



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA
Indonesian Institute of Certified Public Accountants

Associate Member of:



**International
Federation
of Accountants**

TJ 07

PERTANYAAN DAN JAWABAN

**I API
INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

**ISU AUDIT TERKAIT ASET DAN LIABILITAS
PENGAMPUNAN PAJAK**

**KOMITE ASISTENSI DAN IMPLEMENTASI STANDAR PROFESI
INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

2016

(Halaman ini sengaja dikosongkan)



PENDAHULUAN

Sehubungan dengan disahkannya UU No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak pada tanggal 1 Juli 2016, serta PSAK 70 tentang Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak pada tanggal 14 September 2016, maka dipandang perlu diterbitkan suatu panduan bagi auditor dalam menanggapi isu sehubungan dengan pengampunan pajak.

Tanya-Jawab (“TJ”) 07 ini diterbitkan oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) IAPI untuk membahas bagaimana Akuntan Publik menyikapi kliennya yang mengikuti program Pengampunan Pajak dalam konteks audit atas laporan keuangan kliennya tersebut.

TJ ini tidak mengubah atau mengganti SA dan SPM, serta teks-teks otoritatif yang diterbitkan oleh DSPAP IAPI dan regulasi lainnya.¹ TJ ini bukan dimaksudkan sebagai pengganti SA dan SPM maupun sebagai referensi lengkap. Pengguna TJ ini diharapkan mengacu secara langsung kepada SA dan SPM.

¹ Seluruh referensi terhadap SA dan SPM pada TJ ini adalah SA yang berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten) dan SPM No. 1 yang dimulai setelah tanggal 1 Januari 2013.

(Halaman ini sengaja dikosongkan)



ISU AUDIT TERKAIT ASET DAN LIABILITAS PENGAMPUNAN PAJAK

Tanya-Jawab (“TJ”) 07

TJ 07 disusun oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAPI”) untuk membahas bagaimana Akuntan Publik menyikapi kliennya yang mengikuti program Pengampunan Pajak dalam konteks audit atas laporan keuangan kliennya tersebut.

Jakarta, 27 Desember 2016

Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”)

Ketua: Handoko Tomo
Anggota: Ahmad Sapudin
Bambang Sulistiyanto
Fahmi
Hendang Tanusdjaja
Jumadi
Mikail Jam’an
Rakhmawan Tri Nugroho
Sahat Pardede
Zarya Nugroho

(Halaman ini sengaja dikosongkan)



DAFTAR ISI

	Halaman
Latar Belakang	1
T1: Apa yang dimaksud dengan Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak?	2
T2: Apabila manajemen mengikuti program pengampunan pajak, apa dampak terhadap audit atas laporan keuangan entitas?	2
T3: Terkait kerahasiaan data dan informasi, apa yang perlu menjadi pertimbangan bagi auditor dalam pemerolehan bukti?	2
T4: Bagaimana jika manajemen menolak memberikan SKPP atau data dan informasi lain yang dibutuhkan auditor?	3
T5: Prosedur audit apa yang harus dilakukan oleh auditor terkait aset dan liabilitas yang timbul dari Pengampunan Pajak?	4
LAMPIRAN I. Diagram Alur untuk Memahami Isu Audit pada Entitas yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak	8
LAMPIRAN II. Contoh Surat Persetujuan Klien (<i>Consent Letter</i>)	10

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

LATAR BELAKANG

Pada tanggal 1 Juli 2016, Pemerintah mengesahkan Undang-Undang Nomor 11 tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (“UU PP”), dan pada Bab XII Pasal 24 UU PP dinyatakan bahwa ketentuan pelaksanaan pengampunan pajak diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Menanggapi terbitnya UU PP tersebut, Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI), pada tanggal 14 September 2016 telah mengesahkan PSAK 70 “Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak” dan dinyatakan berlaku sejak tanggal pengesahan UU PP.

PSAK 70 dibuat dengan tujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi atas aset dan liabilitas pengampunan pajak sesuai dengan UU PP. PSAK 70 dapat diterapkan pula oleh entitas yang menggunakan SAK ETAP.

PSAK 70 menyediakan beberapa opsi untuk mengukur, mengakui, dan menyajikan aset dan liabilitas pengampunan pajak. Oleh karena itu, IAPI memandang perlu untuk memberikan suatu referensi bagi para akuntan publik yang mengaudit laporan keuangan entitas yang memanfaatkan fasilitas yang diberikan oleh UU PP. Referensi tersebut dalam bentuk Tanya-Jawab (“TJ”) yang diharapkan dapat menjadi panduan bagi auditor mengenai pemerolehan bukti audit yang cukup dan tepat untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, dan memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan wajar yang mendasari opini auditor.

T1. Apa yang dimaksud dengan Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak?

Definisi Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak berdasarkan PSAK 70 adalah aset (liabilitas) yang timbul dari pengampunan pajak berdasarkan Surat Keterangan Pengampunan Pajak (SKPP).

SKPP adalah surat yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan sebagai bukti pemberian pengampunan pajak. Dalam hal jangka waktu 10 hari kerja terhitung sejak tanggal diterimanya Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak, Menteri Keuangan atau pejabat yang ditunjuk atas nama Menteri Keuangan belum menerbitkan Surat Keterangan, maka Surat Pernyataan Harta untuk Pengampunan Pajak dianggap sebagai Surat Keterangan.

T2. Apabila manajemen mengikuti program pengampunan pajak, apa dampak terhadap audit atas laporan keuangan entitas?

Dalam menguji aset dan liabilitas pengampunan pajak apakah telah sesuai dengan ketentuan pelaporan yang berlaku (dalam hal ini PSAK 70), auditor harus melaksanakan dan merencanakan audit sesuai SA dan ketentuan etika yang relevan untuk memperoleh keyakinan memadai, dan bukti audit yang cukup dan tepat, apakah laporan keuangan entitas telah sesuai dengan ketentuan penyajian, pengukuran dan pengungkapan aset dan liabilitas pengampunan pajak sebagaimana diatur dalam PSAK 70.

Tidak ada isu khusus mengenai pertentangan pelaksanaan suatu SA dan SPM dalam audit atas laporan keuangan entitas yang mengikuti program Pengampunan Pajak.

Yang perlu menjadi perhatian auditor adalah manajemen memiliki itikad untuk mengakui dan mengungkapkan aset dan liabilitas pengampunan pajak sesuai dengan ketentuan PSAK 70. Isu selanjutnya adalah pemerolehan bukti berdasarkan kriteria-kriteria dasar pengukuran yang dipilih oleh manajemen dalam membentuk dasar pengukuran aset dan liabilitas pengampunan pajak.

T3. Terkait kerahasiaan data dan informasi², apa yang perlu menjadi pertimbangan bagi auditor dalam pemerolehan bukti?

Auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat.³ Bukti audit mengandung baik informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen maupun informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut.⁴

² UU PP Pasal 21 ayat (3)

³ SA 500, paragraf 6

⁴ SA 500, paragraf A1

Seperti yang disyaratkan dan dijelaskan dalam SA 315 dan SA 330, bukti audit untuk menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini auditor dapat diperoleh dengan melaksanakan prosedur penilaian risiko dan prosedur audit lanjutan yang terdiri dari pengujian pengendalian dan pengujian substantif.⁵

Sifat, saat, dan luas prosedur audit lebih lanjut untuk mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat mengacu kepada SA yang relevan dan menyesuaikan dengan ketentuan pelaporan yang berlaku (dalam hal ini PSAK 70), termasuk peraturan perundang-undangan yang mengaturnya.

Data dan informasi yang disampaikan dalam rangka Pengampunan Pajak bersifat rahasia, dan dapat mengakibatkan sanksi pidana bagi pihak yang melanggar. Auditor sebagai pihak ketiga yang terlibat dalam audit atas laporan keuangan entitas yang mengikuti program pengampunan pajak, perlu mengantisipasi kondisi tersebut.

Auditor meminta manajemen untuk membuat surat persetujuan (*consent letter*) kepada auditor bahwa manajemen telah memberikan ijin dan akses penuh terkait aset dan liabilitas pengampunan pajak yang diakui. Lihat contoh surat persetujuan (*consent letter*) dalam lampiran II.

Surat persetujuan (*consent letter*) secara legal dapat mengantisipasi ketentuan UU PP Pasal 21 ayat (3) bahwa manajemen telah memberikan persetujuan atau ijin kepada auditor untuk dapat melihat, mengetahui, dan mengakses segala informasi yang diperlukan mengenai aset dan liabilitas pengampunan pajak untuk keperluan audit atas laporan keuangan manajemen, sehingga dapat memitigasi risiko auditor dituntut jika terjadi pengaduan di kemudian hari.

T4. Bagaimana jika manajemen menolak memberikan SKPP atau data dan informasi lain yang dibutuhkan auditor?

Berdasarkan UU PP Pasal 21 ayat (3), dijelaskan bahwa data dan informasi yang disampaikan Wajib Pajak dalam rangka Pengampunan Pajak tidak dapat diminta oleh siapapun atau diberikan kepada pihak manapun berdasarkan peraturan perundang-undangan lain, kecuali atas persetujuan Wajib Pajak sendiri. Pasal 23 dijelaskan bahwa setiap orang yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (2) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun.

Merupakan hak bagi Wajib Pajak untuk tidak memberikan data dan informasi terkait Pengampunan Pajak. Auditor tidak dapat memaksa, sekalipun dalam surat perikatan menyatakan bahwa auditor dapat meminta semua data yang berkaitan dengan laporan keuangan. Terdapat pengecualian karena UU PP tersebut.

⁵ SA 500, paragraf A10

Dalam hal manajemen telah memilih dasar pengakuan dan pengukuran sesuai dengan ketentuan PSAK 70, pelaksanaan prosedur audit disesuaikan dengan kriteria pengakuan dan pengukuran sesuai dengan PSAK 70. Oleh karena itu, manajemen harus memberikan akses kepada auditor untuk dapat mengujinya. Apabila akses tidak diberikan, maka terdapat pembatasan ruang lingkup dan auditor perlu mempertimbangkan modifikasi opini atau menarik diri dari perikatan.

T5. Prosedur audit apa yang harus dilakukan oleh auditor terkait aset dan liabilitas yang timbul dari Pengampunan Pajak?

Prosedur Penilaian Risiko

Dalam melakukan pengidentifikasian dan penilaian risiko kesalahan penyajian material pada tingkat laporan keuangan dan tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan, auditor perlu melakukan permintaan keterangan (*inquiry*) kepada manajemen apakah manajemen mengikuti program pengampunan pajak.

Auditor harus mempertimbangkan pada saat prosedur penilaian risiko bahwa isu aset dan liabilitas pengampunan pajak merupakan perkembangan terkini yang signifikan dalam bidang ekonomi, akuntansi, perpajakan dan oleh karena itu membutuhkan perhatian spesifik.⁶ Aset dan liabilitas pengampunan pajak harus ditentukan sebagai risiko signifikan yang diidentifikasi, sehingga diperlukan penentuan prosedur substantif yang secara khusus untuk merespons risiko tersebut⁷ untuk mengurangi risiko ke tingkat rendah yang dapat diterima.

Auditor juga harus menghubungkan risiko yang diidentifikasi dengan apa yang bisa menjadi salah (*what can go wrong*) pada tingkat asersi, dengan memperhitungkan pengendalian relevan yang hendak diuji oleh auditor.⁸ Pemilihan opsi pada kebijakan akuntansi dalam mengukur aset dan liabilitas keuangan perlu menjadi perhatian khusus bagi auditor ketika melaksanakan prosedur audit lanjutan pada tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan aset dan liabilitas pengampunan pajak.

Prosedur Audit Lanjutan

Auditor harus memastikan apakah aset dan liabilitas pengampunan pajak diperkenankan oleh SAK untuk diakui. Pertama kali, auditor perlu mengkaji kriteria pengakuan aset dan liabilitas pengampunan pajak apakah telah memenuhi definisi suatu unsur yang harus diakui ketika ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomik yang berkaitan dengan pos

⁶ SA 315, paragraf 28

⁷ SA 330, paragraf 21

⁸ SA 315, paragraf 26

tersebut akan mengalir dari atau ke dalam Perusahaan dan pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.⁹

Prosedur audit lanjutan dapat dilakukan dengan langsung kepada pengujian rinci dalam pengujian substantif, yaitu permintaan keterangan, prosedur analitis, inspeksi, observasi, konfirmasi, penghitungan kembali, pelaksanaan ulang (*reperformance*), dan lainnya sesuai dengan ketentuan SA yang relevan dalam mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat.

Asersi yang digunakan oleh auditor dalam mempertimbangkan jenis-jenis kesalahan penyajian potensial yang berbeda yang dapat terjadi digolongkan ke dalam tiga kategori dan dapat berbentuk sebagai berikut:¹⁰

(a) Asersi tentang golongan transaksi dan peristiwa untuk periode yang diaudit	
(i) Keterjadian (<i>occurrence</i>)	Transaksi dan peristiwa yang telah terbukukan telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.
(ii) Kelengkapan (<i>completeness</i>)	Seluruh transaksi dan peristiwa yang seharusnya terbukukan telah dicatat.
(iii) Keakurasian (<i>accuracy</i>)	Jumlah-jumlah dan data lainnya yang berkaitan dengan transaksi dan peristiwa yang telah dibukukan telah dicatat dengan tepat.
(iv) Pisah batas (<i>cut-off</i>)	Transaksi dan peristiwa telah dibukukan dalam periode akuntansi yang tepat.
(v) Klasifikasi (<i>classification</i>)	Transaksi dan peristiwa telah dibukukan dalam akun yang tepat.
(b) Asersi tentang saldo akun pada akhir periode	
(i) Eksistensi (<i>existence</i>)	Aset, liabilitas, dan ekuitas ada.
(ii) Hak dan kewajiban (<i>rights and obligations</i>)	Entitas memiliki atau mengendalikan hak atas aset dan memiliki kewajiban atas liabilitas.
(iii) Kelengkapan (<i>completeness</i>)	Seluruh aset, liabilitas, dan ekuitas yang seharusnya terbukukan telah dicatat.
(iv) Penilaian dan pengalokasian (<i>valuation and allocation</i>)	Aset, liabilitas, dan ekuitas tercantum dalam laporan keuangan pada Jumlah yang tepat dan penyesuaian penilaian atau pengalokasian yang terjadi dibukukan dengan tepat.
(c) Asersi tentang penyajian dan pengungkapan	
(i) Keterjadian serta hak dan kewajiban (<i>occurrence and rights and obligations</i>):	Peristiwa, transaksi, dan hal-hal lainnya yang diungkapkan, telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.
(ii) Kelengkapan (<i>completeness</i>):	Seluruh pengungkapan yang seharusnya tercantum dalam laporan keuangan telah disajikan.
(iii) Klasifikasi dan keterpahaman (<i>classification and understandability</i>):	Informasi keuangan disajikan dan dijelaskan secara tepat, serta pengungkapan disajikan dengan jelas.
(iv) Keakurasian dan penilaian (<i>accuracy and valuation</i>):	Informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan secara wajar dan pada jumlah yang tepat.

⁹ Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan (KKPK) Bab 4, paragraf 4.08-4.14 .

¹⁰ SA 315, paragraf A111

Isu-isu yang perlu menjadi perhatian auditor dalam prosedur audit lanjutan

Beberapa isu yang perlu mendapat perhatian auditor sebagai contoh antara lain:

- **SAK-SAK yang terkait dengan aset dan liabilitas pengampunan pajak**
PSAK 70 paragraf 15 mengatur mengenai pengukuran setelah pengakuan awal aset dan liabilitas pengampunan pajak mengacu ke SAK yang relevan. Sehingga auditor harus menguji asersi manajemen sesuai SAK yang relevan.
- **Asersi hak dan kewajiban atas kepemilikan (*ownership*) yang diakui entitas.**
UU PP Pasal 15 ayat (1) menentukan bahwa Wajib Pajak yang telah memperoleh Surat Keterangan dan membayar Uang Tebusan atas:
(a) Harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan; dan/atau
(b) Harta berupa saham,
yang belum dibaliknamakan atas nama Wajib Pajak, harus melakukan pengalihan hak menjadi atas nama Wajib Pajak

Dalam hal entitas belum melakukan baliknama atas nama entitas tersebut, auditor menguji asersi hak dan kewajiban atas kepemilikan (*ownership*) yang diakui sebagai aset pengampunan pajak oleh entitas. Apabila aset tidak atas nama entitas, auditor harus memastikan bahwa entitas memiliki atau mengendalikan hak atas aset dan memiliki kewajiban atas liabilitas tersebut.

Pengalihan hak mencakup pula harta yang dimiliki oleh Wajib Pajak secara tidak langsung melalui *special purpose vehicle*, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 127/PMK.010/2016 dan perubahannya dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 142/PMK.010/2016.

Auditor hendaknya memperhatikan peraturan pelaksanaan UU PP, contohnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 dan perubahannya dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2016.

- **Persediaan yang sudah habis pakai pada saat tanggal pelaporan.**
Auditor harus mempertimbangkan prosedur lanjutan yang tepat saat pengujian substantif atas persediaan dengan menguji mutasi mundur ke belakang yaitu dari tanggal pelaporan sampai ke tanggal pengakuan aset dan liabilitas pengampunan pajak.
- **Piutang yang pada tanggal pelaporan sudah tidak ada.**
Auditor harus mempertimbangkan prosedur lanjutan yang tepat saat pengujian substantif atas piutang dengan menguji mutasi mundur ke belakang yaitu dari tanggal pelaporan sampai ke tanggal pengakuan aset dan liabilitas pengampunan pajak.

- **Utang berkaitan harta (aset) yang diakui telah lengkap.**

UU PP Pasal 7 ayat (2) menentukan bahwa untuk perhitungan dasar pengenaan Uang Tebusan, besarnya nilai Utang yang berkaitan secara langsung dengan perolehan Harta tambahan yang dapat diperhitungkan sebagai pengurang nilai Harta bagi:

- (a) Wajib Pajak badan paling banyak sebesar 75% (tujuh puluh lima persen) dari nilai Harta tambahan; atau
- (b) Wajib Pajak orang pribadi paling banyak sebesar 50% (lima puluh persen) dari nilai Harta tambahan.

Auditor harus menghubungkan risiko yang diidentifikasi dengan apa yang bisa menjadi salah (*what can go wrong*), pada tingkat asersi, misalnya asersi kelengkapan (*completeness*) utang berkaitan harta (aset) yang diakui berdasarkan PSAK 70.

- **Pengukuran kembali aset dan liabilitas pengampunan pajak berdasarkan nilai wajar sesuai dengan SAK pada tanggal Surat Keterangan**

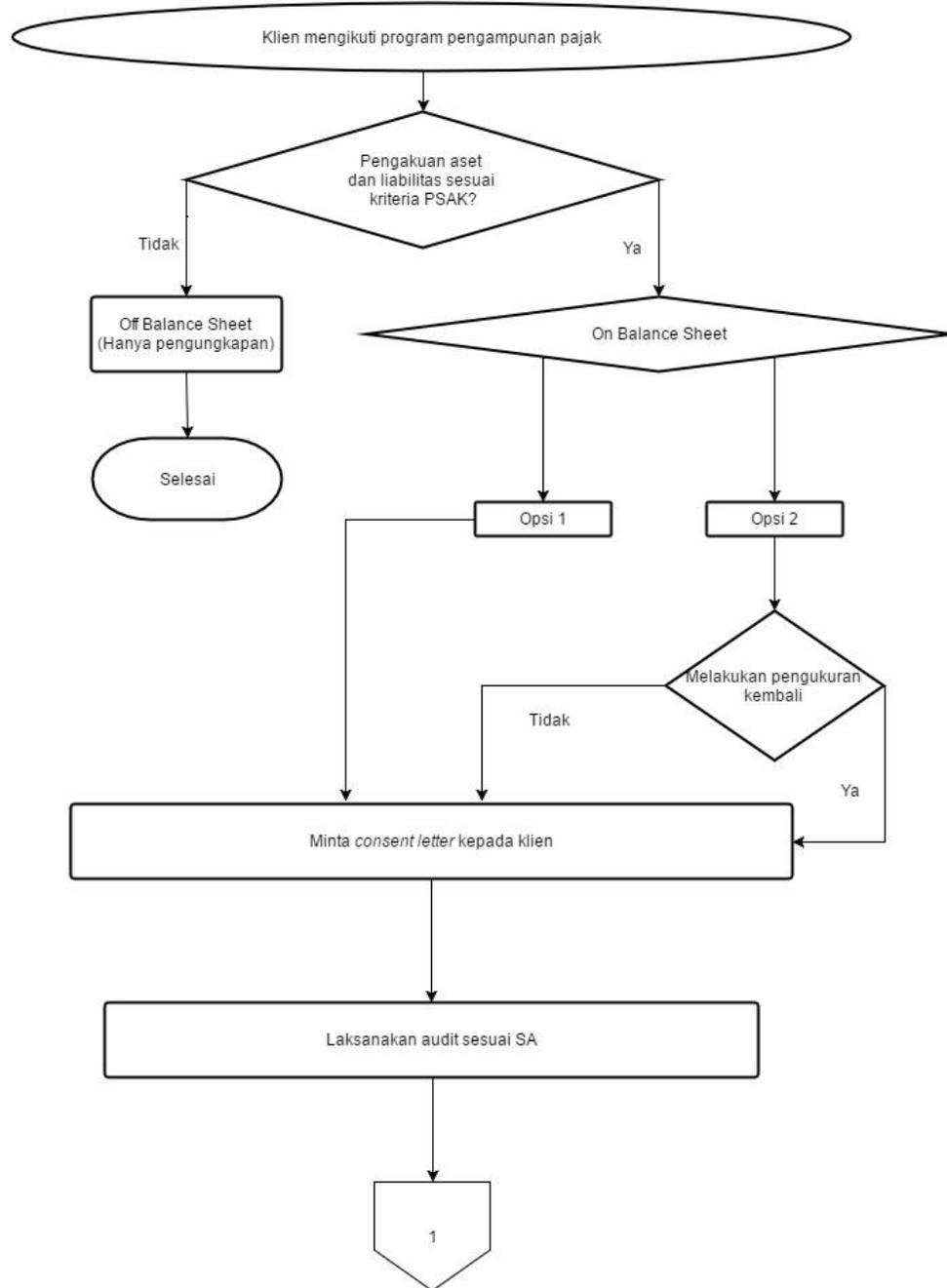
PSAK 70 memungkinkan aset dan liabilitas pengampunan pajak diukur kembali pada nilai wajar. Auditor harus memastikan pengukuran kembali berdasarkan nilai wajar sesuai SAK.

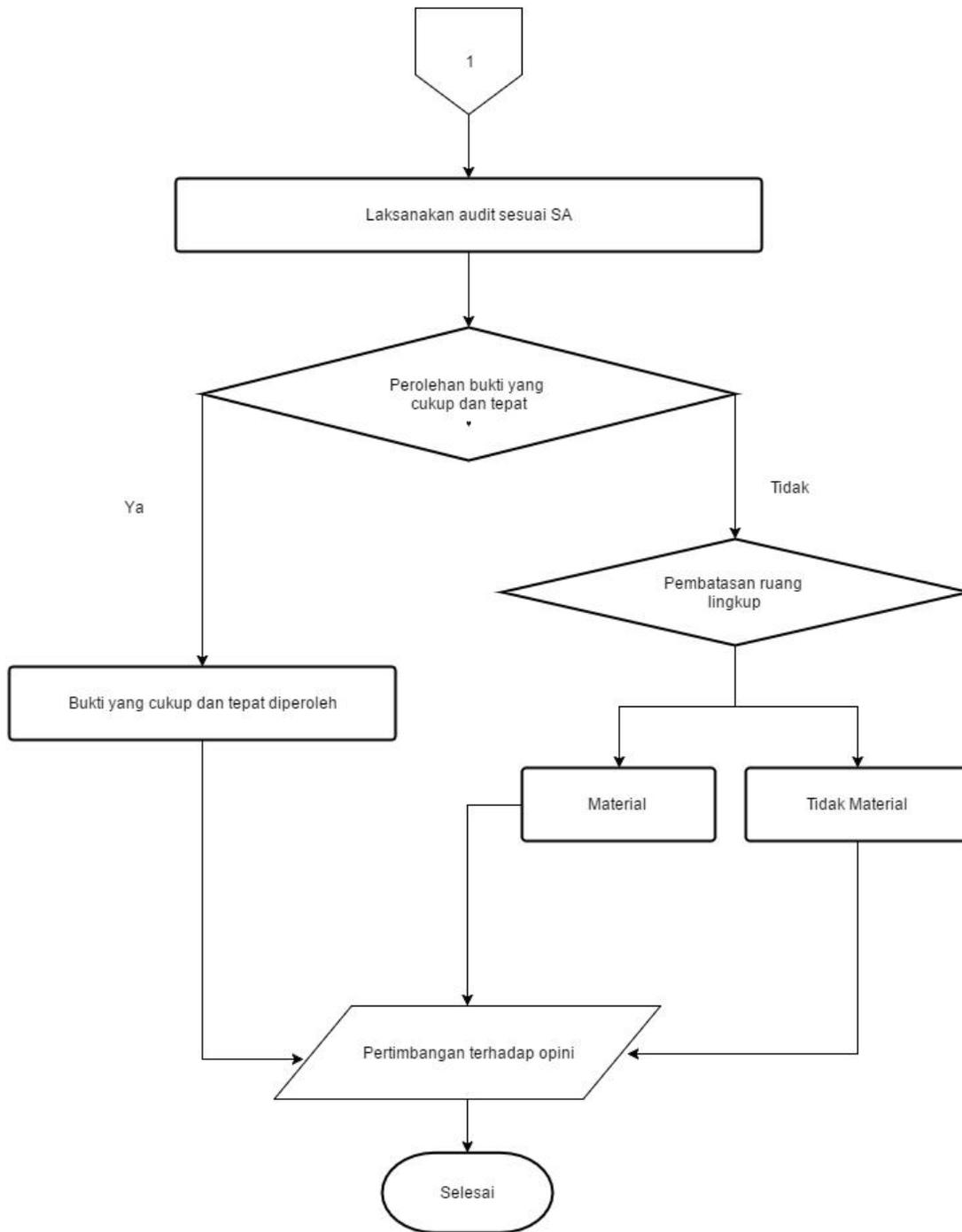
- **Aset dan liabilitas pengampunan pajak yang mengakibatkan pengendalian atas *investee***

Auditor harus menguji ada atau tidaknya pengendalian yang disimpulkan serta asersi-asersi manajemen sesuai dengan PSAK 65, PSAK 38, dan PSAK 22, sebagaimana diatur dalam PSAK 70 paragraf 17.

LAMPIRAN I. DIAGRAM ALUR UNTUK MEMAHAMI ISU AUDIT PADA ENTITAS YANG MENGIKUTI PROGRAM PENGAMPUNAN PAJAK

Lampiran I. Diagram Alur TJ 07





LAMPIRAN II. CONTOH SURAT PERSETUJUAN (*CONSENT LETTER*)

Kepada Yth.
KAP XYZ & Rekan
Up. Bapak XYZ, CPA

Dalam rangka keikutsertaan PT. Perusahaan ABC dalam program pengampunan pajak, kami menyetujui dan bersedia memberikan kepada auditor untuk keperluan audit atas laporan keuangan untuk tahun yang berakhir pada 31 Desember 2016 sebagai berikut:

- (i) Akses terhadap semua informasi mengenai Surat Pernyataan Harta Untuk Pengampunan Pajak (SPHUPP) yang diungkapkan PT ABC maupun Surat Keterangan Pengampunan Pajak (SKPP) yang ditetapkan/diterbitkan oleh Menteri Keuangan RI; [disesuaikan dengan opsi yang dipilih manajemen];
- (ii) Akses terhadap semua informasi mengenai bukti-bukti SPHUPP seperti catatan, dokumentasi, dan hal-hal lainnya;
- (iii) Informasi tambahan yang mungkin diminta dari manajemen untuk tujuan audit; dan
- (iv) Akses tanpa batas kepada individu-individu dalam entitas yang kami pertimbangkan perlu untuk memperoleh bukti audit.

Kami tidak akan menuntut kepada KAP XYZ & Rekan, terkait akses dan data yang kami berikan sepanjang KAP XYZ & Rekan mematuhi ketentuan kerahasiaan klien berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik. Kami juga membebaskan atas segala tuntutan kepada KAP XYZ & Rekan dari pihak ketiga/pihak manapun terkait akses data yang kami berikan.

Demikian surat persetujuan ini dibuat, agar dapat dipergunakan sebagaimana mestinya. Terima kasih.

Atas Nama Direksi
PT. Perusahaan ABC,

(tanda tangan Direktur Utama)

.....

Nama
Tanggal

(Catatan: Surat ini dapat disesuaikan dengan bahasa yang lebih tepat sesuai kondisinya)

(Halaman ini sengaja dikosongkan)