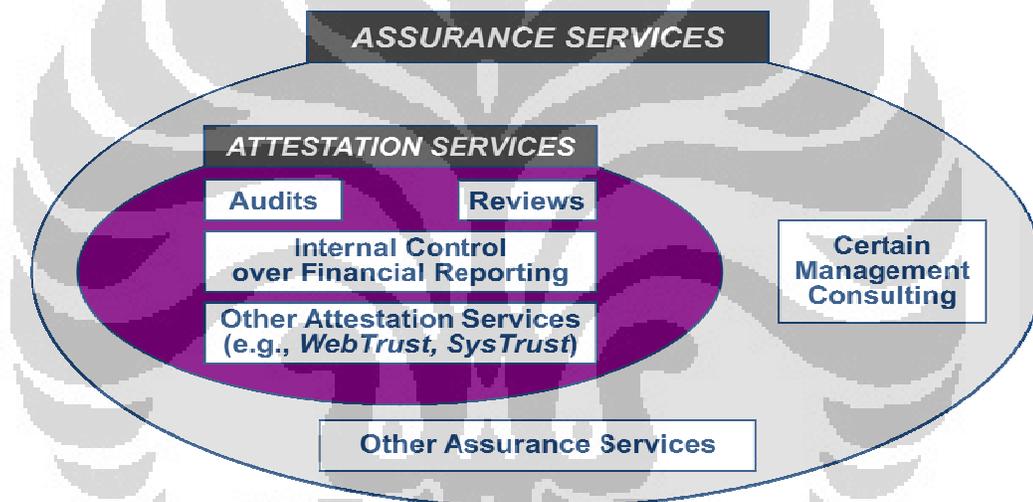
## BAB II

### LANDASAN TEORI

#### 2.1 Auditing , Assurance Services dan Nonassurance Services

Untuk memberikan gambaran awal hubungan antara *assurance services*, *attestation services* dan auditing dapat dilihat gambar berikut :

Gambar 2.1



Sumber : Prentice Hall Business Publishing, *Auditing and Assurance Services*, Elder et. al

Dari gambar diatas terlihat bahwa auditing adalah bagian dari *attestation services* dan *attestation services* itu sendiri adalah bagian dari *assurance services*. Menurut Elder et al. (2010:8) *Assurance Services* adalah jasa profesional yang diberikan oleh pihak independen yang meningkatkan kualitas informasi bagi pengambil keputusan.

*Assurance services* dapat dilakukan oleh akuntan publik atau oleh professional yang lain. Contohnya adalah lembaga konsumen (*Consumers Union*), yang akan melakukan tes terhadap produk yang dikonsumsi oleh konsumen dan kemudian

melaporkan kualitas dari produk yang mereka tes dalam laporan konsumen (*consumers report*). Banyak konsumen akan lebih memperhatikan *consumers report* yang dibuat lembaga konsumen daripada informasi yang dibuat perusahaan karena lembaga konsumen ini adalah pihak yang independen.

Akuntan publik sejak dari dulu telah menyediakan berbagai macam *assurance services* yang umumnya berupa *assurances* yang terkait dengan informasi laporan keuangan historis (*historical financial statement information*). Saat ini jasa yang diberikan akuntan publik telah berkembang dengan pesat seiring dengan perkembangan kebutuhan informasi yang tepat waktu. Tipe *assurance services* menjadi berorientasi kedepan seperti misalnya pengendalian web site (*Web site controls*) yang dibutuhkan oleh pengguna internet untuk meyakini kehandalan (*reliability*) dan keamanan (*security*) dari informasi elektronik.

Salah satu kategori *assurance services* yang dilakukan akuntan publik adalah jasa attestasi (*attestation services*). Elder et al. (2010) memberikan pengertian jasa attestasi sebagai berikut:

“ *attestation service is a type of assurance service in which the CPA firm issues a report about the reliability of an assertion that is made by another party*”

Jasa attestasi yang diberikan kantor akuntan publik saat ini bisa dibagi dalam 5 kategori :

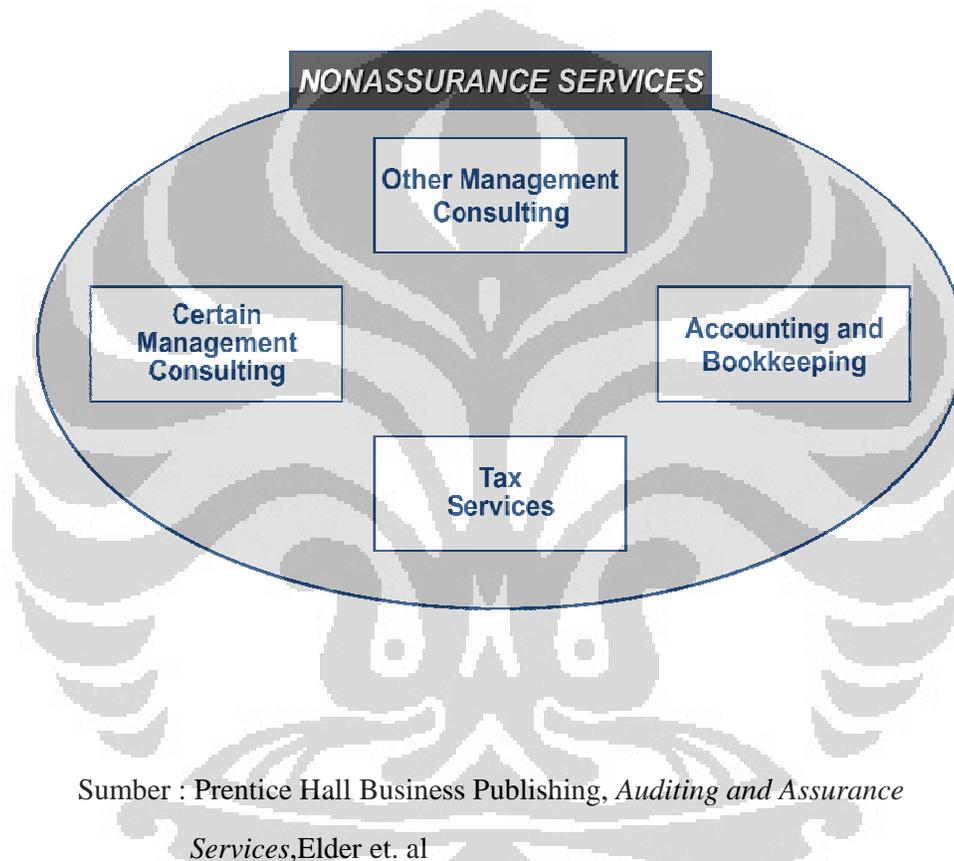
1. Audit atas laporan keuangan historis
2. Audit pengendalian internal atas laporan keuangan
3. Review atas laporan keuangan historis
4. Jasa attestasi dalam teknologi informasi
5. Jasa attestasi lainnya

Penelitian tentang peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross border transfer pricing* yang peneliti lakukan akan menekankan kepada jasa attestasi berupa audit atas laporan keuangan historis sebab praktik *cross border transfer pricing* akan berpengaruh terhadap laporan keuangan . Audit atas laporan

keuangan historis berarti juga akan menguji praktik *cross border transfer pricing* apakah telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Disamping *Assurance services*, akuntan publik juga dapat memberikan *nonassurance services* yang terlihat seperti gambar dibawah ini :

Gambar 2.2



Sumber : Prentice Hall Business Publishing, *Auditing and Assurance Services*, Elder et. al

Dari gambar diatas terlihat bahwa akuntan publik dapat memberikan jasa akuntansi dan pembukuan, jasa dibidang perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen. Untuk jasa konsultan manajemen terlihat merupakan bagian *assurance service* juga. Beda keduanya adalah bahwa tujuan utama dari *assurance services* adalah untuk meningkatkan kualitas informasi sedangkan dalam *non assuranceservices* konsultasi manajemen tersebut dalam rangka memberikan rekomendasi kepada manajemen.

Definisi auditing adalah :

*“the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”*. (Elder et al., 2010 : 4)

Dari definisi tersebut terdapat beberapa kata kunci sebagai berikut :

- (a) **Informasi dan kriteria yang ditetapkan**, disini dimaksudkan bahwa untuk dapat mengerjakan audit maka informasi harus dalam bentuk yang dapat diverifikasi dan terdapat kriteria yang akan digunakan untuk mengevaluasi informasi tersebut.
- (b) **Bukti**, yaitu setiap informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit telah sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Bahan bukti ini bisa berbentuk berbagai macam termasuk : transaksi elektronik, dokumen, komunikasi tertulis dengan pihak luar, observasi maupun hasil wawancara dengan klien.
- (c) **Kompeten dan independen**, dimaksudkan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk dapat memahami semua kriteria yang ada dan harus memiliki kompetensi untuk mengetahui tipe maupun jumlah bukti yang harus dikumpulkan untuk dapat memberikan kesimpulan yang layak. Auditor harus memiliki sikap mental independen (*independen mental attitude*) sehingga tidak memihak dan tidak bias dalam mengevaluasi bahan bukti.
- (d) **Pelaporan**, yaitu proses menyusun laporan audit (audit report) yang akan mengkomunikasikan temuan auditor kepada pengguna laporan (users).

Mautz dan sharaf seperti dikutip dari Tuanakotta (2011) menyebutkan delapan postulat tentatif tentang auditing, yaitu :

- (1) Laporan dan data keuangan dapat diperiksa (*are verifiable*)
- (2) Tidak ada benturan kepentingan antara auditor dan manajemen dari entitas yang laporan keuangannya diaudit
- (3) Laporan keuangan dan data informasi yang disampaikan (manajemen) untuk diperiksa, tidak mengandung keganjilan-keganjilan karena

persekongkolan atau sebab luar biasa lainnya (collusive and ather unusual irregularities)

- (4) Adanya sistem pengendalian internal yang memadai menghilangkan probabilitas terjadinya keganjilan
- (5) Penerapan prinsip akuntansi (generally accepted accounting principles) yang konsisten akan menghasilkan fair presentation (penyajian yang wajar) dari posisi keuangan dan hasil usaha
- (6) Kecuali kalau ada bukti sebaliknya, apa yang dianggap benar dimasa lalu juga akan berlaku di masa datang
- (7) Ketika memeriksa laporan keuangan untuk menyatakan pendapat independen, auditor bertindak semata-mata dan sepenuhnya dalam kapasitas sebagai auditor
- (8) Status profesional yang dimiliki auditor independen memaksanya memenuhi kewajiban profesionalnya yang sepadan.

Elder et al.(2010 : 6) mengatakan bahwa auditing berbeda definisinya dengan akuntansi. Definisi akuntansi menurut mereka adalah :

*“Accounting is the recording, classifying, and summarizing of economic events in a logical manner for the purpose of providing financial information for decision making. To provide relevant information, accountants must have a through understanding of the principles and rules that provide the basis for preparing the accounting information”*

Dari definisi diatas bisa peneliti simpulkan bahwa akuntansi akan menghasilkan laporan keuangan yang berguna bagi pengambilan keputusan dan agar informasi dalam laporan keuangan tersebut relevan maka akuntan harus memahami prinsip akuntansi yang merupakan dasar dalam membuat informasi akuntansi.

Dari definisi baik auditing dan akuntansi diatas peneliti dapat menggambarkan hubungan sederhana keduanya yaitu proses akuntansi akan menghasilkan informasi yang nantinya proses audit akan memastikan bahwa informasi tersebut telah sesuai dengan kriteria yang berlaku. Tuanakotta (2011)

mengatakan bahwa tidak tepat menganggap auditing adalah bagian dari akuntansi. Auditing memang berkaitan dengan akuntansi tetapi bukan bagian dari akuntansi. Hubungan antara auditing dan akuntansi sangat dekat, laksana mitra bisnis, tapi bukan orang tua dan anak.

Saat sekarang ini kita mengenal beberapa auditor yaitu : (1) akuntan publik atau biasa disebut auditor eksternal, (2) auditor pemerintah (*government accountability office auditor*), (3) auditor pajak, dan (4) auditor internal. Fokus pembahasan peneliti dalam penelitian ini adalah tentang peran dan tanggung jawab dari auditor eksternal dalam hal ini akuntan publik yang memberikan jasa audit terhadap laporan keuangan historis perusahaan.

## 2.2 AKUNTAN PUBLIK

### 2.2.1 Akuntan Publik Sebagai Sebuah Profesi

Akuntan publik adalah sebuah profesi memiliki perbedaan dengan profesi lainnya. Dokter misalnya , secara khusus terikat dan dibayar oleh seorang pasien dan memiliki tanggung jawab utama memberikan jasa pengobatan kepada pasiennya agar sembuh . Akuntan publik ditugaskan oleh perusahaan dan dibayar perusahaan namun penerima manfaat utama dari jasa audit ini adalah para pengguna laporan keuangan (*users*). Dengan demikian profesi akuntan publik tidak saja bertanggung jawab terhadap klien namun demikian juga bertanggung jawab terhadap *user* laporan keuangan yang tidak terkait langsung dengan akuntan public tersebut.

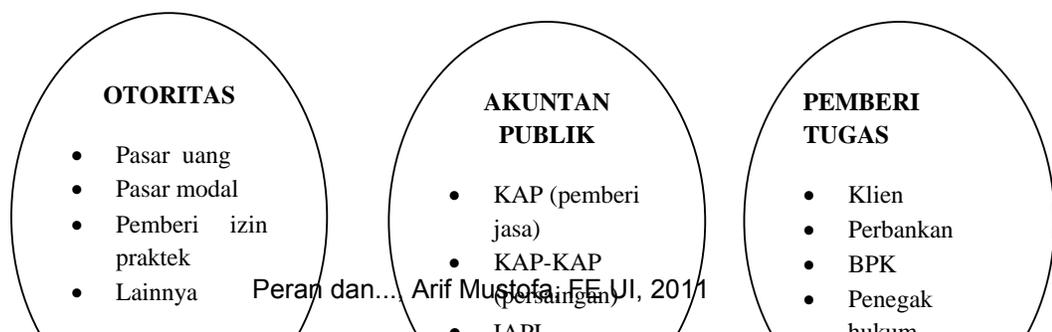
*users* laporan keuangan ini dapat bermacam-macam. Dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan *users* diantaranya :

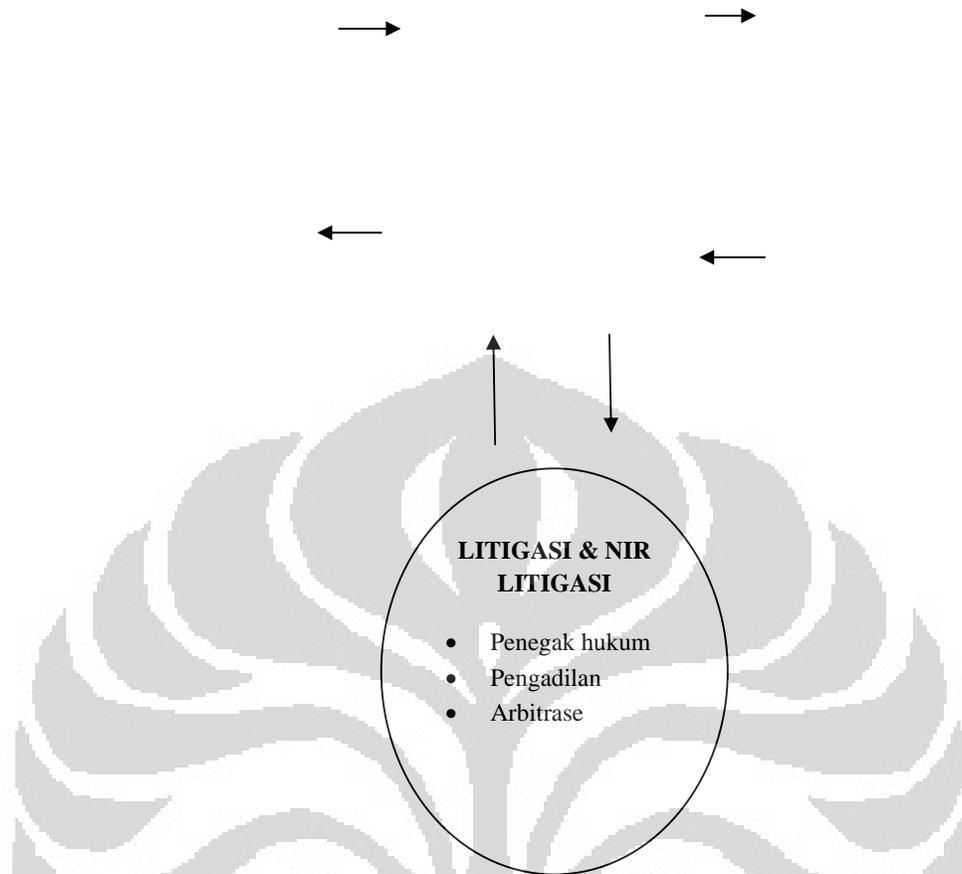
- (1) **Investor**. Penanam modal memiliki resiko sehingga membutuhkan informasi untuk membantu menentukan apakah harus membeli, menahan atau menjual investasi mereka. Pemegang saham juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan untuk membayar deviden.
- (2) **Karyawan** . Karyawan tertarik pada informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan termasuk kemampuan perusahaan dalam memberikan balas jasa, imbalan pascakerja dan kesempatan kerja.

- (3) **Pemberi pinjaman.** Pemberi pinjaman tertarik dengan informasi keuangan yang memungkinkan mereka memutuskan apakah pinjaman serta bunganya dapat dibayar pada saat jatuh tempo.
- (4) **Pemasok dan kreditor usaha lainnya.** Pemasok dan kreditor usaha lainnya tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah jumlah terutang akan dibayar saat jatuh tempo.
- (5) **Pelanggan.** Para pelanggan berkepentingan dengan informasi mengenai kelangsungan hidup perusahaan, terutama kalau mereka terlibat dalam perjanjian jangka panjang dengan, atau bergantung pada perusahaan.
- (6) **Pemerintah.** Pemerintah dan berbagai lembaga yang berada dibawah kekuasaannya berkepentingan dengan alokasi sumber daya dan arena itu berkepentingan dengan aktivitas perusahaan. Mereka juga membutuhkan informasi untuk mengatur aktivitas perusahaan, menetapkan kebijakan pajak, dan sebagai untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan statistik lainnya.

Tuanakotta (2011) menggambarkan lingkungan profesi di mana Kantor Akuntan Publik (KAP) dan para auditor bekerja dan bertanggung jawabkan kerja mereka disajikan Sbb :

Gambar 2.3  
Lingkungan KAP





Sumber : Tuanakotta, Berpikir kritis dalam auditing, Salemba Empat

Dari gambar diatas terlihat hubungan akuntan publik dengan klien sebagai pemberi tugas sekaligus *auditee*. Dalam perkembangan pihak yang memberi tugas dapat bermacam-macam seperti; perbankan, BPK, penegak hukum dan lembaga lain.

Otoritas yang memonitor pekerjaan auditor juga terdiri dari beberapa pihak otoritas perbankan (Bank Indonesia), otoritas pasar modal (BAPEPAM), kementerian keuangan, BPK, dan pihak-pihak lainnya seperti Direktorat Jenderal Pajak. Ruang lingkup akuntan publik juga bersinggungan dengan penegak hukum dan pengadilan yang dapat berperan sebagai pemberi tugas maupun sebagai pihak yang berurusan dengan akuntan publik ketika terjadi litigasi.

Akuntan publik seperti juga beberapa profesi yang lain seperti dokter, arsitek notaris dan sebagainya memiliki beberapa perbedaan dengan bidang pekerjaan yang lain yang bukan profesi. Beberapa perbedaan profesi dengan bidang

pekerjaan lain diantaranya ; profesi memiliki organisasi, standar profesi dan kode etik.

Demikian pula profesi akuntan publik memiliki organisasi yang mewadahi anggotanya . Di Indonesia organisasi yang mewadahi akuntan publik adalah Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) atau Indonesian Institute of Certified Public Accountants (IICPA), mempunyai latar belakang sejarah yang cukup panjang, dimulai dari didirikannya Ikatan Akuntan Indonesia di tahun 1957 yang merupakan perkumpulan akuntan Indonesia yang pertama.

Di Amerika organisasi tersebut bernama *American Institut of certified Public Accountant* (AICPA). Organisasi profesi tersebut diantaranya berfungsi menyusun, mengembangkan dan memutakhirkan standar profesi. Demikian juga IAPI memberikan wewenang kepada Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) melaksanakan tugas pengembangan dan pemutakhiran atas standar profesi secara berkesinambungan yang merupakan tugas yang sangat penting dan bertujuan untuk meningkatkan profesi akuntan publik di Indonesia, terutama dalam meningkatkan kompetensi, kualitas, daya saing, dan profesionalisme akuntan publik, sehingga profesi akuntan publik di Indonesia dapat selalu mengikuti dan memenuhi tuntutan perkembangan zaman.

Agoes (2004) menjelaskan untuk mendapat gelar akuntan di Indonesia seseorang lulusan dari fakultas ekonomi jurusan akuntansi baik dari universitas negeri maupun swasta harus terlebih dahulu mengikuti Pendidikan Profesi Akuntan (PPA) di perguruan tinggi tertentu yang menyelenggarakan program tersebut. Berikutnya untuk dapat memperoleh izin sebagai akuntan publik, seorang akuntan harus memenuhi syarat yang ditentukan Departemen Keuangan. Mulai tahun 1998 untuk memperoleh izin praktek, terlebih dahulu harus lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan atas kerjasama IAI dan Departemen Keuangan. Di Amerika Serikat untuk mendapat gelar CPA (*Certified Public Accountant*) harus lulus ujian yang diselenggarakan oleh AICPA.

Elder et. al (2011) menjelaskan bahwa IAPI menetapkan standar dan aturan yang harus diikuti oleh seluruh anggota serta akuntan praktisi lainnya dalam lima bidang utama berikut ini :

1. Standar audit. DSPAP bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan mengenai permasalahan audit bagi semua entitas. Pernyataan DSPAP tersebut disebut Pernyataan Standar Audit (PSA).
2. Standar kompilasi dan review. DSPAP juga bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan tentang tanggung jawab akuntan publik terkait dengan laporan keuangan perusahaan yang tidak diaudit. Pernyataan ini disebut Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSJAR). Dalam memberikan jasa kompilasi akuntan membantu klien menyiapkan laporan keuangan tanpa memberikan kepastian apapun. Dalam jasa review, akuntan melakukan tanya jawab dan prosedur analitis yang memberikan dasar yang layak untuk menyatakan kepastian yang terbatas mengenai laporan keuangan tersebut.
3. Standar atestasi lainnya. Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) memberikan suatu kerangka kerja bagi pengembangan standar untuk penugasan atestasi.
4. Kode etik. Sebagai tambahan dari keempat standar diatas, DSPAP menetapkan perilaku yang wajib dipenuhi para akuntan publik

Lebih jauh dijelaskan bahwa IAPI juga melakukan fungsi pendidikan dan fungsi lain bagi akuntan publik. Para akuntan publik harus memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan guna mempertahankan izin untuk berpraktik dan agar selalu mengetahui perkembangan ilmu pengetahuan yang luas serta selalu berubah dalam bidang akuntansi, audit, jasa atestasi dan *assurance*, jasa konsultasi manajemen, dan perpajakan.

### **2.2.2 Tanggung Jawab Akuntan Publik**

Standar audit menjadi pedoman untuk membantu akuntan publik dalam hal ini auditor untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam jasa *assurance* berupa audit atas laporan keuangan historis. IAPI telah menyusun 10 standar audit yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards-GAAS*).

Kesepuluh standar audit yang berlaku umum dibagi menjadi tiga kegori ; standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

Standar umum lebih mengatur kepada kualitas individu yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Standar umum tersebut sebagai berikut :

1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.

Dalam standar ini auditor harus memiliki pendidikan formal di bidang audit dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan professional yang berkelanjutan.

2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.

Dalam standar ini auditor diharuskan untuk menjaga sebuah sikap yang tidak bias dalam melaksanakan pekerjaan (*independence in fact*) dan juga pengguna jasa auditor juga menganggap auditor telah independen (*independence in appearance*).

3. Auditor harus menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

Dalam standar ini auditor dituntut untuk melakukan pekerjaanya dengan cermat dan berhati-hati. Kecermatan dalam hal ini meliputi pertimbangan mengenai kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit, serta ketepatan laporan audit.

Standar pekerjaan lapangan mengatur hal-hal yang harus dilakukan auditor dalam pelaksanaan audit, yang meliputi :

1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.

Dalam standar ini perencanaan dan pengawasan kepada bawahan diperlukan. Perencanaan agar audit memadai dan pengawasan terhadap bawahan penting karena sebagian besar pekerjaan lapangan dilakukan oleh staff yang belum berpengalaman.

2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit selanjutnya.

Terkait dengan standar ini, auditor harus memahami bisnis dan industry klien (*understand clients bussines*). Pemahaman tentang bisnis klien sangat membantu auditor dalam mengidentifikasi risiko signifikan yang dihadapi klien maupun risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Konrath (2002) menjelaskan bahwa risiko audit terdiri dari 3 hal yaitu :

- *Inherent risk*. Risiko salah saji material dalam laporan keuangan terkait dengan tidak adanya pengendalian internal atau pengendalian internal tidak berjalan.
  - *Control risk*. Risiko salah saji material dalam laporan keuangan karena tidak dapat terdeteksi dari pengendalian internal yang ada.
  - *Detection risk*. Risiko dimana auditor tidak dapat mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan.
3. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat yang menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

Dalam standar ini sebelum auditor dapat memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan, terlebih dahulu harus mengumpulkan bukti yang cukup. Kecukupan bukti terkait jumlah dan jenis bukti apa saja yang harus dikumpulkan pada keadaan tertentu membutuhkan *professional judgment*.

Standar berikutnya adalah standar pelaporan . dalam standar pelaporan mengharuskan auditor menyiapkan laporan keuangan secara keseluruhan termasuk pengungkapan informative (*informative disclosure*). Dalam standar

pelaporan juga diatur mengenai keharusan auditor untuk menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Berikut keempat standar pelaporan tersebut :

1. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP)
2. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan di mana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informatif belum memadai, maka auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
4. Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan, dalam laporan akhir auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, maka auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditor, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.

Elder et al. (2011) menjelaskan bahwa kesepuluh standar audit yang berlaku umum (GAAS) masih terlalu umum untuk memberikan pedoman yang berarti, sehingga auditor menggunakan PSA, yang diterbitkan DSPAP sebagai pedoman yang berlaku khusus. Semua PSA diberi diberi dua nomor klasifikasi, yaitu nomor PSA dan satu nomor SA yang menunjukkan lokasi dalam kodifikasi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Dalam dunia internasional standar audit diterbitkan oleh International Auditing Practices Committee (IAPC) dari International Federation of Accountants (IFAC) dengan menerbitkan International Standards on Auditing (ISAs). ISAs secara umum serupa dengan GAAS di Indonesia.

Selain standar audit, auditor juga terikat dengan kode etik. IAPI melalui DSPAP telah membuat kode etik akuntan publik, aturan kode etik terakhir yang berlaku efektif 1 Januari 2010 menetapkan prinsip dasar dan aturan etika profesi yang harus diterapkan oleh setiap individu dalam kantor akuntan publik atau jaringannya, baik yang merupakan anggota IAPI atau bukan, yang memberikan jasa profesional baik jasa *assurance* maupun jasa selain *assurance* kepada pengguna jasa.

Kode etik ini terdiri dari dua bagian, A dan B. Bagian A menetapkan prinsip dasar etika yang berupa :

- Prinsip integritas
- Prinsip objektivitas
- Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*)
- Prinsip kerahasiaan
- Prinsip perilaku profesional

Bagian B dari kode etik ini memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual pada situasi tertentu dan contoh-contoh pencegahan yang diperlukan untuk mengatasi ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi.

Salah satu yang membedakan profesi akuntan publik dengan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi akuntan publik dalam melindungi kepentingan publik tidak sebatas kepentingan klien saja. Karena berhubungan dengan ruang lingkup yang lebih luas seringkali tanggung jawab akuntan publik berhadapan dengan hukum.

Josephine (2004) mengklasifikasikan tanggung jawab hukum akuntan publik menjadi 3 yaitu :

1) Tanggung jawab kepada klien

Tanggung jawab kepada klien disebabkan adanya kontrak berupa surat penegasan (*engagement letter*) yang mengikat antara auditor dan klien.

## 2) Tanggung jawab kriminal

Tanggung jawab disini terkait dengan kecurangan-kecurangan atau fraud yang dilakukan klien yang melanggar ketentuan perundangan yang berlaku misalnya UU PT, UU perpajakan, yang seharusnya akuntan publik sebagai bagian dari warga negara berkewajiban melaporkan adanya tindakan kriminal tersebut.

## 3) Tanggung jawab kepada pihak ketiga

Tanggung jawab kepada pihak ketiga sebagai pengguna dari laporan keuangan yang diaudit oleh akuntan publik . Akuntan publik harus memberikan keyakinan akan kewajaran laporan keuangan yang disiapkan oleh kliennya.

Tuanakotta (2011) menjelaskan bahwa auditor atau KAP dapat menjadi sasaran ganti rugi oleh pihak-pihak yang merasa dirugikan atau oleh regulator yang mencatat pelanggaran yang menurut ketentuan perundangan harus diberikan sanksi.

### **2.2.3 Laporan keuangan dan manajemen laba**

Dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan disebutkan bahwa tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Laporan keuangan juga menampung catatan dan skedul tambahan serta informasi lainnya. Misalnya , laporan tersebut mungkin menampung informasi tambahan yang relevan dengan kebutuhan pengguna laporan keuangan. Mungkin pula mencakup pengungkapan risiko dan ketidakpastian yang mempengaruhi perusahaan.

Laporan keuangan juga menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen, atau pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Sanjaya (2008) mengutip dari Jensen dan mecking

(1976) mendefinisikan suatu hubungan keagenan sebagai suatu kontrak atau satu orang atau lebih (prinsipal) untuk meminta orang lain (agen) melakukan pekerjaan sesuai kepentingan prinsipal. Hal tersebut dikenal sebagai teori keagenan yang dapat menggambarkan hubungan manajemen (agen) dengan pemegang saham (prinsipal). Teori keagenan ini kemudian dapat menjelaskan adanya manajemen laba yang dilakukan manajemen dengan berbagai motivasi. Scott (2009) mengatakan bahwa *earnings management is the choice by a manager of accounting policies so as to achieve some specific objectives*. Adanya pilihan kebijakan akuntansi maka manajemen akan memilih kebijakan akuntansi yang akan memaksimalkan nilai perusahaan (*value of the firms*). Sanjaya (2008) menjelaskan beberapa motivasi manajemen laba, yaitu :

1. Motivasi Bonus

Manajer perusahaan cenderung untuk memilih prosedur-prosedur akuntansi yang menggeser *earning* yang dilaporkan dari periode masa depan ke periode sekarang. Lebih jauh sanjaya menjelaskan secara empiris hipotesis ini didukung oleh studi yang dilakukan oleh Healy (1985), Guidry et al. (1999), Gaver et al. (1995), dan Holthausen et al. (1995) yang menegaskan bahwa manajemen melakukan manajemen laba untuk kepentingan bonusnya.

2. Motivasi kontraktual lainnya

Studi yang dilakukan Sweeney (1994), DeFond dan Jiambalvo (1994) yang dikutip oleh sanjaya menunjukkan bahwa manajemen melakukan tindakan manajemen laba untuk memenuhi perjanjian utangnya.

3. Motivasi politik

Perusahaan-perusahaan besar dan industry strategik akan menjadi perusahaan monopoli. Dalam hal demikian, perusahaan akan melakukan manajemen laba untuk menurunkan visibilitinya dengan cara menggunakan prosedur akuntansi untuk menurunkan laba bersih yang dilaporkan.

4. Motivasi pajak

Manajer termotivasi untuk melakukan praktik manajemen laba karena income taxation. Sanjaya menggunakan hasil studi Dopuch dan Pincus (1998) dan Santoso (2002) yang membuktikan secara empiris manajemen melakukan praktik manajemen laba untuk mendapatkan keringanan pembayaran pajak.

#### 5. Motivasi pergantian CEO

Motivasi manajemen laba ada disekitar pergantian CEO. CEO yang berkinerja buruk akan memaksimalkan laba.

#### 6. Motivasi pasar modal

Motivasi pasar modal muncul karena informasi akuntansi digunakan secara luas oleh investor dan para analis keuangan untuk menilai saham. Dalam hal demikian, kondisi ini dapat menciptakan kesempatan bagi manajer untuk memanipulasi earning dengan cara mempengaruhi performa harga saham jangka pendek.

Wandabio (2007) mengutip dari Schilit (2002) menjelaskan bahwa istilah manajemen laba kadarnya mulai dari tingkatan sopan dan tidak berbahaya (*benign*) sampai dengan tingkatan kotor (penipuan) dan membahayakan publik atau lebih dikenal dengan istilah *fraudulent financial statement*.

Wolk et al. (2001) menjelaskan bahwa untuk meningkatkan kegunaan informasi dalam laporan keuangan bagi *users*, maka laporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif pokok, yaitu : relevansi (*predictive value, feedback value, dan timeliness*), reliabilitas (*verifiability* dan *representational faithfulness*).

Relevansi terkait dengan informasi yang akan mempengaruhi pengambilan keputusan. Kemampuan laporan keuangan dalam membuat prediksi masa depan dari kinerja masa lalu, dan informasi harus disajikan tepat waktu akan berpengaruh terhadap tingkat relevansi suatu laporan keuangan. Agar dapat diandalkan laporan keuangan harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta

peristiwa lainnya. Informasi keuangan pada umumnya tidak luput dari risiko penyajian yang dianggap kurang jujur dari apa yang seharusnya digambarkan.

#### 2.2.4 Laporan Audit

Di dalam SPAP PSA 02 (SA 110) menyatakan :

“ Tujuan pengauditan umum atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran di mana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”

Dari pernyataan diatas jelas terlihat bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang disusun oleh manajemen. Elder et al. (2011) menjelaskan bahwa manajemen sebagai pihak yang menjalankan operasi perusahaan sehari-hari lebih mengetahui atas segala transaksi yang terjadi, sehingga dengan demikian manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang memadai, menjaga kecukupan pengendalian internal dan menyajikan laporan keuangan yang wajar.

Laporan audit adalah satu hal yang sangat penting dalam audit karena laporan tersebut mengkomunikasikan temuan auditor. *Users* akan menilai laporan keuangan tersebut tergantung pada opini yang diberikan oleh auditor. Elder et al. (2010), Tuanakotta (2011) menjelaskan bahwa terdapat empat opini , yaitu :

1. *Unqualified opinion* (wajar tanpa pengecualian)
2. *Qualified opinion* (wajar dengan pengecualian)
3. *Disclaimer of opinion* (tidak member pendapat)
4. *Adverse opinion* (tidak wajar)

*Unqualified opinion* dapat diterbitkan ketika terpenuhi kondisi sebagai berikut :

1. Semua pernyataan ; neraca, laba rugi, perubahan modal dan arus kas termasuk dalam laporan keuangan

2. Tiga standar umum telah diikuti dalam penugasan audit.
3. Bukti yang layak telah diakumulasi secara mencukupi, dan auditor dapat melaksanakan penugasan dengan kondisi yang memungkinkan mereka untuk menyimpulkan bahwa tiga standar pekerjaan lapangan telah terpenuhi.
4. Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Ini juga berarti kecukupan *disclosure* sudah termasuk dalam catatan atas laporan keuangan atau bagian lain dalam laporan keuangan.
5. Tidak terdapat keadaan yang mengharuskan penambahan paragraf penjelasan (*explanatory paragraph*) atau modifikasi kata-kata (*modification of the wording*) dalam laporan.

Untuk opini *Unqualified with explanatory paragraph or modified wording* ciri utamanya adalah bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar namun demikian auditor percaya bahwa penting atau perlu memberikan informasi tambahan. Elder et al. (2011) menjelaskan bahwa kondisi yang menyebabkan *Unqualified with explanatory paragraph or modified wording* adalah :

- Kurang konsisten dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- Keraguan akan kelangsungan usaha (*going concern*)
- Auditor setuju mengesampingkan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- Penekanan akan sesuatu hal
- Laporan yang melibatkan auditor lain

Opini selain *Unqualified* jika kondisi-kondisi seperti dibawah ini terjadi, yaitu :

- Terdapat pembatasan ruang lingkup audit (*scope limitation*)
- Laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- Auditor tidak independen

*Qualified opinion* diberikan ketika auditor berkesimpulan bahwa secara keseluruhan laporan keuangan disajikan secara wajar, *Adverse opinion* diberikan ketika bahwa laporan keuangan mengandung salah saji yang material dan

*disclaimer opinion* diberikan ketika auditor gagal meyakinkan dirinya bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

### **2.2.5 Disclosure dalam Laporan Keuangan**

Disclosure yang memadai dalam laporan keuangan diperlukan untuk membantu *users* memahami laporan keuangan. Pemahaman secara menyeluruh atas segala aspek dalam laporan keuangan akan membantu *users* dalam interpretasi atas laporan keuangan yang nantinya digunakan untuk pengambilan keputusan.

Kieso et al. (2001) menjelaskan bahwa sesuai prinsip *full disclosure* maka sifat dan jumlah informasi yang disajikan dalam laporan keuangan merupakan sebuah *trade of* dari ; apakah informasi tersebut membuat perbedaan (*make difference*) kepada *users* dan apakah informasi tersebut dapat dipahami (*information understandable*).

Informasi tentang posisi keuangan, pendapatan, arus kas, dan investasi dapat ditemukan dalam 3 tempat : (1) dalam *main body* laporan keuangan, (2) dalam catatan atas laporan keuangan, (3) informasi suplemen (*supplementary information*).

Scott (2009), Haritjahjono (2010) menjelaskan bahwa terdapat dua jenis pengungkapan sesuai dengan standar, yaitu :

1. Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*)

*Mandatory disclosure* terjadi jika pengungkapan atas aspek tersebut diwajibkan oleh otoritas, baik oleh *standard setter* dalam bentuk standar laporan keuangan maupun oleh otoritas lain seperti pasar saham dalam bentuk aturan bursa.

2. Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*)

*Voluntary disclosure* yaitu pengungkapan informasi yang dilakukan secara sukarela oleh perusahaan karena perusahaan merasa perlu memberikan informasi yang tidak diwajibkan untuk dapat memberikan gambaran yang lebih wajar (*fairly*) mengenai kondisi perusahaan.

Lebih jauh Haritjahjono menyimpulkan bahwa terdapat pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan mengenai hal yang wajib (*mandatory*), baik karena hal yang diwajibkan oleh PSAK maupun karena adanya peristiwa dan transaksi yang penting, karena dua hal tersebut mempengaruhi persepsi investor dan tidak berpengaruh pada perusahaan secara langsung. Pada sisi lain, terdapat pula pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal yang bersifat sukarela (*voluntary*), karena akan berpengaruh langsung pada perusahaan.

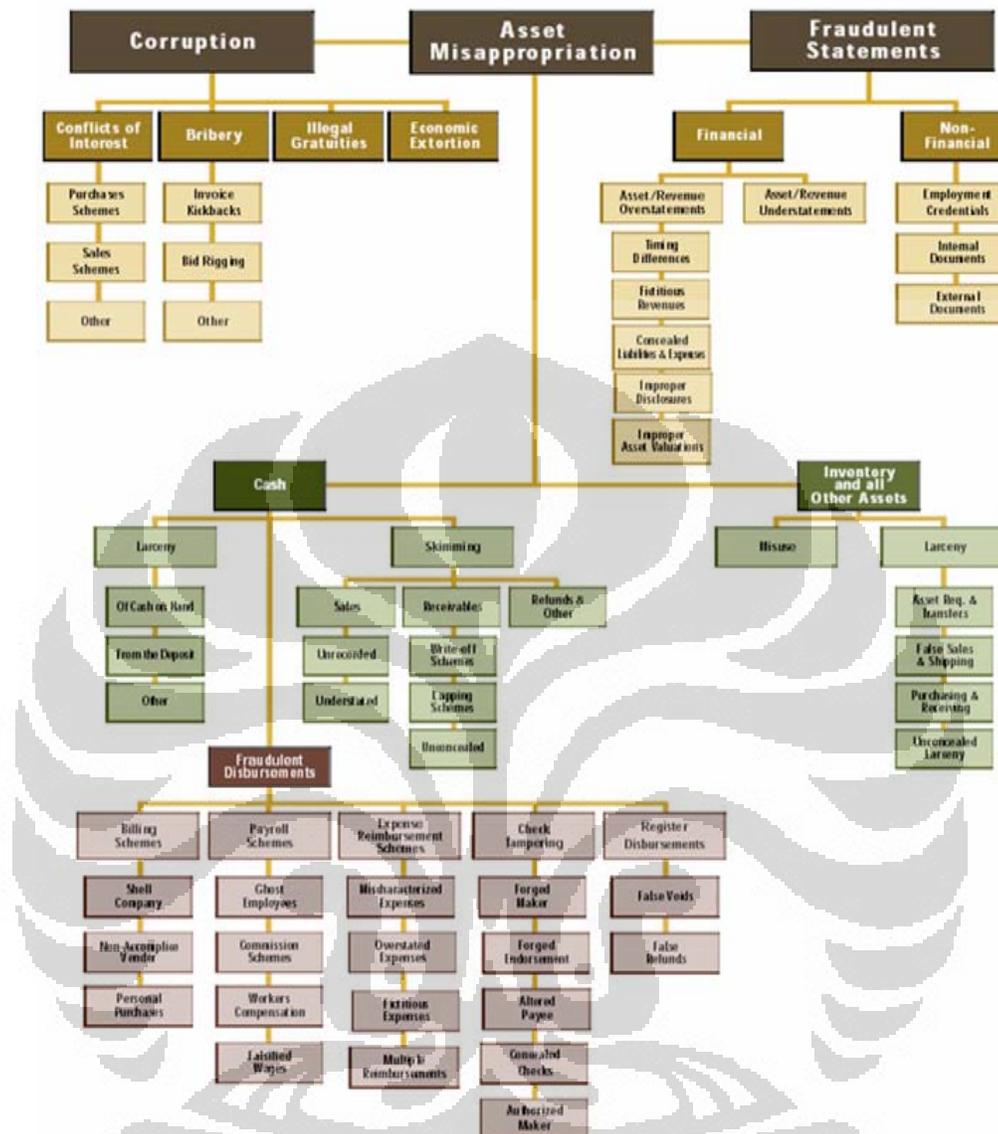
### 2.2.6 *Fraud Dalam Laporan Keuangan*

Dalam *International Standards on Auditing (ISA)* seksi 240- *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements* paragraf 6 mendefinisikan *fraud* sebagai :

“Tindakan yang disengaja oleh anggota manajemen perusahaan, pihak yang berperan dalam *governance* perusahaan, karyawan, atau pihak ketiga yang melakukan pembohongan atau penipuan untuk memperoleh keuntungan yang tidak adil atau ilegal.”

Tuanakotta (2010:195) menjelaskan bahwa *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* telah menggambarkan *occupational fraud* dalam bentuk *fraud tree* yang menggambarkan cabang-cabang dari *fraud* yang terdiri dari : *corruption*, *asset misappropriation*, dan *fraudulent statements*. Berikut bagan dari *fraud tree* tersebut :

Gambar 2. 4  
Fraud Tree



Sumber : Association of Certified Fraud Examiners, 2008 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, dikutip dari Tuanakotta (2010:197)

Dalam paragraf 7 ISA dapat dijelaskan bahwa terdapat dua bentuk *misstatements* terkait *fraud*, yaitu :

a. *Fraudulent financial reporting*

Pelaporan keuangan yang mengandung kecurangan (*fraudulent financial reporting*) dapat berupa salah saji baik *overstatements* maupun *understatements* dalam penyajian *asset* maupun *revenue*.

Tuanakotta (2010:203) mengatakan bahwa *understatements revenue* lebih banyak berhubungan dengan laporan keuangan yang disampaikan kepada instansi perpajakan atau instansi bea dan cukai.

b. *Asset Misappropriation*

*Asset misappropriation* disini dapat berupa penggelapan, pencurian pihak eksternal, *fraud* dalam penggajian, pemalsuan, penyalahgunaan *asset* untuk kepentingan pribadi dan lain sebagainya.

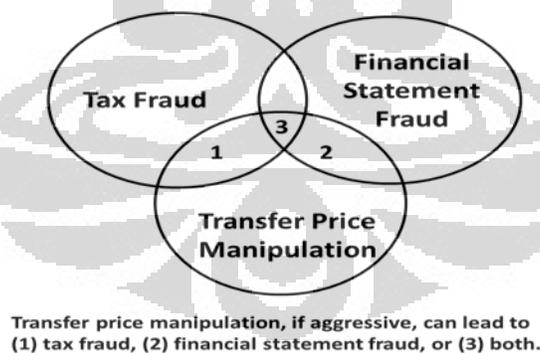
Dalam *Statement on Auditing Standards* (SAS) khususnya SAS 99 yang disusun oleh *International Federation of Accountants* (IFAC) tentang *consideration of fraud in a financial statement audit* yang merupakan panduan bagi auditor dalam memenuhi tanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit agar memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material yang berkaitan dengan kecurangan dalam audit atas laporan keuangan yang dilakukan sesuai dengan standar auditing. Dalam lampiran SAS 99 dijelaskan tentang contoh faktor risiko kecurangan (*Fraud risk factor*) yang terbagi baik karena *fraudulent financial reporting* maupun *asset misappropriation*. Faktor risiko terkait salah saji yang diakibatkan kecurangan dalam laporan keuangan pada lampiran tersebut terdiri dari faktor *pressure*, *opportunities*, dan *rationalizations*. Dalam faktor *opportunities* disebutkan faktor *nature* dari industri atau operasi entitas perusahaan menyebabkan kemungkinan terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dapat timbul karena hal-hal sebagai berikut :

- *Significant related-party transactions not in the ordinary course of business or with related entities not audited or audited by another firm*
- *A strong financial presence or ability to dominate a certain industry sector that allows the entity to dictate terms or conditions to suppliers or customers that may result in inappropriate or nonarm's-length transactions*
- *Assets, liabilities, revenues, or expenses based on significant estimates that involve subjective judgments or uncertainties that are difficult to corroborate*
- *Significant, unusual, or highly complex transactions, especially those close to period end that pose difficult "substance over form" questions*

- *Significant operations located or conducted across international borders in jurisdictions where differing business environments and cultures exist*
- *Significant bank accounts or subsidiary or branch operations in tax haven jurisdictions for which there appears to be no clear business justification*

Christine (2007) menjelaskan bahwa *fraud* juga bisa terjadi dalam perpajakan (*tax fraud*). Mengutip dari Arnold & McIntyre (2002) dan Thuronyi (1996) Terdapat dua konsep yang dapat dipahami yaitu : (i) *tax avoidance*, yaitu transaksi dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pembayaran pajak dalam koridor ketentuan yang berlaku dan (ii) *tax evasion* berarti melakukan pengurangan pajak secara illegal. Biasanya dengan melalui *fraudulent nondisclosure* atau *willful deceit* (penipuan yang disengaja). Eden dan Smith mengutip dari McBarnet (1999) dan Kramer (2001) (2011) mengatakan bahwa *tax fraud* adalah kombinasi antara *tax evasion* dan penipuan, yaitu dengan memberikan informasi yang salah atau tidak lengkap tentang fakta relevan terkait pajak kepada otoritas yang berwenang atau tidak menginformasikan fakta yang relevan kepada otoritas. Eden dan Smith menggambarkan hubungan antara *transfer price manipulation*, *tax fraud* dan *financial statement fraud* tersebut sebagai berikut :

Gambar 2.5



Sumber : Eden & Smith (2011), *The Ethic of Transfer Pricing*.

## 2.3 TRANSFER PRICING

### 2.3.1 Pengertian *Transfer Pricing*

Gunadi (1994) menjelaskan bahwa istilah *transfer pricing* (TP) sering disebut *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional pricing* atau *internal pricing*. Jika dilihat dari sudut pandang entitas yang melakukan transaksi maka terdapat transaksi *Intracompany transfer* dengan *intercompany transfer*. *Intracompany transfer* merujuk pada transaksi antar entitas dalam satu keluarga besar perusahaan dan *intercompany transfer* merujuk pada transaksi antar divisi pada satu entitas baik dalam lingkup nasional maupun internasional. Untuk selanjutnya peneliti akan fokus kepada *transfer pricing* dalam lingkup internasional dan menyebutnya sebagai *cross border transfer pricing*.

Darussalam dan Septriadi (2008) mengelompokkan pengertian *transfer pricing* kedalam dua hal yaitu pengertian netral dan sesuatu yang tidak baik (*abuse of transfer pricing*). Gunadi (1994) menyebut untuk pengertian *transfer pricing* yang tidak baik dengan istilah pejoratif. Pengertian netral mengartikan *transfer pricing* adalah murni untuk tujuan bisnis tanpa adanya motif pengurangan beban pajak. Sedangkan dalam konteks *abuse of transfer pricing* atau pengertian pejoratif *transfer pricing* dipandang sebagai upaya untuk pengurangan beban pajak dari group perusahaan multinational dengan cara menggeser penghasilan kena pajak (*taxable income*) ke negara dengan tarif pajak yang rendah.

Pengertian netral mendefinisikan *transfer pricing* sebagai proses valuasi atas transaksi antara entitas yang berhubungan (Rohatgi, 2007: 239), nilai yang dibebankan oleh satu segmen dalam organisasi atas barang dan jasa ke segmen lain dalam organisasi yang sama (C.T Horngren et al, 1996), harga yang ditetapkan ketika menjual, membeli atau membagi sumberdaya dengan pihak yang berhubungan (Arnold dan McIntyre, 2002 : 55). Menurut Darusaalam dan septriadi (2008 : 7) mengutip dari Lyons (1996) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

Pengertian pejoratif diantaranya Li dan paysei (2007 : 18) *transfer pricing* adalah kondisi yang sudah ditetapkan dalam proses dan penentuan harga atas aset yang ditransfer antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dalam perusahaan multinasional yang berada dalam yurisdiksi pajak yang berlainan. Gunadi (1994 : 9) mengutip dari plasschaert (1979) *transfer pricing* adalah suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artificial, mengupayakan agar perusahaan rugi, serta menghindari pajak atau bea di suatu negara. Darussalam dan sepriadi (2008 : 8) manipulasi *transfer pricing* dapat dilakukan dengan cara memperbesar biaya atau memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer dengan tujuan untuk mengurangi pembayaran pajak. *Transfer pricing* diartikan sebagai harga yang ditetapkan oleh perusahaan multinasional dengan maksud untuk mengalokasikan penghasilan dari suatu perusahaan ke perusahaan lainnya pada negara yang berbeda dalam perusahaan multinasional tersebut dengan tujuan menurunkan laba kena pajak di negara yang mempunyai tarif pajak tinggi dan mengalihkan labanya di negara lain yang tarif pajaknya rendah atau bahkan nol (Suandy, 2006 : 73).

*Cross-border transfer pricing* adalah *transfer pricing* karena *cross-border transaction*. Seiring dengan meningkatnya transaksi internasional maka isu *cross-border transfer pricing* yang mengarah adanya *abuse of transfer pricing* juga semakin meningkat. Isu *cross-border transfer pricing* semakin mendapat perhatian dari otoritas pajak suatu negara karena praktik tersebut terkait dengan penerimaan negara yang bersumber dari pajak.

Tiap negara ingin menarik perusahaan multinasional ke negara mereka tapi juga ingin memastikan bahwa hak yang *legitimate* dalam penarikan pajak atas aktivitas perusahaan tersebut dalam yurisdiksi pajak mereka dapat tetap terlindungi (Rohatgi, 2007 : 239).

### **1.3.2 Hubungan Istimewa**

#### **2.3.2.1 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam OECD**

Dalam pasal 9 *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* diatur ketentuan tentang hubungan istimewa dalam hubungannya dengan *transfer pricing* :

1. Where
  - a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other contracting state, or
  - b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other contracting state, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.
2. Where a contracting state includes in the profits of an enterprise of that state and taxes accordingly profits on which an enterprise of the other contracting state has been charged to tax in that other state and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned state if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other state shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this convention and the competent authorities of the contracting states shall if necessary consult each other.

Darussalam dan Septriadi (2008 : 15) seperti mengutip dari Hamaekers (2008) menjelaskan bahwa yang dimaksudkan dengan hubungan istimewa seperti yang tercantum dalam pasal 9 ayat 1 OECD model di atas dapat dijelaskan dengan situasi sebagai berikut :

- a) Perusahaan A di negara A berpartisipasi (*participate*) baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan modal dari perusahaan B di negara B
- b) Pihak yang sama (bisa berbentuk orang pribadi maupun perusahaan) berpartisipasi (*participate*) baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan saham dari perusahaan A di negara A dan perusahaan B di negara B.

Lebih jauh dijelaskan bahwa suatu otoritas pajak dapat melakukan koreksi apabila memenuhi persyaratan sebagai berikut: (i) bahwa harga yang ditetapkan tidak mencerminkan harga pasar wajar, (ii) pihak-pihak yang melakukan transaksi tersebut merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dengan demikian suatu otoritas pajak tidak dapat melakukan koreksi meskipun tidak mencerminkan harga pasar apabila transaksi tersebut tidak dilakukan oleh pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

Dalam pasal 9 ayat OECD model diatas mengatur jika terdapat koreksi yang dilakukan oleh satu negara dan disetujui oleh negara lainnya maka negara lainnya tersebut akan melakukan *adjustment*.

### **2.3.2.2 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam PSAK**

PSAK No. 7 (1994) tentang Pengungkapan Pihak-Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa telah mengalami perubahan dengan keluarnya PSAK No. 7 (revisi 2010) tentang Pengungkapan Pihak-pihak Berelasi, yang telah disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan pada tanggal 19 Februari 2010. PSAK No. 7 (revisi 2010) merupakan PSAK yang mengadopsi IAS 24 *Related Party Disclosures* per 4 November 2009.

Tujuan dari adanya PSAK No. 7 (revisi 2010) ini adalah untuk memastikan bahwa laporan keuangan entitas berisi pengungkapan yang diperlukan untuk dijadikan perhatian terhadap kemungkinan bahwa posisi keuangan dan laba rugi telah dipengaruhi oleh keberadaan pihak-pihak berelasi dan oleh transaksi dan saldo termasuk komitmen dengan pihak-pihak tersebut.

Ruang lingkup PSAK No. 7 (Revisi 2010) meliputi :

- (a) mengidentifikasi hubungan dan transaksi dengan pihak-pihak berelasi;
- (b) mengidentifikasi saldo, termasuk komitmen antara entitas dengan pihak-pihak berelasi;
- (c) mengidentifikasi keadaan pengungkapan yang disyaratkan di huruf (a) dan (b); dan
- (d) menentukan pengungkapan yang dilakukan mengenai butir-butir tersebut.

Pihak-pihak berelasi adalah orang atau entitas yang terkait dengan entitas yang menyiapkan laporan keuangannya (dalam pernyataan ini dirujuk sebagai “entitas pelapor”).

- (a) Orang atau anggota keluarga terdekat mempunyai relasi dengan entitas pelapor jika orang tersebut:
  - (i) memiliki pengendalian atau pengendalian bersama atas entitas pelapor;
  - (ii) memiliki pengaruh signifikan atas entitas pelapor; atau
  - (iii) personil manajemen kunci entitas pelapor atau entitas induk entitas pelapor.
- (b) Suatu entitas berelasi dengan entitas pelapor jika memenuhi salah satu dari hal berikut:
  - (i) Entitas dan entitas pelapor adalah anggota dari kelompok usaha yang sama (artinya entitas induk, entitas anak, dan entitas anak berikutnya terkait dengan entitas lain).
  - (ii) Suatu entitas adalah entitas asosiasi atau ventura bersama dari entitas lain (atau entitas asosiasi atau ventura bersama yang merupakan anggota suatu kelompok usaha, yang mana entitas lain tersebut adalah anggotanya).
  - (iii) Kedua entitas tersebut adalah ventura bersama dari pihak ketiga yang sama.
  - (iv) Satu entitas adalah ventura bersama dari entitas ketiga dan entitas yang lain adalah entitas asosiasi dari entitas ketiga.

- (v) Entitas tersebut adalah suatu program imbalan pascakerja untuk imbalan kerja dari salah satu entitas pelapor atau entitas yang terkait dengan entitas pelapor. Jika entitas pelapor adalah entitas yang menyelenggarakan program tersebut, maka entitas pelapor juga berelasi dengan entitas pelapor.
- (vi) Entitas yang dikendalikan atau dikendalikan bersama oleh orang yang diidentifikasi dalam huruf (a).
- (vii) Orang yang diidentifikasi dalam huruf (a) (i) memiliki pengaruh signifikan atas entitas suatu personil manajemen kunci entitas (atau entitas induk dari entitas).

Anggota keluarga dekat dari individu adalah anggota keluarga yang mungkin mempengaruhi, atau dipengaruhi oleh, orang dalam hubungan mereka dengan entitas, Mereka dapat termasuk:

- (a) pasangan hidup dan anak dari individu;
- (b) anak dari pasangan hidup individu; dan
- (c) tanggungan dari individu atau pasangan hidup individu.

Pengaruh signifikan adalah kekuasaan untuk berpartisipasi dalam keputusan kebijakan keuangan dan operasional dari suatu entitas, tetapi tidak mengendalikan kebijakan tersebut. Pengaruh signifikan dapat diperoleh melalui kepemilikan saham, anggaran dasar atau perjanjian. Pengendalian adalah kekuasaan untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasional dari suatu entitas sehingga diperoleh manfaat dari aktivitas entitas tersebut. Personil manajemen kunci adalah orang-orang yang mempunyai kewenangan dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, dan mengendalikan aktivitas entitas, secara langsung atau tidak langsung, termasuk direktur dan komisaris (baik eksekutif maupun bukan eksekutif) dari entitas.

Dalam PSAK tersebut juga mengatur tentang pihak-pihak yang bukan berelasi;

- (a) Dua entitas hanya karena mereka memiliki direktur atau personil manajemen kunci yang sama atau karena personil manajemen kunci dari satu entitas mempunyai pengaruh signifikan atas entitas lain.
- (b) Dua venturer hanya karena mereka mengendalikan bersama atas ventura bersama.
- (c)
  - (i) penyandang dana,
  - (ii) serikat dagang,
  - (iii) entitas pelayanan publik, dan
  - (iv) departemen dan instansi pemerintah yang tidak mengendalikan, mengendalikan bersama atau memiliki pengaruh signifikan atas entitas pelapor, semata-mata dalam pelaksanaan urusan normal dengan entitas (meskipun pihak-pihak tersebut dapat membatasi kebebasan entitas atau ikut serta dalam proses pengambilan keputusan).
- (d) Pelanggan, pemasok, pemegang hak waralaba, distributor atau agen umum dengan siapa entitas mengadakan transaksi usaha dengan volume signifikan, semata-mata karena ketergantungan ekonomis yang diakibatkan oleh keadaan.

Dalam PSAK tersebut juga mengatur mengenai pengungkapan yang harus dilakukan dalam laporan keuangan. Untuk seluruh entitas pengungkapan tersebut diantaranya meliputi :

1. Hubungan antara entitas induk dan entitas anak diungkapkan terlepas dari apakah telah terjadi transaksi antara mereka.
2. Entitas mengungkapkan kompensasi personil manajemen kunci secara total dan untuk masing-masing kategori berikut:
  - (a) imbalan kerja jangka pendek;
  - (b) imbalan pascakerja;
  - (c) imbalan kerja jangka panjang lainnya;
  - (d) pesangon pemutusan kontrak kerja; dan
  - (e) pembayaran berbasis saham.

3. Jika entitas memiliki transaksi dengan pihak-pihak berelasi selama periode yang dicakup dalam laporan keuangan, maka entitas mengungkapkan sifat dari hubungan dengan pihak-pihak berelasi serta informasi mengenai transaksi dan saldo, termasuk komitmen, yang diperlukan untuk memahami potensi dampak hubungan tersebut dalam laporan keuangan. Sekurang-kurangnya, pengungkapan meliputi:

- (a) jumlah transaksi;
- (b) jumlah saldo, termasuk komitmen, dan:
  - (i) persyaratan dan ketentuannya, termasuk apakah terdapat jaminan, dan sifat imbalan yang akan diberikan, untuk penyelesaian; dan
  - (ii) rincian garansi yang diberikan atau diterima;
- (c) penyisihan piutang ragu-ragu terkait dengan jumlah saldo tersebut; dan
- (d) beban yang diakui selama periode dalam hal piutang ragu-ragu atau penghapusan piutang dari pihak-pihak berelasi.

PSAK No. 7 (revisi 2010) memberikan contoh transaksi yang diungkapkan jika pihak tersebut adalah pihak berelasi, yaitu:

- (a) pembelian atau penjualan barang (barang jadi atau setengah jadi);
- (b) pembelian atau penjualan properti dan aset lain;
- (c) penyediaan atau penerimaan jasa;
- (d) sewa;
- (e) pengalihan riset dan pengembangan;
- (f) pengalihan dibawah perjanjian lisensi;
- (g) pengalihan dibawah perjanjian pembiayaan (termasuk pinjaman dan kontribusi ekuitas dalam bentuk tunai atau natura);
- (h) provisi atas jaminan atau agunan; dan
- (i) komitmen untuk berbuat sesuatu jika peristiwa khusus terjadi atau tidak terjadi di masa depan, termasuk kontrak esekutori \*(diakui atau tidak diakui); dan
- (j) penyelesaian liabilitas atas nama entitas atau pihak berelasi.

### **2.3.2.3 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam SPAP**

SPAP PSA No. 34 SA Seksi 334 memberikan panduan tentang prosedur yang harus dipertimbangkan oleh auditor jika melaksanakan audit atas laporan keuangan berdasarkan standart auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, untuk mengidentifikasi pihak yang memiliki hubungan istimewa, dan untuk memperoleh keyakinan mengenai persyaratan akuntansi dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Auditor harus memandang transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam rerangka pernyataan prinsip akuntansi, dengan penekanan pada cukup atau tidaknya pengungkapannya. Disamping itu, auditor harus menyadari bahwa substansi suatu transaksi dapat secara signifikan menjadi berbeda dari bentuknya dan bahwa laporan keuangan harus mengidentifikasi substansi transaksi tersebut dan bukan hanya bentuk hukumnya semata. Dalam ketentuan ini selama proses audit, auditor harus waspada akan adanya transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa yang material yang dapat mempengaruhi laporan keuangan dan kepemilikan bersama (*common ownership*) atau hubungan pengendalian manajemen; yang menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia harus diungkapkan.

Auditor harus waspada terhadap kemungkinan bahwa transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa didorong semata-mata, atau dalam ukuran yang lebih besar oleh kondisi yang mirip dengan kondisi berikut ini:

- a. Tidak cukupnya modal kerja atau pinjaman untuk melanjutkan bisnis.
- b. Keinginan yang mendesak untuk mencatat tingkat laba yang tinggi secara berkelanjutan dalam upaya untuk mendukung harga saham perusahaan.
- c. Prakiraan laba yang terlalu optimis.
- d. Ketergantungan pada satu atau beberapa produk, *customer*, atau transaksi untuk kelangsungan keberhasilan perusahaan.
- e. Penurunan industri yang ditandai dengan sejumlah besar kegagalan bisnis.
- f. Kelebihan kapasitas.
- g. Tuntutan perkara hukum yang signifikan, terutama perkara hukum antara pemegang saham dengan manajemen.
- h. Ancaman keusangan yang signifikan karena perusahaan beroperasi dalam industri yang berteknologi tinggi.

Dalam paragraf 7 SA Seksi 334 disebutkan prosedur audit yang harus dilakukan auditor untuk menentukan keberadaan pihak yang memiliki hubungan istimewa, yaitu :

- a. Mengevaluasi prosedur perusahaan untuk pengidentifikasian dan pencatatan memadai atas transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- b. Meminta keterangan dari pejabat manajemen yang berwenang tentang nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan menanyakan apakah ada transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa selama periode yang diperiksa.
- c. *Me-review* dokumen yang dilaporkan oleh entitas kepada Bapepam atau instansi pemerintah yang lain mengenai nama-nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dan bisnis lain yang didalamnya para direktur entitas yang diperiksa menduduki jabatan direksi atau manajemen.
- d. Menentukan nama semua dana pensiun yang dibentuk untuk kesejahteraan karyawan dan nama para pejabat dan dewan pengawasnya.
- e. *Me-review* daftar pemegang saham perusahaan tertutup untuk mengidentifikasi pemegang saham utama.
- f. *Me-review* kertas kerja audit tahun lalu untuk mengidentifikasi nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- g. Meminta keterangan kepada auditor pendahulu, auditor utama atau auditor entitas yang memiliki hubungan istimewa yang lain, mengenai pemahaman mereka akan adanya hubungan dan lingkup keterlibatan manajemen dalam transaksi-transaksi yang material.
- h. *Me-review* transaksi investasi yang material selama periode yang diperiksa untuk menentukan apakah sifat dan luas investasi selama periode tersebut menimbulkan pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- i. Meminta pendapat hukum dari konsultan hukum independen apabila diperlukan.

Dalam paragraf 08 SA Seksi 334 memberikan panduan dalam mengidentifikasi transaksi yang material yang diketahui merupakan transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa, yaitu:

- a. Membekali staf audit yang melaksanakan audit dengan nama-nama yang dikenal sebagai pihak yang memiliki hubungan istimewa sehingga staf audit menjadi waspada terhadap transaksi antarpihak tersebut selama audit.
- b. *Me-review* catatan rapat dewan komisaris dandireksi mengenai informasi transaksi material yang diotorisasi atau dibahas dalam rapat.
- c. *Me-review* surat kuasa dan hal lain yang dilaporkan kepada Bapepam dan data pembanding lainnya yang dilaporkan kepada instansi lain untuk mengidentifikasi transaksi material antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.
- d. *Me-review* pernyataan benturan kepentingan (*conflict of interest*) yang diperoleh dari manajemen perusahaan.
- e. *Me-review* lingkup dan sifat transaksi usaha dengan *customer* utama, pemasok, pemberi pinjaman dan penerima pinjaman utama untuk memperoleh indikasi hubungan yang belum diungkapkan.
- f. Mempertimbangkan apakah transaksi telah terjadi, tetapi belum memperoleh perlakuan akuntansi, seperti menerima atau memberikan jasa akuntansi, manajemen atau jasa lain tanpa dipungut biaya, atau pemegang saham utama menanggung biaya-biaya perusahaan.
- g. *Me-review* catatan akuntansi yang berisi transaksi atau saldo yang besar, luar biasa atau tidak sering terjadi, hal ini dilakukan terutama dengan menaruh perhatian khusus pada transaksi yang terjadi pada atau dekat akhir periode laporan.
- h. *Me-review* konfirmasi saldo kompensasi perjanjian untuk memperoleh indikasi bahwa saldo dicatat untuk atau oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- i. *Me-review* faktur tagihan dari kantor penasihat hukum atas jasa yang telah diterima perusahaan secara teratur atau khusus, untuk memperoleh indikasi adanya pihak yang memiliki hubungan istimewa atau transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa.

- j. *Me-review* konfirmasi pinjaman yang diberikan atau diterima untuk memperoleh indikasi adanya penjaminan. Jika terdapat penjaminan, tentukan sifat dan hubungan, jika ada, antara penjamin dan entitas pelapor.

Dalam ketentuan paragraf 09 SA Seksi 334 dijelaskan bahwa setelah mengidentifikasi adanya transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa, auditor harus menerapkan prosedur yang dipandang perlu untuk memperoleh keyakinan mengenai tujuan, sifat dan luas transaksi tersebut dan dampaknya pada laporan keuangan. Prosedur audit harus diarahkan untuk memperoleh dan mengevaluasi bahan bukti yang cukup dan kompeten serta harus diperluas sampai diluar batas manajemen. Prosedur-prosedur berikut harus mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a. Memperoleh pemahaman tentang tujuan bisnis dan transaksi.
- b. Memeriksa faktur dan *Me-review* surat perjanjian, kontrak dan dokumen relevan lainnya, seperti laporan penerimaan dan dokumen pengiriman.
- c. Menentukan apakah transaksi telah disetujui oleh dewan komisaris atau direksi atau pejabat yang berwenang.
- d. Melakukan pengujian kewajaran terhadap perhitungan jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.
- e. Merancang audit atas rekening oran antarperusahaan yang dilaksanakan pada tanggal yang bersamaan, walaupun tahun fiskalnya berbeda, dan audit atas transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa yang khusus, penting dan representative yang dilakukan oleh auditor dari masing-masing pihak dengan tukar-mrnukat informasi relevan memadai.
- f. Menginspeksi atau mengkonfirmasi dan memperoleh keyakinan atas nilai, dan mudah atau tidaknya jaminan dialihkan.

#### **2.3.2.4 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam Perpajakan**

Dalam pasal 18 (4) Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disingkat UU PPh) disebutkan hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Di dalam penjelasan pasal 18 ayat (4) UU PPh disebutkan hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan:

- a. kepemilikan atau penyertaan modal; atau
- b. adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi.

Selain karena hal-hal tersebut, hubungan istimewa di antara Wajib Pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan. Untuk memberikan penjelasan lebih jelas tentang pihak-pihak dalam hubungan istimewa maka dalam penjelasan pasal 18 ayat (4) UU PPh juga dijelaskan sebagai berikut:

Huruf a :

Hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan kepemilikan yang berupa penyertaan modal sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih secara langsung ataupun tidak langsung. Misalnya, PT A mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT B. Pemilikan saham oleh PT A merupakan penyertaan langsung. Selanjutnya, apabila PT B mempunyai 50% (lima puluh persen) saham

PT C, PT A sebagai pemegang saham PT B secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25% (dua puluh lima persen). Dalam hal demikian, antara PT A, PT B, dan PT C dianggap terdapat hubungan istimewa. Apabila PT A juga memiliki 25% (dua puluh lima persen) saham PT D, antara PT B, PT C, dan PT D dianggap terdapat hubungan istimewa. Hubungan kepemilikan seperti di atas dapat juga terjadi antara orang pribadi dan badan.

Huruf b :

Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.

Huruf c :

Yang dimaksud dengan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah ayah, ibu, dan anak, sedangkan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah saudara.

Yang dimaksud dengan “keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan “hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah ipar.

Ketentuan diatas serupa juga terdapat dalam pasal 2 UU Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Disamping hal tersebut dalam ketentuan UU PPh pasal 18 ayat 3 bahwa Direktur Jenderal pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Dalam Pasal 16 PP 80 Tahun 2007 ayat 2 disebutkan bahwa dalam hal wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Direktorat Jenderal Pajak juga telah mengeluarkan beberapa ketentuan terkait transaksi *related party* diantaranya adalah ;

- Ketentuan Per-43/PJ/2010 tanggal 6 september 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Ketentuan S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi yang dikeluarkan oleh Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Pajak Direktorat Jenderal Pajak. Salah satu hal dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa dalam hal laporan keuangan telah diaudit akuntan publik dan akuntan publik memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) terhadap laporan keuangan wajib pajak, pemeriksa harus meminta keterangan secara tertulis dari akuntan publik terkait pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi yang telah dilakukan akuntan publik, sebagai pelaksanaan dari ketentuan paragraf 9 huruf d Standar Professional Akuntan Publik (SPAP) No. 34. Selanjutnya pemeriksa pajak meneliti Kertas Kerja Auditor terkait kewajaran transaksi afiliasi, atau membuat Berita Acara Pemberian Keterangan (BAPK) dalam hal akuntan publik tidak memiliki KKA terkait audit kewajaran transaksi afiliasi, untuk mendokumentasikan penjelasan lisan yang disampaikan oleh akuntan publik terkait audit atas transaksi afiliasi yang telah dilakukan oleh akuntan publik.

- Ketentuan Kep-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Ketentuan SE-04/PJ.7/1993 tanggal Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing*.

### 2.3.2.5 Ketentuan Hubungan Istimewa Bagi Perusahaan Masuk Bursa

Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) sebagai salah satu otoritas pasar modal telah mengeluarkan Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal Badan Pengawas Pasar Modal Nomor : Kep-97/PM/1996 tanggal 28 Mei 1996 yang telah diubah dengan Nomor : Kep-06/PM/2000 tertanggal 13 Maret 2000 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan. Peraturan ini menetapkan bentuk, isi, dan persyaratan dalam penyajian laporan keuangan yang harus disampaikan oleh Emiten atau Perusahaan Publik, baik untuk keperluan penyajian kepada masyarakat maupun untuk disampaikan kepada Bapepam.

Dalam ketentuan pada angka 2 huruf j dinyatakan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah :

- 1) Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara, mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies*, *subsidiaries* dan *fellow subsidiaries*);
- 2) Perusahaan asosiasi (*associated company*);
- 3) Perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung, suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan, dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut (yang dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor);
- 4) Karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris,

direksi dan manajer dari perusahaan serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut; dan

5) Perusahaan dimana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung, oleh setiap orang yang diuraikan dalam angka 3) atau 4), atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut. Ini mencakup perusahaan-perusahaan yang dimiliki anggota dewan komisaris, direksi atau pemegang saham utama dari perusahaan pelapor dan perusahaan-perusahaan yang mempunyai anggota manajemen kunci yang sama dengan perusahaan pelapor.

Dilihat ketentuan tentang hubungan istimewa diatas maka terlihat bahwa ketentuan Bapepam tentang hubungan istimewa tersebut masih mengacu kepada PSA No. 7 (1994) jadi belum mengacu ke PSAK No.7 (revisi 2010).

Dalam ketentuan Bapepam ini hal- hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan bagi perusahaan masuk bursa terkait transaksi dengan pihak hubungan istimewa adalah :

- (1) Dirinci jumlah masing-masing pos aktiva, kewajiban, penjualan dan pembelian (beban) kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa beserta persentasenya terhadap total aktiva, kewajiban, penjualan dan pembelian (beban);
- (2) Apabila jumlah dari setiap transaksi atau saldo untuk masing masing kategori tersebut dengan pihak tertentu melebihi Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah), maka jumlah tersebut harus disajikan secara terpisah nama dan hubungan pihak tersebut wajib diungkapkan;
- (3) Penjelasan transaksi yang tidak berhubungan dengan kegiatan usaha utama dan jumlah hutang / piutang sehubungan dengan transaksi tersebut;
- (4) Sifat hubungan, jenis dan unsur transaksi hubungan istimewa;
- (5) **Kebijakan harga dan syarat transaksi serta pernyataan apakah penerapan kebijakan harga dan syarat tersebut sama dengan kebijakan harga dan syarat untuk transaksi dengan pihak ketiga; dan**

(6) Alasan dan dasar dilakukannya pembentukan penyisihan Piutang Hubungan Istimewa.

Penulis menekankan bahwa dalam ketentuan Bapepam tersebut terdapat ketentuan untuk mengungkapkan kebijakan harga dan syarat transaksi serta pernyataan apakah penerapan kebijakan harga dan syarat tersebut sama dengan kebijakan harga dan syarat untuk transaksi dengan pihak ketiga dalam laporan keuangan. Dengan demikian baik wajib pajak dalam hal ini perusahaan masuk bursa maupun auditor independennya yang melakukan audit atas laporan keuangan perusahaan masuk bursa melaksanakan ketentuan tersebut.

### **2.3.3 Prinsip Harga Pasar Wajar (*The Arm's Length Principle*)**

#### **2.3.3.1 Prinsip Harga Pasar Wajar**

Ketika pihak-pihak yang melakukan transaksi memiliki hubungan istimewa maka sering kali harga yang terbentuk berbeda dengan harga jika transaksi tersebut dilakukan oleh para pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa, meskipun hal tersebut tidak selalu demikian.

Prinsip harga pasar wajar menghendaki penentuan harga antara para pihak yang memiliki hubungan istimewa berdasarkan harga pasar wajar, yaitu harga yang terbentuk ketika transaksi dilakukan oleh para pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

Darussalam dan Septriadi (2008) mengutip dari Feinschreiber (2004) menjelaskan bahwa secara teoritis, prinsip harga wajar didasarkan atas (i) transaksi yang sama (*the same transaction*), dan (ii) dalam kondisi yang sama (*same circumstances*) yang dilakukan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Akan tetapi transaksi seperti tersebut dalam praktiknya jarang atau tidak pernah terjadi. Sehingga dalam aplikasinya, penentuan harga pasar wajar didasarkan atas (i) transaksi yang dapat diperbandingkan (*comparable transaction*), dan (ii) dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (*comparable circumstances*) ketika tidak terdapat transaksi yang benar-benar sama.

Dalam pasal 9 OECD *model tax convention* disebutkan :

“(where) condition are made or imposed between the two (associated) enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profit which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profit of that enterprise and taxed accordingly.”

Dari ketentuan diatas dapat disimpulkan bahwa laba satu perusahaan harus diakui sesuai kondisi *independent* , baik komersial maupun keuangan atau dengan kata lain kondisi transaksi tidak dalam hubungan istimewa. Dalam buku *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* yang dikeluarkan oleh OECD disebutkan bahwa perlu dilakukan penyesuaian (*adjustment*) seperlunya untuk menghilangkan distorsi karena tidak terpenuhinya kondisi prinsip *arm's length* tersebut.

Darussalam dan sepriadi (2008) menjelaskan bahwa seperti yang terdapat dalam OECD *guidelines* , sangat penting untuk memberikan kewenangan kepada administrasi pajak untuk menghitung kembali penghasilan dari perusahaan asosiasi jika penghasilan tersebut tidak merefleksikan penghasilan kena pajak sebenarnya (*true taxable profit*) yang timbul di negara tersebut . hal tersebut untuk mencegah perusahaan multinasional memindahkan penghasilan kena pajaknya dan menghindari pembagian yang tidak adil atas penghasilan dari transaksi antarnegara, dan kewenangan tersebut harus diundangkan dalam ketentuan domestik.

Dalam pasal 18 ayat (3) UU PPh disebutkan Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan

harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Terdapat beberapa faktor yang menentukan dalam perbandingan kondisi para pihak yang melakukan transaksi. dalam OECD *guidelines* faktor tersebut adalah : (i) karakteristik barang dan jasa, (ii) analisis fungsi, (iii) batasan kontrak, (iv) kondisi ekonomi dan (v) strategi bisnis.

### **2.3.3.2 Metode Harga Pasar Wajar**

Terdapat beberapa metode yang dapat digunakan sebagai dasar untuk menentukan kewajaran harga sesuai dengan *arm's length principle* seperti yang terdapat dalam OECD *guidelines*, yaitu :

#### **1. *Traditional Transaction Method***

##### **a. *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP Method)***

Metode ini membandingkan harga barang maupun jasa dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan harga barang maupun jasa dari transaksi yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa dalam kondisi yang dapat diperbandingkan.

##### **b. *Resale Price Method***

Dalam metode ini harga pasar wajar dimulai dengan adanya harga suatu produk yang telah dibeli dari perusahaan asosiasi, kemudian produk tersebut dijual ke perusahaan independen. Penentuan harga pasar wajar dihitung dengan cara mengurangkan harga jual kembali tersebut dengan *margin* laba kotor tertentu (*resale price margin*) yang diperoleh dari penjualan ke pihak independen.

##### **c. *Cost Plus Method***

Harga pasar wajar dihitung dengan menambahkan *mark up* yang layak ( *appropriate cost plus mark up*) ke dalam harga pokok pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

## 2. *Transactional Profit Method*

### a. *Profit Split Method*

Metode profit split method dipergunakan ketika tidak terdapat data yang dapat diperbandingkan. Pertama, metode ini mencari laba yang akan dibagi di antara mereka yang ada dalam satu *group* dari transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa tersebut. Laba masing-masing pihak akan ditentukan sesuai fungsi. Persentase hasil suatu fungsi ini dibandingkan dengan yang terjadi pada perusahaan independen.

### b. *Transactional Net Margin Method*

Metode ini menetapkan *net profit margin* berdasarkan perbandingan dengan harga pokok produksi, penjualan atau aktiva yang dipergunakan untuk memperoleh *net profit* tersebut. *Net margin* pihak yang sejenis yang tidak memiliki hubungan istimewa akan diperbandingkan dengan *net margin* pihak yang akan dihitung.

## 1.4 *Transfer Pricing* Dalam laporan Keuangan

### 2.4.1 Resiko Pelaporan Yang Tidak Benar (*incorrect reporting*) Pajak Penghasilan Dalam Laporan Keuangan.

Laporan keuangan adalah salah satu bagian yang akan terkena dampak oleh pajak. Pajak akan terlihat dalam neraca, laporan laba rugi, dan berdampak dalam arus kas, perubahan ekuitas, dan *disclosures* yang merupakan bagian dari laporan keuangan (Anderson et.al, 2010 : 73). Lebih jauh dijelaskan bahwa resiko tersebut adalah; pertama, resiko salah saji akun pajak

penghasilan dalam laporan keuangan meliputi: (i) resiko jumlah pajak yang dilaporkan memiliki salah saji yang material maupun (ii) resiko *disclosures* yang berkaitan dengan pajak dalam laporan keuangan. Kompleksitas hukum pajak, keterbatasan waktu serta sumber daya yang dimiliki divisi pajak atau keuangan dalam suatu perusahaan dan kemungkinan kesalahan dalam pelaporan pajak penghasilan dalam laporan keuangan menjadi resiko yang tidak tampak (*tangible risk*).

Risiko yang kedua, terkait dengan pajak penghasilan, yaitu penghitungan sesuai dengan IFRS atau US GAAP. Contohnya disini adalah bagaimana perusahaan mencatat atas kemungkinan dampak pajak yang potensial akibat tindakan agresif (*aggressive position taken*) dalam SPT tahunan atau akibat transaksi yang kompleks yang memiliki implikasi terhadap pajak sedangkan ketentuan pajaknya tidak jelas .

Anderssoon et. al (2010: 75) Kompleksitas dalam penghitungan dan penyajian pajak penghasilan juga didorong oleh faktor operasional perusahaan seperti :

- Kebutuhan akan karyawan yang kompeten baik dalam ketentuan akuntansi keuangan dan ketentuan (baik domestik maupun internasional) hukum pajak penghasilan.
- Kebutuhan akan data yang terinci ( sering dalam basis entitas yang terpisah dalam skenario konsolidasi suatu group).
- Subyektivitas analisis tertentu yang kemudian membutuhkan *judgement* dan pernyataan *management (management representations)*.
- Kebutuhan atas kecukupan waktu untuk melakukan penghitungan final dan analisa termasuk pertimbangan pajak terkait dengan perubahan akuntansi dan transaksi bisnis yang kompleks.
- Kebutuhan untuk mengkoordinasikan informasi dan proses antar departemen dan yuridiksi , biasanya dalam kasus perusahaan multinasional.

Rahayu (2008:85) menjelaskan bahwa terdapat beberapa praktik penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing* dengan tujuan mengurangi beban pajak di Indonesia, yaitu :

a. Praktik penggelembungan *inter company cost*.

Praktik penggelembungan *inter company cost* dilakukan melalui kewajiban membayar fee atas pemakaian jasa, seperti : jasa manajemen, jasa teknik dan jasa-jasa lainnya kepada induk perusahaan (parent company di LN), dengan harga transaksi yang ditentukan oleh induk perusahaan di luar negeri yang pada umumnya melebihi harga pasar wajar.

b. Praktik pembebanan biaya royalti atas pemakaian merek dagang milik induk perusahaan yang sebenarnya tidak diperlukan.

Dalam praktik ini induk perusahaan membebani biaya royalti dalam jumlah sangat besar kepada anak perusahaan yang seharusnya tidak perlu karena tidak ada unsur jasa yang diberikan oleh induk perusahaan.

c. Praktik memperbesar biaya bahan baku dan atau memperkecil penghasilan dari penjualan barang.

Dalam praktik ini bahan baku dibeli dari induk perusahaan dengan harga yang lebih tinggi, sehingga biaya pembelian bahan baku yang dibebankan oleh anak perusahaan di Indonesia menjadi tinggi. Barang jadi yang dihasilkan kemudian dijual ke induk perusahaan dengan harga jual yang rendah yang akan mengakibatkan penjualan anak perusahaan menjadi rendah.

d. Praktik memperkecil omzet penjualan melalui transaksi maklon.

Dalam praktik ini anak perusahaan di Indonesia memproduksi barang pesanan dari induk perusahaan di luar negeri dengan bahan baku yang dikirim dari induk perusahaan. Penjualan dilakukan induk perusahaan dan pengiriman barang dilakukan langsung ke konsumen atas perintah induk perusahaan. Anak perusahaan hanya mendapatkan *fee* yang biasanya “at cost” atau dengan margin laba yang kecil.

e. Praktik pinjaman pemegang saham.

Dalam praktik ini anak perusahaan membayar beban bunga atas pinjaman yang diberikan oleh induk perusahaan. Dalam praktiknya beban bunga tersebut dapat berkembang menjadi tidak wajar baik dengan adanya pembebanan tingkat bunga yang tinggi maupun tanpa bunga.

## 2.4.2 Praktik di beberapa negara

### 2.4.2.1 Amerika

Wright et al. (2006) menjelaskan bahwa dalam beberapa tahun terakhir terjadi peningkatan pengawasan atas *transfer pricing* dalam laporan keuangan auditor seiring dengan reformasi profesi akuntansi. Meningkatnya pengaruh transfer pricing dalam keuangan berpengaruh kepada pembuat undang-undang, standar etik, dan pihak-pihak lain yang bertujuan membuat kebijakan keuangan menjadi semakin transparan.

Ketentuan mengenai dokumentasi *transfer pricing* cukup sederhana sebelum adanya ketentuan tentang *final transfer pricing penalty* tahun 1995. Regulasi tersebut membuat perusahaan banyak menggunakan jasa konsultan dalam menyusun dokumentasi *transfer pricing*. Dalam tahun 2004 20 negara lainnya juga menyusun *penalty/documentation regime* yang bertujuan melindungi pajak domestik mereka.

Dalam tahun 2002 setelah terjadinya skandal Enron, WorldCom, Tyco dan lain sebagainya menyebabkan Kongres Amerika menetapkan *Sarbanes-Oxley Corporate Fraud and Accountability Act* ("SOX"). Terdapat 2 bagian SOX yang terkait *transfer pricing* yaitu pertama SOX seksi 201 tentang independensi auditor. Dalam ketentuan tersebut mengatur bahwa kantor akuntan publik dapat memberikan *non-audit service* (kepada *public company*) termasuk didalamnya jasa perpajakan terkait *transfer pricing* untuk klien yang juga diaudit oleh mereka, harus mendapat persetujuan terlebih dahulu dari komite audit. Dengan kata lain kantor akuntan publik dapat memberikan

jasa perpajakan untuk perusahaan terbuka (*public company*) tanpa adanya hambatan ketika memberikan jasa tersebut kepada klien yang bukan klien audit mereka. Kedua adalah SOX seksi 404, yang mengharuskan perusahaan menunjukkan pengendalian internal mereka terhadap akurasi laporan keuangan dan lebih jauh mengharuskan auditor dari MNE untuk membuktikan dan memberikan penilaian atas pengendalian tersebut. Auditor terkait dengan hal ini harus mempelajari pengendalian internal terhadap aspek *transfer pricing* perusahaan.

Laporan keuangan yang telah diaudit memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa resiko material dalam ketentuan perpajakan perusahaan (*company's tax provision*) telah dihitung secara layak. Sesuai dengan US GAAP, kewajiban akuntansi untuk risiko tersebut terdapat dalam *Financial Accounting Standards* (FAS) 5 dan akuntansi untuk pajak penghasilan terdapat dalam FAS 109.

FAS 5 menetapkan standar akuntansi keuangan dan pelaporan untuk kerugian kontigensi (*loss contingencies*). Dalam standar tersebut mengharuskan untuk mengakui (*accrue*) ke penghasilan dan disertai *disclosure* atas kerugian yang dapat diestimasi dari *loss contingencies* jika dua kondisi berikut terpenuhi : (i) informasi yang tersedia sebelum penerbitan laporan keuangan mengindikasikan bahwa besar kemungkinan (*probable*) asset telah mengalami penurunan (*impaired*) atau kewajiban telah terjadi (*incurred*) dan (ii) jumlah kerugian dapat diestimasi secara rasional (*reasonably estimated*). Sesuai ketentuan dalam FAS 5, *probable* berarti bahwa kejadian di masa depan cenderung terjadi (*likely to occur*).

FAS 109 menetapkan standar akuntansi untuk ketentuan pajak penghasilan perusahaan. Sesuai standar tersebut, tujuan akuntansi untuk pajak penghasilan adalah untuk mengakui : (i) jumlah hutang pajak atau kelebihan pembayaran pajak untuk tahun berjalan, (ii) aktiva dan kewajiban pajak tangguhan dari konsekwensi kejadian di masa depan . Dalam FAS 109 terdapat empat prinsip dasar untuk akuntansi pajak penghasilan, yaitu : (1) aktiva dan kewajiban pajak kini diakui untuk

estimasi hutang pajak atau kelebihan pembayaran pajak dalam SPT Tahunan (*tax return*) tahun berjalan, (2) aktiva dan kewajiban pajak tangguhan diakui untuk estimasi pengaruh pajak di masa depan dikaitkan dengan perbedaan temporer (*temporary differences*) dan kompensasi (*carryforwards*), (3) pengukuran aktiva dan kewajiban pajak kini dan tangguhan sesuai dengan ketentuan hukum pajak yang berlaku, efek dari perubahan ketentuan dalam hukum pajak di masa datang atau perubahan tarif yang tidak diantisipasi, dan (4) pengukuran pengurangan aktiva pajak tangguhan oleh jumlah manfaat pajak (*tax benefit*) yang tidak diharapkan terjadi.

Petolick (2010) menjelaskan bahwa terdapat perbedaan yang sangat signifikan antara akuntansi untuk penghasilan, beban, keuntungan dan kerugian untuk tujuan perpajakan dan standar akuntansi. Standar Akuntansi menghendaki adanya rekonsiliasi perbedaan tersebut dengan menghitung aset atau kewajiban pajak tangguhan untuk perbedaan yang bersifat temporer (*temporary differences*), kerugian operasi dan kompensasi kerugian. Perbedaan perhitungan tersebut berdampak signifikan terhadap laporan keuangan sehingga menyebabkan eksekutif pajak (*tax executives*) fokus terhadap hal tersebut. Risiko tersebut disebabkan terutama oleh kurangnya pelatihan karyawan, kurangnya review dari manajemen dan teknologi yang kurang mendukung.

Dalam tahun 2006, FASB mengeluarkan interpretasi 48 (selanjutnya disebut FIN 48) yaitu akuntansi untuk ketidakpastian dalam pajak penghasilan (*Accounting for uncertain tax position*). Interpretasi tersebut mengubah secara mendasar bagaimana entitas mengukur dan mengakui manfaat (*benefit*) terkait dengan posisi pajak (*tax position*). FASB 109 menekankan akan banyaknya isu terkait dengan pajak penghasilan tetapi tidak memberikan pedoman secara spesifik. Sehingga dengan FIN 48 memberikan pedoman dalam mengatasi ketidakpastian dalam akuntansi baik untuk aset maupun kewajiban pajak penghasilan.

Lowell dan Martin (2010) menjelaskan bahwa secara prinsip validitas posisi pajak adalah tunduk dalam aturan hukum pajak. Bukan sesuatu yang kontroversial untuk mengakui manfaat posisi pajak dalam laporan keuangan ketika terdapat tingkat keyakinan yang tinggi bahwa posisi pajak akan dapat dipertahankan dari pemeriksaan yang dilakukan otoritas pajak. Namun demikian dalam beberapa hal hukum pajak memiliki interpretasi yang berbeda sehingga posisi pajak menjadi tidak pasti. Perbedaan praktik akuntansi dapat berkembang menjadikan inkonsistensi dalam kriteria yang digunakan untuk mengakui, tidak mengakui, dan mengukur manfaat terkait pajak penghasilan. Perbedaan dalam praktik tersebut akan menghasilkan tidak dapat diperbandingkannya (*non-comparability*) dalam laporan aset dan kewajiban pajak penghasilan.

“*Tax position*” adalah posisi pajak dalam SPT Tahunan atau posisi yang dihasilkan dalam pengurangan hutang pajak penghasilan yang permanen, penangguhan pajak penghasilan yang dinyatakan dalam hutang pajak sekarang untuk tahun-tahun mendatang, atau perubahan dalam realisasi yang diharapkan dari aktiva pajak tangguhan. *Tax position* juga meliputi , tapi tidak terbatas pada :

- (i) Keputusan untuk tidak melaporkan SPT Tahunan
- (ii) Alokasi atau pergeseran penghasilan antara yurisdiksi yang berbeda
- (iii) Karakteristik penghasilan atau keputusan untuk mengecualikan laporan penghasilan kena pajak dalam SPT Tahunan
- (iv) Keputusan untuk mengklasifikasikan transaksi, entitas, atau posisi lain dalam SPT tahunan sebagai yang bebas pajak.

Melihat apa yang dimaksudkan *tax position* diatas maka *cross-border transfer pricing* merupakan bagian didalamnya karena adanya alokasi penghasilan antara yurisdiksi yang berbeda.

Dalam FIN 48 ditentukan atribut kondisi yang menentukan pengakuan dan pengukuran sesuai *treatment* laporan keuangan akan posisi pajak atau ekspektasi posisi pajak dalam SPT Tahunan. Evaluasi posisi pajak sesuai FIN 48 terdiri dari dua tahap. Pertama adalah pengakuan (*recognition*), MNE harus menentukan apakah secara teknis terdapat kemungkinan lebih besar (*more-likely-than-not*) bahwa posisi pajak akan dapat dipertahankan dalam pemeriksaan, termasuk proses keberatan dan banding. Tahap kedua adalah pengukuran (*measurement*), posisi pajak yang *more-likely-than-not* diukur untuk menentukan jumlah benefit yang diakui dalam laporan keuangan. *More-likely-than-not* artinya kemungkinan terjadi lebih dari 50 %. Dalam menilai kriteria *more-likely-than-not* hal yang dilakukan adalah sebagai berikut :

- (i) Akan diasumsikan bahwa *tax position* akan diperiksa oleh otoritas pajak yang memiliki pengetahuan penuh terhadap informasi yang relevan
- (ii) Secara teknis *tax position* berasal dari otoritas dalam hukum pajak (undang-undang, penjelasan undang-undang, peraturan , dan kasus hukum)
- (iii) Setiap *tax position* harus dievaluasi tanpa

Perbedaan antara posisi pajak dalam SPT tahunan dan jumlah yang diakui dalam laporan keuangan akan berakibat sebagai berikut :

- (v) Kenaikan kewajiban hutang pajak penghasilan atau pengurangan piutang kelebihan pajak penghasilan
- (vi) Pengurangan dalam deferred tax asset atau kenaikan dalam deferred tax liability
- (vii) Keduanya baik (i) dan (ii)

#### **2.4.2.2 India**

Butani (2010) menjelaskan bahwa sesuai ketentuan Pajak penghasilan India, perusahaan yang memiliki transaksi internasional diharuskan untuk memberikan laporan dari akuntan publik yang

memastikan bahwa : (i) informasi dan dokumentasi atas transaksi internasional yang dibuat secara layak, (ii) detail transaksi yang disajikan dalam laporan sudah benar dan tepat (*true and correct*). Dalam ketentuan 10E, *Income Tax Rules 1962* India disebutkan bahwa dokumentasi tidak diwajibkan untuk perusahaan yang memiliki transaksi internasional dalam 1 tahun kurang dari 10 juta Ruppe.

ICAI (*The Institute of Chartered Accountants of India*) telah menerbitkan pedoman tentang tanggung jawab akuntan terkait dengan transaksi internasional. Tujuan pedoman tersebut untuk membantu akuntan dalam memahami tanggung jawabnya termasuk sifat dan ruang lingkup (*nature and scope*) informasi yang dikumpulkan oleh akuntan untuk melakukan pengujian, prosedur verifikasi, dan menjelaskan kondisi tertentu ketika kualifikasi mungkin dibuat akuntan ketika mempersiapkan laporannya.

Informasi dan dokumentasi baik keuangan maupun non keuangan terkait transaksi internasional dapat berupa laporan keuangan perusahaan, kebijakan dan pedoman organisasi, syarat yang diperlukan untuk memenuhi ketentuan dalam *Companies Act 1956* dan sebagainya. Kunci utama dalam kelayakan informasi dan dokumentasi tersebut adalah : (i) *Completeness*-tidak ada transaksi material yang tidak dicatat atau kejadian yang tidak diungkapkan, (ii) *Timeliness*-transaksi bisnis, kejadian dan fakta di buat dalam periode waktu yang rasional setelah terjadinya, (iii) *Accuracy*-transaksi dicatat dalam jumlah yang tepat.

Informasi utama dalam transaksi internasional disajikan dalam lampiran laporan akuntan. Yang termasuk didalamnya yaitu : perusahaan asosiasi yang bertransaksi, sifat, kuantitas, nilai buku, *arm's-length price* yang diadopsi, dan metode yang digunakan untuk menentukan *arm's-length price* untuk transaksi tersebut.

Dalam *transfer pricing* juga meliputi pemahaman terhadap bisnis perusahaan dan perusahaan asosiasinya. Hal tersebut membutuhkan analisis fungsional dan risiko yang mempengaruhi bisnis, pemahaman secara komprehensif terhadap industri yang dijalankan perusahaan, data

pembandingan dan sebagainya. Meskipun informasi tersebut tersedia ketika akuntan mempelajari hal tersebut namun atas informasi tersebut akuntan harus tetap memverifikasi.

### 2.4.2.3 Meksiko

Gomez dan Huerta (2009) menjelaskan bahwa untuk menjawab isu transfer pricing Meksiko telah mengeluarkan aturan baru kewajiban pelaporan transfer pricing (*New Transfer Pricing Reporting Obligations*). Bagian penting dari aturan tersebut adalah : *new instructions for integration, completion and electronic filling of the audit report, guidance format for the filling of the audit report* dan *questionnaire on transfer pricing*.

Maksud *new instructions for integration, completion and electronic filling of the audit report* adalah sinkronisasi antara pihak otoritas pajak Meksiko dengan akuntan publik yang disebut dengan *registered external public accountant (REPA)* terkait laporan audit. Termasuk juga aturan mengenai format yang dibuat dalam audit report terkait *transfer pricing*.

Ketentuan baru tentang kuisisioner tentang *transfer pricing* berdampak kepada wajib pajak maupun REPAs dalam *disclosure* detail informasi terkait transaksi pihak yang memiliki hubungan istimewa baik domestik maupun internasional, dan penerapan prinsip *arm's length* untuk pajak penghasilan. REPA harus merespon kuisisioner tersebut untuk memastikan apakah wajib pajak telah memenuhi kewajibannya terkait *transfer pricing*. Dengan demikian otoritas pajak dapat mengawasi lebih baik *compliance* kewajiban *transfer pricing* sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Isi dari *new transfer pricing reporting obligations* tersebut adalah :

- a. *Compliance* dengan *arm's length principle*

Kedua belah pihak baik wajib pajak maupun REPA harus menyediakan informasi terkait transaksi dengan *related party* baik domestik maupun internasional agar otoritas pajak Meksiko dapat menentukan apakah wajib pajak sudah sesuai dengan *arm's length principle*. Informasi tersebut berupa:

- Wajib pajak harus mengindikasikan apakah pengakuan penghasilan dan biaya telah sesuai dengan *arm's length principle*.
- Tahun terjadinya transaksi dimana dicatat sebagai penghasilan, biaya, beban atau investasi.
- Metode transfer pricing yang digunakan sesuai dengan ketentuan hukum pajak penghasilan.
- Apakah *adjustment* sesuai ketentuan pajak dibuat oleh REPA agar sesuai dengan ketentuan *arm's length principle*.
- Apakah terdapat *transfer pricing study* terkait transaksi dengan *related parties*.

Semua yang disebutkan di atas harus dibuat dalam *transactional basis*. Wajib pajak harus menyajikan masing-masing transaksi apakah sesuai dengan *arm's length principle*. Untuk tujuan tersebut daftar beberapa penghasilan dan biaya dari transaksi dengan *related parties* disajikan, termasuk di dalamnya yaitu : *aggregate income* dari penjualan persediaan barang jadi maupun setengah jadi, penghasilan dari jasa, royalties, pengakuan piutang bunga, leasing, deviden, *alienation of shares*, keuntungan dari merger atau *spinoff*, pengurangan capital stock atau likuidasi dari *foreign entities*, *annual adjustment* karena inflasi, investasi dalam aktiva tetap, depresiasi fiskal, biaya fiskal dalam penjualan aktiva tetap, pengakuan hutang bunga, biaya fiskal dalam penjualan saham, pembayaran asuransi, dan biaya dibayar dimuka.

REPA secara khusus harus menyatakan apakah transaksi dengan *related parties* tersebut telah sesuai dengan *arm's length principle* dan apakah wajib pajak telah membuat bukti dokumentasi yang dibutuhkan untuk mendukung hal tersebut. Jika wajib pajak tidak melaksanakan kewajiban tersebut, REPA harus menyatakan apakah catatan atas efek tersebut telah termasuk dalam *audit report* dan apakah wajib pajak mengklaim pengurangan beban.

b. *Other information*

Wajib pajak harus menyediakan *The tax identification number* dari konsultan yang menyiapkan atau memberikan *advise* terhadap dokumentasi bukti yang mendukung penerapan *arm's length principle*. Informasi tersebut menjadi bagian dari kuisisioner REPA.

c. *Advanced pricing agrrements*

Wajib pajak harus menyatakan apakah memiliki *advance pricing agreement* dalam tahun fiskal yang bersangkutan dan apakah ada negosiasi yang sedang berlangsung.

d. *Informative tax return*

Dalam hal ini dilihat apakah dalam wajib SPT tahunan wajib pajak sudah menyatakan transaksi dengan *related parties* dan apakah figures yang dilaporkan telah sesuai dengan yang dinyatakan dalam *transfer pricing study* dan *audit report*. Dalam kasus terjadi perbedaan maka harus ada penjelasan atas hal tersebut. REPA juga harus menyatakan dalam kuisisioner apakah informasi yang disajikan tersebut dibuat tepat waktu (*timely manner*).

e. *Segmented financial information*

Wajib pajak harus membuat tambahan laporan keuangan yang disebut "*segmented balance sheet*". Dalam laporan tersebut dipisahkan informasi transaksi dengan *related parties*. Informasi disajikan dalam bentuk *net profit* atau *loss level*. Wajib pajak harus menyatakan apakah informasi *segmented financial* tersebut telah dibuat sesuai dengan *arm's length principle* dan apakah informasi tersebut telah diaudit oleh REPA.

f. *Specific transaction*

Wajib pajak harus memberikan informasi terkait transaksi khusus seperti misalnya ; (i) *back-to-back loans*. Wajib pajak harus mengakui beban bunga tersebut sebagai *non-deductible dividend* sesuai dengan UU pajak penghasilan Meksiko. REPA harus memastikan dalam kuisisionernya apakah telah memverifikasi atas hal tersebut. (ii) *Cost of sales*. Dalam hal ini REPA menganalisa *cost of sales* terkait penjualan ke *related parties*.

g. *Main intangible assets*

Informasi terkait *Main intangible asset* yang dimiliki atau digunakan wajib pajak harus di *disclosed* seperti misalnya : *client and maeker-related assets, asset based on contracts, assets based on technology, asset based on workforce*.

Casteloon (2011) dari Ernst & Young mengatakan setelah dikeluarkan ketentuan *Mexican decree discontinues tax certification process* pada tanggal 30 Juni 2010 yang mengatur penyederhanaan administrasi kepatuhan pajak, pembayar pajak Meksiko memiliki pilihan untuk menghentikan proses sertifikasi pajak (*dictamen fiskal*). Salah satu aspek yang paling penting dari sertifikasi berkaitan dengan penentuan harga transfer. Auditor eksternal yang dibutuhkan untuk memverifikasi kepatuhan wajib pajak secara formal dengan sejumlah persyaratan *transfer pricing* yang ditetapkan dalam UU Pajak Penghasilan Meksiko. Bagi Wajib Pajak yang memilih untuk tidak mengaudit laporan keuangan mereka oleh akuntan publik yang independen masih harus menjaga dokumentasi *transfer pricing* untuk membuktikan bahwa transaksi antara pihak terkait, nasional atau asing, dilakukan sesuai dengan *arm's length principle*.

#### 2.4.2.4 Korea Selatan

Menurut UHY (2010) Negara Korea Selatan memiliki *The Law for the Coordination of International Tax Affairs* yang mengatur ketentuan tentang *transfer pricing*. Adapun beberapa ketentuan diantaranya :

- *Adjustment of a Transfer Price Based on an Arm's Length Price*

LCITA (Law for the Coordination of International Tax Affairs) memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk menyesuaikan harga transfer berdasarkan *arm's length principle* (ALP) dan untuk menentukan atau menghitung kembali pajak bagi penduduk ketika terdapat harga transfer sebuah perusahaan Korea dan mitra luar negeri dengan harga diatas maupun dibawah ALP yang meliputi :

- (1) Hubungan Khusus
- (2) Perhitungan Kepemilikan tidak langsung

- *Criteria and Procedure for Transfer Price Adjustment*

LCITA menerbitkan ketentuan yang mengatur ALP yang akan ditetapkan atau diharapkan ditetapkan sebagai harga yang terjadi ketika tidak terjadi hubungan istimewa.

- *Selection of Method for Determining ALP*

Ketentuan ini juga ini mengatur metode apa yang seharusnya digunakan dalam menentukan ALP.

- *Reporting Methods for an ALP Determination*

Metode yang digunakan dan alasannya harus diungkapkan oleh Wajib Pajak dalam SPT tahunannya.

Laporan keuangan untuk kegiatan usaha di Korea Selatan diatur dengan berbagai ketentuan diantaranya ; *the Commercial Code, the Corporate Tax Act, the Securities Transaction Tax Act, and the Act on External Audit of Stock Companies, the Certified Public Accountant Act, the Financial Accounting Standards and the Audit Standards*. Kecenderungan baru dalam undang-undang Korea Selatan , bagaimanapun, adalah bahwa kesenjangan antara akuntansi keuangan dan akuntansi pajak semakin berkurang.

## 2.5 Penelitian sebelumnya

Terdapat penelitian sebelumnya terkait dengan peran dan tanggung jawab akuntan publik. Penelitian tersebut mencakup bagaimana praktik peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam hubungannya dengan *transfer pricing*. *Transfer pricing* tersebut juga erat kaitannya dengan pengungkapan transaksi pihak yang memiliki hubungan istimewa. Berikut elaborasi penelitian terdahulu seputar peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross border transfer pricing*.

Wright et al. (2006) melakukan penelitian berdasarkan pengalaman mereka dalam mengaudit perusahaan di Amerika yang terkait dengan *transfer pricing*. Dalam penelitian mereka dapat diketahui karakteristik secara umum yang ditemukan adalah ; auditor kurang memahami operasi perusahaan yang terkait *intercompany transaction*, auditor kurang memahami industri klien, dan area *transfer pricing* tidak bisa secara jelas ditekankan. Dalam kesimpulannya mereka juga mengingatkan pentingnya pembelajaran terhadap auditor terkait audit *transfer pricing* tersebut.

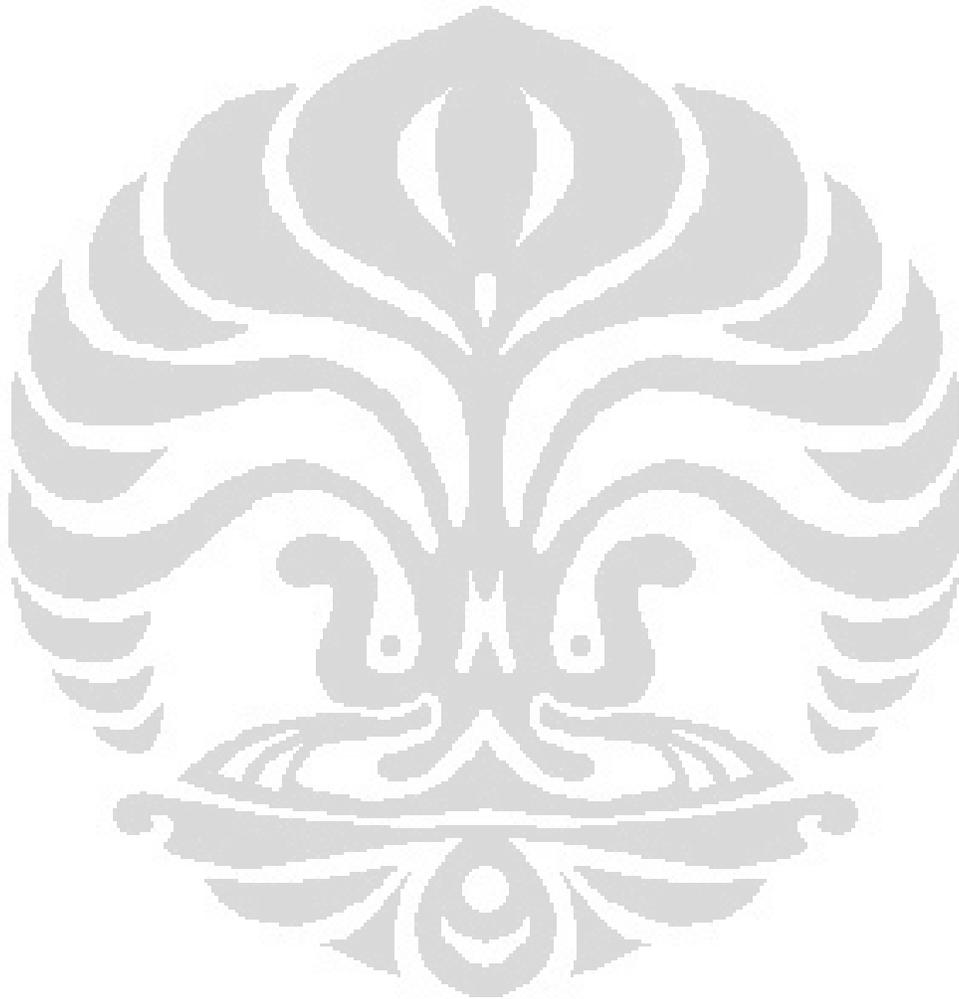
Belum banyak penelitian khususnya di Indonesia tentang peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait praktik *cross border transfer pricing* namun demikian banyak penelitian terkait dengan praktik pengungkapan .

Haritjahjono (2010) melakukan penelitian praktik pengungkapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa yang dilakukan perusahaan masuk bursa. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengungkapan yang diwajibkan (*mandatory disclosure*) oleh Bapepam masih rendah. Disamping itu disimpulkan pula bahwa pemahaman auditor mengenai *arm's length principle* masih kurang.

Tjakradinata (2001) dalam penelitiannya tentang *disclosure* menemukan bahwa kualitas pengungkapan dipengaruhi variable tingkat laba yang baik, jumlah pemegang saham yang besar, tercatat lebih dari satu bursa, dan penggunaan jasa audit akuntan publik *the big five*.

Dari beberapa penelitian tersebut dapat diperoleh gambaran awal bagaimana selama ini peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross border transfer pricing*, terutama apa yang sudah diteliti oleh Wright dan

kawan-kawan menunjukkan bahwa masih terdapat beberapa kendala yang dialami auditor di Amerika dalam audit terkait *transfer pricing*.



## BAB III

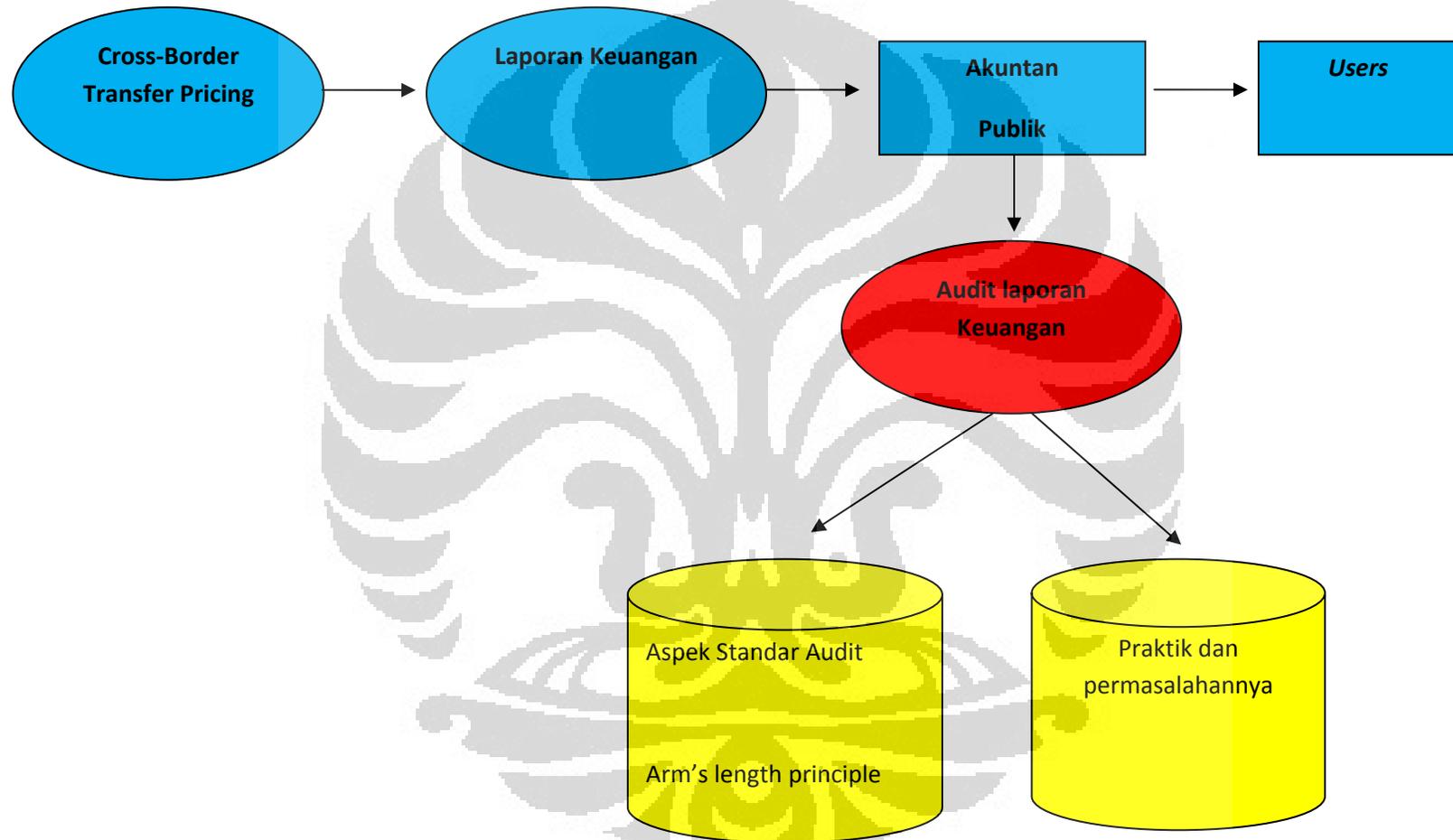
### METODE PENELITIAN

#### 3.1 Kerangka Pemikiran

Penelitian didasarkan atas belum jelasnya peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*. *Transfer pricing* dapat mengalami *abuse* yang pada akhirnya digunakan menjadi alat untuk mengurangi beban pajak keseluruhan dari suatu *group* perusahaan multinasional. Akuntan publik yang memberikan *assurance services* berupa audit atas laporan keuangan historis harus dapat memahami konsep *transfer pricing* sehingga dapat memberikan keyakinan bahwa *transfer pricing* dalam laporan keuangan telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hal tersebut tentunya sangat penting bagi akuntan publik sebelum memberikan opini atas keseluruhan laporan keuangan. Kesalahan dalam audit atas laporan keuangan yang terdapat transaksi *cross-border transfer pricing* tentunya akan merugikan *users* yang bisa berakibat adanya tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan.

Peneliti berusaha agar hasil penelitian ini dapat memberi kontribusi positif bagi akuntan publik, IAPI dan Direktorat Jenderal Pajak terutama berkenaan dengan masalah *transfer pricing* yang sampai saat ini masih banyak permasalahan. Untuk mencapai tujuan tersebut, peneliti menggunakan kerangka berpikir yang diharapkan menghasilkan solusi terbaik bagi penyelesaian masalah peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*. Kerangka pemikiran yang peneliti pakai dalam menjalankan penelitian ini adalah seperti yang tercantum dalam bagan berikut :

Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran



*Cross-border transfer pricing* terjadi ketika terdapat transaksi internasional antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, sehingga transaksi tersebut terjadi dalam yuridiksi pajak yang berbeda. Harga yang terbentuk jika transaksi tersebut dilakukan antar perusahaan asosiasi (pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa) maka akan menyebabkan terjadinya *transfer pricing* dan terdapat kemungkinan adanya suatu tingkat keluwesan dalam proses penentuan harga yang tidak terdapat dalam transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Jika hal tersebut terjadi maka kemungkinan besar harga yang disepakati dalam transaksi tersebut tidak wajar (*non arm's length price*). Hal ini yang kemudian menimbulkan *abuse of transfer pricing*, sehingga jika dilihat dari sudut pandang perpajakan *abuse* tersebut dapat menurunkan penerimaan pajak dari suatu yuridiksi pajak..

*Transfer pricing* tidak saja menyangkut otoritas pajak suatu negara, namun juga merupakan sebuah risiko yang dapat berpengaruh terhadap laporan keuangan yang akan digunakan *users* dalam pengambilan keputusan. Jika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang material tentunya *users* dapat keliru dalam mengambil keputusan. Akuntan publik sebagai pihak yang memberikan opini atas laporan keuangan harus meyakini bahwa laporan keuangan tersebut terbebas dari kesalahan, yaitu salah saji yang material. Dalam konteks *cross-border transfer pricing* akuntan publik bertanggung jawab untuk meyakini bahwa penyajian transaksi tersebut dalam laporan keuangan telah sesuai dengan ketentuan yang dalam hal ini bisa berdasarkan standar audit, *arm's length principle* maupun ketentuan *disclosure* terkait *transfer pricing*.

Dalam praktiknya, audit terkait *transfer pricing* masih banyak timbul permasalahan. Banyak pihak yang mempertanyakan sejauh mana peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam hal ini . Seperti yang terlihat dalam praktiknya bahwa banyak laporan keuangan yang telah diaudit akuntan publik masih mengalami koreksi terkait *transfer pricing* oleh otoritas pajak. Dengan makin meningkatnya perhatian otoritas pajak di Indonesia terkait *transfer pricing* maka tentunya risiko yang dihadapi akuntan publik juga akan semakin meningkat.

### 3.2 Objek Penelitian

Sesuai dengan yang telah peneliti paparkan dalam bab I dan II, obyek yang diteliti dalam tesis ini adalah peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*, standar audit, regulasi otoritas pajak, regulasi IAPI, *arm's length principle*, praktik serta permasalahan yang dihadapi auditor di lapangan dalam mengaudit transaksi *transfer pricing*.

Ada beberapa alasan peneliti memilih objek penelitian pada penelitian disertasi ini, yakni :

Pertama; peneliti sangat menaruh perhatian pada fenomena belum jelasnya tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*. Selama ini otoritas pajak dalam pemeriksaan wajib pajak yang telah diaudit akuntan publik masih banyak melakukan koreksi terkait *transfer pricing*. Jika demikian peneliti ingin mengetahui lebih jauh mengapa hal tersebut dapat terjadi.

Kedua; peneliti juga ingin mengetahui lebih mendalam mengenai bagaimana ketentuan baik IAPI maupun otoritas pajak terkait peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*.

### 3.3 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah penelitian deskriptif. Pemilihan jenis ini didasarkan atas pertimbangan bahwa dalam membahas tesis ini pertama-tama peneliti akan menggambarkan secara rinci mengenai peran dan tanggung jawab akuntan publik secara umum di Indonesia. Peneliti juga akan menguraikan serta menganalisis mengenai regulasi *terkait* transaksi *cross-border transfer pricing* di Indonesia dalam laporan keuangan.

Irawan (2006) menjelaskan bahwa penelitian yang cenderung bersifat deskriptif, naturalistik, dan berhubungan dengan sifat data yang murni kualitatif termasuk jenis penelitian kualitatif. Contoh metode kualitatif adalah studi kasus, observasi, dan historis. Dalam penelitian ini tidak mengenal populasi dan tidak pula sampel.

Surakhmad (1998) menjelaskan bahwa penelitian deskriptif adalah suatu penelitian yang berusaha menggambarkan atau menjelaskan secermat mungkin mengenai suatu hal dari data yang ada. Penelitian deskriptif ini tidak terbatas pada pengumpulan dan penyusunan data, tetapi juga meliputi analisis dan interpretasi tentang arti data itu, menjadi suatu wacana dan konklusi dalam berfikir logis, praktis dan teoritis.

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti menggunakan jenis penelitian kualitatif deskriptif disebabkan :

1. Masalah peran dan tanggungjawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing* merupakan kasus-kasus sosial yang bersifat khusus dan unik;
2. Diperlukan kontak langsung dengan *participant*;
3. Penelitian bersifat naturalistik dengan mempelajari situasi riil yang terjadi tanpa adanya manipulasi atau intervensi;
4. Analisis dilakukan secara induktif dengan cara mendalami data untuk menemukan dimensi dan hubungan yang penting;
5. *Design* ketentuan peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam *praktik cross-border transfer pricing* harus disesuaikan dengan perubahan situasi yang ada (*design flexibility*);
6. Peneliti bermaksud melakukan analisis aspek-aspek peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing* di Indonesia dan dibandingkan dengan beberapa negara lain, sehingga data yang diperlukan dalam analisis pun lebih bersifat kualitatif (*verbal data*) dan kutipan langsung (*direct quotation*) berupa ketentuan dan aturan-aturan yang dikeluarkan oleh otoritas setiap negara penelitian.
7. Penelitian kualitatif menghasilkan pemikiran yang mendalam (*depth*) dalam memberikan jawaban atas peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*

### 3.4 Sumber Data

Cooper dan Schindler (1998) menjelaskan bahwa data dapat dibedakan menjadi data primer dan data sekunder. Pengertian data primer dan data sekunder dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### 1. Data Primer

Data primer diartikan bahwa data atau informasi didapat pertama kali oleh peneliti dalam melakukan penelitiannya. Data primer dikumpulkan oleh peneliti melalui pertanyaan yang terdapat dalam penelitian yang kemudian dari jawaban tersebut digunakan sebagai data. Sumber data primer dapat berasal baik dari individu maupun group.

#### 2. Data Sekunder

Data sekunder diperoleh dari informasi yang dikumpulkan dari literature yang sudah ada. Data sekunder merupakan informasi yang dikumpulkan oleh orang lain selain peneliti yang sedang melakukan penelitian. Sumber data bisa diperoleh baik dari internal maupun eksternal. Sumber data juga dapat diperoleh dari informasi yang ada di internet, dan informasi lain yang sudah di *publish* melalui media cetak maupun elektronik.

### 1.5 Metode Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini sebagian besar menggunakan data kualitatif berupa kata-kata, kutipan atau gambaran daripada berbentuk angka-angka. Pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ini dilakukan melalui beberapa cara, yakni :

#### a) Studi Kepustakaan (*library research*)

Dalam penelitian ini studi kepustakaan dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah sumber seperti buku, literature, jurnal, paper, dan sebagainya untuk mendapatkan kerangka teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian dimaksud. Di samping itu peneliti juga mempelajari ketentuan-ketentuan perpajakan untuk memahami ketentuan yang berlaku dan mengkaitkannya ke dalam konteks permasalahan secara mendalam. Peneliti juga

menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Akuntan Publik, IAPI dan lain-lain untuk memperkuat data penelitian dalam upaya untuk mendapatkan gambaran yang komprehensif mengenai fenomena yang diteliti.

b) Studi Lapangan (*field research*)

Studi lapangan dalam penelitian ini dilakukan melalui beberapa cara antara lain wawancara mendalam (*indepth interview*) dengan pihak yang kompeten sehingga memperoleh informasi yang akurat.

Wawancara dilakukan dengan menggunakan pedoman wawancara kepada para informan yang kompeten, yaitu orang-orang yang memahami permasalahan yang diangkat dalam tesis ini. Untuk mendapatkan gambaran yang mendalam dan bersifat objektif mengenai fenomena yang diteliti, peneliti melakukan wawancara mendalam dengan berbagai pihak yang terkait, yakni : Auditor KAP, IAPI, dan Direktorat Jenderal Pajak.

Kelompok informan pertama adalah para auditor terutama partner dalam KAP . Dalam penelitian ini KAP yang diwawancarai meliputi seluruh KAP *Big Four* dan beberapa KAP lainnya. Wawancara dengan para patner di KAP dimaksudkan untuk mendapatkan informasi mengenai praktik audit atas *cross-border transfer pricing* yang dilakukan auditor di lapangan. Informasi lain yang ingin diperoleh adalah bagaimana auditor menghadapi permasalahan-permasalahan yang dihadapi dalam praktik di lapangan. Daftar pertanyaan untuk auditor adalah sebagai berikut :

- Menurut Bapak/Ibu apakah yang dimaksud *cross-border transfer pricing*?
- Dimanakah dalam laporan keuangan terdapat potensi transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Risiko apa yang mungkin ada jika klien yang anda audit memiliki transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Bagaimana Bapak/Ibu mengakui (*recognition*) dan mengukur (*measurement*) transaksi *cross-border transfer pricing*?

- Standar (baik PSAK maupun SPAP) yang mana yang anda gunakan ketika mengaudit area yang terkait *cross-border transfer pricing*? Apa point-point utama dari standar tersebut?
- Apakah bapak/ibu merasa standar tersebut sudah cukup jelas untuk digunakan sebagai pedoman ketika mengaudit terkait transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Apakah KAP bapak/Ibu memiliki prosedur audit khusus untuk transaksi *cross-border transfer pricing*? Jika ya, seperti apa?
- Apakah dalam prosedur audit untuk klien yang memiliki transaksi *cross-border transfer pricing* Bapak dan Ibu melakukan pengujian *arm's length principle* atas transaksi tersebut? jika ya, prosedur yang bapak /ibu lakukan seperti apa?
- Bagaimana *disclosure* atas transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Apakah dalam audit Bapak/Ibu membuat kertas kerja (*working paper*) khusus untuk transaksi tersebut?
- Apakah permasalahan dan kesulitan yang dihadapi auditor dalam praktik ketika melakukan audit klien yang memiliki transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Bagaimana tanggung jawab akuntan publik ketika tidak mampu mengungkapkan transaksi *cross-border transfer pricing* dan terdapat potensi salah saji yang material?
- Apa yang akuntan publik lakukan jika dalam audit nya ditemukan potensi kurang bayar dari transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Bagaimana tanggapan bapak/ibu ketika otoritas pajak melakukan koreksi transaksi *cross-border transfer pricing* atas klien yang sudah Bapak/Ibu audit dan memberikan opini wajar tanpa pengecualian?
- Opini apa yang seharusnya anda berikan ketika dalam audit transaksi terkait *cross-border transfer pricing* ini bapak/ibu terdapat potensi salah saji?
- Pernahkah Auditor di KAP bapak /Ibu dipanggil otoritas pajak terkait ketentuan dalam S-153/PJ.04/2010 untuk dimintai keterangan secara tertulis dari otoritas pajak tentang pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi

yang telah dilakukan akuntan publik? Bagaimana pendapat bapak/ibu akan hal tersebut?

- Upaya apa yang KAP bapak/Ibu lakukan untuk membekali auditor dalam mengaudit klien yang memiliki transaksi seperti tersebut?
- Apakah organisasi profesi (IAPI) telah menaruh perhatian terhadap transaksi seperti ini dan apa yang sudah IAPI lakukan menurut pengetahuan Bapak/Ibu?
- IAPI baru-baru ini menjalin MOU dengan otoritas pajak yang nantinya jika Klien telah mendapatkan opini Wajar Tanpa pengecualian tidak akan diperiksa lagi, bagaimana tanggapan Bapak/Ibu dikaitkan dengan transaksi *cross-border transfer pricing* tersebut?
- Dengan meningkatnya perhatian berbagai *users* laporan keuangan terhadap transaksi *transfer pricing*, menurut Bapak/Ibu apa yang harus IAPI lakukan di masa depan?

Kelompok informan yang kedua adalah pihak IAPI. Wawancara dengan pihak IAPI dimaksudkan untuk mendapatkan informasi mengenai standar audit yang terkait audit terhadap *cross-border transfer pricing* dan ketentuan lain yang mengatur peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait dengan hal transaksi tersebut. Wawancara tersebut juga dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana IAPI telah bekerjasama dengan otoritas pajak secara umum dan khususnya terkait praktik *cross-border transfer pricing*, bagaimana peran IAPI dalam meningkatkan peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*. Berikut daftar pertanyaan untuk ketua IAPI :

- IAPI baru-baru ini menjalin MOU dengan otoritas pajak apa saja point-point dari MOU tersebut?
- Sudah sejauh manakah implementasi dari MOU tersebut?
- Menurut Bapak/Ibu apakah yang dimaksud *cross-border transfer pricing*?
- Akhir-akhir ini perhatian berbagai *users* laporan keuangan terhadap transaksi *transfer pricing* semakin meningkat, bagaimana IAPI menyikapi hal tersebut?

- Standar (baik PSAK maupun SPAP) yang mana yang dapat digunakan sebagai pedoman ketika mengaudit area yang terkait *cross-border transfer pricing*?
- Apakah standar tersebut sudah cukup jelas untuk digunakan sebagai pedoman ketika mengaudit terkait transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Apakah saat ini ada upaya untuk membuat standar untuk lebih menyempurnakan standar yang sudah ada seperti PSAK 7 dan PSA no.34 SA seksi 334? Jika iya seperti apa?
- Bagaimana konsep pengakuan (*recognition*) dan pengukuran (*measurement*) untuk transaksi *cross-border transfer pricing*?
- Bagaimana standar mengatur ketika akuntan publik dalam auditnya atas transaksi *cross-border transfer pricing* ada potensi koreksi yang mengakibatkan potensi kurang bayar pajak?
- Bagaimana tanggung jawab akuntan publik ketika tidak mampu mengungkapkan transaksi *cross-border transfer pricing* dan terdapat potensi salah saji yang material?
- Sanksi apa yang dikenakan pada akuntan publik ketika salah dalam mengaudit? Khususnya terkait *cross-border transfer pricing*?
- Bagaimana tanggapan IAPI ketika auditor di KAP dipanggil otoritas pajak terkait ketentuan dalam S-153/PJ.04/2010 untuk dimintai keterangan secara tertulis dari otoritas pajak tentang pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi?
- Upaya apa saja yang sudah IAPI lakukan dalam meningkatkan pengetahuan akuntan publik?
- Apakah upaya tersebut sudah mencakup untuk masalah di bidang *transfer pricing*?
- Bagaimana kurikulum Pendidikan Profesioanal Berkelanjutan (PPL) yang dilaksanakan IAPI selama ini?

Kelompok wawancara yang ketiga adalah pejabat Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak yang tugasnya sehari-hari sangat terkait dengan masalah yang diteliti. Dalam hal ini wawancara dengan pihak Kantor Pusat Direktorat Jenderal

Pajak dilakukan terhadap Sub Direktorat Transaksi Khusus Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Pajak yang meliputi seksi pemeriksaan *transfer pricing* dan seksi pemeriksaan group . Wawancara tersebut dimaksudkan untuk mendapatkan informasi mengenai ketentuan otoritas pajak yang berlaku dalam mengatur peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing*. Wawancara ini juga dimaksudkan untuk menggali informasi tentang kemungkinan kebijakan di masa depan yang akan datang. Berikut daftar pertanyaan untuk Direktorat Jenderal Pajak :

- DJP baru-baru ini menjalin MOU dengan IAPI, apa saja point-point dari MOU tersebut?
- Sudah sejauh manakah implementasi dari MOU tersebut?
- Apakah yang dimaksud dengan *cross-border transfer pricing*?
- Apa saja ketentuan terkait *transfer pricing* yang dikeluarkan DJP yang mengikat wajib pajak?
- Apa saja ketentuan terkait *transfer pricing* yang dikeluarkan DJP yang mengikat akuntan publik?
- Apakah ketentuan yang ada selama ini sudah dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak terkait transaksi *transfer pricing*?
- Apakah DJP mengeluarkan kebijakan bahwa wajib pajak harus mengungkapkan transaksi dengan pihak hubungan istimewa ? jika sudah bagaimana bentuk kewajiban tersebut?
- Sanksi apa jika wajib pajak tidak mengungkapkan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa?
- Apa permasalahan/kesulitan yang dialami DJP terkait dengan transaksi *cross-boreder transfer pricing* yang berasal wajib pajak?
- Apa permasalahan/kesulitan yang dialami DJP terkait dengan transaksi *cross-border transfer pricing* yang berasal dari laporan keuangan yang diaudit akuntan publik?
- Apakah standar seperti PSAK 7 dan PSA no.34 SA seksi 334 yang digunakan akuntan publik sebagai pedoman untuk audit laporan keuangan

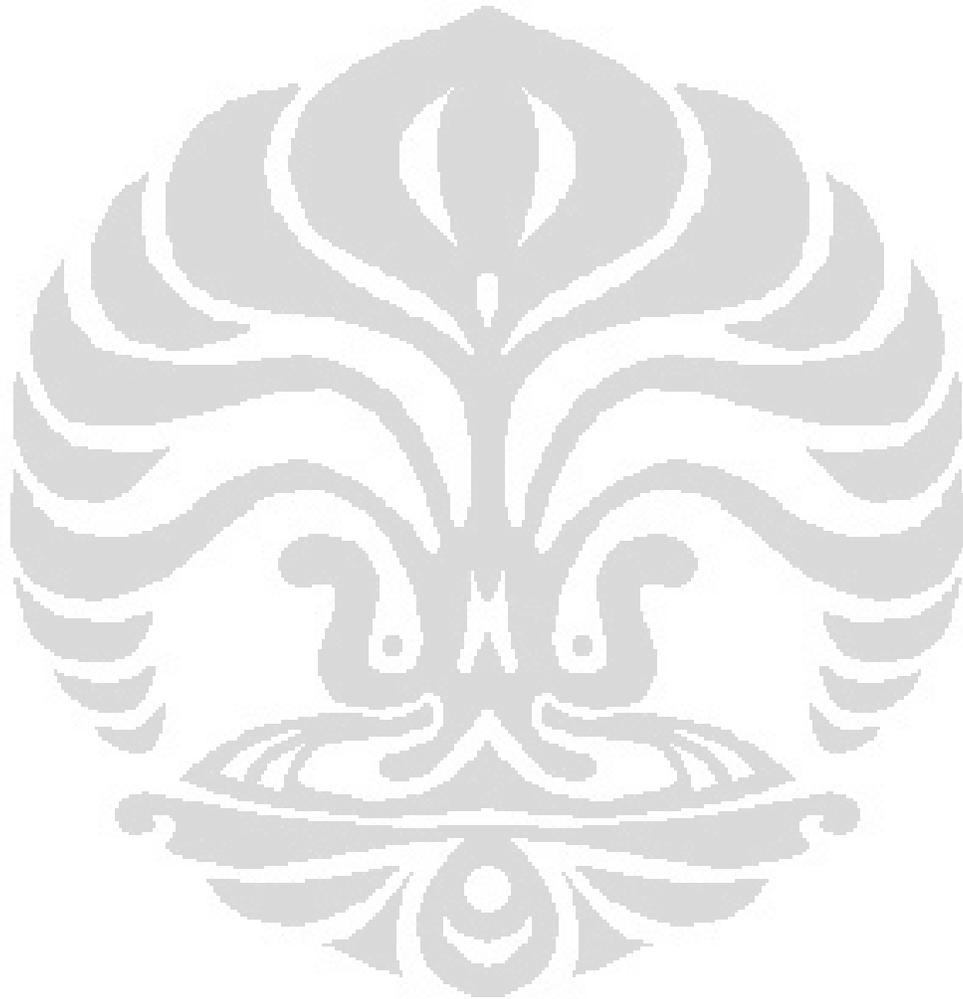
terkait transaksi *transfer pricing* sudah cukup dan sesuai yang diharapkan DJP? Jika belum seperti apa seharusnya?

- Apa kelemahan akuntan publik selama ini dalam audit terkait transaksi *transfer pricing*?
- Apa upaya yang dilakukan DJP kedepan untuk lebih meningkatkan peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-borer transfer pricing*?
- India misalnya, sudah menerapkan bahwa untuk wajib pajak yang memiliki transaksi internasional dengan jumlah besaran tertentu dalam SPT pajak penghasilannya harus melampirkan laporan yang dibuat akuntan publik yang memastikan bahwa dokumentasi telah layak dan transaksi sudah dicatat dengan benar dan tepat, apakah DJP tidak ingin menerapkan seperti hal tersebut?

Hasil dari wawancara masing-masing pihak Peneliti lampirkan dalam tesis ini.

### **3.6 Metode Analisis Data**

Dalam melakukan penelitian terhadap peran dan tanggung jawab akuntan publik dalam praktik *cross-border transfer pricing* pertama-tama peneliti menentukan pertanyaan penelitian yang relevan dengan peran dan tanggung jawab akuntan publik. Selanjutnya peneliti menggali data dengan mengajukan pertanyaan kepada para pihak yang kompeten yang memiliki pengetahuan memadai mengenai fenomena yang akan diteliti tersebut dengan membandingkan antara praktiknya di lapangan serta teori yang digunakan. Dari jawaban para pihak yang kompeten dan dikaitkan dengan teori yang ada maka peneliti akan menarik suatu kesimpulan.



## BAB 4

### ANALISA DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik Secara Umum

Secara umum sesuai dengan SPAP, PSA No. 02 SA seksi 110 disebutkan bahwa :

“Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat”.

Dalam paragraf 02 SA seksi 110 mengatur mengenai tanggung jawab auditor independen, yaitu :

**“auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Karena sifat dari bahan bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor harus mampu mendapatkan keyakinan yang memadai, namun bukan mutlak, bahwa salah saji material terdeteksi. Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh kekliruan atau kecurangan, yang tidak material terhadap laporan keuangan”.**

Dari pernyataan diatas bisa kita jabarkan lebih jauh bahwa laporan keuangan dibuat oleh manajemen dan tanggung jawab atas laporan keuangan tersebut ada pada pihak manajemen. Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern . Tanggung jawab auditor adalah untuk

menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Yang perlu disadari bahwa auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, namun auditor tidak diharuskan untuk memberikan jaminan bahwa salah saji material tersebut pasti terdeteksi.

Peneliti menitik beratkan pada kata “**keyakinan memadai**” yang harus dimiliki seorang auditor sebelum menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Keyakinan memadai tersebut seharusnya diperoleh seorang auditor ketika auditor telah melaksanakan seluruh standar audit yang dalam hal ini telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Standar audit tersebut meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan maupun standar pelaporan.

Seperti yang telah disebutkan dalam bab 2 bahwa standar umum audit mengharuskan auditor **memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup, memiliki independensi dalam sikap mental, dan wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama**. Standar umum tersebut selaras dengan persyaratan profesional seperti yang terdapat dalam ketentuan SPAP SA seksi 110 paragraf 04 yang menyebutkan bahwa “**persyaratan profesional yang dituntut dari auditor independen adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman berpraktik sebagai auditor independen**”.

Standar pekerjaan lapangan mengharuskan auditor untuk **merencanakan audit dengan sebaik-baiknya dan jika menggunakan asisten harus disupervisi, harus memahami pengendalian intern agar dapat merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian, serta auditor harus mendapatkan bukti audit kompeten yang cukup**. Dari standar lapangan tersebut peneliti menggaris bawahi bahwa auditor harus mendapatkan bukti audit yang cukup dan bukti tersebut harus kompeten. Untuk mendapatkan bukti yang kompeten tersebut auditor dapat melakukan prosedur audit seperti; inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, maupun konfirmasi dan prosedur lainnya.

Standar pelaporan mengharuskan **auditor menyatakan apakah laporan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di**

**Indonesia, ada tidaknya ketidakkonsistenan dalam penerapan prinsip akuntansi, pengungkapan informatif yang memadai, dan memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan.**

Disamping harus menjalankan standar diatas auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, yaitu bertanggungjawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Dalam hal ini IAPI telah menyusun Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Kode etik tersebut meliputi prinsip dasar etika profesi dan aturan profesi. Prinsip dasar etika profesi meliputi prinsip integritas, objektivitas, kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional, kerahasiaan dan perilaku professional.

#### **4.2 Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Praktik *Cross-Border Transfer Pricing***

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Agung Nugroho (Partner KAP. Siddharta & Widjaja kerjasama dengan KPMG) menyatakan “***transfer pricing* hanya dapat dilakukan jika terdapat hubungan istimewa, praktik *cross-border transfer pricing* dapat terjadi ketika *transfer pricing* tersebut dilakukan antar negara**”. Apa yang disampaikan tersebut selaras dengan rumusan teori dalam bab dua tentang definisi *transfer pricing*, diantaranya yang ditulis Darusaalam dan Septriadi (2008 : 7) mengutip dari Lyons (1996) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Dari sini Peneliti berkesimpulan bahwa **terkait transaksi *cross border transfer pricing* maka peran dan tanggung jawab akuntan publik harus dikaitkan dengan ketentuan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.**

##### **4.2.1 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam PSAK**

Seperti yang sudah dijelaskan dalam bab dua bahwa tujuan dari adanya PSAK No. 7 (revisi 2010) ini adalah untuk memastikan bahwa **laporan keuangan entitas berisi pengungkapan yang diperlukan untuk dijadikan perhatian terhadap kemungkinan bahwa posisi keuangan dan laba rugi telah**

**dipengaruhi** oleh keberadaan **pihak-pihak berelasi** dan oleh **transaksi dan saldo termasuk komitmen dengan pihak-pihak tersebut**.

Transaksi pihak berelasi adalah suatu pengalihan sumber daya, jasa, atau kewajiban antara entitas pelapor dengan pihak-pihak yang berelasi, terlepas apakah ada harga yang dibebankan. Dalam PSAK tersebut dinyatakan juga bahwa hubungan dengan pihak-pihak berelasi merupakan suatu karakteristik normal dari perdagangan dan bisnis. Misalnya, entitas sering melaksanakan bagian kegiatannya melalui entitas anak, ventura bersama, dan entitas asosiasi. Dalam keadaan ini, entitas memiliki kemampuan untuk mempengaruhi kebijakan keuangan dan operasi investee melalui keberadaan pengendalian, pengendalian bersama, atau pengaruh signifikan. Suatu hubungan dengan pihak-pihak berelasi dapat berpengaruh terhadap laba rugi dan posisi keuangan entitas. **Pihak-pihak berelasi dapat menyepakati transaksi di mana pihak-pihak yang tidak berelasi tidak dapat melakukannya**. Misalnya, entitas yang menjual barang kepada entitas induknya pada harga perolehan, mungkin tidak menjual dengan persyaratan tersebut kepada pelanggan lain. Selain itu transaksi antara pihak-pihak berelasi mungkin tidak dilakukan dalam jumlah yang sama, seperti dengan pihak-pihak yang tidak berelasi.

Dalam ketentuan PSAK No. 7 (1994) sebelumnya menyatakan adanya berbagai macam metode yang digunakan untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan dalam ketentuan pengungkapan, unsur-unsur yang diungkapkan mencakup juga tentang kebijakan harga. Namun dalam ketentuan PSAK No. 7 (revisi 2010) **ketentuan tersebut tidak ada lagi**. Namun demikian dalam paragraf 22 PSAK No.7 (revisi 2010) disebutkan bahwa :

**“ Pengungkapan bahwa transaksi pihak-pihak berelasi dilakukan dengan ketentuan yang setara dengan yang berlaku dalam transaksi yang wajar dapat dilakukan hanya jika hal tersebut dapat dibuktikan”**.

Dengan demikian **dalam PSAK No. 7 (revisi 2010) memang tidak mengatur bahwa transaksi pihak-pihak yang berelasi harus diungkapkan sesuai *arm's length principle*.**

#### **4.2.2 Ketentuan Hubungan Istimewa Dalam SPAP**

Seperti yang sudah dibahas dalam bab dua bahwa SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 memberikan panduan tentang **prosedur yang harus dipertimbangkan oleh auditor jika ia melaksanakan audit terkait transaksi dengan pihak hubungan istimewa yaitu ; (i) mengidentifikasi pihak yang memiliki hubungan istimewa, (ii) memperoleh keyakinan mengenai persyaratan akuntansi dan pengungkapan dalam laporan keuangan.**

Standar menghendaki Auditor dalam memandang transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa **memberikan penekanan pada cukup atau tidaknya pengungkapannya.** Dalam ketentuan paragraf 09 SA Seksi 334 dijelaskan bahwa setelah mengidentifikasi adanya transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa, auditor harus **menerapkan prosedur yang dipandang perlu untuk memperoleh keyakinan** mengenai tujuan, sifat dan luas transaksi tersebut dan dampaknya pada laporan keuangan. **Prosedur audit harus diarahkan untuk memperoleh dan mengevaluasi bahan bukti yang cukup dan kompeten** serta harus diperluas sampai **diluar batas manajemen.** Dalam ketentuan paragraf 9 huruf d dinyatakan bahwa auditor dalam salah satu prosedurnya harus **melakukan pengujian kewajaran terhadap perhitungan jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.**

Dari ketentuan yang ada dalam SPAP SA Seksi 334 ini mengandung makna bahwa **Auditor dalam melakukan audit terkait *related party* harus melakukan pengujian terhadap *arm's length principle*.** Makna yang lebih luas bahwa dari ketentuan dalam SPAP SA Seksi 334 PSA No 34 ini adalah bahwa **standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dari *generally accepted auditing standards* harus terpenuhi dalam melakukan audit terkait *related party*.**

Dalam ketentuan SPAP SA Seksi 334 dijelaskan kondisi yang mendorong terjadinya transaksi *related party*, namun demikian dari seluruh kondisi yang diuraikan dalam ketentuan tersebut tidak terdapat kondisi yang terkait dengan *transfer pricing*, padahal *transfer pricing* hanya bisa terjadi jika terdapat *related party transaction*. Terlebih lagi bahwa *transfer pricing* bisa dijadikan sarana penghindaran pajak sehingga perlu mendapatkan pengawasan. Otoritas pajak sebagai pengawas berkepentingan berkepentingan terhadap laporan keuangan yang diaudit akuntan publik untuk melihat apakah transaksi *related party* sudah sesuai ketentuan. Sehingga dengan demikian Peneliti berpandangan **dalam ketentuan SPAP PSA 34 SA seksi 334 sudut pandang *transfer pricing* sebagai usaha untuk penghindaran pajak perusahaan belum dimasukkan sebagai salah satu kondisi yang mendorong adanya *related party transaction*.**

Bapak Agung Soedibyo mengatakan bahwa perspektif audit terkait *transfer pricing* hendaknya juga melihat potensi adanya *fraudulent financial reporting*. Auditor harus waspada akan adanya kemungkinan *fraud*. Peneliti memiliki pandangan serupa tentang adanya potensi *fraud* tersebut dengan didasari kenyataan banyaknya PMA di Indonesia yang mengalami kerugian secara terus-menerus namun tetap dapat bertahan dan bahkan mampu terus menambah investasinya di Indonesia. Ataupun juga kasus yang dialami Seharusnya seorang auditor independen berpikir lebih kritis dalam menyikapi hal tersebut. Bapak Theo Tuanakotta seorang mantan auditor dan peneliti buku “berpikir kritis dalam auditing”, mengatakan dalam acara bedah bukunya, “**bahwa seharusnya alarm auditor independen berbunyi ketika melihat suatu fenomena yang tidak biasa, tidak hanya mendasarkan kepada *evidence***”. Bapak Antonius Ragil Kuncoro juga berpendapat bahwa dalam konteks *transfer pricing* erat kaitannya dengan adanya *fraud*. Hal ini selaras dengan teori pada bab 2, seperti yang disampaikan Sanjaya (2008) bahwa salah satu motivasi melakukan manajemen laba adalah motivasi pajak yang bertujuan untuk mendapatkan keringanan pembayaran pajak. Wandabio (2007) mengatakan bahwa manajemen laba dapat berada pada tingkatan kotor (penipuan) yang membahayakan publik dan dikenal dengan istilah *fraudulent financial statement*. Christine (2007) juga memperjelas

bahwa *fraud* juga bisa terjadi di area perpajakan (*tax fraud*) dalam hal ini yaitu terkait adanya *tax evasion* untuk melakukan pengurangan pajak secara ilegal yang dilakukan dengan melalui *fraudulent non disclosure* ataupun *willfull deceit*. Eden dan Smith (2011) juga memperjelas bahwa *transfer price manipulation* yang *aggressive* dapat menimbulkan *tax fraud* dan *financial statement fraud* atau keduanya.

Dalam lampiran ketentuan SAS 99 seperti yang diuraikan dalam bab dua tentang faktor *opportunities* disebutkan faktor *nature* dari industri atau operasi entitas perusahaan menyebabkan kemungkinan terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dapat timbul karena hal-hal yang erat kaitannya dengan *transfer pricing*, yang dalam lampiran SAS 99 diuraikan sebagai berikut:

- *Significant related-party transactions not in the ordinary course of business or with related entities not audited or audited by another firm*
- *A strong financial presence or ability to dominate a certain industry sector that allows the entity to dictate terms or conditions to suppliers or customers that may result in inappropriate or nonarm's-length transactions*
- *Assets, liabilities, revenues, or expenses based on significant estimates that involve subjective judgments or uncertainties that are difficult to corroborate*
- *Significant, unusual, or highly complex transactions, especially those close to period end that pose difficult "substance over form" questions*
- *Significant operations located or conducted across international borders in jurisdictions where differing business environments and cultures exist*
- *Significant bank accounts or subsidiary or branch operations in tax haven jurisdictions for which there appears to be no clear business justification*

Tanggung jawab auditor dalam mendeteksi *fraud* telah diatur lebih lanjut dalam SPAP SA Seksi 316 tentang Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan. Sesuai dengan ketentuan tersebut faktor yang membedakan

antara kecurangan dan kekeliruan adalah apakah tindakan yang mendasarinya, yang berakibat terjadinya salah saji dalam laporan keuangan, berupa tindakan yang disengaja atau tidak sengaja. Kesengajaan seringkali sulit untuk ditentukan terlebih auditor tidak bertanggung jawab untuk menentukan kesengajaan, namun demikian tanggung jawab auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material sehingga menjadi hal yang relevan jika auditor menaruh perhatian terhadap hal ini.

Terdapat dua tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan yaitu ; salah saji yang timbul sebagai akibat dari kecurangan dalam pelaporan keuangan dan kecurangan yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva. Dalam konteks *transfer pricing* maka salah saji yang timbul adalah tipe yang pertama yaitu salah saji dari kecurangan dalam pelaporan keuangan. Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam laporan keuangan adalah salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti yang berikut ini :

- a. Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan
- b. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan.
- c. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Ketentuan dalam paragraf 12 SA Seksi 316 menyatakan bahwa auditor harus secara khusus menaksir risiko salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan dan harus memperhatikan taksiran risiko ini dalam mendesain prosedur audit yang akan dilaksanakan. Tanggapan auditor terhadap penaksiran risiko yang sedang berlangsung dipengaruhi oleh sifat dan signifikan atau tidaknya faktor risiko yang telah diidentifikasi, pertimbangan auditor disini

adalah **perlu tidaknya modifikasi terhadap prosedur audit**. Sebagai contoh atas modifikasi prosedur tersebut adalah perlunya tambahan bukti audit, penekanan pada bukti yang diperoleh dari sumber independen di luar perusahaan dan sebagainya. Hal tersebut dilakukan untuk menentukan kemungkinan *fraud* terhadap kewajaran laporan keuangan. Dalam paragraf 27 SA seksi 316 dinyatakan bahwa pertimbangan tentang risiko salah saji material sebagai akibat kecurangan akan berdampak terhadap audit melalui cara seperti berikut :

a. Skeptisme profesional (*professional skepticism*).

Dalam SA seksi 230 PSA No. 04 tentang Penggunaan Kemahiran Profesional Dengan Cermat dan Seksama dalam Pelaksanaan Pekerjaan Auditor *professional skepticism* adalah suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti secara objektif yang menuntut pertimbangan atas kompetensi dan kecukupan bukti tersebut.

b. Penugasan personel.

Pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan personel yang dibebani tanggung jawab perikatan harus sesuai dengan penaksiran auditor atas tingkat risiko perikatan.

c. Prinsip dan kebijakan akuntansi .

Dalam hal ini, auditor mungkin lebih berkepentingan terhadap apakah prinsip akuntansi yang dipilih dan kebijakan akuntan yang dipakai telah diterapkan dengan cara tidak semestinya untuk menghasilkan salah saji material dalam laporan keuangan.

d. Pengendalian.

Auditor harus memiliki pemahaman dan mempertimbangkan lebih lanjut pengendalian yang telah digunakan untuk menangani faktor risiko kecurangan yang diidentifikasi.

Contoh nyata adanya potensi *fraud* terkait *transfer pricing* seperti kasus pajak Group Asia Agri. Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Umum (JAM Pidum) Abdul Hakim Ritonga pada satu kesempatan mengatakan bahwa pada kasus penggelapan pajak Group Asian Agri “modus mereka dalam menggelapkan pajak adalah dengan menggelembungkan biaya operasional perusahaan, membuat kerugian fiktif saat melakukan lindung nilai alias *hedging*, serta melakukan transfer kerugian kepada sesama anak perusahaan atau istilahnya *transfer pricing*. Semua itu menyebabkan keuntungan Asian Agri tampak mengkerut dan tagihan pajaknya juga ikut-ikutan menciut”.

Dengan demikian **dalam konteks *transfer pricing* yang digunakan untuk *abuse of transfer pricing*, akuntan publik juga harus menaruh perhatian terhadap potensi risiko salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan.** Namun demikian jika diperbandingkan dengan ketentuan dalam SAS 99 maka ketentuan SA seksi 316 tentang Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan belum secara jelas menguraikan tentang hal-hal yang terkait *transfer pricing* yang menjadi faktor risiko terjadinya kecurangan seperti yang dinyatakan dalam lampiran SAS 99.

Selanjutnya dalam SPAP SA seksi 317 tentang Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum Oleh Klien dalam paragraf 05 dinyatakan bahwa Auditor biasanya mempertimbangkan hukum dan peraturan yang dipahaminya sebagai hal yang memiliki pengaruh langsung dan material dalam penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, peraturan perpajakan mempengaruhi besarnya accrual dan besarnya jumlah yang diperlakukan sebagai beban dalam suatu periode akuntansi. Tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan salah saji sebagai akibat adanya unsur tindakan pelanggaran hukum yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan adalah sama dengan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi adanya salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Dalam paragraf 18 SA seksi 317 dinyatakan bahwa **jika auditor menyimpulkan bahwa unsur tindakan pelanggaran hukum yang telah dilakukan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, dan pelanggaran tersebut belum dipertanggungjawabkan atau diungkapkan secara memadai, maka auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar atas laporan keuangan secara keseluruhan**, tergantung pada tingkat materialitas dampak pelanggaran terhadap laporan keuangan.

#### **4.2.3 Hubungan Istimewa Dalam Ketentuan Perpajakan**

Dari semua ketentuan perpajakan terkait *related party* sebagaimana dalam bab dua, tidak satupun ketentuan tersebut yang mengatur secara khusus peranan akuntan publik kecuali S-153/PJ.04/2010. Namun dalam ketentuan Bapak Antonius Ragil Kuncoro (mantan staf pemeriksaan group Sub Direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP ) mengatakan bahwa suatu surat yang dikeluarkan DJP bukanlah produk hukum yang dapat mengikat pihak lain misalnya akuntan publik. Bapak Ahmad Zaki (staff pemeriksaan group Sub Direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP) mengatakan bahwa S-153/PJ.04/2010 memang bukanlah produk hukum yang dapat mengikat pihak-pihak baik wajib pajak, akuntan publik maupun fiskus itu sendiri, surat tersebut hanya panduan bagi fiskus dalam melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang memiliki transaksi *related party*.

### **4.3 Praktik Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik Dalam Praktik Cross-Border Transfer Pricing dan Permasalahannya.**

#### **4.3.1 Praktik Penerapan Ketentuan PSAK 7 dan SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 Oleh Akuntan Publik**

Dari ketentuan yang diatur dalam PSAK No. 7 (revisi 2010) dapat Peneliti simpulkan bahwa **tidak terdapat keharusan** dalam standar untuk mengungkapkan bahwa transaksi dengan *related party* telah dilakukan menurut *arm's length principle*. Selaras dengan hal tersebut, Bapak Agung Nugroho

mengatakan bahwa terkait dengan *related party transaction* “seorang auditor mengungkapkan dengan siapa dia bertransaksi, biar pembaca laporan keuangan yang melakukan judgment. Auditor tidak bisa bilang ada *transfer pricing* atau tidak karena auditor bukan ahlinya. Auditor tidak tahu berapa harga wajar dari suatu transaksi, auditor hanya melihat kepada *evidence* yang ada”. Hasil wawancara dengan Yanto Kamarudin (Partner KAP. Tanudiredja, Wibisana & rekan kerjasama dengan PricewaterhouseCoopers) mengatakan secara tegas “auditor tidak akan memberikan opini *arm’s length* atau tidak, auditor hanya menyebutkan bahwa harga sesuai dalam kontrak. Auditor independen bukan *tax auditor* jadi tidak peduli *arm’s length* atau tidak”.

Dari hasil wawancara dengan auditor dan merujuk ke hasil penelitian diatas semakin memperkuat pendapat bahwa sesuai PSAK No. 7 (revisi 2010), **dan dalam praktiknya manajemen tidak harus mengungkapkan apakah transaksi dengan *related party* telah memenuhi *arm’s length principle* atau tidak . Dengan demikian auditor independen terkait dengan transaksi *related party* tidak harus melakukan pengujian apakah transaksi tersebut telah memenuhi *arm’s length principle* atau tidak.** Hal ini tentunya berbeda dengan ketentuan negara Meksiko dalam ketentuan *new transfer pricing reporting obligations* seperti yang sudah dijelaskan dalam bab dua , dimana baik auditor independen meksiko dan wajib pajak harus menyediakan informasi terkait transaksi dengan *related party* baik domestik maupun internasional agar otoritas pajak meksiko dapat menentukan apakah wajib pajak sudah sesuai dengan *arm’s length principle*. Informasi yang harus diberikan termasuk ; apakah pengakuan penghasilan dan biaya telah sesuai dengan *arm’s length principle*, metode *transfer pricing* yang digunakan , dan apakah auditor independen melakukan *adjustment* sesuai ketentuan pajak dalam rangka memenuhi *arm’s length principle*. Auditor independen secara khusus harus menyatakan apakah transaksi dengan *related parties* tersebut telah sesuai dengan *arm’s length principle* dan apakah wajib pajak telah membuat bukti dokumentasi yang dibutuhkan untuk mendukung hal tersebut. Jika wajib pajak tidak melaksanakan kewajiban tersebut , auditor harus menyatakan atas efek tersebut telah termasuk dalam *audit report* dan auditor melakukan *adjustment* atas hal tersebut.

Bila ketentuan dalam PSAK No. 7 (revisi 2010) dikaitkan dengan peran dan tanggung jawab akuntan publik seperti ketentuan dalam SPAP SA Seksi 110, yang telah diuraikan sebelumnya terutama dikaitkan dengan “keyakinan memadai” yang harus diperoleh auditor sebelum menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan maka **terkait *related party transaction* PSAK No. 7 (revisi 2010) tidak membantu auditor memperoleh keyakinan memadai dan tidak membantu Direktorat Jenderal Pajak untuk dapat menentukan apakah transaksi *related party* wajib pajak sudah sesuai dengan *arm's length principle*.**

Terkait praktik penerapan SPAP SA Seksi 334, penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Haritjahjono(2010) yang melakukan penelitian terhadap praktik pengungkapan penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa yang dilakukan perusahaan masuk bursa didapatkan fakta bahwa dari 56 perusahaan yang dijadikan sampel 100% tidak ada yang memberikan pengungkapan kebijakan harga dan syarat transaksi dan 48% sampel tidak memberikan pengungkapan penerapan kebijakan harga dan syarat untuk transaksi hubungan istimewa sama dengan kebijakan harga dan syarat untuk transaksi dengan pihak ketiga.

Ketentuan dalam huruf d paragraf 9 SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 bahwa auditor dalam pemeriksaan transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa harus **melakukan pengujian kewajaran terhadap perhitungan jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.** Melihat pada ketentuan ini menurut pendapat Peneliti sudah seharusnya auditor independen juga perhatian terhadap masalah *arm's length principle* dalam pengujian kewajaran atas *related party transaction*. Dengan demikian bahwa pernyataan Bapak Agung Nugraha Sudibyo dan Yanto Kamarudin sebelumnya tidak sepenuhnya tepat. **Seorang akuntan publik menurut SPAP SA seksi 334 ternyata harus melakukan pengujian kewajaran terhadap transaksi dengan pihak hubungan istimewa yang diungkapkan dalam laporan keuangan oleh pihak manajemen, atau dipertimbangkan untuk diungkap dalam laporan keuangan.**

Berdasarkan wawancara Peneliti dengan Bapak Untjok Ivan Dharmawan Manumpak Mangiring Hutajulu (Kepala Seksi Pemeriksaan Transaksi Perusahaan Group DJP) dan Bapak Achmad Amin (Kepala Seksi Transfer Pricing DJP) dan beberapa pemeriksa pajak pada Direktorat Jenderal Pajak terkait pelaksanaan ketentuan dalam S-153/PJ.04/2010 didapatkan kenyataan bahwa akuntan publik belum ada yang melakukan pengujian kewajaran transaksi *related party* dalam kertas kerja auditnya. Hal ini selaras dengan hasil wawancara dengan Bapak Agung Nugroho Sudibyo, Bapak Yanto Kamarudin, Ibu Laila Fajriani (Auditor KAP. Purwantono, Suherman & Surja kerjasama dengan Ernst & Young), Ibu Lianny Leo (partner KAP. Muyamin Sensi Suryanto kerjasama dengan Moore Stephens) semua mengatakan bahwa dalam audit mereka tidak memiliki kertas kerja khusus terkait adanya *transfer pricing*, yang ada hanya kertas kerja terkait pengungkapan *related party transaction* sebatas yang ada dalam ketentuan PSAK No. 7. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan **bahwa dalam praktiknya akuntan publik tidak melakukan pengujian atas kewajaran transaksi *related party* seperti yang seharusnya dilakukan sesuai dengan SPAP SA Seksi 334.**

#### **4.3.2 Permasalahan Akuntan Publik Terkait *Cross-Border Transfer Pricing***

Dalam penelitian sebelumnya yang dilakukan Wrigth et al (2006) terdapat beberapa kendala yang dialami oleh auditor dalam praktik *transfer pricing* yaitu; **kurangnya pemahaman atas operasi perusahaan terutama terkait transaksi *intercompany*, kurangnya pemahaman auditor terkait industri klien, tidak jelasnya informasi yang dibutuhkan terkait *transfer pricing*, kurangnya komunikasi dalam kantor akuntan publik, dan kurangnya dokumentasi klien yang mendukung kebijakan *transfer pricing*nya.**

Berdasarkan wawancara dengan Bapak Yanto Kamarudin yang mengatakan bahwa **Auditor independen selama ini tidak memiliki kompetensi untuk melakukan audit terkait *transfer pricing***, hal yang menyangkut perpajakan salah satunya terkait dengan *transfer pricing* tersebut diserahkan ke bagian tax dalam KAP yang bersangkutan. Senada dengan hal tersebut Bapak Agung Nugroho Soedibyo mengatakan bahwa **auditor independen sulit**

**mengetahui adanya *transfer pricing* atau tidak**, apalagi jika transaksi dilakukan dengan pihak yang di luar negeri. Kesulitan berikutnya adalah **auditor independen tidak memiliki data harga pembanding** dari pihak ketiga.

Dalam *generally accepted auditing standards*, sesuai standar umum seharusnya auditor memiliki kecakapan teknis, dan menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan. Demikian juga terkait standar pekerjaan lapangan sudah seharusnya auditor memiliki pemahaman yang cukup tentang klien yang akan diaudit, mendapatkan cukup bukti audit yang tepat dalam menjalankan tugasnya. Dengan demikian menurut pendapat Peneliti terkait audit *related party* dalam praktiknya selama ini **kesepuluh standar yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards*) tidak sepenuhnya terpenuhi**.

Ibu Tia Adityasih (Ketua IAPI) mengatakan bahwa tugas asosiasi supaya para akuntan publik betul-betul menjalankan praktiknya sesuai dengan standard yang sudah ditetapkan dan meminta agar anggota menjaga dan meningkatkan kompetensinya . Bagi akuntan publik yang tidak berusaha untuk menjaga kompetensinya oleh profesi akan dikenakan sanksi dengan diberikan peringatan.

Bapak Antonius Ragil Kuncoro mengatakan bahwa dari sisi regulasi, **belum adanya ketentuan hukum terkait *transfer pricing* yang menjadi pedoman bagi seluruh pihak terkait baik Wajib Pajak dan Akuntan Publik menjadikan kesulitan untuk mengharapkan peran dan tanggung jawab Akuntan Publik lebih jauh dalam membantu DJP mengawasi transaksi *transfer pricing***. Bapak Ahmad Zaki mengatakan seharusnya dalam konteks lebih luas , untuk menjaga perekonomian dan penerimaan pajak sudah seharusnya para pihak yang memiliki kewenangan merumuskan ketentuan *transfer pricing* yang mengatur peran akuntan publik secara lebih khusus.

#### **4.4 Upaya Meningkatkan Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Praktik *Cross-Border Transfer Pricing***

Kepentingan terkait *transfer pricing* bukan saja untuk pihak otoritas fiskal namun juga terkait kepentingan pemegang saham minoritas maupun karyawan.

*Transfer pricing* juga menjadi ranking pertama isu pajak internasional yang dihadapi perusahaan multinasional. Oleh sebab itu semua pihak baik Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik, IAPI sebagai organisasi profesi yang menaungi Akuntan Publik, pemerintah, dan otoritas terkait lainnya seperti Bapepam harus lebih menaruh perhatian terkait *transfer pricing*. Hal tersebut senada yang disampaikan oleh Bapak Agung Nugroho Sedibyo bahwa kedepan akuntan publik harus lebih *aware* terkait isu *transfer pricing* yang berpengaruh terhadap audit atas laporan keuangan historis.

Didalam standar PSAK No. 7 terkait transaksi pihak-pihak yang berelasi memang terlihat tidak ada ketentuan yang mengharuskan pengungkapan sesuai *arm's length principle* sehingga bagi otoritas fiskal PSAK ini tidak membantu memberikan pengawasan terkait transaksi *transfer pricing*. Sebuah model ketentuan seperti di Meksiko mungkin bisa menjadi pemikiran di kemudian hari dimana sesuai ketentuan terdapat sinkronisasi antara pihak otoritas pajak Meksiko dengan akuntan publik yang disebut terkait laporan audit, termasuk juga aturan mengenai format yang dibuat dalam audit report terkait *transfer pricing*. Disamping itu juga terdapat kuisisioner tentang *transfer pricing* yang berdampak kepada wajib pajak maupun Akuntan Publik dalam *disclosure* detail informasi terkait transaksi pihak yang memiliki hubungan istimewa, dan penerapan prinsip *arm's length* untuk pajak penghasilan. Dengan demikian otoritas pajak dapat mengawasi lebih baik *compliance* kewajiban *transfer pricing* sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Untuk terwujudnya keinginan seperti diatas, tentunya harus ada peranan besar dari pemerintah dalam hal mengeluarkan ketentuan hukum yang lebih tinggi semisal Peraturan Pemerintah untuk mengatur kebijakan terkait *transfer pricing* yang juga akan mendorong peran dan tanggung jawab akuntan publik. Semakin tingginya daya tarik investasi di Indonesia sekarang ini seharusnya dijadikan momentum untuk mengeluarkan ketentuan tersebut demi melindungi perekonomian dan penerimaan pajak Indonesia.

Dari uraian tentang praktik peran dan tanggung jawab akuntan publik terkait *related party* dapat terlihat bahwa ketentuan SPAP 334 terutama terkait pengujian kewajaran atas transaksi belum sepenuhnya dilaksanakan oleh auditor,

dan secara umum terlihat bahwa terkait transfer pricing *generally accepted auditing standards* belum sepenuhnya dilaksanakan . Segenap Kantor Akuntan Publik harus membekali auditornya dengan pendidikan maupun training khusus terkait *transfer pricing*, IAPI sudah seharusnya menjaga kompetensi dan terus meningkatkan kompetensi anggotanya dalam terkait audit *related party* khususnya dalam hal *transfer pricing*. Sesuai wawancara dengan Ibu Tia Adityasih bahwa semestinya akuntan publik mengikuti Pendidikan Profesi Berkelanjutan (PPL) dalam satu tahun harus memenuhi 30 Satuan Kredit Pendidikan. Dengan demikian yang perlu dicermati adalah bahwa dalam kurikulum PPL tersebut hendaknya bahasan terkait *related party* khususnya *transfer pricing* lebih mendapat perhatian sebab dari website IAPI Peneliti belum melihat materi terkait *transfer pricing* dalam rencana PPL 2011. IAPI juga diharapkan memberikan pengawasan terkait ketaatan Akuntan Publik dalam menjalankan SPAP khususnya SA Seksi 334 PSA No. 34 dan pelaksanaan kode etik profesi Akuntan Publik.

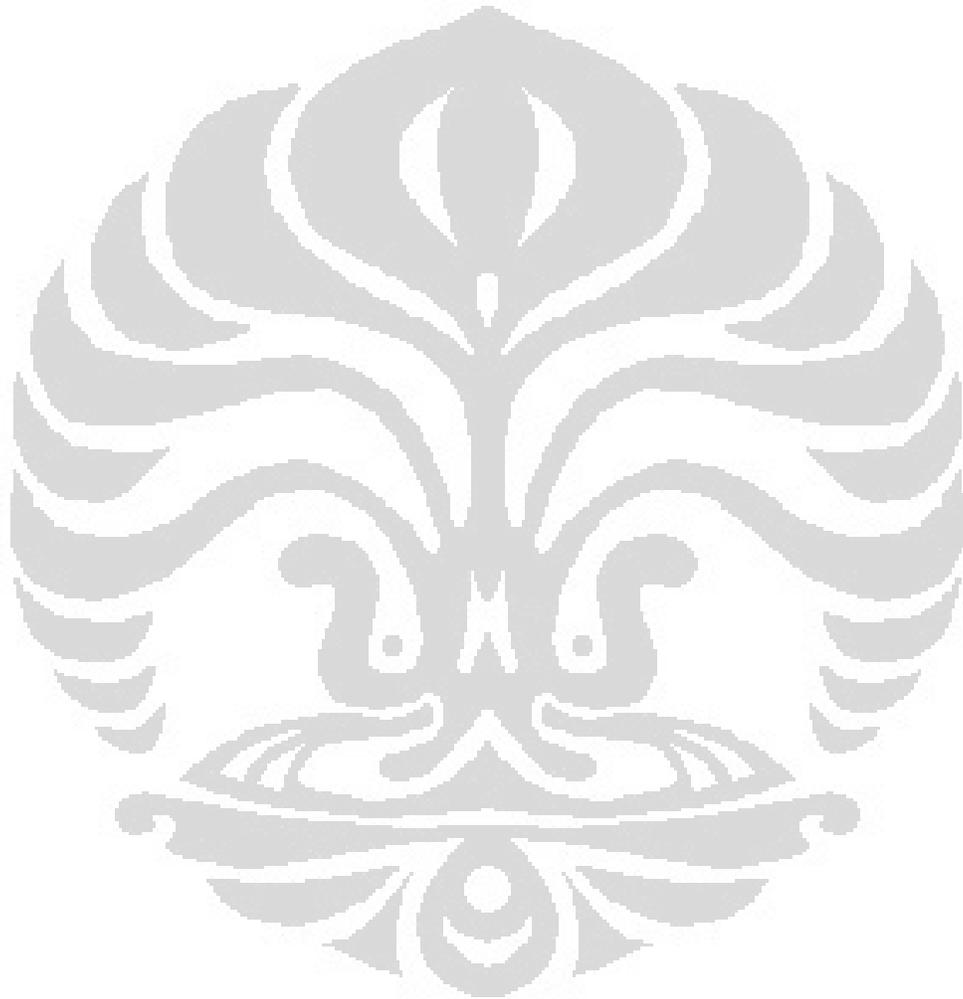
Ibu Tia Adityasih juga menekankan bahwa dengan telah diterbitkannya UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik yang telah disahkan tanggal 3 Mei 2011, terdapat klausul ketentuan pidana yang dapat mengikat Akuntan Publik. Dalam pasal 55 UU tersebut disebutkan bahwa Akuntan Publik yang :

- a. Melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j;
- b. Dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Dengan pasal 55 UU Akuntan Publik tersebut menurut Peneliti, Akuntan Publik menjadi terikat untuk membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan yang salah satunya adalah audit atas laporan keuangan historis.

Dengan demikian dalam konteks transaksi dengan pihak *related party* Akuntan Publik dapat dikedeprioritaskan ketentuan pasal tersebut jika tidak membuat kertas kerja terkait hal tersebut.

Pihak otoritas fiskal dalam hal ini DJP terutama sejak tahun 2007 lebih meningkatkan perhatian terhadap *transfer pricing* dengan dibentuknya unit *transfer pricing*. Yang dilakukan DJP saat ini adalah membangun infrastruktur terkait *transfer pricing* yang meliputi penerbitan peraturan dan pelatihan SDM. Satu hal yang harus disadari oleh DJP bahwa selain hal tersebut DJP harus memikirkan peningkatan peran profesi lain yang dapat membantu pihaknya dalam memberikan pengawasan misalnya membangun kerjasama dengan pihak akuntan publik. Sebagaimana diberitakan bahwa DJP saat ini menjalin MOU dengan pihak Akuntan Publik, agar kedepannya bisa saling bekerjasama yang dapat menguntungkan kedua belah pihak. Ibu Tia Adityasih mengatakan bahwa MOU tersebut adalah baru sebatas MOU persiapan, perbedaan konsep laporan keuangan fiskal untuk *tax auditor* dan laporan keuangan komersial yang saat ini terjadi harus dicarikan solusinya sebelum MOU tersebut diimplementasikan. Khusus terkait *transfer pricing* Peneliti berpendapat model seperti yang dilakukan India dapat dijadikan rujukan di kemudian hari dengan mengambil momentum MOU antara DJP dan IAPI tersebut. Untuk perusahaan yang memiliki transaksi internasional dengan jumlah batasan tertentu maka dalam SPT Tahunannya menyertakan sebuah laporan auditor yang memastikan bahwa informasi dan dokumentasi atas transaksi internasional telah dibuat secara layak dan detail transaksi yang disajikan dalam laporan sudah benar dan tepat. Dengan demikian beban otoritas fiskal dalam mengawasi transaksi *transfer pricing* juga menjadi ringan. Di sisi lain adanya batasan terkait jumlah transaksi tertentu yang diwajibkan dimaksudkan untuk meringankan *compliance cost* dari Wajib Pajak sehingga hanya Wajib Pajak yang besar transaksi internasionalnya saja yang diwajibkan. Pada akhirnya Akuntan Publik juga mendapatkan lahan pekerjaan baru terkait *assurance services* dalam bidang *transfer pricing*.



## BAB V

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 KESIMPULAN

1. Akuntan Publik dalam praktik *cross-border transfer pricing* memiliki peran dan tanggung jawab terkait transaksi pihak yang memiliki hubungan istimewa sebagaimana ketentuan dalam PSAK No. 7 (revisi 2010) tentang Pengungkapan Pihak-pihak Berelasi dan SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 tentang pihak yang memiliki hubungan istimewa. Namun demikian dalam konteks *cross-border transfer pricing* yang bertujuan untuk *tax evasion*, Akuntan Publik juga memiliki peranan terkait potensi risiko salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan sebagaimana ketentuan dalam SPAP 316 PSA No. 70 tentang Pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan dan SPAP SA 317 PSA No. 31 tentang Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum Oleh Klien. Akuntan Publik juga terikat oleh ketentuan dalam Pasal 55 UU No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
2. Dari sampel Akuntan Publik yang diwawancara dapat disimpulkan bahwa 100 % sampel Akuntan Publik (empat Akuntan Publik dari empat KAP) dalam praktiknya selama ini belum mentaati ketentuan dalam SPAP SA Seksi 334 PSA No. 34 dengan tidak melakukan pengujian atas kewajaran transaksi *related party* seperti yang seharusnya dilakukan. Dalam praktiknya Akuntan publik dalam melakukan audit terkait *related party* khususnya tentang *cross-border transfer pricing* belum sepenuhnya menerapkan standar audit yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards*).
3. Permasalahan yang dihadapi Akuntan Publik terkait *cross-border transfer pricing* diantaranya kurangnya kompetensi Akuntan Publik terkait *transfer pricing*, ketiadaan data pembanding, kurangnya pemahaman akan bisnis

klien, dan kurangnya dokumentasi yang mendukung kebijakan *transfer pricing*.

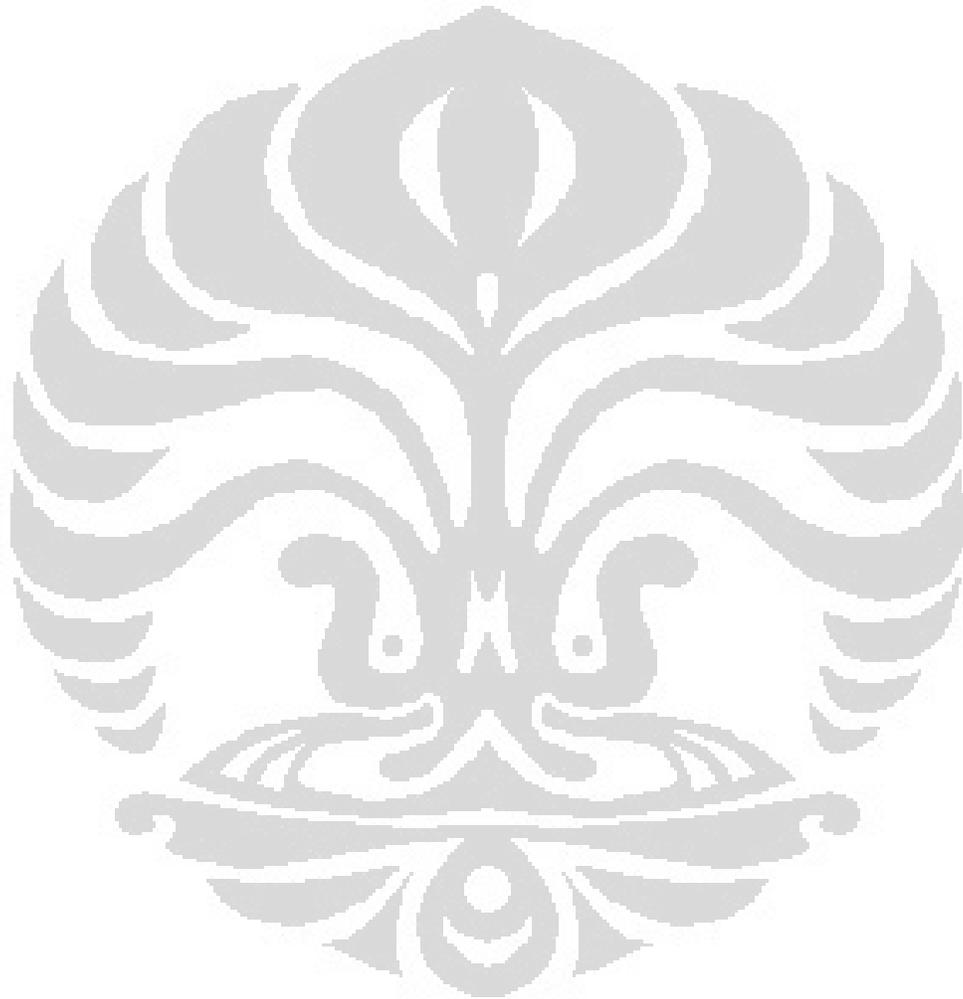
4. Upaya kedepan yang dapat meningkatkan peran dan tanggung jawab Akuntan Publik dalam praktik *cross-border transfer pricing* adalah segenap pihak baik Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik, IAPI, dan Pemerintah harus menaruh perhatian lebih terkait *transfer pricing*. Kantor Akuntan Publik hendaknya membekali Akuntan Publik kompetensi yang cukup, IAPI mereviu kembali ketentuan dalam SPAP SA Seksi 334 untuk lebih jelas mengatur tanggung jawab Akuntan Publik terkait *transfer pricing* dan melakukan pengawasan ketaatan pelaksanaannya. Dengan adanya momentum bahwa Indonesia saat ini sangat menarik untuk investor asing maka menjadi saat yang tepat bagi Pemerintah untuk merumuskan ketentuan *transfer pricing* yang baru yang melibatkan peran lebih besar dari Akuntan Publik. Segenap pihak kedepan juga dapat mengacu ke UU No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.

## 5.2 SARAN

1. Standar PSAK No. 7 (revisi 2010) dan SPAP SA seksi 334 PSA No. 34 belum sepenuhnya mendukung DJP dalam melakukan pengawasan terkait penerapan prinsip kewajaran atas transaksi dengan *related party*. Peneliti menyarankan Indonesia dapat merujuk kepada ketentuan negara Meksiko yang mensinergikan laporan audit Akuntan Publik selaras dengan kebutuhan pengawasan yang dilakukan otoritas fiskal terhadap penerapan prinsip kewajaran terkait transaksi *related party*. Ketentuan SPAP SA seksi 316 PSA No. 70 agar diselaraskan dengan ketentuan SAS No. 99 yang melampirkan hal-hal terkait *transfer pricing* sebagai faktor risiko terjadinya *fraud* dalam laporan keuangan.
2. Segenap Kantor Akuntan Publik hendaknya memiliki sistem pengendalian mutu dalam menjaga kompetensi Akuntan Publiknya khususnya terkait kompetensi dalam bidang *transfer pricing*. IAPI sebagai organisasi profesi

hendaknya memberikan pengawasan bagi anggotanya khususnya dalam mentaati ketentuan SPAP SA seksi 334 PSA No. 34.

3. Pemahaman terkait *transfer pricing* harus terus menerus diberikan kepada Akuntan Publik, misalnya dengan sarana seperti Pendidikan Profesi Berkelanjutan (PPL) dengan kurikulum yang banyak membahas *transfer pricing*.
4. Untuk meningkatkan peran Akuntan Publik ke depan dalam membantu pengawasan pihak otoritas fiskal terkait *cross-border transfer pricing* maka Peneliti menyarankan Indonesia mengadopsi model ketentuan negara India dengan mengharuskan Wajib Pajak yang memiliki transaksi internasional dengan batasan jumlah tertentu (dengan pertimbangan *compliance cost* Wajib Pajak) menyertakan laporan dari Akuntan Publik yang memastikan bahwa informasi dan dokumentasi atas transaksi internasional telah dibuat secara layak dan detail transaksi yang disajikan dalam laporan sudah sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Dengan adanya ketentuan tersebut dapat menjadikan lahan pekerjaan baru dalam bidang *assurance service* bagi Akuntan Publik dan membantu otoritas fiskal dalam pengawasan transaksi *transfer pricing* tanpa harus menimbulkan *compliance cost* yang besar bagi Wajib Pajak. Adanya momentum MOU DJP dan IAPI dapat digunakan untuk membahas ketentuan tersebut.



## DAFTAR REFERENSI

- Agoes, Sukrisno. *Auditing : pemeriksaan akuntan oleh kantor akuntan publik*, edisi ketiga, Jakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Anderson, Janet M., Koen De Grave, dan Jennifer M. Moore. “*tax accounting*”. *Tax risk management : from risk to opportunity*, ed. Anuschka Bakker dan Sander Klosterhof, IBFD, 2010. 73-109.
- BKPM, *Perkembangan realisasi investasi (foreign direct investment) Tahun 2001-2010*. < [www.BKPM.go.id](http://www.BKPM.go.id) >
- Butani, Mukesh. *Transfer Pricing : An Indian perspective* (2 nd ed). Lexis Nexis, 2007.
- Castellon, Jorge. “Mexican decree discontinues tax certification process.” *Transfer pricing weekly news from international tax review*, 16 February 2011.  
<<http://www.tpweek.com/Article/2770409/Mexican-decree-discontinues-tax-certification-process.html>>
- Christine. “*Tax fraud : an emerging issue for concern*”. *Economic bussines & accounting review* Vol 11 No. 1, Januari-April 2007 : 133-140.
- C.T. Horngren, W.O. Stratton dan G.L Sundem. *Introduction to management accounting*, Prentice Hall International Inc, 1996.
- Darrusalam, dan Danny Septriadi. *Konsep dan aplikasi cross-border transfer pricing untuk tujuan perpajakan*. Jakarta : Danny Darussalam Tax Center, 2008.
- Depkeu, *Data Pokok APBN 2005-2010*. <<http://www.fiskal.depkeu.go.id/webbkf/download/datapokok-ind2010.pdf>>
- Eden, Lorraine dan L. Murphi Smith. “The ethic of transfer pricing.” *Presentation at the AOS Workshop fraud in accounting, organizations and society*, april 1-2 2011. London, UK, 2011.  
<<http://www.business.ualberta.ca/en/Conferences/FraudInAccountingOrganizationsAndSociety/~media/University%20of%20Alberta/Faculties/Business/Faculty%20Site/Conferences/FraudInAccountingOrganizationsAndSociety>>
- Elder, Randal J., Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens. *Auditing and assurance services an integrated approach* (13rd ed). New Jersey: Pearson Education Inc, 2010.

- Elder, Randal J. et al. *Jasa audit dan assurance pendekatan terpadu (adaptasi Indonesia)*. Penerjemah Desti Fitriani. Jakarta : penerbit salemba empat, 2011.
- Ernst & Young , “2009 global transfer pricing survey”. <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2009\\_EY\\_Global\\_transfer\\_pricing\\_survey/\\$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2009_EY_Global_transfer_pricing_survey/$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf)>
- Gomez, Ortiz Gabriel, dan Aldaberto Ramos Huerta. “*New transfer pricing reporting obligation*”. International Transfer Pricing Journal, September/October 2009.
- Gunadi. *Transfer pricing : suatu tinjauan akuntansi, manajemen dan pajak*. Jakarta : Bina reka pariwisata, 1994.
- Haritjahjono, Budi. *Praktik pengungkapan penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa yang dilakukan perusahaan masuk bursa*. Jakarta : Tesis program pascasarjan UI, 2010.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar professional akuntan publik*. Jakarta : salemba empat, 2009.
- Josephine, Francisca S. *Analisis persepsi akuntan publik Indonesia terhadap tanggung jawab hukum auditor serta penerapan manajemen risiko KAP (kajian perbedaan pengelolaan risiko antara KAP besar, menengah, dan kecil)*. Jakarta : Tesis Maksi UI, 2004.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weigandt, dan Terry D. Warfield. *Intermediate accounting*. (10<sup>th</sup> ed). United States of America : John Wiley & Sons Inc, 2001.
- Konrath, Larry F. *Auditing : a risk analysis approach*. (5th ed). Cincinnati, Ohio: South-western, 2002.
- Li, Jian dan Alan Paisey. *Transfer pricing audits in China*. New York : Palgrave Macmillan, 2007.
- Lowell, Cym H., and Mark R. Martin. *Transfer pricing strategies*. Thomson Reuters, 2010.
- Petolick, Gregory.”United States”. *Tax risk management : from risk to opportunity*, ed. Anuschka Bakker dan Sander Klosterhof, IBFD, 2010.
- Rahayu, Ning. *Praktik penghindaran pajak (tax avoidance) pada foreign direct investment yang berbentuk subsidiary company (PT.PMA) di Indonesia (suatu kajian tentang) kebijakan anti tax avoidance*. Jakarta : Disertasi doktor ilmu administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Departemen Ilmu Administrasi Program Pascasarjana UI, 2008.

- Rohatgi, Roy. *Basic international taxation* (2nd ed). London : BNA International Inc, 2007.
- Sanjaya, I Putu Sugiarta. "Auditor eksternal, komite audit, dan manajemen laba". *Jurnal riset akuntansi Indonesia* Vol 11, Januari 2008 :97-115.
- Scott, Wiliam R. *Financial accounting theory* (5<sup>th</sup> ed). Canada, Ontario :Prentice hall inc, 2009.
- Suandy, Erly. *Perencanaan pajak* (edisi 3). Jakarta : salemba empat, 2006.
- Tjakradinata, Emma S. *Studi empiris atas kualitas pengungkapan (disclosure) laporan tahunan dan pengaruhnya terhadap disperse harga saham perusahaan yang tercatat pada bursa efek Jakarta*. Jakarta : Tesis Program pascasarja UI, 2010.
- Tuanakotta, Theodorus M. *Berpikir kritis dalam auditing*, Jakarta : penerbit salemba empat, 2011.
- Tuanakotta, Theodorus M. *Akuntansi forensik & audit investigatif*.(edisi 2). Jakarta: salemba empat, 2010.
- UHY International ltd. *Doing Bussines in Korea*, 2010.
- <[http://www.uhy.com/media/PDFs/doing\\_business\\_guides/Doing%20Business%20in%20Korea.pdf](http://www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing%20Business%20in%20Korea.pdf)>
- UNCTAD, *world investment prospect survey 2009-2011*.<[http://www.unctad.org/en/docs/diaeia20098\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/diaeia20098_en.pdf)>
- Wandabio, Sensi Ludovicus. "Memahami lebih jauh aspek earning management, financial shenanigans, dan rekayasa keuangan". *Economic bussines & accounting review* Vol 11 No. 1, Januari-April 2007 : 72-86.
- Wolk, Harry I., MichaelG. Tearney, dan james L. Dood. *Accounting theory : A conceptual and institutional approach* (5th ed). Cincinnati, Ohio : South Western College Publising, 2001.
- Wright, Deloris, Tim Reichert, dan Steve Allen." *Financial statement auditors and transfer pricing a practical approach*". *International tax institute* vol 1 No. 1, 2006.
- "2010-2012, aliran FDI pulih." 26 Juli 2010. <<http://bataviase.co.id/node/311196>>
- "Bakrie harus harus bayar 5 kali". *Koran Jakarta* 5 Jan 2010. <<http://bataviase.co.id/detailberita-10477414.html>>

“Banyak PMA yang berupaya menghindari pajak.” Tempointeraktif 27 agustus 2002.<<http://www.tempointeraktif.com/hg/ekbis/2002/08/27/brk.20020827-14.id.html>>

“Periksa laporan keuangan, DJP MOU dengan IAI”. Fiscal news 12 Januari 2011<[http://www.depkeu.go.id/ind/Data/Berita/br\\_120111\\_3.htm](http://www.depkeu.go.id/ind/Data/Berita/br_120111_3.htm)>

“Transfer pricing bukan hal yang tabu”.Koran Jakarta 08 Juni 2010.  
<http://bataviase.co.id/node/311198>

