

PEMERIKSAAN OBJEK PAJAK PENGHASILAN MELALUI PENGUJIAN POS NERACA

Suwadi

Pusdiklat Pajak, suwadi.wi@gmail.com

ABSTRAK

Basically, taxpayers are reluctant to pay income tax. Most tax auditors carry out audit on income tax through testing elements of Annual Income Tax Return (AITR). The value of AITR, that is obtained from income statement, has been adjusted by taxpayers. Thus, value of income statement is very closely related to balance sheet. The purpose of this research is to determine whether audit of income tax object through testing assets and liabilities reported on balance sheet can produce correction value. The method in this research is descriptive qualitative. In line with the concept of income both according to accounting and taxation, audit of income tax object through testing assets and liabilities reported on balance sheet can produce correction if based on the test result it turns out that assets balance are reported too low and/or liabilities balance are reported too high on balance sheet by taxpayers. This will have an impact on commercial net income reported too low so that Income Tax object reported is too low. However, technically there is still a different understanding.

Keywords:

Audit, income tax object, assets, liabilities.

Pada dasarnya Wajib Pajak (WP) enggan membayar Pajak Penghasilan. Kebanyakan pemeriksa pajak melakukan pemeriksaan objek Pajak Penghasilan melalui pengujian pos-pos Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) yang nilainya diambil dari laporan laba rugi yang telah dilakukan penyesuaian fiskal oleh WP, padahal laporan laba rugi sangat terkait erat dengan neraca. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi. Metode dalam penelitian ini adalah deskriptif kualitatif. Sejalan konsep penghasilan baik menurut akuntansi maupun perpajakan, pemeriksaan objek Pajak Penghasilan melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi apabila berdasarkan hasil pengujian, ternyata saldo aset dilaporkan terlalu rendah dan/atau saldo kewajiban dilaporkan terlalu tinggi di neraca oleh WP. Hal ini berdampak pada laba bersih komersial yang dilaporkan WP menjadi lebih rendah. Akibatnya, objek Pajak Penghasilan dilaporkan lebih rendah pula. Namun demikian, secara teknis pengujian melalui pos aset dan pos kewajiban di neraca masih menimbulkan pemahaman yang berbeda.

Kata kunci:

Pemeriksaan, objek Pajak Penghasilan, aset, kewajiban.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pajak mempunyai peranan sangat penting dalam pembiayaan pengeluaran rutin dan pembangunan suatu negara. Tema besar Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun anggaran 2020 adalah "Mendukung Indonesia Maju". Kebijakan fiskal akan diarahkan untuk mendukung akselerasi daya saing melalui inovasi dan penguatan kualitas sumber daya manusia. Berbagai kebijakan di bidang pendidikan dan kesehatan akan dilakukan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia agar siap berkompetisi dan beradaptasi dengan kemajuan industri dan teknologi. Di sisi lain, pemerintah akan melanjutkan pembangunan infrastruktur yang semakin merata, mengalokasikan sumber daya ekonomi dengan lebih efisien dan efektif, serta mendorong birokrasi yang efektif, melayani, dan bebas korupsi. Anggaran pendapatan negara sebesar Rp2.233,2 triliun, sebesar 83,54%-nya atau sebesar Rp1.865,7 triliun berasal dari penerimaan perpajakan.¹

¹ <https://www.kemenkeu.go.id/single-page/apbn-2020/>

Namun demikian, WP dapat meminimalkan beban pajaknya dengan berbagai cara. Terkait dengan PPh, untuk meminimalkan beban PPh, tentunya WP akan memperkecil besarnya penghasilan neto fiskal (objek PPh) yang dilaporkan di SPT Tahunan PPh. Hal ini menjadi suatu tantangan bagi Direktorat Jenderal Pajak bagaimana melakukan pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban PPh yang dilakukan oleh WP. Salah satu bentuk pengawasan adalah melakukan pemeriksaan.

Berdasarkan pengalaman sebagai pemeriksa pajak dan pemberian pelatihan terkait pemeriksaan pajak, ditemukan bahwa kebanyakan pemeriksa pajak melakukan pemeriksaan objek PPh melalui pengujian pos-pos SPT Tahunan PPh yang angkanya diambil dari laporan laba rugi yang telah dilakukan penyesuaian fiskal oleh WP. Karena laporan laba rugi terkait erat dengan neraca, hal yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana kalau WP melaporkan aset dan kewajibannya di neraca tidak sesuai keadaan yang sebenarnya, asetnya dilaporkan terlalu rendah dan/atau kewajibannya dilaporkan terlalu tinggi. Dalam kondisi seperti ini apakah objek PPh yang dilaporkan WP di SPT Tahunan PPh telah dilakukan dengan benar?

Penelitian ini dilakukan dengan harapan dapat memberikan kontribusi akan pentingnya pemeriksaan objek PPh melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca sebagai kontrol atas penghasilan yang dilaporkan WP dalam SPT Tahunan PPh. Secara akademis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagaimana menggunakan pos aset dan pos kewajiban di neraca dalam pemeriksaan pajak.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut di atas, maka masalah pokok dalam penelitian ini adalah belum optimalnya penggunaan neraca dalam pemeriksaan pajak sebagai salah satu instrumen kontrol atas objek PPh yang dilaporkan oleh WP di SPT Tahunan PPh.

Selanjutnya, studi ini ditujukan untuk menjawab pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah pemeriksaan objek PPh melalui pengujian atas pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi atas objek PPh apabila berdasarkan hasil pengujian ternyata WP melaporkan saldo pos asetnya terlalu rendah dan/atau saldo pos kewajibannya terlalu tinggi dan bagaimana memberikan argumentasi hukumnya?
2. Bagaimana cara penulisan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa untuk menguji objek PPh dalam Rencana Pemeriksaan?
3. Bagaimana cara pendokumentasian hasil pengujian atas pos aset dan pos kewajiban di neraca dalam Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) apabila hasil pengujian tersebut menghasilkan koreksi atas objek PPh?

1.3. Tujuan Penelitian

Sejalan dengan rumusan masalah penelitian di atas, maka tujuan dalam penelitian ini adalah:

- Untuk mengetahui apakah pemeriksaan objek PPh melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi atas objek PPh apabila berdasarkan hasil pengujian ternyata WP melaporkan saldo pos asetnya terlalu rendah dan/atau saldo pos kewajibannya terlalu tinggi dan bagaimana memberikan argumentasi hukumnya.
- Untuk mengetahui bagaimana cara penulisan pos aset dan kewajiban yang di periksa untuk menguji objek PPh dalam Rencana Pemeriksaan.
- Untuk mengetahui bagaimana cara pendokumentasian hasil pengujian atas pos aset dan pos kewajiban di neraca dalam KKP apabila hasil pengujian tersebut menghasilkan koreksi atas objek PPh.

2. KERANGKA TEORITIS

Bagian ini mengulas teori dan ketentuan perpajakan yang dapat membantu untuk menganalisis permasalahan dalam penelitian ini.

2.1. Kewajiban Pembukuan dan Laporan Keuangan Menurut Perpajakan

2.1.1. Kewajiban Pembukuan

Kewajiban pembukuan bagi WP diatur dalam Pasal 28 Undang-undang KUP². Semua WP badan di Indonesia diwajibkan untuk menyelenggarakan pembukuan. Pembukuan harus diselenggarakan dengan memperhatikan iktikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya. Pembukuan juga harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain.

Pasal 1 angka 29 Undang-undang KUP mendefinisikan pembukuan sebagai suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode tahun pajak tersebut. Berdasarkan Pasal 28 ayat (7) Undang-undang KUP disebutkan bahwa berdasarkan pembukuan dapat dihitung besarnya pajak terutang.

2.1.2. Neraca

Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai posisi keuangan suatu entitas pada tanggal tertentu. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan posisi keuangan.

Unsur neraca terdiri dari aset, liabilitas, dan ekuitas. Kieso dkk. (2011) mengklasifikasikan ekuitas terdiri dari modal saham, agio saham, saldo laba, akumulasi penghasilan komprehensif lain, saham *treasury*, dan kepentingan non-pengendali. Modal saham dan agio saham tersebut merupakan modal disetor.

2.1.3. Laporan Laba Rugi

Laporan laba rugi adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai kinerja keuangan suatu entitas selama periode tertentu. PSAK 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain.

Unsurnya terdiri dari penghasilan dan beban. Berdasarkan PSAK 1 Revisi 2013, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain berisi dua bagian. Bagian pertama adalah laba (rugi) tahun berjalan yang di dalamnya terdiri dari pendapatan/penghasilan dan beban dan selisihnya merupakan laba (rugi) tahun berjalan, sedangkan bagian kedua adalah penghasilan komprehensif lain tahun berjalan dan jumlahnya adalah total penghasilan komprehensif tahun berjalan.

2.1.4. Persamaan Akuntansi

Chasteen dkk. (1995) dan Kieso dkk. (2011) menyebutkan persamaan akuntansi dasar sebagai berikut:

$$\text{Aset} = \text{Liabilitas} + \text{Ekuitas}$$

Berangkat dari persamaan tersebut, apabila liabilitas dikurangkan dari aset akan menghasilkan ekuitas. Kadang-kadang ekuitas disebut *net assets* (kekayaan bersih).

Selanjutnya, Kieso dkk. (2011) memperluas persamaan akuntansi dari persamaan akuntansi dasar sebagai berikut:

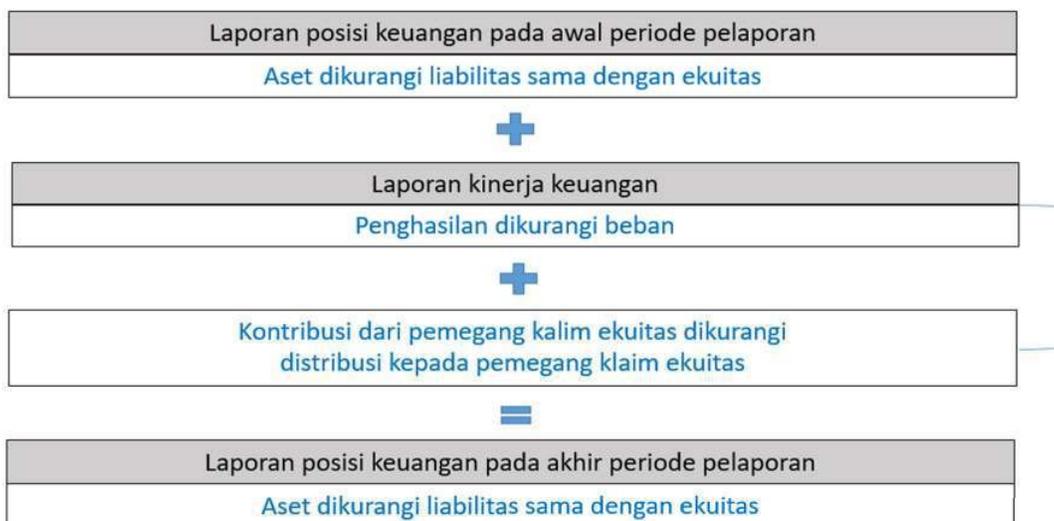
$$\text{Aset} = \text{Liabilitas} + \text{Modal disetor} + \text{Laba ditahan} - \text{Dividen} + \text{Penghasilan} - \text{Beban}$$

² Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009

Dalam konteks PSAK 1 2013, penghasilan dikurangi beban tersebut adalah laba (rugi) tahun berjalan yang akan terakumulasi dalam laba ditahan (saldo laba) dan penghasilan komprehensif lain yang akan terakumulasi dalam akumulasi penghasilan komprehensif lain di laporan posisi keuangan.

2.1.5. Hubungan Neraca dan Laporan Laba Rugi

Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan tahun 2019 (KKPK 2019) paragraf 5.3 memberikan gambaran hubungan unsur-unsur laporan keuangan dari neraca dan laporan laba rugi sebagaimana tampak dalam Gambar 1 berikut ini.



Gambar 1 Hubungan Neraca dan Laporan Laba Rugi
Sumber: KKPK 2019, Paragraf 5.3

Dari gambar 1 tersebut terlihat bahwa kekayaan bersih awal periode bertambah atau berkurang karena adanya kinerja (laba atau rugi) dan adanya kontribusi atau distribusi dari atau kepada pemegang klaim ekuitas selama periode tersebut sehingga menghasilkan kekayaan bersih akhir periode.

2.2. Tahun Pajak dan Kewajiban Penyampaian SPT

2.2.1. Tahun Pajak

Yang dimaksud tahun pajak adalah jangka waktu satu tahun kalender kecuali bila WP menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender.³ Apabila WP menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender, maka penyebutan tahun pajak yang bersangkutan menggunakan tahun yang di dalamnya termasuk enam bulan pertama atau lebih.⁴ Contoh:

- Tahun buku 1 Juli 2008 sampai dengan 30 Juni 2009 adalah tahun pajak 2008.
- Tahun buku 1 Oktober 2008 sampai dengan 30 September 2009 adalah tahun pajak 2009.

2.2.2. Kewajiban Penyampaian SPT

Kewajiban penyampaian SPT datur dalam Pasal 3 dan Pasal 4 Undang-undang KUP. Setiap WP wajib mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dengan benar, lengkap, dan jelas, dan

³ Undang-undang KUP, Pasal 1 angka 8

⁴ Undang-undang KUP, penjelasan Pasal 28 ayat (6)

menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat WP terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.⁵

Selanjutnya, SPT Tahunan PPh bagi WP yang wajib menyelenggarakan pembukuan harus dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi serta keterangan lain yang diperlukan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak.⁶ SPT dianggap tidak disampaikan apabila SPT tidak sepenuhnya dilampiri keterangan dan/atau dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (6) Undang-undang KUP.⁷

2.3. Konsep Penghasilan

2.3.1. Konsep Penghasilan Menurut Akuntansi

Berdasarkan KKPK 2019, penghasilan adalah peningkatan aset, atau penurunan liabilitas, yang menghasilkan peningkatan ekuitas, selain yang berkaitan dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas. Pengertian penghasilan tersebut tidak menekankan pada sumber penghasilan tertentu.

Selanjutnya, bagaimana caranya menghitung penghasilan (laba bersih)? Chasteen dkk. (1995) menyebutkan bahwa secara konseptual, laba bersih dapat dihitung di bawah dua pendekatan yang berbeda, yaitu *net assets approach* dan *transaction approach*. Hal ini juga dikemukakan oleh Kieso dkk. (2011), namun istilah *net assets approach* disebut dengan *capital maintenance approach*. Di bawah *net assets approach*, aset bersih entitas dibandingkan pada dua titik waktu. Dengan asumsi tidak ada investasi atau penarikan aset oleh pemilik selama suatu periode, maka penambahan aset bersih merupakan laba bersih, penurunan aset bersih merupakan rugi bersih. Transaksi dengan pemilik tersebut mempengaruhi aset bersih, tetapi transaksi tersebut tidak terkait dengan aktivitas memperoleh laba perusahaan. Oleh karena itu transaksi penarikan aset oleh pemilik harus ditambahkan dan transaksi investasi pemilik harus dikurangkan untuk menentukan penghasilan akuntansi. Selanjutnya, *transaction approach* melaporkan pendapatan (*revenues*) dan beban (*expenses*) terkait dengan aktivitas utama dan keuntungan (*gains*) dan kerugian (*losses*) untuk aktivitas lainnya dalam suatu periode akuntansi dan hasil penjumlahannya menghasilkan laba (rugi) bersih. Baik *net assets approach* maupun *transaction approach* layak digunakan untuk menentukan laba bersih. *Transaction approach* digunakan dalam praktik untuk menyiapkan laporan laba rugi.

2.3.2. Konsep Penghasilan Menurut Perpajakan

Konsep penghasilan menurut perpajakan diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh⁸ sebagai berikut:

“Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh WP, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan WP yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk: ...

p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;”

Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh menyebutkan bahwa Undang-Undang PPh menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh WP dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan WP tersebut. Pengertian penghasilan tersebut tidak memperhatikan adanya penghasilan dari

⁵ Undang-undang KUP, Pasal 3 ayat (1) dan Pasal 4 ayat (1)

⁶ Undang-undang KUP, Pasal 4 ayat (4)

⁷ Undang-undang KUP, Pasal 3 ayat (7)

⁸ Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 38 Tahun 2008

sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak digabungkan untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak, tidak termasuk penghasilan yang dikenakan pajak dengan tarif bersifat final dan yang dikecualikan dari objek pajak.

Selanjutnya Mansury R (1996) menjelaskan bahwa yang dimaksud tambahan kemampuan ekonomis adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa. Ungkapan yang diterima atau diperoleh WP untuk menyatakan bahwa tambahan kemampuan ekonomis itu baru dikenakan pajak apabila tambahan kemampuan ekonomis tersebut telah menjadi realisasi, yaitu apabila harta tersebut benar-benar telah dijual atau dialihkan kepada pihak lain.

2.4. Rekonsiliasi (Penyesuaian) Fiskal

Secara yuridis, berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) Undang-undang PPh, penghasilan neto fiskal bagi WP dalam negeri dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangi dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dengan pengurangan berupa pengeluaran/biaya yang diperbolehkan dikurangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf e, dan huruf g Undang-undang PPh.

Dalam praktiknya, WP menghitung penghasilan neto fiskal dengan melakukan rekonsiliasi (penyesuaian) fiskal terhadap penghasilan neto komersial. Penyesuaian fiskal dilakukan karena terdapat perbedaan antara perlakuan akuntansi dan perlakuan perpajakan yang dapat berupa beda tetap dan beda waktu.

Pardiat (2010) menyebutkan bahwa penyesuaian fiskal dapat berupa penyesuaian fiskal positif dan penyesuaian fiskal negatif. Penyesuaian fiskal positif yaitu penyesuaian fiskal yang menambah penghasilan neto fiskal atau mengurangi rugi fiskal, sedangkan penyesuaian fiskal negatif adalah penyesuaian fiskal yang mengurangi penghasilan neto fiskal atau menambah rugi fiskal.

2.5. Objek PPh dalam Format SPT Tahunan PPh WP Badan

Format penghitungan penghasilan neto fiskal tercantum dalam Lampiran - I SPT Tahunan PPh WP Badan (Formulir 1771 - I). Format tersebut diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2017.

Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan Lampiran I SPT Tahunan PPh WP Badan dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

Penghasilan Neto Komerial Dalam Negeri:

- Peredaran Usaha	A
- Harga Pokok Penjualan	(B)
- Biaya Usaha Lainnya	(C)
- Penghasilan Neto dari Usaha	D
- Penghasilan dari Luar Usaha	E
- Biaya dari Luar Usaha	(F)
- Penghasilan Neto dari Luar Usaha	G
- Jumlah	H
Penghasilan Neto Komersial Luar Negeri	I
Jumlah Penghasilan Neto Komersial	J
Penghasilan yang dikenakan PPh Final dan yang tidak termasuk Objek Pajak	(K)
Penyesuaian fiskal positif	L
Penyesuaian fiskal negatif	(M)
Fasilitas penanaman modal berupa pengurangan penghasilan neto	(N)
Penghasilan neto fiskal	Q

2.7. Pemeriksaan Pajak

2.7.1. Pengertian Pemeriksaan Pajak

Pasal 1 angka 25 Undang-undang KUP memberikan definisi pemeriksaan pajak sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

2.7.2. Tujuan Pemeriksaan atas Pos Neraca

Ketentuan pemeriksaan pajak di Indonesia tidak menyebutkan secara eksplisit tujuan pemeriksaan atas pos neraca. Dalam literatur *auditing*, Arens dkk. (2012) menyebutkan ada delapan tujuan audit terkait saldo akun yang dapat diterapkan untuk pengujian saldo akhir akun-akun neraca, beberapa di antaranya adalah:

- Eksistensi/keberadaan (*existence*) – untuk menguji jumlah yang tercantum dalam neraca memang ada.
- Kelengkapan (*completeness*) – untuk menguji jumlah yang ada telah dicantumkan dalam neraca.
- Hak dan kewajiban (*rights and obligations*) – untuk menguji aset yang dicantumkan dalam neraca memang merupakan hak/milik entitas dan kewajiban yang dicantumkan dalam neraca memang kewajiban entitas.

2.7.3. Metode dan Teknik Pemeriksaan

Direktur Jenderal Pajak telah memberikan pedoman penggunaan metode dan teknik pemeriksaan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-65/PJ/2013. Metode dan teknik pemeriksaan digunakan untuk menguji pos-pos yang diperiksa.

Terdapat dua jenis metode pemeriksaan yaitu metode langsung dan metode tidak langsung. Adapun yang dimaksud metode langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara langsung terhadap buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos-pos yang diperiksa. Sedangkan yang dimaksud metode tidak langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara tidak langsung melalui suatu pendekatan penghitungan tertentu.

Selanjutnya, yang dimaksud teknik pemeriksaan adalah cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh pemeriksa pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa. Teknik-teknik pemeriksaan yang dapat digunakan pemeriksa pajak, di antaranya adalah:

- a. penelusuran angka-angka;
- b. penelusuran bukti;
- c. permintaan keterangan atau bukti;
- d. konfirmasi;
- e. inspeksi;
- f. pengujian kebenaran fisik;

2.7.4. Bukti Pemeriksaan

Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013, salah satu standar pelaksanaan pemeriksaan adalah temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Yang dimaksud bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi WP yang memiliki hubungan istimewa. Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta. Adapun yang dimaksud relevan adalah bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam program pemeriksaan, sedangkan yang dimaksud

bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil pemeriksaan. Kecukupan bukti terkait dengan pertimbangan profesional (*professional judgement*) pemeriksa pajak.

2.7.5. Rencana Pemeriksaan dan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP)

Dalam pemeriksaan pajak, pemeriksa pajak harus membuat rencana pemeriksaan. Pedoman penyusunan rencana pemeriksaan diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-126/PJ/2010. Uraian rencana pemeriksaan salah satunya berisi pos-pos SPT yang akan diperiksa. Yang dimaksud dengan pos-pos SPT yang akan diperiksa adalah pos-pos di dalam SPT atau pos turunannya yang ditentukan akan diperiksa. Dalam lampiran SE-126/PJ/2010 diberikan contoh penulisan pos-pos SPT yang akan diperiksa dalam format “Nama Pos/Pos Turunan”, namun belum jelas bagaimana cara penulisan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa.

Hasil pengujian pos yang diperiksa harus didokumentasikan dalam KKP. Direktur Jenderal Pajak memberikan pedoman penyusunan KKP dalam surat edaran nomor SE-08/PJ/2012. Namun demikian, SE-08/PJ/2018 tersebut belum mengatur secara jelas bagaimana pendokumentasian dalam KKP untuk pengujian pos neraca dan pos kewajiban apabila nilainya dilaporkan oleh WP di neraca tidak sesuai keadaan yang sebenarnya.

2.8. Penelitian/Studi Sebelumnya

Dalam penelitian ini, telah dilakukan penelaahan atas penelitian/studi sebelumnya terkait pemeriksaan dalam hubungannya dengan PPh, termasuk diantaranya adalah studi yang dilakukan oleh Wahda dkk. (2018), Anam dkk. (2018), Jannata dkk. (2019), Krisnayanti dan Yuesti (2019), namun studi tersebut terbatas pada pengaruh pemeriksaan pajak terhadap penerimaan pajak/PPh dan belum melihat peranan neraca sebagai instrumen untuk melakukan kontrol terhadap pelaporan perpajakan.

Dalam penelitian ini diteliti lebih jauh mengenai pemeriksaan Objek PPh melalui pengujian pos neraca berupa pos aset dan kewajiban, apakah dapat menghasilkan temuan yang dapat digunakan untuk melakukan koreksi atas Objek PPh yang dilaporkan WP dan bagaimana argumentasi hukumnya serta bagaimana pendokumentasian pos yang diperiksa dalam Rencana Pemeriksaan dan hasil pengujian dalam KKP.

2.9. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagaimana tampak pada Gambar 2 berikut ini.



Gambar 2 Kerangka Pemikiran Penelitian

Kerangka pemikiran penelitian tersebut di atas dapat dijelaskan berikut ini. Sesuai dengan sistem *self assessment*, WP badan melakukan penghitungan Objek PPh sendiri dan dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh. Dalam melakukan penghitungan Objek PPh berupa penghasilan neto fiskal, WP Badan menghitung penghasilan neto komersial dengan cara mengurangi beban/biaya komersial dari penghasilan komersial yang angkanya diambil dari laporan laba rugi. Untuk menghitung penghasilan neto fiskal, WP Badan melakukan penyesuaian fiskal atas penghasilan neto komersial tersebut.

Pemeriksa Pajak melakukan pengujian atas objek PPh menurut WP dengan melakukan pengujian pos aset dan pos kewajiban untuk memperoleh kekayaan bersih dengan mengurangi total kewajiban dari total aset hasil pengujian. Dari kekayaan bersih hasil pengujian ini dapat dihitung penghasilan neto komersialnya melalui pendekatan kekayaan bersih dengan melakukan penyesuaian yang diperlukan. Setelah didapatkan nilai penghasilan neto komersial kemudian dilakukan penyesuaian fiskal untuk memperoleh penghasilan neto fiskal menurut pengujian. Dalam pengujian ini diperlukan pemahaman konsep penghasilan menurut akuntansi dan perpajakan.

Pos neraca yang akan diperiksa didokumentasikan dalam Rencana Pemeriksaan dan hasil pengujiannya harus didokumentasikan dalam KKP.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dibatasi untuk pemeriksaan objek PPh bagi WP Badan dalam negeri dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dalam kondisi pemeriksa pajak menemukan bukti-bukti yang terkait langsung dengan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif kualitatif.

Variabel dalam penelitian ini adalah penghasilan neto fiskal menurut WP dan penghasilan neto fiskal menurut pengujian pos neraca. Indikator untuk variabel penghasilan neto fiskal menurut WP adalah penghasilan komersial, beban/biaya komersial, dan penyesuaian fiskal yang dilakukan oleh WP. Adapun indikator untuk penghasilan neto fiskal menurut pengujian pos neraca adalah aset, kewajiban, penyesuaian yang sifatnya bukan yuridis fiskal, dan penyesuaian fiskal menurut pemeriksa.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan studi dokumentasi untuk memperoleh data sekunder, wawancara dan *Forum Group Discussion* (FGD) untuk memperoleh data primer. Data sekunder berupa penghasilan komersial, beban/biaya komersial, penyesuaian fiskal menurut WP, aset, kewajiban, dividen, penyesuaian yang sifatnya bukan yuridis fiskal, penyesuaian fiskal menurut pemeriksa diambil dari laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, laporan posisi keuangan, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan salah satu perusahaan masuk bursa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang diakses melalui www.idx.co.id pada tanggal 1 Juli 2020. Data perusahaan masuk bursa tersebut digunakan dalam penelitian ini hanya semata-mata untuk keperluan simulasi. Data primer terkait pertanyaan penelitian diperoleh dengan mengirimkan pertanyaan wawancara kepada tiga belas nara sumber dan dilanjutkan FGD kepada para narasumber tersebut pada tanggal 20 Juli 2020.

Teknis analisis data yang digunakan penelitian ini adalah simulasi. Objek PPh menurut WP akan diperiksa melalui simulasi pemeriksaan dengan melakukan pengujian pos neraca dan pos kewajiban menggunakan metode dan teknik pemeriksaan dengan menerapkan konsep penghasilan baik secara akuntansi maupun perpajakan dalam rangka memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk mendukung temuan pemeriksaan. Pos neraca yang akan dilakukan pengujian saldonya dalam simulasi penelitian ini adalah aset tetap dan utang usaha.

Nara sumber dalam penelitian ini adalah pejabat DJP dan widyaiswara Pusdiklat Pajak. Narasumber pejabat DJP yang dipilih adalah pejabat yang tugas dan fungsinya terkait dengan pemeriksaan pajak, PPh, dan penanganan sengketa pajak dan pejabat fungsional pemeriksa

pajak, sedangkan narasumber widyaiswara yang dipilih adalah widyaiswara yang mempunyai latar belakang di bidang pemeriksaan dan hukum.

Penelitian dilakukan di Jakarta karena data yang digunakan untuk penelitian adalah data perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan narasumbernya berada di Jakarta.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Data Laporan Keuangan PT XYZ

4.1.1. Data Laporan Posisi Keuangan PT XYZ

Data ringkasan Laporan Posisi Keuangan (Neraca) PT XYZ per 31 Januari 2020 dengan Angka Perbandingan 31 Januari 2019 dapat dilihat pada Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1 Data Ringkasan Laporan Posisi Keuangan (Neraca) PT XYZ

Uraian	31 Desember 2020 (Rupiah)	31 Januari 2019 (Rupiah)
ASET		
Aset Lancar	307.856.159.370	291.688.867.203
Aset Tidak Lancar *	112.824.763.788	113.033.189.751
JUMLAH ASET	420.680.923.158	404.722.056.954
LIABILITAS DAN EKUITAS		
LIABILITAS		
Liabilitas Jangka Pendek *	180.655.241.982	167.420.913.753
Liabilitas Jangka Panjang	30.064.035.524	30.077.411.946
Jumlah Liabilitas	210.719.277.506	197.498.325.699
EKUITAS		
Modal ditempatkan dan disetor penuh	108.000.000.000	108.000.000.000
Agio saham – bersih	7.166.500.000	7.166.500.000
Saldo laba	95.147.598.198	93.556.368.269
Pendapatan komprehensif lain	(352.452.546)	(1.499.137.014)
Jumlah Ekuitas	209.961.645.652	207.223.731.255
JUMLAH LIABILITAS DAN EKUITAS	420.680.923.158	404.722.056.954

* Catatan:

- Dalam aset tidak lancar termasuk di dalamnya aset tetap (setelah dikurangi akumulasi penyusutan) per 31 Januari 2020 sebesar Rp106.723.100.880 dan per 31 Januari 2019 sebesar Rp109.149.417.993
- Dalam liabilitas jangka pendek termasuk di dalamnya utang usaha per 31 Januari 2020 sebesar Rp49.525.945.617 dan per 31 Januari 2019 sebesar 39.489.348.055.

4.1.2. Data Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain PT XYZ

Data Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain PT XYZ untuk tahun yang berakhir pada 31 Januari 2020 dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2 Data Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain PT XYZ

Uraian	Rupiah
Pendapatan	205.277.939.854
Beban Pokok Pendapatan	(149.286.744.783)
Laba Bruto	55.991.195.071
Beban penjualan	(4.538.340.187)
Beban umum dan administrasi	(20.023.315.287)
Laba (rugi) selisih kurs	27.184.170
Pendapatan lain-lain	1.075.308.859
Beban lain-lain	(3.999.608.749)
Beban keuangan	(13.894.839.601)
Laba Sebelum Pajak	14.637.584.276
Pajak Penghasilan *	(4.406.354.347)
Laba Tahun Berjalan	10.231.229.929
Penghasilan komprehensif lain:	
Pos-pos yang tidak akan direklasifikasi ke laba rugi:	
Keuntungan aktuarial	1.528.912.624
Pajak penghasilan terkait	(382.228.156)
Jumlah Penghasilan Komprehensif Lain Tahun Berjalan	1.146.684.468
Jumlah Laba dan Penghasilan Komprehensif Tahun Berjalan	11.377.914.397

* Catatan:

Pajak Penghasilan terdiri-dari:

Pajak kini

(Rp4.772.519.750)

Pajak tangguhan

366.165.403

Pajak Penghasilan bersih

(Rp4.406.354.347)**4.1.3. Penyesuaian Fiskal yang Dilakukan oleh PT XYZ**

Data Penyesuaian fiskal terdapat dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) PT XYZ untuk tahun yang berakhir pada 31 Januari 2020 dapat dilihat pada Tabel 3 berikut ini.

Tabel 3 Data Penyesuaian Fiskal yang Dilakukan oleh PT XYZ

Uraian	Rupiah
Laba Sebelum Pajak	14.637.584.276
Perbedaan temporer:	
Penyisihan imbalan kerja karyawan - setelah dikurangi pembayaran	2.538.763.791
Penyusutan aset tetap	(371.814.946)
Penyisihan beban perawatan setelah dikurangi realisasi	272.215.603
Penyisihan kerugian penurunan nilai piutang	868.890.442
Penyisihan bonus dan insentif - setelah dikurangi pembayaran	(1.500.000.000)
Kerugian Pelepasan Aset Tetap	(10.541.667)
Perbedaan tetap:	
Beban yang tidak dapat dikurangkan	2.489.626.355
Penghasilan bunga yang dikenakan pajak final	(31.384.083)
Biaya pajak	196.739.405
Penghasilan kena pajak	19.090.079.176
Pajak kini	4.772.519.750

Jumlah nilai perbedaan temporer dan perbedaan tetap tersebut sebesar Rp4.452.494.900 dan terdiri dari penyesuaian fiskal positif sebesar Rp6.366.235.596 dan penyesuaian fiskal negatif sebesar Rp1.913.740.900.

4.1.4. Laporan Perubahan Ekuitas PT XYZ

Dari Laporan Perubahan Ekuitas untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Januari 2020 dengan angka perbandingan tahun yang berakhir pada tanggal 31 Januari 2019 terdapat pembagian dividen untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Januari 2020 sebesar Rp8.640.000.000.

4.2. Objek PPh PT XYZ dalam Format SPT Tahunan PPh WP Badan

Berdasarkan penjelasan Pasal 28 ayat (6) Undang-undang KUP, penyebutan tahun pajak bagi PT XYZ dari tahun buku 1 Februari 2019 sampai dengan 31 Januari 2020 adalah tahun pajak 2019. Data Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain dan rekonsiliasi fiskal yang dilakukan PT XYZ apabila dimasukkan dalam Lampiran – I SPT Tahunan PPh WP Badan untuk **tahun pajak 2019** menghasilkan penghasilan neto fiskal sebagaimana tampak pada Tabel 4 berikut ini.

Tabel 4 Data Objek PPh PT XYZ dalam Format SPT Tahunan PPh WP Badan

Uraian	Rupiah
1. Penghasilan Neto Komersial Dalam Negeri:	
a. Peredaran Usaha	205.277.939.854
b. Harga Pokok Penjualan	149.286.744.783
c. Biaya Usaha Lainnya	24.561.655.474
d. Penghasilan Neto dari Usaha	31.429.539.597
e. Penghasilan dari Luar Usaha	1.102.493.029
f. Biaya dari Luar Usaha	17.894.448.350
g. Penghasilan Neto dari Luar Usaha	(16.791.955.321)
h. Jumlah	14.637.584.276
2. Penghasilan Neto Komersial Luar Negeri	-
3. Jumlah Penghasilan Neto Komersial	14.637.584.276
4. Penghasilan yang Dikenakan PPh Final dan yang Tidak Termasuk Objek Pajak *	31.384.083
5. Penyesuaian Fiskal Positif:	
- Pembentukan atau Pemupukan Dana Cadangan	3.679.869.836
- Pajak Penghasilan	196.739.405
- Penyesuaian Fiskal Positif Lainnya	2.489.626.355
- Jumlah	6.366.235.596
6. Penyesuaian Fiskal Negatif:	
- Selisih Penyusutan Komersial di Bawah Penyusutan Fiskal	371.814.946
- Penyesuaian Fiskal Negatif Lainnya	1.510.541.667
- Jumlah	1.882.356.613
7. Fasilitas Penanaman Modal Berupa Pengurangan Penghasilan Neto	-
8. Penghasilan Neto Fiskal	19.090.079.176

* Catatan:

Penghasilan yang Dikenakan PPh Final dan yang Tidak Termasuk Objek Pajak sebesar Rp31.384.083 sebetulnya merupakan penyesuaian fiskal negatif walaupun formatnya terpisah dengan pos Penyesuaian Fiskal Negatif. Dengan demikian, total penyesuaian fiskal negatif adalah sebesar Rp1.913.740.696.

4.3. Simulasi Pemeriksaan Objek PPh Melalui Pengujian Pos Aset dan Pos Kewajiban di Neraca

4.3.1. Simulasi Pengujian Saldo Pos Aset dan Saldo Pos Kewajiban di Neraca

a. Simulasi Pengujian Saldo Pos Aset di Neraca

Pengujian atas saldo pos aset di neraca disimulasikan berikut ini.

Pos yang diperiksa	: Aset Tetap
Tujuan pemeriksaan Aset Tetap	: Kelengkapan
Untuk menguji apakah aset tetap yang ada dan milik PT XYZ (WP) telah dilaporkan secara lengkap di neraca pada akhir tahun.	
Metode Pemeriksaan	: Metode Langsung
Pemeriksaan dilakukan secara langsung terhadap keberadaan dan kepemilikan aset tetap, buku, catatan dan dokumen serta keterangan lain terkait aset tetap tersebut.	
Teknik Pemeriksaan	: Inspeksi (observasi), Pengujian Kebenaran Fisik, Penelusuran Bukti, Penelusuran Angka, Konfirmasi, dan Permintaan Keterangan
Bukti Pemeriksaan	: Neraca, Buku Besar, Daftar Aktiva Tetap, Berita Acara Pemeriksaan Fisik, Purchase Order, Berita Acara Penerimaan Barang, Invoice, Bukti Transfer Pembayaran, dan Rekening Koran Bank, Akta Jual Beli, Sertifikat, Surat Permintaan Konfirmasi, Jawaban Konfirmasi, dan Berita Acara Pemberian Keterangan (BAPK).
Temuan pemeriksaan	: Terdapat terdapat aset tetap berupa tanah yang diperoleh tahun 2019 dengan harga Rp2.000.000.000 belum dilaporkan di Neraca.

b. Simulasi Pengujian Saldo Kewajiban di Neraca

Pengujian atas saldo pos kewajiban (liabilitas) di neraca disimulasikan berikut ini.

Pos yang diperiksa	: Utang Usaha
Tujuan pemeriksaan Utang Usaha	: Keberadaan, Hak dan Kewajiban
Untuk menguji apakah utang usaha di neraca pada akhir tahun memang ada dan benar-benar merupakan kewajiban WP.	
Metode Pemeriksaan	: Metode Langsung
Pemeriksaan dilakukan secara langsung terhadap buku, catatan dan dokumen serta keterangan lain terkait utang usaha tersebut.	
Teknik Pemeriksaan	: Penelusuran Angka, Penelusuran Bukti, Konfirmasi, dan Permintaan Keterangan
Bukti Pemeriksaan	: Neraca, Daftar Pemasok, Buku Besar, Buku Pembantu Utang Usaha, Berita Acara Penerimaan Barang, invoice, Bukti Transfer Pembayaran, Rekening Koran Bank, kontrak pembelian, dan surat pemesanan barang Surat Permintaan Konfirmasi, Jawaban Konfirmasi, dan BAPK.
Temuan pemeriksaan	: Terdapat utang usaha sebesar Rp3.000.000.000 pada akhir tahun yang keberadaannya tidak bisa dibuktikan oleh WP dan berdasarkan BAPK, WP mengakui utang usaha tersebut bukan kewajibannya.

4.3.2. Penerapan Konsep Penghasilan dalam Pemeriksaan Pajak

Berangkat dari persamaan akuntansi bahwa $Aset = Liabilitas + Ekuitas$ (persamaan 1), maka $Aset - Liabilitas = Ekuitas$ (persamaan 2). Apabila data posisi keuangan XYZ per 31 Januari

2020 (akhir tahun buku) dimasukkan dalam persamaan 2, maka besarnya ekuitas adalah Rp209.961.645.652 (= Rp420.680.923.158 - Rp210.719.277.506).

Berdasarkan pengujian saldo aset tetap dan saldo utang usaha dalam simulasi sebelumnya maka ternyata aset tetap dilaporkan terlalu rendah sebesar Rp2.000.000.000 dan utang usaha dilaporkan terlalu tinggi sebesar Rp3.000.000.000. Dengan demikian, aset seharusnya naik sebesar Rp2.000.000.000 dan liabilitas turun sebesar Rp3.000.000.000 sehingga kalau dimasukkan dalam persamaan 2 maka ekuitasnya meningkat sebesar Rp5.000.000.000. Lebih jelasnya dapat dilihat dalam ilustrasi berikut ini:

$$\begin{aligned} \text{Aset} &= \text{Rp}420.680.923.158 + \text{Rp}2.000.000.000 = \text{Rp}422.680.923.158 \\ \text{Liabilitas} &= \text{Rp}210.719.277.506 - \text{Rp}3.000.000.000 = \text{Rp}207.719.277.506 \\ \text{Ekuitas} &= \text{Rp}422.680.923.158 - \text{Rp}207.719.277.506 = \text{Rp}214.961.645.652 \end{aligned}$$

$$\text{Kenaikan ekuitas} = \text{Rp}214.961.645.652 - \text{Rp}209.961.645.652 = \text{Rp}5.000.000.000$$

Dari data Laporan Posisi Keuangan per 31 Januari 2020 dan per 31 Januari 2019 tampak bahwa tidak ada tambahan setoran modal dari pemegang saham, berarti peningkatan ekuitas sebesar Rp5.000.000.000 tersebut berasal dari penghasilan. Hal ini sejalan dengan pengertian penghasilan secara akuntansi berdasarkan KKPK 2019 bahwa penghasilan adalah peningkatan aset, atau penurunan liabilitas, yang menghasilkan peningkatan ekuitas, selain yang berkaitan dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas.

Selanjutnya, pengujian atas saldo aset tetap dan saldo kewajiban tersebut dapat diterapkan untuk menghitung penghasilan neto komersial melalui pendekatan kekayaan bersih (*net asset approach*) dengan mempertimbangkan hubungan neraca dan laporan laba rugi menurut KKPK 2019 paragraf 5.3 dapat dilihat pada Tabel 5 berikut ini.

Tabel 5 Penghasilan Neto Komersial PT XYZ Berdasarkan Pendekatan Keayaan Bersih

Uraian	Rupiah
Kekayaan Bersih akhir tahun:	
Total Aset akhir tahun	422.680.923.158
Total Liabilitas akhir tahun	207.719.277.506
Jumlah Kekayaan Bersih akhir tahun	214.961.645.652
Kekayaan Bersih awal tahun:	
Total Aset awal tahun	404.722.056.954
Total Liabilitas awal tahun	197.498.325.699
Jumlah Kekayaan Bersih awal tahun	207.223.731.255
Pertambahan Kekayaan Bersih	7.737.914.397
Dikurangi: Setoran dari Pemilik	-
Ditambah: Distribusi kepada Pemilik (dividen)	8.640.000.000
Jumlah Penghasilan Komprehensif setelah pajak	16.377.914.397
Dikurangi Penghasilan Komprehensif lain	(1.146.684.468)
Laba bersih komersial setelah pajak	15.231.229.929
Ditambah PPh	4.406.354.347
Penghasilan neto komersial sebelum pajak menurut pengujian	19.637.584.276

Penghasilan neto komersial sebelum pajak menurut pengujian tersebut lebih besar Rp5.000.000.000 dari jumlah yang dilaporkan Wajib Pajak sebesar Rp14.637.584.276. Dalam menghitung penghasilan neto komersial sebelum pajak, maka jumlah penghasilan komprehensif setelah pajak hasil pengujian harus dikurangi penghasilan komprehensif lain dan ditambah PPh karena penghasilan neto komersial yang masuk di SPT Tahunan PPh adalah laba tahun berjalan sebelum pajak tidak termasuk penghasilan komprehensif lain. Penghasilan

komprehensif lain tersebut dikurangkan karena merupakan keuntungan aktuarial yang sebenarnya bukan merupakan keuntungan yang telah terealisasi.

Berdasarkan konsep penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh bahwa pengertian penghasilan termasuk tambahan kekayaan neto yang belum dikenakan pajak. Pengertian penghasilan menekankan pada tambahan kemampuan ekonomis, bukan pada sumbernya. Walaupun secara yuridis, berdasarkan Pasal 16 ayat (1) Undang-undang PPh, penghitungan penghasilan neto fiskal bagi WP Badan dihitung dengan cara mengurangi pengeluaran/biaya yang boleh dikurangkan dari penghasilan yang merupakan Objek Pajak yang dikenakan pajak dengan tarif umum menurut Undang-undang PPh, namun dalam praktiknya penghitungan penghasilan neto fiskal dihitung dengan cara melakukan penyesuaian fiskal atas penghasilan neto komersial yang angkanya diambil dalam laporan laba rugi yang merupakan produk akuntansi keuangan. Tentunya laporan laba rugi tidak bisa lepas dari neraca karena laba bersih yang tercantum dalam laporan laba rugi bermuara ke ekuitas dalam neraca. Hal ini dapat dilihat pada perluasan persamaan akuntansi sebagaimana dikemukakan Kieso dkk.. Secara akuntansi, penghitungan penghasilan (laba bersih) yang dihitung dengan pendekatan transaksi yang tercermin di laporan laba rugi hasilnya sama bila dihitung dengan pendekatan kekayaan bersih. Namun demikian karena terdapat perbedaan perlakuan akuntansi dan perlakuan PPh, maka dalam praktik penghitungan penghasilan neto fiskal dilakukan dengan melakukan penyesuaian fiskal.

Apabila semua penyesuaian fiskal yang dilakukan oleh WP setelah diuji oleh pemeriksa ternyata sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan maka penyesuaian fiskal positif dan penyesuaian fiskal negatif menurut pemeriksa nilainya sama dengan penyesuaian menurut WP. Dengan demikian, penghitungan penghasilan neto fiskal menurut pengujian dapat dihitung sebagaimana tampak pada Tabel 6 berikut ini.

Tabel 6 Penghasilan Neto Fiskal PT XYZ Menurut Pengujian

Uraian	Rupiah
Penghasilan neto komersial sebelum pajak menurut pengujian	19.637.584.276
Jumlah Penyesuaian Fiskal Positif	6.366.235.596
Jumlah Penyesuaian Fiskal Negatif	(1.913.740.696)
Penghasilan neto fiskal menurut pengujian	24.090.079.176

Penghasilan neto fiskal menurut pengujian tersebut lebih besar Rp5.000.000.000 dari jumlah yang dilaporkan Wajib Pajak sebesar Rp19.090.079.176. Hal ini merupakan dampak dari tidak dilaporkannya aset tetap sebesar Rp2.000.000.000 dan utang usaha sebesar Rp3.000.000.000 yang mengakibatkan tidak dilaporkannya kekayaan bersih sebesar Rp5.000.000.000. Hal ini merupakan penghasilan yang merupakan Objek Pajak sesuai Pasal 4 ayat (1) huruf p Undang-undang PPh sepanjang tidak dapat dibuktikan bahwa penghasilan tersebut bukan merupakan Objek Pajak dan memang belum dikenakan pajak.

4.3.3. Pendapat Terkait Pemeriksaan Objek PPh Melalui Pengujian Pos Aset dan Pos Kewajiban di Neraca

4.3.3.1. Pendapat tentang Dapat atau Tidaknya Dilakukan Koreksi atas Aset Dilaporkan Terlalu Rendah dan Kewajiban Dilaporkan Terlalu Tinggi

Untuk mengetahui lebih jauh apakah pemeriksaan objek PPh melalui pengujian atas pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi atas objek PPh apabila berdasarkan hasil pengujian ternyata WP melaporkan saldo pos asetnya terlalu rendah dan/atau saldo pos kewajibannya terlalu tinggi dan bagaimana memberikan argumentasi hukumnya, telah dikirimkan pertanyaan wawancara kepada beberapa narasumber (daftar narasumber terlampir). Selain itu, telah dilakukan FGD dengan narasumber yang sama. Jawaban

wawancara dari para narasumber dan hasil FGD diringkas sesuai dengan batasan penelitian sebagai berikut:

Ida Zuraida:

Dapat.

Pemeriksaan merupakan kewenangan yang diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak. Pengujian kepatuhan WP dilakukan melalui pengujian SPT dan SPT wajib disampaikan WP dengan benar, lengkap, dan jelas. SPT dianggap tidak disampaikan apabila tidak lengkap dan salah satu kelengkapan dokumen yang wajib dilampirkan adalah neraca dan laporan laba rugi. Terdapat korelasi yang sangat kuat antara neraca dengan laporan laba rugi. Apabila di neraca menunjukkan saldo aset terlalu rendah dan saldo kewajiban dilaporkan terlalu tinggi dapat dilakukan melalui pengujian silang atas laporan laba rugi.

Muhammad Hikmah:

Dapat.

Perlu dilakukan pengujian lebih lanjut dengan pengumpulan data dan informasi dan temuan dideskripsikan dengan alur berpikir yang terstruktur dengan memperhatikan asas-asas hukum pembuktian.

Arief Sultony:

Dapat.

Dasar hukumnya Pasal 4 ayat (1) huruf p UU PPh: “tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak”. Penjelasan: Tambahan kekayaan neto pada hakekatnya merupakan akumulasi penghasilan baik yang telah dikenakan pajak dan yang bukan Objek Pajak serta yang belum dikenakan pajak. Apabila diketahui adanya tambahan kekayaan neto yang melebihi akumulasi penghasilan yang telah dikenakan pajak dan yang bukan Objek Pajak, maka tambahan kekayaan neto tersebut merupakan penghasilan. Neraca dan rugi laba sebetulnya satu kesatuan. Neraca merupakan posisi keuangan suatu saat, sedangkan rugi laba proses operasional menghasilkan laba. Kalau posisi awal ditambah operasional hasilnya neraca sekarang.

Tunjung Nugroho:

Dapat.

Diberikan beberapa contoh penghasilan dan beban yang dapat direkonstruksi dengan saldo pos aset, perubahan pos aset, dan perubahan pos utang.

Freddy Hasiholan Sianipar:

Penghasilan neto fiskal WP Badan tidak dapat diuji melalui pengujian pos neraca melalui pengujian saldo aset dan saldo kewajiban karena neraca dan laporan laba rugi tidak menyajikan penghasilan neto fiskal. Setiap koreksi atas penghasilan neto fiskal harus berdasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Adi Prana Pribadi:

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf p Undang-undang PPh, penghasilan termasuk tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak. Kalau asetnya ada, substansinya milik wajib pajak, bisa distruktur ulang maka muncullah koreksi atas SPT, koreksi dari neraca.

Yond Rizal:

Dapat.

Hasil pengujian dapat mendukung koreksi atas penghasilan neto fiskal yang dilaporkan oleh WP Badan. Laporan keuangan yang utama adalah neraca. Kalau ada ketidaksesuaian dan ditemukan langsung bukti-bukti pendukung itu sangat kuat.

Budiyanta:

Pemeriksa dapat menggunakan hasil pengujian secara tidak langsung sebagai dasar penetapan pajak apabila memenuhi kondisi sebagaimana dimaksud Pasal 13 ayat (1) huruf b, dan huruf d Undang-undang KUP. Apabila kondisi tersebut tidak dipenuhi, maka

pemeriksa harus melakukan prosedur tambahan untuk menelusuri kaitan angka-angka aset dan kewajiban tersebut dengan pos-pos SPT dan memperoleh bukti-buktinya.

Dwi Wulandari Astuti:

Kembali ke aturan pajak, di mana SPT, pemenuhan kewajiban perpajakan ada undang-undangnya, Undang-undang PPN, PPh.

Iwan Setiawan:

Koreksi aset atau kewajiban bisa menjadi alasan koreksi penghasilan neto fiskal. Dasar hukumnya di Pasal 4 ayat (1) huruf p Undang-undang PPh bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, termasuk tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.

Arief Budiman:

Pengujian akun neraca digunakan berhubungan dengan akun rugi laba.

Wahyu Santosa:

DJP mempunyai kewenangan melakukan pemeriksaan. Pemeriksaan dapat dilakukan atas SPT dan pembukuan yang salah satu komponennya adalah neraca. Dalam hal pengujian atas komponen neraca ditemukan ketidakbenaran dalam penghitungan PPh yang seharusnya terutang maka pemeriksa dapat menggunakan pengujian tersebut untuk melakukan koreksi atas penghasilan atau biaya fiskal WP. Tambahan kekayaan neto menurut Pasal 4 ayat (1) huruf p harus dibuktikan bahwa dia belum dikenakan pajak, karena pasal 16 Undang-undang PPh telah mengatur penghitungan penghasilan kena pajaknya, yaitu penghasilan dikurangi biaya. Pengujian terhadap pos-pos neraca, baik itu aset, kewajiban, dan ekuitas harus dikaitkan dengan pos-pos pendapatan dan biaya yang dilaporkan dalam SPT. Dengan demikian, pengujian terhadap neraca bukanlah pengujian yang terpisah melainkan pengujian yang harus dilaksanakan berbarengan dan dihubungkan dengan pos laba rugi. Dengan demikian, pengujian atas komponen aset akan digunakan untuk menentukan penghasilan atau biaya sehingga PPh yang seharusnya terutang dapat dihitung.

Teguh Haryanto:

Dari penjabaran persamaan akuntansi, dapat diketahui keterkaitan antara saldo aset maupun saldo kewajiban terhadap laba, sehingga memenuhi pengertian penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Namun demikian, yang perlu menjadi perhatian adalah kondisi yang kemudian dijadikan nilai selisih antara saldo tercatat dengan saldo yang seharusnya, harus didasarkan atas bukti yang memadai, sehingga memenuhi Pasal 12 ayat (3) UU KUP.

Dari jawaban dan hasil FGD tersebut tampak bahwa terdapat perbedaan pendapat dari para narasumber. Ada yang mengatakan dapat dengan mendasarkan pada Pasal 4 ayat (1) huruf p Undang-undang PPh bahwa pengertian penghasilan termasuk tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak. Apabila diketahui adanya tambahan kekayaan neto yang melebihi akumulasi penghasilan yang telah dikenakan pajak dan yang bukan Objek Pajak, maka tambahan kekayaan neto tersebut merupakan penghasilan.

Selain itu, ada yang mengatakan dapat namun dengan persyaratan harus melakukan prosedur tambahan untuk menelusuri kaitan angka-angka aset dan kewajiban tersebut dengan pos-pos SPT dan memperoleh bukti-buktinya dan dikaitkan dengan pos-pos pendapatan dan biaya yang dilaporkan dalam SPT. Pengujian terhadap neraca bukanlah pengujian yang terpisah melainkan pengujian yang harus dilaksanakan berbarengan dan dihubungkan dengan pos laba rugi.

Selanjutnya, ada yang mengatakan penghasilan neto fiskal WP Badan tidak dapat diuji melalui pengujian pos neraca karena neraca dan laporan laba rugi tidak menyajikan penghasilan neto fiskal.

4.3.3.2. Pendapat tentang Penulisan Pos Aset dan Pos Kewajiban yang Diperiksa dalam Rencana Pemeriksaan

Terkait penulisan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa dalam format Pos SPT/Pos Turunan dalam Rencana Pemeriksaan telah dikirimkan pertanyaan wawancara kepada beberapa narasumber. Selain itu, telah dilakukan FGD dengan narasumber yang sama. Jawaban wawancara dari para narasumber dan hasil FGD diringkas sesuai dengan batasan penelitian sebagai berikut:

Muhammad Hikmah:

Pos Neraca merupakan pos turunan dari pos SPT yang terpengaruh jika pos neraca ini mengalami perubahan.

Arief Sultony:

Tidak masalah menulis pos aset dan liabilitas dalam pos yang diperiksa.

Freddy Hasiholan Sianipar:

Pos Neraca dapat menjadi Pos Turunan dalam pengujian Pos SPT, diberikan contoh pemeriksaan persediaan untuk menguji harga pokok penjualan.

Adi Prana Pribadi:

Perlu didiskusikan atau diatur lebih lanjut.

Yond Rizal:

Dapat dituangkan pada Uraian Rencana Pemeriksaan pada Tabel Pos Turunan (di dalamnya termasuk kas dan bank, persediaan, dll).

Budiyanta:

Penulisan pos yang diuji adalah sesuai dengan pos SPT yang dituju.

Iwan Setiawan:

Tidak dimungkinkan untuk secara langsung memasukkan pengujian pos neraca dalam rencana pemeriksaan.

Arief Budiman:

Dicantumkan di dalam pengujian yang terkait dengan Pos Rugi Laba.

Wahyu Santosa:

Pengujian pos-pos neraca harus ditulis, disesuaikan, atau dihubungkan dalam pos-pos SPT/Pos Turunannya.

Dari jawaban dan hasil FGD tersebut tampak bahwa masih terjadi perbedaan pendapat dari para narasumber. Terkait hal ini diberikan masukan bahwa karena pos yang diperiksa harus dibuatkan program pemeriksaannya, apabila yang diuji adalah saldo pos neraca dan saldo pos kewajiban maka sebaiknya dituliskan menggunakan nama pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa karena sulit menghubungkan secara pasti dengan pos-pos SPT atau pos-pos laporan laba rugi .

4.3.3.3. Pendapat tentang Pendokumentasian Hasil Pengujian Pos Aset dan Pos Kewajiban dalam KKP

Terkait pendokumentasian temuan/koreksi dalam KKP, apabila hasil pengujian ternyata aset dilaporkan terlalu rendah dan kewajiban dilakukan terlalu tinggi maka temuan tersebut akan dikoreksi pada pos SPT yang mana, telah dikirimkan pertanyaan wawancara kepada beberapa narasumber. Selain itu, telah dilakukan FGD dengan narasumber yang sama. Jawaban wawancara dari para narasumber dan hasil FGD diringkas sesuai dengan batasan penelitian sebagai berikut:

Muhammad Hikmah:

Pos SPT penghasilan atau pengurang penghasilan bruto yang terpengaruh atas koreksi aset atau kewajiban tersebut.

Arief Sultony:

Tergantung kaitannya dengan pos Rugi Laba, apabila aset *understatement* berarti koreksi di peredaran bruto/penghasilan bruto. Apabila liabilitas *overstatement* maka koreksi dilakukan pada pengurang penghasilan bruto.

Tunjung Nugroho:

Pos-pos yang dikoreksi dapat direkonstruksi pada pos-pos neraca terkait.

Adi Prana Pribadi:

Apabila terdapat koreksi maka akan dikaitkan dengan pos-pos lainnya.

Yond Rizal:

Koreksi akan dituliskan dalam KKP Peredaran Usaha.

Budiyanta:

Harus dapat dikaitkan secara jelas dengan pos-pos SPT tertentu.

Iwan Setiawan:

Aktiva yang kurang dilaporkan akan diakui sebagai koreksi peredaran usaha. Kewajiban yang terlalu besar dilaporkan dimunculkan sebagai koreksi harga pokok penjualan/pengurang penghasilan bruto.

Arief Budiman:

Dituliskan dalam KKP atas pengujian pos Rugi Laba terkait.

Wahyu Santosa:

Ditulis pada KKP pada pos-pos SPT tersebut.

Teguh Haryanto:

Dikoreksi pada pos penyesuaian fiskal, namun setelah FGD mengirim pesan WhatsApp dikoreksi pada pos pendapatan lain-lain.

Dari jawaban dan hasil FGD tersebut tampak bahwa masih terjadi perbedaan pendapat dari para narasumber. Terkait hal ini diberikan masukan sepanjang temuan tersebut dapat dibuktikan terkait dengan pos penghasilan atau biaya yang mana yang terkait, maka sebaiknya dikoreksi di pos penghasilan dan biaya terkait. Namun, apabila tidak dapat ditemukan buktinya maka dikoreksi di pos penghasilan luar usaha karena pos aset dan pos kewajiban tersebut merupakan pos akuntansi keuangan.

5. KESIMPULAN

Secara yuridis, berdasarkan Pasal 16 ayat (1) Undang-undang PPh, penghitungan penghasilan neto fiskal WP badan dilakukan dengan mengurangi pengeluaran/biaya yang boleh dikurangkan dari penghasilan yang menjadi objek Pajak dengan tarif umum. Namun demikian, dalam praktiknya penghitungan penghasilan neto fiskal dalam SPT Tahunan PPh dihitung dengan melakukan penyesuaian fiskal atas penghasilan neto komersial yang dihitung dengan mengurangi biaya komersial dari penghasilan komersial. Secara akuntansi, terdapat pendekatan lain dalam menghitung penghasilan neto komersial yaitu dengan pendekatan kekayaan bersih.

Karena kekayaan bersih adalah selisih antara aset dengan kewajiban, maka penghasilan neto komersial dapat diuji dengan pengujian pos neraca berupa pos aset dan pos kewajiban. Apabila setelah diuji, diperoleh bukti yang kompeten dan cukup bahwa pada akhir tahun saldo pos aset dilaporkan terlalu rendah dan saldo pos kewajiban dilaporkan terlalu tinggi, maka ada tambahan kekayaan neto yang belum dilaporkan. Tambahan kekayaan neto yang belum dilaporkan ini memenuhi definisi penghasilan baik secara akuntansi maupun perpajakan. Sepanjang WP tidak dapat membuktikan bahwa tambahan kekayaan neto yang belum dilaporkan tersebut berasal dari penghasilan yang dikenakan PPh bersifat final atau penghasilan yang bukan Objek Pajak, maka secara konseptual, tambahan kekayaan neto tersebut merupakan penghasilan yang dapat digunakan untuk melakukan koreksi dalam menghitung penghasilan neto fiskal. Namun demikian, karena secara teknis yuridis penghitungan penghasilan neto fiskal mengacu pada Pasal 16 ayat (1) Undang-undang PPh, masih terdapat pemahaman yang berbeda mengenai dapat dikoreksi atau tidaknya mengenai temuan berupa aset dilaporkan terlalu rendah dan kewajiban terlalu tinggi di neraca.

Selanjutnya, karena belum ada ketentuan yang mengatur secara jelas mengenai penulisan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa dalam rangka menguji penghasilan neto fiskal, maka aparat pajak dapat mempunyai pemahaman yang berbeda mengenai cara penulisan pos aset

dan pos kewajiban dalam Rencana Pemeriksaan. Begitu pula, dalam pembuatan KKP, masih terdapat pemahaman yang berbeda mengenai dituliskannya temuan berupa aset dilaporkan terlalu rendah dan kewajiban terlalu tinggi akan dikoreksi pada pos SPT yang mana apabila temuan tersebut digunakan untuk melakukan koreksi.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Karena masih terdapat pemahaman yang berbeda mengenai dapat atau tidaknya dilakukan koreksi atas temuan berupa aset dilaporkan terlalu rendah dan kewajiban terlalu tinggi, penulisan pos aset dan pos kewajiban yang diperiksa dalam Rencana Pemeriksaan, dan pendokumentasian koreksi atas temuan tersebut dalam KKP, maka sebaiknya dilakukan penganturan lebih lanjut dalam suatu regulasi terkait Metode dan Teknik Pemeriksaan, Rencana Pemeriksaan, dan KKP.

DAFTAR PUSTAKA

- Anam, Hairul, Srie Hartutie Moehaditoyo, R. D. Dirmayani. 2018. Pengaruh Kepatuhan, Pemeriksaan, dan Penagihan Pajak terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Badan. *Jurnal Manajemen Bisnis Indonesia*. Vol. 5. No. 2. URL: <http://garuda.ristekbrin.go.id/documents/detail/860462>.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Fourteenth Edition. England: Pearson Education Limited.
- Chasteen, Lanny G., Richard E. Flaherty, Melvin C. O'Connor. 1995. *Intermediate Accounting*. Fifth Edition. United States of America: McGraw-Hill, Inc.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2017*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ/2012 tentang Pedoman Penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-126/PJ/2010 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Pemeriksaan (Audit Plan) untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2019. *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2018. *PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan*. Revisi 2013. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Jannata, Raden Auliya, Nunung Nurhayati, Elly Halimatusadiah. 2019. Pengaruh Kewajiban Kepemilikan NPWP dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Ukuran Penerimaan Pajak Penghasilan Badan (Survey Pada Seluruh Petugas Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Soreang). *Kajian Akuntansi*. Vol. 20. No.1. URL: <http://garuda.ristekbrin.go.id/documents/detail/1056398>.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield. 2011. *Intermediate Accounting*. IFRS Edition. Volume 1. United States of Amerca: John Wiley & Sons, Inc.
- Krisnayanti, Ni Kadek Yuni, Anik Yuesti. 2019. Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak, Pemeriksaan Pajak, Penagihan Pajak dan Sanksi Perpajakan terhadap Penerimaan Pajak (Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama di Wilayah Denpasar Timur). *Jurnal Sains, Akuntansi dan Manajemen*. Vol. 1. No. 2. URL: <http://journals.segce.com/index.php/JSAM/article/view/32>.
- Pardiat. 2010. *Akuntansi Pajak*. Edisi 4. Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media.
- R, Mansury. 1996. *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*. Cetakan Kedua. Jilid 2. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwisata (BRP).
- Republik Indonesia. *Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009*.
- Republik Indonesia. *Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009*.

Wahda, Neng Siti Rohmatul, Agus Bagianto, Yuniati. 2018. Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dan Dampaknya terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Penghasilan Badan. *Jurnal Ilmiah Manajemen Ekonomi dan Akuntansi*. Vol. 2 No. 2. Hal. 115-143. URL: <http://garuda.ristekbrin.go.id/documents/detail/771569>.

LAMPIRANTabel 1 Daftar Nara Sumber Wawancara dan *Forum Group Discussion*

No.	Nama	Jabatan	Instansi
1.	Ida Zuraida	Widyaiswara	Pusdiklat Pajak
2.	Arief SulTony	Widyaiswara	Pusdiklat Pajak
3.	Muhammad Hikmah	Widyaiswara	Pusdiklat Pajak
4.	Tunjung Nugroho	Kepala Subdirektorat Perencanaan Pemeriksaan	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
5.	Freddy Hasiholan Sianipar	Kepala Subdirektorat Teknik dan Pengendalian Pemeriksaan	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
6.	Adi Prana Pribadi	Kepala Subdirektorat Pemeriksaan Transaksi Khusus	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
7.	Yond Rizal	Kepala Subdirektorat Kerjasama dan Dukungan Pemeriksaan	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
8.	Dwi Wulandari Astuti	Kepada Seksi Transfer Pricing dan Transaksi Khusus Lainnya	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
9.	Budiyanta	Kepada Seksi Data dan Dukungan Pemeriksaan	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
10.	Wahyu Santosa	Kepala Subdirektorat Peraturan PPh Badan	Direktorat Peraturan Perpajakan II DJP
11.	Teguh Haryanto	Kepala Seksi Banding dan Gugatan 1B	Direktorat Keberatan dan Banding
12.	Iwan Setiawan	Fungsional Pemeriksa Pajak	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP
13.	Arief Budiman	Fungsional Pemeriksa Pajak	Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan DJP