

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Audit Menurut Para Ahli

2.1.1 Pengertian Audit Menurut Agoes

Pengertian audit menurut Agoes (2012:4) adalah pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independent, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Pengertian menurut Agoes lebih menekankan pada prosedur pelaksanaan audit.

2.1.2 Pengertian Audit Menurut Arens

Pengertian Audit menurut Arens *et al.* (2015:2) adalah pengumpulan dan evaluasi buku tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Berbagai pengertian dapat dikatakan bahwa audit merupakan suatu proses pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis terhadap laporan keuangan, pengawasan intern, dan catatan akuntansi suatu perusahaan. Audit bertujuan untuk mengevaluasi dan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan berdasarkan bukti-

bukti yang diperoleh dan dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten. Menurut Arens, audit dibagi menjadi 3, yaitu audit operasional, audit kepatuhan, dan audit laporan keuangan. Penulis membahas salah satu dari 3 jenis audit ini, yaitu audit kepatuhan.

2.1.3 Pengertian Audit Menurut Mulyadi

Audit kepatuhan atau *compliance audit* menurut Mulyadi (2011:30) adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah pihak yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil dari audit kepatuhan ini dilaporkan kepada pihak yang berwenang atau pihak atasan. Sehingga, dalam hal ini, pihak yang diaudit adalah Wajib Pajak dengan peraturan yang ditetapkan oleh kementerian keuangan serta Direktorat Jenderal Pajak.

2.2 Pemeriksaan Pajak

2.2.1 Definisi Pemeriksaan Pada UU KUP

Pada pasal 1 angka 25 UU KUP tertulis bahwa arti dari pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kemudian untuk lebih spesifik kepada pemeriksaan perpajakan, tata cara pemeriksaan diatur dengan PMK, yaitu Peraturan Menteri Keuangan

No.17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan yang telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan No.184/PMK.03/2015.

2.2.2 Pengertian Pemeriksaan Pajak

Pengertian dari pemeriksaan pajak menurut Mardiasmo (2011:41) adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengelola data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pengertian ini menggambarkan pengujian kepatuhan wajib pajak, yang mana pengertian ini cocok dengan audit kepatuhan yang penulis bahas.

Pada dasarnya, Indonesia menerapkan sistem *self assessment* untuk melakukan segala urusan perpajakan, yang artinya perhitungan pajak tidaklah dilakukan oleh pemeriksa pajak, namun oleh wajib pajak itu sendiri, sehingga proses menghitung, menyeter, dan melaporkan kewajiban pajak, dilakukan secara mandiri oleh wajib pajak. Pemeriksa pajak, dalam hal ini DJP hanya berwenang memeriksa untuk mengawasi kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan.

2.2.3 Tujuan Pemeriksaan Pajak

Tujuan pemeriksaan pajak menurut SE-15/PJ/2018 antara lain

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan dapat dibagi menjadi 2 yaitu:

1. Pemeriksaan khusus: dilakukan atas dasar indikasi ketidakpatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, baik berdasarkan data konkret ataupun hasil analisis risiko

2. Pemeriksaan rutin: adalah pemeriksaan yang dilakukan berhubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban Wajib Pajak.

Kemudian pada SE-15/PJ/2018 juga terdapat jenis pemeriksaan yang dapat dilakukan tetapi bukan untuk memeriksa kepatuhan, namun untuk tujuan tertentu, yaitu pemeriksaan tujuan lain.

Pemeriksaan tujuan lain dapat dilakukan dalam rangka:

1. Penghapusan NPWP dan/atau pencabutan pengukuhan PKP berdasarkan permohonan Wajib Pajak;
2. Penerbitan NPWP dan/atau pengukuhan PKP;
3. Penentuan saat produksi dimulai;
4. Penentuan Wajib Pajak di daerah terpencil;
5. Penagihan pajak;
6. Penetapan besarnya tarif pada tahap eksplorasi;
7. Keberatan;
8. Penghapusan NPWP dan/atau pencabutan pengukuhan PKP secara Jabatan;
dan
9. Pengumpulan bahan untuk penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto.

2.3 Tata Cara Pedoman Pemeriksaan Pajak

Seperti yang penulis jelaskan di sub bab sebelumnya, penulis mendapatkan dan mengakumulasi data melalui wawancara kepada *supervisor* dan ketua tim fungsional pemeriksa. Teknik wawancara ini dilakukan guna menggali bagaimana

proses pelaksanaan mekanisme pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang terjadi di lapangan.

2.3.1 Ruang Lingkup, Kriteria, dan Jenis Pemeriksaan

Ada beberapa kriteria dalam pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan hal ini dikemukakan di Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 yang kemudian direvisi menjadi Peraturan Menteri Keuangan nomor 184/PMK.03/2015. Kriteria pemeriksaan adalah sebagai berikut

1. Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
2. Terdapat keterangan lain, berupa data konkret. Data konkret yang diterima adalah surat klarifikasi/konfirmasi faktur pajak, bukti potong PPh, data perpajakan terkait dengan Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SP dalam jangka waktunya dan setelah ditegur secara tertulis SP tidak disampaikan pada waktunya, dan bukti transaksi data perpajakan yang dapat digunakan untuk menghitung kewajiban Wajib Pajak;
3. Wajib Pajak menyampaikan SP yang menyatakan lebih bayar;
4. Wajib Pajak yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak;
5. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan rugi;
6. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya;

7. Wajib Pajak melakukan perubahan tahun buku atau metode pembukuan atau karena melakukan penilaian kembali aktiva tetap;
8. Wajib Pajak tidak menyampaikan surat pemberitahuan, atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi melebihi jangka waktu yang sudah ditetapkan; dalam surat teguran untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan Analisis Risiko; dan
9. Wajib Pajak menyampaikan SP yang terpilih untuk dilakukan Pemeriksaan berdasarkan Analisis Risiko.

Selanjutnya adalah pemeriksaan lapangan dan pemeriksaan kantor. Untuk pemeriksaan kantor dilakukan kepada Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian SPT lebih bayar. Dalam hal ini ada 2 syarat yang harus terpenuhi yaitu:

1. Laporan keuangan Wajib Pajak telah diaudit oleh akuntan publik;
2. Wajib Pajak tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan, atau Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan, dan/atau Wajib Pajak tidak pernah dipidana dalam 5 tahun di bidang perpajakan.

Pemeriksaan kantor, ruang lingkupnya hanya sebatas pada keterangan lain berupa data konkret.

Berbeda dengan pemeriksaan kantor, pemeriksaan lapangan ruang lingkup pemeriksaannya dilakukan tidak terbatas pada keterangan lain berupa data konkret, jadi jika Wajib Pajak memiliki keterangan lain yang dapat mendukung jalannya pemeriksaan lapangan, keterangan lain tersebut dapat *valid* digunakan.

Pemeriksaan Lapangan dilakukan kepada Wajib Pajak yang tidak menyampaikan surat pemberitahuan, menyampaikan surat pemberitahuan tetapi melampaui jangka waktu, dan menyampaikan surat pemberitahuan yang terpilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko.

Pemeriksaan lapangan tidaklah hanya sebatas itu saja, namun ada pengecualian yang diatur di Peraturan Menteri Keuangan nomor 184/PMK.03/2015 pasal 5 nomor 6, yang mana jika ada temuan atau indikasi transaksi yang terkait *transfer pricing* dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi terjadinya rekayasa transaksi keuangan pada pelaksanaan pemeriksaan kantor, pemeriksaan kantor harus diubah menjadi pemeriksaan lapangan, agar dilakukan pemeriksaan yang lebih komprehensif, sehingga tidak akan terjadi kesalahan.

2.3.2 Standar Pemeriksaan

Dalam pemeriksaan pajak tentu ada suatu standar pada derajat kualitas yang harus terpenuhi. Standar pemeriksaan adalah ukuran kualitas pemeriksaan yang merupakan capaian minimum yang harus dicapai dalam melaksanakan pemeriksaan. Standar umum pemeriksaan adalah standar yang mencakup pribadi pegawai pemeriksa. Syarat pemeriksa pajak adalah:

1. sudah melewati pendidikan dan pelatihan teknis, serta memiliki kemampuan sebagai Pemeriksa Pajak;
2. menggunakan keterampilannya sebagai Pemeriksa Pajak secara cermat dan seksama;

3. taat terhadap berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan; dan
4. Bersikap jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta selalu mengutamakan kepentingan negeri.

Pelaksanaan pemeriksaan dilakukan berdasarkan standar pelaksanaan pemeriksaan bahwa proses pemeriksaan harus diawali dengan persiapan dan tujuan seperti *audit plan* dan *audit program* yang matang, kemudian pelaksanaannya harus sesuai dengan *audit program*. Kemudian hasil dari pelaksanaan pemeriksaan harus didokumentasikan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan (KKP) yang disusun oleh pemeriksa sebagai bukti bahwa, pelaksanaan pemeriksaan sudah sesuai dengan standar yang ada. KKP ini juga menjadi dasar pembuatan laporan hasil pemeriksaan (LHP).

Laporan hasil pemeriksaan juga harus dibuat sesuai dengan standar yang sudah ditetapkan, yaitu :

1. LHP jelas dan singkat;
2. LHP harus memuat sesedikit-sedikitnya penugasan pemeriksaan, identitas Wajib Pajak, Pembukuan/pencatatan Wajib Pajak, pemenuhan kewajiban perpajakan, data/informasi yang tersedia, dokumen yang dipinjam, materi yang diperiksa, uraian hasil pemeriksaan, ikhtisar hasil pemeriksaan, penghitungan pajak terutang, dan simpulan usul pemeriksa.

2.3.3 Kewajiban dan Kewenangan Pemeriksa Pajak

Pemeriksa pajak memiliki kewajiban yang harus dilakukan dalam rangka melakukan pemeriksaan kepada Wajib Pajak sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 yang diubah menjadi Peraturan Menteri Keuangan nomor 184/PMK.03/2015 lalu diubah lagi menjadi Peraturan Menteri Keuangan nomor 18/PMK.03/2021 yang merupakan aturan pelaksana UU Cipta Kerja, yaitu:

1. Memperlihatkan surat tim pemeriksa;
2. Memperlihatkan tanda pengenal;
3. Menyampaikan surat pemberitahuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak;
4. Melakukan pertemuan dalam rangka memberikan penjelasan mengenai alasan dan tujuan, hak dan kewajiban Wajib Pajak;
5. Membuat berita acara pertemuan setelah pertemuan dengan Wajib Pajak;
6. Menyampaikan SPHP;
7. Memberikan hak hadir dalam pembahasan hasil akhir pemeriksaan;
8. Menyampaikan kuesioner;
9. Membina Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan;
10. Mengembalikan dokumen yang dipinjam dari Wajib Pajak; dan
11. Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas pemeriksaan.

Terkhusus untuk pemeriksaan lapangan, tim pemeriksa pajak berwenang untuk:

- a. Melihat dokumen yang dibutuhkan oleh pemeriksa pajak;
- b. Mengakses dokumen dan data elektronik;
- c. Memasuki dan memeriksa ruangan di tempat pemeriksaan lapangan terjadi;

- d. Meminta bantuan dalam hal keahlian khusus pengaksesan data elektronik, bantuan pembukaan barang, penyediaan ruang khusus;
- e. Melakukan penyegelan;
- f. Meminta keterangan lisan dan tertulis; dan
- g. Meminta keterangan dari pihak ketiga.

Terkhusus untuk pemeriksaan kantor, tim pemeriksa pajak berwenang untuk:

1. Memanggil Wajib Pajak ke kantor;
2. Melihat dokumen Wajib Pajak;
3. Meminta bantuan untuk kelancaran pemeriksaan;
4. Meminta keterangan lisan dan tertulis;
5. Meminjam KKP; dan
6. Meminta keterangan dari pihak ketiga.

2.3.4 Hak dan Kewajiban Wajib Pajak

Secara umum hak dari Wajib Pajak adalah sebuah kewajiban dari tim pemeriksa pajak, sehingga hak dari Wajib Pajak tertulis pada sub bab 3.3.1.3, kewajiban pemeriksa pajak. Begitu juga dengan kewajiban Wajib Pajak adalah kewenangan dari pemeriksa pajak, sehingga kewajiban dari Wajib Pajak tertulis pada sub bab 3.3.1.3 pemeriksaan lapangan dan pemeriksaan kantor.

2.3.5 Jangka Waktu Pemeriksaan

Lamanya waktu pemeriksaan dibagi menjadi 2 yaitu jangka waktu pengujian dan jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan.

Dengan jenis pemeriksaan lapangan, jangka waktu pengujian adalah paling lama 6 bulan terhitung sejak surat pemberitahuan pemeriksaan lapangan disampaikan, sampai dengan tanggal SPHP disampaikan. Pemeriksaan lapangan diberikan sedikit kelonggaran untuk memperpanjang jangka waktunya, yaitu 2 bulan dan 6 bulan (3 kali perpanjangan). Ada kriteria khusus dalam perpanjangan waktu ini yaitu:

1. Pemeriksaan diperluas ke bagian tahun pajak, masa pajak, atau tahun pajak lainnya;
2. Ruang lingkup pemeriksaan meliputi seluruh jenis pajak;
3. Pertimbangan kepala unit pelaksana pemeriksaan; dan
4. Terdapat konfirmasi atau permintaan data kepada pihak ketiga.

Untuk 4 hal ini diberikan perpanjangan waktu 2 bulan, tanpa tambahan.

Pengecualian juga terjadi kepada:

1. Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas;
2. Wajib Pajak dalam satu grup; dan
3. Wajib pajak yang melakukan kecurangan.

Untuk 3 hal ini diberikan perpanjangan waktu 6 bulan dengan tambahan 3 kali perpanjangan sesuai kebutunhan waktu untuk melakukan pengujian.

Untuk jenis pemeriksaan kantor, jangka waktu pengujian adalah paling panjang 4 bulan terhitung sejak tanggal Wajib Pajak datang memenuhi surat panggilan, sampai dengan SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak. Perpanjangan waktu yang diberikan adalah 2 bulan, terkhusus kriteria berikut ini:

1. Pemeriksaan diperluas ke bagian tahun pajak, masa pajak, atau tahun pajak lainnya;
2. Ruang lingkup pemeriksaan meliputi seluruh jenis pajak;
3. Pertimbangan kepala unit pelaksana pemeriksaan; dan
4. Terdapat konfirmasi atau permintaan data kepada pihak ketiga.

Untuk jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan, paling lama 2 bulan terhitung sejak tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak, sampai dengan tanggal LHP.

2.3.6 Penyelesaian Pemeriksaan

Proses pemeriksaan pajak yang digarap oleh tim pemeriksa akan selesai setelah tim pemeriksa membuat laporan hasil pemeriksaan (LHP). Ada jenis LHP lain yang dibuat dalam kondisi khusus, disebut LHP Sumir. LHP Sumir harus dibuat oleh tim pemeriksa apabila Wajib Pajak tidak ditemukan dalam waktu 6 bulan sejak surat pemberitahuan pemeriksaan lapangan diterbitkan atau tidak memenuhi panggilan pemeriksaan dalam waktu 4 bulan sejak surat panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor diterbitkan. LHP Sumir juga dapat harus dibuat oleh tim pemeriksa jika pemeriksaan ditangguhkan, dan pemeriksaan diulang.

2.4 Teknik dan Prosedur Pemeriksaan Pajak

Setelah melakukan wawancara dengan ketua tim pemeriksa KPP Pratama Jakarta Pulogadung, Pak Antoniusta Bangun mengindikasikan bahwa mereka berkerja sama sebagai tim dalam melakukan pemeriksaan pajak terhadap Wajib

Pajak. Prosedural yang mereka lakukan adalah sesuai dengan peraturan yang ada. Penulis telah menelusuri bahwa peraturan yang dimaksud adalah pedoman yang tertulis dan secara resmi ditandatangani oleh Direktur Pajak Ahmad Fuad Rahmany pada SE-65/PJ/2013. Pedoman ini menjadi dasar pelaksanaan pemeriksaan seluruh Indonesia, terkhususnya pada KPP Pratama Jakarta Pulogadung.

Pedoman ini digunakan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak yang bersangkutan. Teknik yang akan penulis jabarkan selanjutnya adalah cara-cara untuk mengumpulkan bukti, melakukan pengujian, pembuktian yang dikembangkan oleh tim pemeriksa untuk memvalidasi kebenaran atas dokumen yang diperiksa.

Tim pemeriksa tidak terbatas hanya pada penggunaan satu teknik saja, namun pemeriksa diperbolehkan untuk melakukan satu atau lebih teknik dengan tujuan mendapatkan hasil yang lebih akurat, atau untuk melakukan pembuktian dengan cara lain. Berikut adalah 17 teknik yang dapat tim pemeriksa gunakan:

a. Pemanfaatan Informasi Internal dan/atau Eksternal DJP

Tim pemeriksa dapat mencari dan menggali informasi dari internal DJP seperti profil Wajib Pajak, sejarah pemeriksaan pajak tahun lalu, dan lain lain. Tim pemeriksa juga dapat melihat media massa untuk menghimpun informasi.

b. Pengujian keabsahan dokumen

Pengujian keaslian dokumen dapat dilihat dari pembubuhan tanda tangan yang valid atau tidak, penelusuran tanggal pembuatan dokumen, klarifikasi kepada pihak terkait, dan lain lain.

c. Melakukan Evaluasi

Teknik evaluasi akan sangat berguna dan bermanfaat untuk mengukur tingkat kepatuhan wajib pajak dari waktu ke waktu. Teknik ini dapat dilakukan sebelum dan sesudah proses pemeriksaan.

d. Analisis Angka-Angka

Teknik ini berfokus kepada kajian angka-angka yang tersaji di satu pos dengan pos yang lain, menelusuri hubungan pos yang satu dengan pos yang lain.

e. Penelusuran Angka-Angka

Melakukan pelacakan angka-angka secara mundur (*backwards*)

f. Penelusuran Bukti

Memeriksa apakah transaksi yang telah dicatat dan dilaporkan sesuai dengan bukti kompeten yang diberikan.

g. Pengujian Keterkaitan

Menguji keterkaitan antar pos-pos di laporan keuangan, seperti keterkaitan antara pembiayaan utang dengan penghasilan.

h. Ekualisasi dan Rekonsiliasi

Mencocokkan angka-angka yang memiliki hubungan kemudian melihat perbedaannya dan menjelaskannya.

i. Permintaan Keterangan Atau Bukti

Meminta bukti yang diperlukan kepada pihak ketiga seperti bank, notaris, akuntan, dan lain lain.

j. Konfirmasi

Teknik yang digunakan untuk memperoleh validasi atas informasi yang dimiliki.

k. Inspeksi

Melakukan penelusuran secara langsung ke tempat yang dituju

l. Pengujian Kebenaran Fisik

Pengujian yang dijalankan untuk memastikan kuantitas, keberadaan, dan kondisi aktiva agar sesuai dengan apa yang tercatat.

m. Pengujian Kebenaran Matematis

Melakukan pengujian secara matematis untuk mengetahui apakah angka hasil perhitungan Wajib Pajak yang tersaji sesuai dengan perhitungan yang tim pemeriksa lakukan.

n. Wawancara

Pertemuan tatap muka antara tim pemeriksa dengan Wajib Pajak atau pihak terkait lainnya, dengan tujuan memperoleh informasi, konfirmasi, data tambahan. Wawancara juga dapat dilakukan jika tim pemeriksa ingin mengetahui kejelasan informasi yang menurutnya bias.

o. Uji Petik

Uji petik atau *sampling* adalah pengujian dengan teknik statistika yaitu pengujian sebagian bukti atau transaksi untuk memperoleh keyakinan atas pos yang dituju.

p. Teknik Audit Berbantuan Komputer

Teknik pemeriksaan yang menggunakan *software* pada laptop atau komputer. Aplikasi yang biasanya digunakan adalah produk dari *Microsoft*

Office yaitu *Word*, dan *Excel*. TABK sangat membantu pekerjaan tim pemeriksa pajak pada kondisi pandemi COVID-19.

q. Teknik Pemeriksaan Lainnya

Tim Pemeriksa dapat menggunakan teknik atau metode lain yang menurutnya lebih efektif dan akan membantu pekerjaan mereka dalam memeriksa Wajib Pajak.