



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



PELAPORAN KEUANGAN BERBASIS PSAK KONVERGEN IFRS DAN PENGHASILAN KENA PAJAK SESUAI KEWAJARAN DAN KELAZIMAN USAHA

Gunadi



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Pendahuluan

- Standar Pelaporan Keuangan Internasional (IFRS) sebagai seperangkat standar yang disebarluaskan Dewan Standar Akuntansi Internasional (IASB – Badan Penentu Standar Internasional) di London
- Program konvergensi (penyatuan) IFRS dengan SAK (Standar Akuntansi Keuangan)
- Program konvergensi menjadikan SAK bersifat *principle-based*, banyak menggunakan *fair value* (nilai wajar misalnya ditentukan appraiser), memerlukan *professional judgement* (seperti penyesuaian dari harga pasar), dan semakin banyak pengungkapan



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Pendahuluan

- Transaksi transfer barang, jasa, atau *intangible* memerlukan *transfer pricing*
- Disparitas pemajakan antar negara, dapat memicu pengalihan laba antar anggota MNE melalui TP. Selain mengurangi penerimaan negara, BEPS dapat menimbulkan ketidakadilan dan diskriminasi pemajakan antara perusahaan tunggal (tanpa asosiasi) dengan MNE



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Pola Pemajakan Korporat di ASEAN

- Pembangunan ekonomi Negara memerlukan investasi langsung asing (FDI)
- Pajak → unsur *cost of doing investment* :
 - menaikkan biaya modal
 - disinsentif atas investasi
- Terjadi trend *tax reform* → *tax competition*, misalnya penurunan tarif CIT:
 - *beggar-thy-neighbor-tax-policy*
 - *race-to-bottom*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



- Agar *prinsip revenue productivity* aman, maka reformasi pajak juga bermotif *tax-rate-cut-cum-base-broadening*
- Motif ini lebih banyak dipakai untuk menarik *paper profits* MNCs dalam rangka mengangkat penerimaan CIT (seperti di Irlandia)



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Sandingan Tarif CIT (dan deviasi dari rerata) Beberapa Negara ASEAN 2005-2013 (%)

TAHUN	INA +/-	MAS +/-	PHI +/-	SIN +/-	THA +/-	VIE +/-	AVER
2005	30 +2	28 0	32 +4	20 -8	30 +2	28 0	28.00
2006	30 +1.5	28 -0.5	35 +6.5	20 -8.5	30 +1.5	28 -0.5	28.50
2007	30 +1.67	27 +1.33	35 +6.67	20 -8.33	30 +1.67	28 -0.33	28.33
2008	30 +2.17	26 +1.83	35 +7.17	18 -9.83	30 +2.17	28 -0.17	27.83
2009	28 +2	25 +1	30 +4	18 -8	30 +4	25 -1	26.00
2010	25 -0.33	25 -0.33	30 +4.67	17 -8.33	30 +4,67	25 -0.33	25.33
2011	25 -0.33	25 -0.33	30 +4.67	17 -8.33	30 +4.67	25 -0.33	25.33
2012	25 +0.83	25 +0.83	30 +5.83	17 -7.17	23 -1.17	25 +0.83	24.17

ANGGOTA IAI

Identitas
profesionalisme
Akuntan Indonesia



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



- Posisi kompetisi tarif CIT Indonesia (kecuali tahun 2010 dan 2011), selalu berada di atas tarif rata-rata ASEAN
- Disparitas tarif CIT dan pola pemajakan menimbulkan distorsi alokasi investasi lintas-batas, sehingga
 - Menang dalam perebutan FDI
 - Dapat dipakai sebagai *tax shelter* untuk menarik *paper profits*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



- Bila secara unilateral distorsi penyebab pelarian investasi atau basis pajak tidak dapat diredam, diperlukan kerjasama regional berupa harmonisasi pemajakan
- Pelarian basis pajak melalui;
 - Skema *transfer pricing*
 - Royalti
 - Rekayasa *tax shifting*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Arus Penanaman Modal Asing Negara ASEAN 2006-2012 (USD juta)

Negara	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Rerata
Brunei	434.0	260.2	330.1	371.4	625.7	1,208.3	850.0	582.8
Filipina	2,921.0	2,916.0	1,544.0	1,963.0	1,298.0	1,816.0	2,797.0	2,179.2
Indonesia	4,914.0	6,928.0	9,318.0	4,877.4	13,770.6	19,241.3	19,852.6	11,271.4
Kamboja	483.2	867.3	815.2	539.1	782.6	901.7	1,557.1	849.1
Laos	187.4	323.5	227.7	189.5	278.8	300.8	294.4	256.8
Malaysia	6,060.3	8,594.7	7,172.0	1,453.0	9,060.0	12,197.6	10,073.9	7,801.2
Myanmar	275.8	709.9	863.0	972.5	1,284.6	2,200.0	2,243.0	1,220.8
Singapura	36,700.2	46,972.3	12,200.0	24,939.3	53,622.7	55,922.7	56,650.9	41,000.7
Thailand	9,501.3	11,359.4	8,454.7	4,854.4	9,146.8	7,778.7	8,607.5	8,528.4
Timor-Leste	8.5	8.7	39.7	49.9	28.5	47.1	42.0	32.0
Vietnam	2,400.0	6,700.0	9,579.0	7,600.0	8,000.0	7,430.0	8,368.0	7,153.8
Total	63,885.7	85,640.0	50,543.4	47,809.5	97,898.3	109,044.2	111,336.4	80,879.2



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Fenomena di atas menyiratkan paling tingginya daya saing pajak Singapura, diikuti Indonesia dan Vietnam di posisi kedua, Thailand posisi ketiga, Malaysia posisi keempat dan terakhir Philipina. Disparitas daya saing pajak mendistorsi alokasi dan ketimpangan penempatan FDI. Singapura selalu memperoleh lebih dari 50% FDI, kecuali tahun 2008.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Levey, et. Al, menyatakan dampak TP antarkorporat dalam suatu MNE sebagai berikut:

Laporan Laba Rugi

- Penghasilan (penjualan barang/bahan, imbalan jasa, sewa, dan royalti)
- Harga Pokok Penjualan (pembelian dan imbalan jasa)
- Laba Kotor
- Biaya Penjualan, Umum, dan Administrasi (imbalan jasa, alokasi biaya kantor besar, biaya pemasaran dan penjualan, R&D, alokasi biaya HQ, sewa, dan royalti)
- Biaya Lain (penghasilan dan biaya bunga pinjaman antarkorporat)
- Laba Kena Pajak
- Pajak
- Laba Setelah Pajak

Neraca

- Aset-liabilitas lancar (utang-piutang antar korporat dan utang-piutang jangka pendek)
- *Intangibles (brands, trademarks, patents, goodwill)*
- Liabilitas jangka panjang (pinjaman antar korporat, dan pinjaman luar dengan garansi induk perusahaan).



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Penentuan Kembali Besaran Penghasilan, Pengurang, dan Utang – Pasal 18(3) UU

PPH menyatakan:

Dirjen Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya PKP bagi WP dengan hubungan istimewa sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan:

1. Metode Perbandingan Harga Antara Pihak yang Independen (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUPM*)
2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method – RPM*)
3. Metode Biaya Plus (*Cost Plus Method – CPM*)
4. Metode Lainnya
 - Metode Pembagian Laba (Profit Split Method-PSM)
 - Metode Laba Bersih Transaksional (Transactional Net Margin Method-TNMM)

Pelaksanaan: PER-43/PJ/2010 stdt PER-32/PJ/2011 dan Pemeriksaannya: PER-22/PJ/2013.



Ketentuan TP dalam P3B

Pasal 9 OECD Model

- 1. Where a) an enterprise of a CS participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other CS, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a CS and an enterprise of the other CS, and in either case conditions are made or imposed between 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 CS includes in the profits of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other CS has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would 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 the Convention and the competent authorities of the CSs shall if necessary consult each other.*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Ketentuan TP dalam P3B

Pasal 9 P3B Indonesia-Singapore

Where a) an enterprise of a CS participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other CS, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a CS and an enterprise of the other CS; and in either case conditions are made or imposed between two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprise, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

ANGGOTA IAI



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Ketentuan TP dalam P3B

- Atas transaksi antarperusahaan dalam MNEs atau *associated enterprises* (dengan hubungan istimewa), seperti negara-negara OECD dan kebanyakan negara lainnya, Indonesia menganut prinsip harga wajar (*arm's-length principle* – harga (pasar bebas) yang seharusnya terjadi seandainya antarmereka tidak terdapat hubungan istimewa).
- Dalam sistem ekonomi pasar, harga yang terjadi di pasar bebas ditentukan berdasar kekuatan dan keseimbangan penawaran dan permintaan pasar sehingga independen dan diterima semua pihak secara universal. Karena berlaku dan diterima di hampir semua negara, termasuk semua negara tempat MNE berusaha, maka koreksi DPP baik dalam *primary adjustment*, *secondary adjustment*, *corresponding adjustment* atau *appropriate adjustment*, dan *competent authorities consultation* tidak mengalami kesulitan dan atas *international double taxation* dapat diberi keringanan sesuai P3B.



Ketentuan TP dalam P3B

Untuk menghindari *excessive taxation* dan pajak ganda internasional yang tidak sejalan dengan semangat P3B, dalam koreksi TP, Model OECD menyaratkan adanya:

- (a) appropriate adjustment oleh negara pihak lainnya,
- (b) otoritas pajak kedua negara saling berkonsultasi.

Berbeda dengan OECD, sebagai penganut pemajakan *foreign income on remittance basis*, Singapura tidak mengakomodasi kedua persyaratan tersebut dalam P3Bnya dengan Indonesia.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Ketentuan TP dalam P3B

Koreksi TP berdasar kesebandingan terdapat problematika, seperti:

- (a) Ketersediaan data harga atau margin pembanding di pasar
- (b) Kesebandingan kondisi barang, *terms of trade*, kondisi pasar
- (c) Kalau tidak ada transaksi yang sama atau serupa dan kesebandingan lainnya dipasar bagaimana penentuan harga wajar
- (d) Apakah bisa dengan menggunakan jasa appraisal? Jika seandainya laporan keuangan berbasis IFRS yang dapat diperbandingkan tersebut dapat menggantikan kesebandingan *arm's-length principle* sistem perpajakan, maka kewajiban DPP akan dapat diatasi dengan *profit-split method* ala *unitary taxation* yang dianut beberapa negara bagian Amerika berdasar *formulary apportionment basis*.



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



PEMERIKSAAN WP YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Laporan keuangan berbasis IFRS menjadi solusi BEPS melalui TP?

Disparitas pola pemajakan dengan *race-to-bottom*, terutama di Irlandia dengan mengenakan CIT 10% untuk manufaktur tertentu telah berhasil menarik '*paper profits*' MNEs sehingga mengangkat penerimaan PPh badan. Dengan laporan keuangan berbasis IFRS yang banyak menggunakan *fair value*, sementara *arm's-length principle* mendasarkan '*market price/value*', sehingga standar akuntansi global tersebut memfasilitasi keterbandingan dan pertukaran informasi global, mengurangi hambatan investasi, meningkatkan transparansi perusahaan, biaya penyusunan laporan keuangan dan biaya modal.



PEMERIKSAAN WP YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Laporan keuangan berbasis IFRS menjadi solusi BEPS melalui TP?

Dari keterbandingan tersebut, paling kurang tiga pertanyaan yang perlu dicari jawabnya:

- (1) Apakah dasar *fair value* itu dapat dipersamakan dengan *fair market value* dalam *arm's-length principle* sehingga memenuhi ketentuan Pasal 6(1), 10(1) dan Pasal 18(3) UUPPh?
- (2) Apakah laporan keuangan berdasar *fair value* dapat mengeliminir upaya efisiensi beban pajak melalui BEPS dengan TP?
- (3) Apakah IFRS mampu menghilangkan *paper profits* yang melayang-layang mencari *tax benefits* sehingga menyebabkan diskriminasi pemajakan antara perusahaan tunggal independen dengan associated enterprises?



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



PEMERIKSAAN WP YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Laporan keuangan berbasis IFRS menjadi solusi BEPS melalui TP?

Selain itu, terdapat beberapa prinsip dalam perpajakan yang perlu diselaraskan dengan IFRS, termasuk:

- (a) *Wherewithal to pay* (tersedianya dana membayar pajak, misalnya PSAK 16 yang menghendaki pemberlakuan metode revaluasian untuk harta tetap karena kenaikan nilai merupakan tambahan kemampuan ekonomis kena pajak)
- (b) *Certainty* (untuk tujuan *matching* dan *valuasi*, *financial accounting* memanfaatkan estimasi dan *judgement* yang dapat menimbulkan ketidakpastian, sementara sistem pajak tidak mudah mengurangi biaya berdasar estimasi, misalnya memilih *historical cost* ketimbang *net realizable value* atau *impairment value*)
- (c) *Administrative convenience* (selain kepastian dan pencegahan estimasi, sistem pajak juga mengutamakan *ease of tax administration* dengan menerapkan *schedular taxation* ketimbang *comprehensive income taxation*, dan *cash basis taxation* ketimbang *accrual basis taxation* serta *statutory depreciation* ketimbang *economic depreciation*)
- (d) Mempengaruhi kehidupan sosial dan ekonomi (berupa pemberian insentif atau disinsentif pajak, *tax free merger* berdasar *pooling of interest method* ketimbang *taxable merger* berdasar *fair value method*)



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



PEMERIKSAAN WP YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Pedoman Pemeriksaan PER-22/PJ/2013

- Prinsip dasar *sistem self assessment* adalah WP, atas kuasa UU Pajak, mendapat hak menentukan pajak terutang melalui pengisian SPT secara benar, lengkap dan jelas, sedang administrasi pajak menerimanya dengan asumsi benar, kecuali berdasar pemeriksaan ternyata utang pajak menurut SPT tidak benar.
- Selain tahapan persiapan dan pelaporan, beberapa tahap pelaksanaan pemeriksaan TP, termasuk:
 1. Menentukan karakteristik usaha WP (identifikasi transaksi afiliasi, dan analisis fungsi)
 2. Memilih metode TP (identifikasi ketersediaan pembanding, dan menentukan *the most appropriate method*)
 3. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (analisis kesebandingan, peningkatan kesebandingan, penentuan harga/laba wajar, dan *primary/secondary/corresponding adjustment*).
- Beberapa metode TP dalam PER-22/PJ/2013 adalah
 1. CUPM
 2. RPM
 3. CPM
 4. PSM
 5. TNMM

ANGGOTA IAI



IKATAN AKUNTAN INDONESIA



Terima Kasih

