

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Akuntansi**

###### **2.1.1.1 Pengertian Akuntansi**

Pengertian Akuntansi Menurut Warren, Reeve, & Duchac (2017:3) sebagai berikut:

“Akuntansi adalah sistem informasi yang menghasilkan yang menyediakan laporan untuk para pemangku kepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan”.

Menurut Kieso, Weygandt, & Warfield (2018:3) Akuntansi adalah: “*Accounting is an information system that identifies, records, and communicates the economic events of an organization to interested users*”.

Artinya :

“Akuntansi adalah sistem informasi untuk mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan mengenai aktivitas ekonomi suatu organisasi kepada pihak - pihak yang berkepentingan”.

Menurut Agie Hanggara (2019:1) bahwa:

“Akuntansi merupakan proses identifikasi, pencatatan, dan pelaporan data – data atau informasi ekonomi yang bermanfaat sebagai penilaian dan pengambilan keputusan”.

Berdasarkan penjelasan di atas penulis dapat menyimpulkan bahwa pengertian akuntansi adalah suatu sistem informasi untuk mengidentifikasi, mencatat, dan melaporkan terkait aktivitas ekonomi suatu organisasi kepada para pemangku kepentingan yang bermanfaat sebagai penilaian dan pengambilan keputusan.

### 2.1.1.2 Bidang – Bidang Akuntansi

Menurut Ahmad & Sholeh (2018:3) Akuntansi pada dasarnya digolongkan menjadi dua bidang yaitu akuntansi keuangan (*financial accounting*) dan akuntansi manajemen (*managerial accounting*). Beberapa bidang akuntansi adalah sebagai berikut:

1. “Akuntansi Keuangan (*Financial Accounting*)  
Akuntansi keuangan adalah bidang akuntansi yang mempelajari transaksi - transaksi keuangan khusus seperti hutang (kewajiban), perubahan aset, ataupun modal (ekuitas) perusahaan. Tujuan utamanya adalah menyajikan data dari setiap transaksi keuangan yang terjadi pada periode tertentu serta membuat laporan *finance statement* (laporan keuangan). Akuntansi keuangan juga biasa disebut dengan akuntansi umum.
2. Akuntansi Manajemen (*Management Accounting*)  
Akuntansi manajemen bisa dikatakan kebalikan dari akuntansi keuangan, jika akuntansi keuangan fokus penyajian data untuk pihak luar sedangkan akuntansi manajemen untuk pihak dalam. Akuntansi manajemen adalah cabang akuntansi yang secara khusus untuk membantu pihak internal perusahaan (manajemen) dalam menentukan kebijakan.  
Akuntansi manajemen memberikan data *real* kepada pihak manajemen sebagai bahan pembahasan untuk menentukan arah kebijakan perusahaan kedepannya terutama urusan financial. Akuntansi manajemen tidak membutuhkan *standard* khusus, biasanya sesuai dengan perusahaan.
3. Akuntansi Biaya (*Cost Accounting*)  
Akuntansi biaya adalah salah satu cabang akuntansi yang berhubungan dengan perancangan, penetapan, dan pengendalian biaya/cost produksi. Dari pengertiannya sudah jelas, bahwa akuntansi biaya memang secara khusus untuk mengefisiensi biaya produksi.
4. Akuntansi Perpajakan (*Tax Accounting*)  
Akuntansi perpajakan adalah bidang akuntansi yang mengurus tentang perpajakan. Disiplin ilmu ini secara khusus menyajikan data yang dibutuhkan

dalam perhitungan pajak. Tujuan akuntansi perpajakan adalah supaya perusahaan membayar pajak sesuai dengan peraturan pemerintah, serta menyajikan hubungan sebuah transaksi terhadap tarif dan pajak yang ada.

5. Akuntansi Pemeriksaan (*Auditing*)  
Akuntansi pemeriksaan adalah bidang akuntansi yang secara khusus aktivitasnya berupa pemeriksaan atas laporan pencatatan akuntansi secara independen dan tanpa adanya tekanan dari pihak manapun. Pihak yang biasa melakukan audit disebut auditor yang tentu saja bekerja secara independen.
6. Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*)  
Akuntansi anggaran adalah salah satu bidang akuntansi yang mempelajari penyusunan sebuah rancangan pengeluaran/*budgeting* suatu perusahaan lalu membandingkannya dengan pengeluaran aktual. Akuntansi anggaran memiliki tugas untuk menguraikan keuangan perusahaan untuk jangka waktu tertentu dengan berdasarkan sistem pengawasan dan analisa. Akuntansi anggaran ini bisa disebut bagian dari akuntansi manajemen
7. Akuntansi Pemerintahan (*Government Accounting*)  
Akuntansi pemerintahan adalah bidang akuntansi yang mempelajari penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh lembaga pemerintahan. Akuntansi pemerintahan menyajikan informasi berupa data akuntansi dari berbagai aspek pengelolaan administrasi keuangan pemerintah kemudian melakukan pengendalian pengeluaran anggaran.
8. Akuntansi Pendidikan (*Education Accounting*)  
Akuntansi pendidikan adalah bidang akuntansi yang secara khusus diarahkan dibidang pendidikan, misalkan mengajar akuntansi, penelitian tentang akuntansi, penyusunan kurikulum pendidikan, atau yang lainnya selama masih berhubungan dengan ilmu akuntansi.
9. Sistem Akuntansi (*Accounting System*)  
Sistem akuntansi adalah bidang ekonomi yang berkaitan dengan pembuatan prosedur akuntansi ataupun alat - alat pendukungnya yang diikuti dengan penentuan langkah kedepannya yang didalamnya ada pengumpulan data serta pelaporan keuangan. Dengan adanya sistem informasi dapat memudahkan perusahaan dalam mengambil keputusan.
10. Akuntansi Internasional (*International Accounting*)  
Akuntansi internasional adalah bidang akuntansi yang meliputi masalah - masalah yang terjadi dalam transaksi perdagangan internasional/limitas negara yang pada umumnya terjadi di perusahaan - perusahaan multinasional.

### **2.1.1.3 Pengertian Akuntansi Perpajakan**

Menurut Taufan & Sartono (2021:8) menjelaskan mengenai pengertian akuntansi perpajakan sebagai berikut:

“Akuntansi pajak merupakan sekumpulan prinsip, standar, perlakuan akuntansi lengkap yang digunakan oleh wajib pajak sebagai landasan untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan adanya akuntansi pajak, wajib pajak dapat dengan mudah menyusun Surat Pemberitahuan Pajak (SPT)”.

Menurut Waluyo (2016:35) mengatakan bahwa akuntansi perpajakan sebagai berikut:

“Akuntansi pajak adalah pencatatan transaksi yang berhubungan dengan pajak untuk mempermudah penyusunan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT)”.

Menurut Agoes dan Estralita dalam (Aprilia, Sondakh, & Pangarepan, 2022, hal. 417) bahwa:

“Akuntansi pajak adalah menetapkan besarnya pajak terutang berdasarkan laporan keuangan yang disusun oleh perusahaan”.

Berdasarkan penjelasan di atas penulis dapat mengambil kesimpulan terkait pengertian akuntansi perpajakan adalah sekumpulan prinsip, standar, dan perlakuan akuntansi yang berhubungan dengan pajak untuk mempermudah wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya.

## **2.1.2 Pajak**

### **2.1.2.1 Pengertian Pajak**

Definisi pajak menurut Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yaitu:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak

medapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Menurut Rochmat Soemitro, dalam (Siti Resmi, 2019:1) mengemukakan definisi pajak adalah:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang - undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.

Menurut S.I. Djajadiningrat dalam (Siti Resmi, 2019:1) definisi pajak adalah:

“Pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian dari kekayaan ke kas negara yang disebabkan suatu keadaan, kejadian, dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung untuk memelihara kesejahteraan secara umum”.

### 2.1.2.2 Fungsi Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:3) terdapat dua fungsi pajak, yaitu fungsi *budgetair* (sumber keuangan negara) dan fungsi *regularend* (pengatur):

1. “Fungsi *Budgetair* (Sumber Keuangan Negara)  
Pajak mempunyai fungsi *budgetair*, artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran, baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan negara, pemerintah berupaya memasukkan uang sebanyak - banyaknya untuk kas negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi dan intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak, seperti Pajak Penghasilan (PPH), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan sebagainya.
2. Fungsi *Regularend* (Fungsi Pengatur)  
Pajak mempunyai fungsi pengatur, artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan - tujuan tertentu diluar bidang keuangan.

### 2.1.2.3 Jenis Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:7) terdapat berbagai jenis pajak yang dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu pengelompokkan menurut golongan, menurut sifat, dan menurut lembaga pemungutnya:

1. “Menurut Golongan  
Pajak dikelompokkan menjadi dua, yaitu:
  - a. Pajak Langsung  
Pajak yang harus dipikul atau ditanggung sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dilimpahkan atau dibebankan kepada orang lain atau pihak lain. Pajak harus menjadi beban Wajib Pajak yang bersangkutan. Contoh: Pajak Penghasilan (PPh).
  - b. Pajak Tidak Langsung  
Pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain atau pihak ketiga. Pajak tidak langsung terjadi jika terdapat suatu kegiatan, peristiwa atau perbuatan yang menyebabkan terutangnya pajak, misalnya: terjadi penyerahan barang atau jasa. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN).
2. Menurut Sifat  
Pajak dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu:
  - a. Pajak Subjektif  
Pajak yang pengenaannya memperhatikan keadaan pribadi Wajib Pajak atau pengenaan pajak yang memperhatikan keadaan subjeknya.
  - b. Pajak Objektif  
Pajak yang pengenaannya memperhatikan objeknya, baik berupa benda, keadaan, perbuatan, maupun peristiwa yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar pajak, tanpa memperhatikan keadaan subjek pajak (Wajib Pajak) dan tempat tinggal.
3. Menurut Lembaga Pemungut
  - a. Pajak Negara (Pajak Pusat)  
Pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara pada umumnya.
  - b. Pajak Daerah  
Pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, baik daerah tingkat (pajak provinsi) maupun daerah tingkat II (pajak kabupaten/kota), dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah masing - masing. Pajak daerah diatur dalam Undang - Undang Nomor 28 Tahun 2009.”

#### 2.1.2.4 Sistem Pemungutan Pajak

Menurut Siti Resmi (2019:10) dalam pemungutan pajak dikenal beberapa sistem pemungutan, yaitu:

1. *“Official Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi kewenangan aparaturnya untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang - undangan perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, inisiatif serta kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya berada ditangan para aparaturnya. Dengan demikian, berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak banyak bergantung pada aparaturnya (peranan dominan ada pada aparaturnya).

2. *Self Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang Wajib Pajak dalam menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang - undangan perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, inisiatif kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya berada ditangan Wajib Pajak. Wajib Pajak dianggap mampu menghitung pajak, memahami undang - undang perpajakan yang sedang berlaku, mempunyai kejujuran yang tinggi, dan menyadari akan arti pentingnya membayar pajak. Oleh karena itu, Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk:

- a. Menghitung sendiri pajak yang terutang;
- b. Memperhitungkan sendiri pajak yang terutang;
- c. Membayar sendiri jumlah pajak yang terutang;
- d. Melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang; dan;
- e. Mempertanggungjawabkan pajak yang terutang.

Jadi, berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak sebagian besar tergantung pada Wajib Pajak sendiri (peranan dominan ada pada Wajib Pajak).

3. *With Holding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga yang ditunjuk untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak sesuai dengan peraturan perundang - undangan perpajakan yang berlaku. Penunjukkan pihak ketiga ini dilakukan sesuai peraturan perundang - undangan perpajakan, keputusan presiden, dan peraturan lainnya untuk memotong serta memungut pajak, menyetor, dan mempertanggungjawabkan melalui sarana perpajakan yang tersedia. Berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak banyak tergantung pada pihak ketiga yang ditunjuk. Peran dominan ada pada pihak ketiga.”

### **2.1.3 Laporan Keuangan**

#### **2.1.3.1 Pengertian Laporan Keuangan**

Menurut Kasmir (2019:7) bahwa pengertian laporan keuangan yaitu:

“Laporan keuangan adalah laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu”.

Menurut Agie Hanggara (2019:29) laporan keuangan adalah:

“Laporan keuangan adalah laporan yang dirancang untuk para pembuat keputusan mengenai posisi keuangan dan kinerja perusahaan”.

Berdasarkan penjelasan mengenai laporan keuangan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah laporan yang dirancang untuk para pembuat keputusan untuk menunjukkan kondisi keuangan dan kinerja suatu perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu

#### **2.1.3.2 Tujuan Laporan Keuangan**

Menurut Irham Fahmi (2015:24) tujuan laporan keuangan adalah sebagai berikut:

“Untuk memberikan informasi kepada pihak yang membutuhkan tentang kondisi suatu perusahaan dari sudut angka – angka dalam satuan moneter”.

Menurut Kasmir (2013:11) tujuan laporan keuangan sebagai berikut :

1. “Memberikan infoemasi tentang jenis dan jumlah aktiva (harta) yang dimiliki perusahaan pada saat ini.
2. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah kewajiban dan modal yang dimiliki perusahaan pada saat ini.
3. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah pendapatan yang diperoleh pada suatu periode tertentu.
4. Memberikan informasi tentang jumlah biaya dan jenis biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam suatu periode tertentu.

5. Memberikan informasi tentang perubahan – perubahan yang terjadi terhadap aktiva, pasiva dan modal perusahaan.
6. Memberikan informasi tentang catatan – catatan atas laporan keuangan lain dan informasi keuangan lainnya”.

### 2.1.3.3 Karakteristik Laporan Keuangan

Menurut Agie Hanggara (2019:29) karakteristik laporan keuangan yaitu:

1. “Dapat Dipahami  
Kualitas informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah mudah untuk dipahami oleh para pemakai.
2. Relevan  
Agar berguna, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pemakai atau pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas yang relevan jika dapat menjadi dasar membuat keputusan ekonomi dengan membantu mereka (pengguna) mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini dan masa yang akan datang dan juga menegaskan atau mengevaluasi hasil evaluasi dimasa lalu.
3. Andal  
Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material dan dapat diandalkan pemakaiannya sebagai penyajian yang tulus serta jujur atas data yang seharusnya disajikan atau secara wajar diharapkan dapat disajikan.
4. Dapat Dibandingkan  
Laporan keuangan harus dapat dibandingkan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan dan kinerja keuangan. Laporan keuangan juga harus dapat dibandingkan antar perusahaan sejenis untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif”.

### 2.1.3.4 Jenis – Jenis Laporan Keuangan

Jenis – jenis laporan keuangan menurut Agie Hanggara (2019:30) adalah:

1. Laporan Laba Rugi (*Income Statement*)
2. Laporan Perubahan Ekuitas (*Capital Statement*)
3. Laporan Neraca (*Balance Statement*)
4. Laporan Arus Kas (*Statement of Cash Flow*)
5. Catatan Atas Laporan Keuangan (*Notes of Financial Statement*)

## 2.1.4 Aset Tidak Berwujud

### 2.1.4.1 Pengertian Aset Tidak Berwujud

Menurut Warren, Reeve, & Duchac (2017:503) mendefinisikan Aset Tidak Berwujud sebagai berikut:

“Aset tidak berwujud adalah aset non-moneter teridentifikasi tanpa wujud fisik. Agar diakui sebagai aset tak berwujud, aset harus memenuhi kondisi keteridentifikasi, pengendalian, dan adanya kemanfaatan ekonomis masa depan”.

Rusdi Akbar (2012:249) menjelaskan bahwa:

“Aset tidak berwujud (intangible assets) adalah suatu aktiva dengan jangka waktu kepemilikan yang lama tanpa bentuk fisik, tidak untuk dijual dan sangat berguna. Aset tidak berwujud dapat berupa paten, hak cipta dan *goodwill*”.

Kieso, Weygant, & Warfield (2019:10):

“...Cost includes all acquisition costs plus expenditures to make the intangible asset ready for its intended use. Typical costs include purchase price, legal fees, and other incidental expenses. Sometimes companies acquire intangibles in exchange for stock or other assets. ....Essentially, the accounting treatment for purchased intangibles closely parallels that for purchased tangible assets”.

Artinya:

“Perusahaan mencatat pada biaya tidak berwujud yang dibeli dari pihak lain. Biaya mencakup semua biaya perolehan ditambah pengeluaran untuk membuat aset tidak berwujud digunakan sesuai dengan tujuannya. Biaya tipikal termasuk harga pembelian, biaya hukum, dan biaya tak terduga lainnya. Kadang-kadang perusahaan memperoleh barang tidak berwujud dengan imbalan saham atau aset lainnya. Pada dasarnya, perlakuan akuntansi untuk barang tidak berwujud yang dibeli sangat mirip dengan perlakuan akuntansi untuk barang berwujud yang dibeli”.

Menurut Martani et al. (2012:354) bahwa:

“Aset tidak berwujud adalah aset nonmoneter yang teridentifikasi tanpa wujud fisik. Beberapa karakteristik utama yaitu dapat diidentifikasi, kendali dan tidak mempunyai wujud fisik”.

Aset Tidak Berwujud menurut H. E. Jafri and E. Mustikasari (2018:63), adalah

“Aset tidak berwujud adalah salah satu aset yang sulit untuk dideteksi dapat didayagunakan oleh manajer perusahaan untuk memenuhi kepentingan mereka. Aset tidak berwujud akan dengan mudah untuk di transfer oleh perusahaan pada anak perusahaan ataupun pada perusahaan yang memiliki relasi yang kuat dengan perusahaan tersebut”.

Menurut Warren, Reeve, & Duchac (2017:503):

“Aset tak berwujud perusahaan dapat diakui: (a) jika dan hanya jika kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomis masa depan dari aset tersebut; dan (b) biaya perolehan aset tersebut dapat diukur secara andal. Contoh aset tak berwujud adalah paten, hak cipta, merek dagang dan goowill”.

Menurut Nijun Zhang (2017:24) mendefinisi aset tidak berwujud sebagai:

“Masa manfaat yang dikendalikan oleh entitas sebagai hasil dari transaksi masa lalu atau peristiwa masa lalu lainnya, tetapi tidak memiliki bentuk fisik”.

Berdasarkan penjelasan mengenai pengertian aset tidak berwujud penulis dapat menyimpulkan bahwa aset tidak berwujud adalah suatu aset non-moneter tanpa wujud fisik tetapi memiliki masa manfaat dan sangat sulit untuk dideteksi.

#### **2.1.4.2 Kriteria Aset Tidak Berwujud**

Menurut Kartikahadi *et.al* (2016:2) aset tak berwujud dapat diakui bila kriteria utama berikut terpenuhi:

1. “Aset tak berwujud dapat diidentifikasi secara terpisah dari aspek entitas lain
2. Penggunaan aset tak berwujud dikendalikan oleh entitas sebagai akibat dari tindakan atau kejadian dimasa lalu
3. Terdapat manfaat ekonomi dimasa mendatang yang mengalir ke entitas
4. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal”.

#### **2.1.4.3 Penilaian Aset Tidak Berwujud**

Menurut PSAK. 19 Paragraf 33 – 42 Penilaian Aset Tidak Berwujud adalah sebagai berikut:

1. “Aset tak berwujud yang diperoleh melalui pembelian  
Perusahaan mencatat sebesar biaya perolehan atas aset tak berwujud yang dibeli dari pihak lain. Biaya perolehan terdiri dari harga pembelian (termasuk bea masuk dan pajak pembelian yang tidak dapat direstitusi), biaya jasa hukum, dan biaya insidental lainnya.
2. Aset tak berwujud yang diperoleh dalam kombinasi bisnis  
Aset tak berwujud yang diperoleh melalui pertukaran saham atau aset lainnya, maka perusahaan mencatat biaya perolehan sebesar nilai wajar dan aset yang dipertukarkan atau nilai wajar dari aset tak berwujud.
3. Aset tak berwujud yang diperoleh dari hasil pembuatan sendiri  
Perusahaan membebankan semua biaya tahap penelitian dan beberapa tahap pengembangan. Biaya pengembangan tertentu dikapitalisasi bila kriteria liabilitas ekonomi terpenuhi (IAI 2018)”.

#### 2.1.4.4 Pengukuran Aset Tidak Berwujud

Aset tidak berwujud adalah suatu aset yang tidak memiliki wujudnya tetapi tetap memiliki nilai bagi perusahaan serta umur ekonomisnya lebih dari satu tahun. Aset tidak berwujud juga memiliki pengaruh yang dalam bisnis terutama dengan jangka waktu panjang.

Menurut Nijun Zhang (2017:24) Aset Tidak Berwujud dapat diukur dengan menggunakan rumus:

$$\text{IAR} : \frac{\text{Intangible Assets}}{\text{Total Aset}}$$

Pada penelitian ini penulis menggunakan rumus biaya perolehan aset dari aset tidak berwujud, alasan penulis menggunakan Aset Tidak Berwujud karena semakin tinggi nilai Aset yang dimiliki suatu perusahaan maka akan semakin tinggi pula suatu perusahaan melakukan *transfer pricing*.

## 2.1.5 Ukuran Perusahaan

### 2.1.5.1 Pengertian Ukuran Perusahaan

Ukuran Perusahaan secara umum dapat diartikan sebagai suatu skala yang mengklarifikasikan besar atau kecilnya suatu perusahaan dengan berbagai cara antara lain dinyatakan dalam total aset, total penjualan, nilai saham, dan lain – lain.

Menurut Bestivano (2013:6) menyatakan bahwa:

“Ukuran perusahaan bisa diukur dengan menggunakan total aktiva, pendapatan atau modal dari perusahaan tersebut. Salah satu tolak ukur yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan adalah ukuran aktiva dari perusahaan tersebut. Perusahaan yang memiliki total aktiva besar menunjukkan bahwa perusahaan tersebut telah mencapai tahap kedewasaan, dimana dalam tahap ini arus kas perusahaan sudah positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu yang relatif stabil dan lebih mampu menghasilkan laba dibandingkan perusahaan dengan total aset yang kecil.”

Menurut Brigham dan Houston (2009:5) ukuran perusahaan :

*“The firm size can be calculated from total net sales, total asset, total debt, and total equity of the current year up to the next few years”.*

Menurut Brigham dan Houston yang dialih bahasakan oleh Ali Akbar Yulianto

(2011;418) Pengertian ukuran perusahaan sebagai berikut:

“Ukuran perusahaan adalah rata – rata total penjualan bersih untuktahun yang bersangkutan sampai beberapa tahun. Dalam hal ini penjualan lebih besar daripada biaya variabel dan biaya tetap, maka akan diperoleh jumlah pendapatan sebelum pajak. Sebaliknya jika penjualan lebih kecil daripada biaya variabel dan biaya tetap maka perusahaan akan menderita kerugian”.

Ukuran Perusahaan umumnya dibagi dalam 3 kategori, yaitu: perusahaan besar

(*Large Firm*), perusahaan sedang (*Medium Firm*), dan perusahaan kecil (*Small Firm*).

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan adalah

suatu skala yang digunakan untuk mengklarifikasikan sebuah perusahaan menurut berbagai cara antara lain: total aktiva *log size*, nilai pasar saham, dan lain – lain.

#### **2.1.5.2 Klasifikasi Ukuran Perusahaan**

UU No. 20 Tahun 2008 Pasal 1 mengklarifikasikan ukuran perusahaan ke dalam 4 kategori yaitu usaha mikro, usaha kecil, usaha menengah, dan usaha besar. Pengklarifikasian ukuran perusahaan tersebut didasarkan pada total aset yang dimiliki dan total penjualan tahunan perusahaan tersebut.

UU No. 20 Tahun 2008 Pasal 1 tentang mendefinisikan usaha mikro, usaha kecil, usaha menengah, dan usaha besar adalah sebagai berikut:

1. “Usaha mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan/atau badan usaha perorangan yang memiliki kriteria usaha mikro sebagaimana diatur dalam undang – undang ini.
2. Usaha kecil adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau usaha besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana yang dimaksud dalam undang – undang ini.
3. Usaha menengah adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil, atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam undang – undang.
4. Usaha besar adalah suatu ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik Negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia”.

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa pengklarifikasian ukuran perusahaan terdiri dari usaha mikro, usaha kecil, usaha menengah dan usaha besar.

**Tabel 2.1**  
**Kriteria Ukuran Perusahaan**

Ukuran Perusahaan	Kriteria	
	<i>Asets</i> (Tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha)	Penjualan Tahunan
Usaha Mikro	Maksimal 50 Juta	Maksimal 300 Juta
Usaha Kecil	>50 Juta – 500 Juta	>300 Juta – 2,5 M
Usaha Menengah	>10 Juta – 10 M	>2,5 M – 50 M
Usaha Besar	>10 M	>50 M

Sumber: Undang – Undang N0. 20 Tahun 2008

Kriteria di atas menunjukkan bahwa perusahaan besar memiliki aset (tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha) lebih besar sepuluh miliar rupiah dengan penjualan tahunan lebih dari lima puluh miliar rupiah.

Keputusan Ketua Bapepam No. Kep 11/PM/1997 menyebutkan bahwa perusahaan kecil dan menengah berdasarkan aktiva (kekayaan) adalah badan hukum yang memiliki total aktiva tidak lebih dari seratus miliar rupiah, sedangkan perusahaan besar adalah badan hukum yang memiliki total aktiva di atas seratus miliar rupiah.

Sedangkan baru – baru ini pemerintah mengeluarkan peraturan perundang – undangan baru mengenai kriteria modal usaha yaitu pada Peraturan Pemerintah No. 7 Tahun 2021 tentang Kemudahan, Pelindungan, dan Pemberdayaan Koperasi dan Usaha Mikro, Kecil dan Menengah Pasal 35 hingga Pasal 36 PP UMKM. Berdasarkan pasal tersebut, UMKM dikelompokkan berdasarkan kriteria modal usaha atau hasil penjualan

tahunan. Kriteria modal usaha digunakan untuk pendirian atau pendaftaran kegiatan UMKM yang didirikan setelah PP UMKM berlaku. Kriteria modal tersebut terdiri atas:

- a. Usaha Mikro memiliki modal usaha sampai dengan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
- b. Usaha Kecil memiliki modal usaha lebih dari Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.
- c. Usaha Menengah memiliki modal usaha lebih dari Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha.

Sedangkan bagi UMKM yang telah berdiri sebelum PP UMKM berlaku, pengelompokan UMKM dilakukan berdasarkan kriteria hasil penjualan tahunan.

Kriteria hasil penjualan tahunan terdiri atas:

- a. Usaha Mikro memiliki hasil penjualan tahunan sampai dengan paling banyak Rp2.000.000.000,00 (dua miliar rupiah).
- b. Usaha Kecil memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp2.000.000.000,00 (dua miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp15.000.000.000,00 (lima belas miliar rupiah).
- c. Usaha Menengah memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp15.000.000.000,00 (lima belas miliar rupiah) sampai dengan paling banyak Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah).

Nilai nominal kriteria di atas dapat diubah sesuai dengan perkembangan perekonomian. Selain kriteria modal usaha dan hasil penjualan tahunan, kementerian/lembaga negara dapat menggunakan kriteria lain seperti omzet, kekayaan bersih, nilai investasi, jumlah tenaga kerja, insentif dan disinsentif, kandungan lokal, dan/atau penerapan teknologi ramah lingkungan sesuai dengan kriteria setiap sektor usaha untuk kepentingan tertentu (Pasal 36 PP UMKM).

### 2.1.5.3 Pengukuran Ukuran Penjualan

Menurut Bestavino (2013:6) adalah:

“Ukuran Perusahaan dapat diukur dengan menggunakan total aktiva, penjualan atau jumlah karyawan dari perusahaan tersebut.

Menurut Brigham dan Huston (2014:5) Ukuran perusahaan dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

1. “Total Aktiva

Perusahaan dengan total aset yang besar mencerminkan perusahaan tersebut telah mencapai tahap kedewasaan. Ukuran Perusahaan diproksikan dengan nilai logaritma natural sebagai berikut:

$$LN \text{ Total Aset}$$

2. Total Penjualan

Perusahaan yang memiliki total penjualan besar menunjukkan bahwa perusahaan tersebut telah mencapai tahap kedewasaan, dimana perusahaan lebih mampu menghasilkan laba dibandingkan perusahaan dengan total penjualan yang kecil. Ukuran perusahaan diproksikan dengan nilai logaritma natural sebagai berikut.”

$$LN \text{ Total Revenues}$$

Harahap (2011:23) menyatakan bahwa pengukuran ukuran perusahaan dapat diukur sebagai berikut:

“Ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural (Ln) dari rata – rata total aktiva (total aset) perusahaan. Pengguna total aktiva berdasarkan pertimbangan bahwa total aktiva mencerminkan ukuran perusahaan dan diduga mempengaruhi

ketepatan waktu.”

$$Size = Ln \text{ Total Aset}$$

Pada penelitian ini, penulis menggunakan rumus total aktiva dari ukuran perusahaan, alasan penulis menggunakan rumus total aktiva karena semakin besar keuntungan yang dimiliki suatu perusahaan – perusahaan besar maka akan cenderung terlibat dalam transaksi untuk menghindarkan pajak dengan cara melakukan *transfer pricing*.

## 2.1.6 *Leverage*

### 2.1.6.1 *Pengertian Leverage*

Setiap perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasionalnya sehari – hari pasti membutuhkan modal. Modal tersebut berasal dari modal sendiri maupun modal yang berasal dari pinjaman. Perusahaan – perusahaan yang menggunakan sumber dana dari luar untuk membiayai operasional perusahaan baik yang merupakan sumber pembiayaan jangka pendek maupun jangka Panjang merupakan penerapan dari kebijakan *Leverage*.

Istilah *Leverage* biasanya dipergunakan untuk menggambarkan kemampuan perusahaan untuk menggunakan aktiva atau dana uang mempunyai beban tetap (*fixed cost assets or funds*) untuk memperbesar penghasilan (*return*) bagi pemilik perusahaan. Dengan memperbesar tingkat *Leverage* maka hal ini berarti bahwa tingkat ketidakpastian (*uncertainty*) dari *return* yang akan diperoleh semakin tinggi pula, tetapi pada saat yang sama hal tersebut juga akan memperoleh jumlah *return*. Semakin tinggi

tingkat *Leverage* akan semakin tinggi pula resiko yang dihadapi serta semakin besar tingkat *return* atau penghasilan yang dihadapkan.

Menurut R. Agus Sartono (2014:120) menjelaskan:

“*Leverage* menunjukkan proposisi atas penggunaan utang untuk membiayai investasinya”.

Menurut Kasmir (2013:151) menyatakan *Leverage* adalah sebagai berikut:

“*Leverage* merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur sejauh mana ekuitas perusahaan dibiayai dengan utang. Artinya berapa besar beban yang ditanggung perusahaan dibandingkan dengan ekuitasnya. Dalam arti luas dikatakan bahwa rasio *solvabilitas* digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan untuk membayar seluruh kewajibannya, baik jangka pendek maupun jangka Panjang apabila perusahaan dibubarkan (dilikuidasi)”.

Menurut Irham Fahmi (2015:151) menjelaskan ratio *Leverage* sebagai berikut:

“Rasio *Leverage* adalah mengukur seberapa besar perusahaan dibiayai dengan utang. Penggunaan utang yang terlalu tinggi akan membahayakan perusahaan karena perusahaan akan masuk dalam kategori *extreme Leverage* (utang ekstrim) yaitu perusahaan dalam tingkat utang yang tinggi sulit untuk melepaskan beban utang tersebut”.

Berdasarkan beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *Leverage* merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam membayar kewajibannya, baik itu jangka Panjang maupun jangka pendek dengan membandingkan ekuitas yang dimilikinya. Penggunaan utang yang terlalu tinggi akan membahayakan perusahaan karena perusahaan akan masuk kategori *extreme Leverage* (utang ekstrim) yaitu perusahaan dalam tingkat utang yang tinggi sulit untuk melepaskan beban utang tersebut.

### **2.1.6.2 Tujuan dan Manfaat Rasio *Leverage***

Menurut Kasmir (2013:153) terdapat beberapa tujuan perusahaan menggunakan

rasio *Leverage*, yaitu:

1. “Untuk mengetahui posisi perusahaan terhadap kewajiban kepada pihak lainnya (kreditor).
2. Untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban yang bersifat tetap (seperti angsuran pinjaman termasuk bunga).
3. Untuk menilai keseimbangan antara nilai aktiva khususnya aktiva tetap dengan modal.
4. Untuk menilai seberapa besar aktiva perusahaan yang dibiayai oleh utang.
5. Untuk menilai seberapa besar pengaruh utang perusahaan terhadap pengelolaan aktiva.”

Sementara itu, manfaat rasio *Leverage* menurut Kasmir (2013:154) adalah:

1. “Untuk menganalisis kemampuan posisi perusahaan terhadap kewajiban kepada pihak lainnya.
2. Untuk menganalisis kemampuan perusahaan memenuhi kewajiban yang bersifat tetap (seperti angsuran pinjaman termasuk bunga).
3. Untuk menganalisis keseimbangan antara nilai aktiva khususnya aktiva tetap dengan modal.
4. Untuk menganalisis seberapa besar aktiva perusahaan dibiayai oleh utang.
5. Untuk menganalisis seberapa besar utang perusahaan berpengaruh terhadap pengelolaan aktiva.”

Berdasarkan pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa tujuan dan manfaat dari rasio *Leverage* yaitu untuk mengetahui posisi perusahaan kepada kreditor dan menilai seberapa besar kemampuan dan pengaruh utang terhadap perusahaan.

### **2.1.6.3 Pengukuran *Leverage***

Menurut Irham Fahmi (2015:151) terdapat beberapa jenis rasio *Leverage* yang biasa dimanfaatkan oleh perusahaan, di antaranya sebagai berikut:

1. “*Debt to Total Assets Ratio*  
*Debt to Total Assets ratio* menunjukkan besarnya total utang terhadap keseluruhan total aktiva yang dimiliki oleh perusahaan. Rasio ini hanya merupakan presentase dana yang diberikan oleh kreditor bagi perusahaan. Semakin tinggi rasio ini maka semakin besar risiko yang dihadapi dan investor akan meminta tingkat keuntungan yang semakin tinggi. Rasio yang tinggi juga menunjukkan proporsi modal sendiri yang rendah untuk membiayai aktiva.

$$\text{Debt to Total Assets ratio} = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Aktiva}}$$

2. *Debt to Equity Ratio (DER)*

*Debt to equity ratio (DER)* merupakan perbandingan antara seluruh utang perusahaan, baik utang jangka panjang maupun utang jangka pendek dengan modal sendiri yang dimiliki perusahaan. Semakin tinggi DER menunjukkan semakin besar total utang terhadap total ekuitasnya. Debt to equity ratio digunakan untuk mengukur total shareholder's equity yang dimiliki perusahaan. Rumus yang digunakan untuk mengukur Debt to Equity Ratio adalah:

$$DER = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Modal Sendiri}}$$

3. *Time Interest Earned Ratio*

*Time Interest Earned Ratio* adalah rasio antara laba sebelum bunga dan pajak (EBIT) dengan beban bunga. Rasio ini mengukur kemampuan perusahaan memenuhi beban tetapnya berupa bunga, atau mengukur kemampuan seberapa jauh laba dapat berkurang tanpa perusahaan mengalami kesulitan karena tidak mampu membayar bunga. Rumus yang digunakan untuk mengukur Time Interest Earned Ratio adalah:

$$\text{Time Interest Earned Ratio} = \frac{\text{Laba Sebelum Bunga dan Pajak}}{\text{Beban Bunga}}$$

Pada penelitian ini penulis menggunakan rumus *Debt to Equity Ratio* untuk menghitung *Leverage*, alasan penulis menggunakan rumus *Debt to Equity Ratio* karena rasio ini dapat menilai kemampuan perusahaan untuk menggunakan modal yang berasal dari pinjaman dalam menunjang kegiatan perusahaan terutama meningkatkan laba. Semakin tinggi *Debt to Equity Ratio* suatu perusahaan maka semakin tinggi utang yang dimiliki perusahaan.

## 2.1.7 *Transfer pricing*

### 2.1.7.1 *Pengertian Transfer pricing*

Menurut Chairil (2019:196) bahwa:

“*Transfer pricing* merupakan harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang

atau jasa atau harta tak berwujud lainnya dari satu perusahaan ke perusahaan lain yang mempunyai hubungan istimewa, dalam kondisi didasarkan atas prinsip harga pasar wajar (*arm's length price principle*)”.

Menurut Anang Murry Kurniawan (2014:1) mengatakan bahwa pengertian *transfer pricing* adalah :

“*Transfer pricing* (penentuan harga transfer) secara umum adalah kebijakan suatu perusahaan dalam menentukan harga suatu transaksi antara pihak - pihak yang mempunyai hubungan istimewa”

Menurut PMK Nomor 7/PMK.03/2015 dalam Chairil (2019:196) :

“Penentuan harga transfer (*transfer pricing*) adalah penentuan harga dalam transaksi antara pihak - pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”.

Menurut Horngren (2012:375) :

“*Transfer prices are the amount charged by one segment of an organization for a product that it supplies to another segment of the same organization in multinational companies, transfer prices are used to minimize worldwide income taxes and import duties*”.

Artinya :

“Harga transfer adalah jumlah yang dibebankan oleh satu segmen organisasi untuk produk yang dipasok ke segmen lain dari organisasi yang sama di perusahaan multinasional, harga transfer digunakan untuk meminimalkan pajak penghasilan dan bea masuk di seluruh dunia”.

Menurut Setiawan (2014:2) bahwa:

“*Transfer pricing* adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, atau pun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan”.

Menurut Thesa Refgia (2017:543) menyatakan *transfer pricing* adalah:

“*Transfer pricing* merupakan suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, ataupun transaksi finansial dalam transaksi antara pihak - pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk memaksimalkan laba”.

Dari penjelasan mengenai *transfer pricing* diatas, penulis dapat menarik kesimpulan bahwa *transfer pricing* merupakan suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi atas barang, jasa, harta tak berwujud, antara pihak - pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan menggunakan prinsip kewajaran.

#### **2.1.7.2 Tujuan *Transfer pricing***

Tujuan penetapan *transfer pricing* menurut Henry Simamora (1999) yang dialih bahasakan oleh Mangoting (2011:69) sebagai berikut:

“Secara umum, tujuan penetapan harga transfer adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen - departemen atau divisi - divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain”.

Beberapa tujuan yang ingin dicapai oleh praktik *transfer pricing*, baik bagi perusahaan domestik maupun bagi perusahaan multinasional menurut Chairil (2019:202) antara lain sebagai berikut:

1. “Sebagai sarana untuk mencapai tujuan perusahaan dan tujuan perusahaan lainnya
2. Mengamankan posisi kompetitif anak atau cabang perusahaan afiliasi dan penetrasi pasar, dalam usaha mencapai keunggulan kompetitif
3. Sebagai sarana mengendalikan *cash flow* anak atau cabang perusahaan afiliasi
4. Sebagai alat untuk mengendalikan risiko nilai tukar mata uang asing (pengendalian devisa), dalam usaha mengurangi risiko moneter
5. Memantau kinerja anak perusahaan asing dan sebagai cara untuk mencapai sinkronisasi tujuan antara manajer anak perusahaan dan perusahaan induk
6. Sistem penetapan harga transfer harus memenuhi tiga tujuan: evaluasi kinerja yang akurat (termasuk kinerja anak atau cabang perusahaan afiliasi mancanegara), kesesuaian tujuan, dan pelestarian otonomi divisi “*A transfer*

*pricing system should satisfy three objectives: accurate performance evaluation, goal congruence, and preservation of divisional autonomy*". (Joshua Ronen and George McKinney, 1970:100-101)

7. Untuk mentransmisikan data keuangan diantara departemen - departemen atau divisi - divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. (Henry Simamora, 1999:273)
8. Untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan - keputusan yang sesuai dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan
9. Dalam lingkup perusahaan multinasional, *transfer pricing* digunakan untuk meminimalkan pajak dan bea yang mereka keluarkan diseluruh dunia "*Transfer pricing can effect overall corporate income taxes.*" (Hansen and Mowen, 1996:496)
10. Sebagai cara untuk menghindari campur tangan pemerintah asing".

### **2.1.7.3 Transaksi *Transfer pricing***

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Pasal 2 ayat 2 yang menyatakan bahwa :

“Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan antara lain:

1. Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu
2. Perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
3. Transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas”.

### **2.1.7.4 Hubungan Istimewa**

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008 hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3), sampai dengan ayat (3d), pasal 9 ayat (1) huruf f, dan pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

1. “Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% pada Wajib Pajak lain atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan diantara dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir.
2. Wajib pajak yang menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung. Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut. Hubungan istimewa di antara wajib pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan.
3. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat. Faktor hubungan keluarga sedarah atau semenda ini dapat menimbulkan hubungan istimewa diantara orang pribadi
  - a. Hubungan keluarga sedarah yang menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan ayahnya, atau dengan ibunya, atau dengan anaknya, dan hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan kesamping satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan kakaknya, atau dengan adiknya
  - b. Hubungan keluarga semenda yang dapat menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan mertuanya, atau dengan anak tirinya
  - c. Hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan kesamping satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan iparnya
  - d. Apabila antara suami istri terdapat perjanjian pemisahan harta dan penghasilan, maka antara suami istri tersebut terdapat hubungan istimewa”.

Hubungan istimewa seperti dimaksud di depan akan dapat memengaruhi harga, yaitu adanya kemungkinan harga ditekan lebih rendah dari harga pasar. Dalam hal demikian maka yang menjadi Dasar Pengenaan Pajak adalah harga pasar yang wajar yang berlaku di pasar bebas.

#### **2.1.7.5 Abuse of Transfer pricing**

Pengertian *transfer pricing* sebagai harga yang ditimbulkan akibat penyerahan

barang, jasa, dan harta tak berwujud seperti yang telah disebutkan di depan merupakan pengertian yang netral. Akan tetapi, istilah *transfer pricing* sering dikonotasikan sebagai sesuatu yang tidak baik (*abuse of transfer pricing*), yaitu pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxation income*) dari suatu perusahaan multinasional ke negara - negara yang tarif pajaknya rendah untuk mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan nasional tersebut (Hubert Haernakers, 2004:3). Terkait dengan *abuse of transfer pricing* ini, Lyons mendefinisikannya sebagai alokasi yang tidak tepat atas penghasilan dan biaya yang ditujukan untuk mengurangi penghasilan kena pajak (Susan M. Lyon, 1996). Sedangkan penulis lain, yaitu Edeen, menggunakan terminologi *transfer pricing manipulation* untuk menyatakan *abuse of transfer pricing* (Chairil, 2019:198). Manipulasi harga yang dapat dilakukan dengan *transfer pricing*, antara lain manipulasi pada:

1. “Harga pembelian
2. Harga Penjualan
3. Alokasi biaya administrasi dan umum atau pun pada biaya *overhead*;
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*share holder loan*);
5. Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik, dan imbalan atas jasa lainnya;
6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang atau tidak mempunyai substansi usaha (seperti *dummy company*, *letterbox company*, atau *re invoicing center*) (Dr. Chairil, 2019:198-199)”.

#### **2.1.7.6 Metode *Transfer pricing***

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, terdapat beberapa jenis

metode penentuan harga transfer (*transfer pricing*) yang dapat dilakukan, yaitu:

1. “Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*).  
Metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.
2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*).  
Metode harga penjualan kembali (*resale price method*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.
3. Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method/CPM*).  
Metode biaya plus (*cost plus method*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.
4. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*).  
Metode pembagian laba (*profit split method*) adalah metode penentuan harga transfer berbasis laba transaksional (*transactional profit method*) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
5. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transaction Net Margin Method*)  
Metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*) adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang

diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa lainnya”.

#### **2.1.7.7 Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha**

Transaksi antara pihak - pihak yang independen adalah transaksi yang mencerminkan kekuatan pasar (market force) dan mencerminkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (arm's length principle). Mengingat bahwa transaksi afiliasi yang melibatkan wajib pajak dengan pihak afiliasinya dapat digunakan sebagai alat untuk menghindarkan pajak, maka Direktora Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menguji penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (arm's length principle) pada transaksi afiliasi tersebut.

Kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menguji penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (arm's length principle) pada transaksi antara Wajib Pajak dan pihak afiliasinya (affiliated transactions) dinyatakan dalam pasal 18 ayat (3) Undang - Undang Pajak Penghasilan sebagai berikut:

Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan Kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh Bungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya plus, atau metode lainnya.

Penjelasan Pasal 18 ayat (3) Undang - Undang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa:

Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya diantara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut digunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya plus (*cost plus method*), atau metode lainnya seperti metode pengambilan laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*).

#### **2.1.7.8 Pengukuran *Transfer pricing***

Dalam penelitian ini, pengukuran untuk variabel transfer pricing diprosikan dengan ada atau tidaknya penjualan terhadap pihak berelasi atau yang memiliki hubungan istimewa. Penjualan terhadap hubungan istimewa diindikasikan ada transfer pricing. Harga yang ditetapkan dalam penjualan terhadap pihak berelasi atau hubungan istimewa biasanya menggunakan harga yang tidak wajar bisa dengan menaikkan atau menurunkan harga.

Menurut Anang Mury Kurniawan (2015:195) Transfer pricing adalah Nilai atau harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (selling division) dan biaya divisi pembeli (buying division).

$$\text{TNMM} = \frac{\text{Laba Bersih Usaha}}{\text{Penjualan}}$$

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Pada umumnya, perusahaan bertujuan untuk menghasilkan laba yang sangat tinggi dari kegiatan penjualan terkait operasional maupun dalam hal pengelolaan aset. Apabila perusahaan dapat memperoleh laba yang tinggi maka dapat dijadikan tolak ukur investor maupun kreditur dalam penilaian kinerja suatu perusahaan, sehingga dapat dikatakan semakin besar tingkat laba yang diperoleh maka semakin baik kinerja perusahaan. Namun, ketika perusahaan memperoleh laba yang tinggi maka pajak yang ditanggung oleh perusahaan pun semakin tinggi sesuai dengan peningkatan laba perusahaan, sehingga perusahaan cenderung akan melakukan penghindaran pajak dengan melakukan praktik *transfer pricing* untuk meminimalisir pembayaran pajak yang ditanggung. Dalam kegiatan operasional perusahaan tidak hanya memperoleh laba tetapi dalam menjalankan kegiatan operasionalnya perusahaan pasti membutuhkan modal. Modal tersebut dapat berasal dari modal sendiri maupun modal yang berasal dari pinjaman. Apabila perusahaan dibiayai oleh utang dan tidak mampu untuk memenuhi kewajibannya dengan ekuitas yang dimiliki maka menunjukkan komposisi total utang (jangka pendek dan jangka panjang) semakin besar dibanding dengan total modal sendiri, sehingga berdampak semakin besar beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditur). Meningkatnya beban terhadap kreditur menunjukkan sumber modal perusahaan sangat tergantung dengan pihak luar. Perusahaan yang melakukan pembiayaan dengan utang maka akan adanya bunga yang harus dibayarkan, semakin besar utang maka semakin besar juga biaya bunga yang ditanggung perusahaan. Biaya bunga yang besar akan memberikan pengaruh berkurangnya beban pajak. Rasio utang

yang tinggi terhadap ekuitas cenderung lebih agresif terhadap pajak, sehingga dapat memicu perusahaan dalam melakukan transfer pricing dengan tujuan untuk penghindaran pajak.

Dalam sudut pandang perpajakan praktik *transfer pricing* identik dengan transaksi antar perusahaan dalam satu grup (ada hubungan istimewa), yaitu berupa pengalihan penghasilan kena pajak dari perusahaan di negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah, dalam rangka mengurangi total beban pajak yang dibayarkan oleh grup perusahaan tersebut. Bagi perusahaan khususnya perusahaan multinasional, transfer pricing dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk meminimalisir pajak yang harus dibayar oleh mereka

Kerangka pemikiran penelitian ini menunjukkan pengaruh variabel independen, yaitu Aset Tidak Berwujud, Ukuran Perusahaan, dan *Leverage* terhadap variabel dependen, yaitu *Transfer Pricing*.

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### **2.2.1 Pengaruh Aset Tidak Berwujud Terhadap *Transfer pricing***

OECD (2010) menyatakan bahwa *intangible assets* (Aset Tidak Berwujud) yang dimiliki oleh suatu industri adalah paten, merek dagang, nama dagang, desain, dan model. Pada hipotesis bonus plan pada positive accounting theory menyatakan bahwa perusahaan menggunakan perencanaan pada bonus tentu akan menggunakan metode akuntansi yang akan meningkatkan keuntungan tercatatnya pada suatu periode. Sejak aset tidak berwujud menjadi sangat sulit diukur nilainya, nilai transfer pembayaran seperti royalti menjadi sulit untuk diukur dengan harga arm's length itu sendiri. Hal ini

sesuai dengan hal yang diperkirakan bahwa perusahaan memiliki kebijakan dari dasar dalam penentuan bonus berdasarkan dengan keuntungan akuntansi, dan sudah pasti perusahaan akan menggunakan prosedur akuntansi yang akan meningkatkan profitabilitas tahunan mereka. Perusahaan multinasional secara strategis akan mengalokasikan ulang aset tidak berwujud mereka kepada unit bisnis yang berada pada negara dengan tarif pajak rendah, salah satu contohnya adalah penerimaan pembayaran royalti dari perusahaan berafiliasi yang terletak pada negara dengan tarif pajak tinggi (Dudar dkk, 2015). Aset tidak berwujud sulit untuk diukur pada nilai pasar sehingga dalam penilaiannya masih bersifat subjektif, perusahaan dapat memanfaatkan secara simultan dalam beberapa yurisdiksi terhadap mekanisme transfer pricing terhadap perilaku oportunistik itu sendiri.

Menurut Nisa et al, (2021) menyatakan bahwa :

“Aset Tidak Berwujud menjadi bagian penting dalam operasi maupun keberlangsungan perusahaan multinasional, hal tersebut karena perusahaan multinasional telah menjadi bagian terpenting dari mayoritas transaksi harta tidak berwujud antar- negara, peraturan mengenai penetapan harga transfer secara otomatis ditetapkan secara luas untuk transaksi yang melibatkan pemindahan harta tak berwujud dalam satu cara atau yang lain. Dalam hal ini, penting untuk memahami kemampuan untuk memisahkan aset tak berwujud dari aset lainnya untuk tujuan penilaian”.

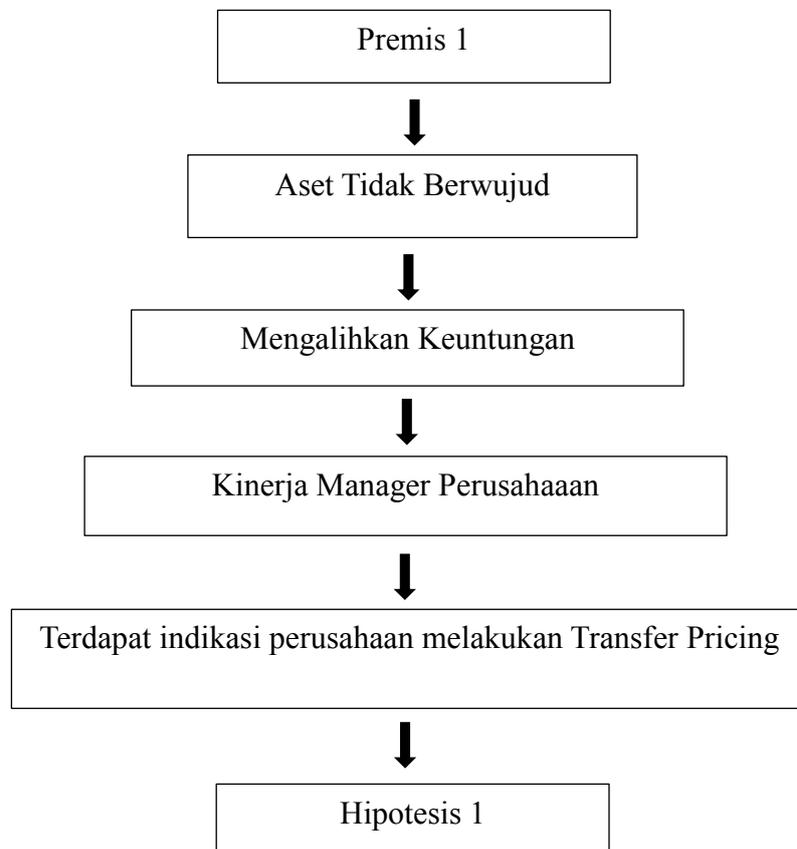
Menurut Marle, et al., (2019) menyatakan bahwa :

“Beberapa perusahaan multinasional bisa melakukan pengalokasian aset tidak berwujud ke yurisdiksi pajak lebih rendah, menghasilkan royalti atau biaya lisensi dari entitas perusahaan di negara dengan pajak lebih tinggi yang mendapatkan keuntungan dari aset tersebut yang memungkinkan adanya peralihan laba”.

Menurut Wahyudi dan Fitriah (2021):

“Aset tidak berwujud tidak memiliki pasar yang mapan tetapi penilaian subjektif, perusahaan dapat mengeksploitasi secara bersamaan di beberapa yurisdiksi melalui mekanisme *transfer pricing*. Dengan kata lain aset tidak berwujud dapat digunakan untuk mengalihkan keuntungan antara perusahaan afiliasi dengan tujuan meminimalkan kewajiban pajak global dari grup multinasional”.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Nisa et, al, (2021) dan Wahyudi dan Fitriah (2021), serta didukung oleh penelitian yang dilakukan Marle, et, al, (2019) bahwa aset tidak berwujud berpengaruh terhadap keputusan melakukan *transfer pricing*.



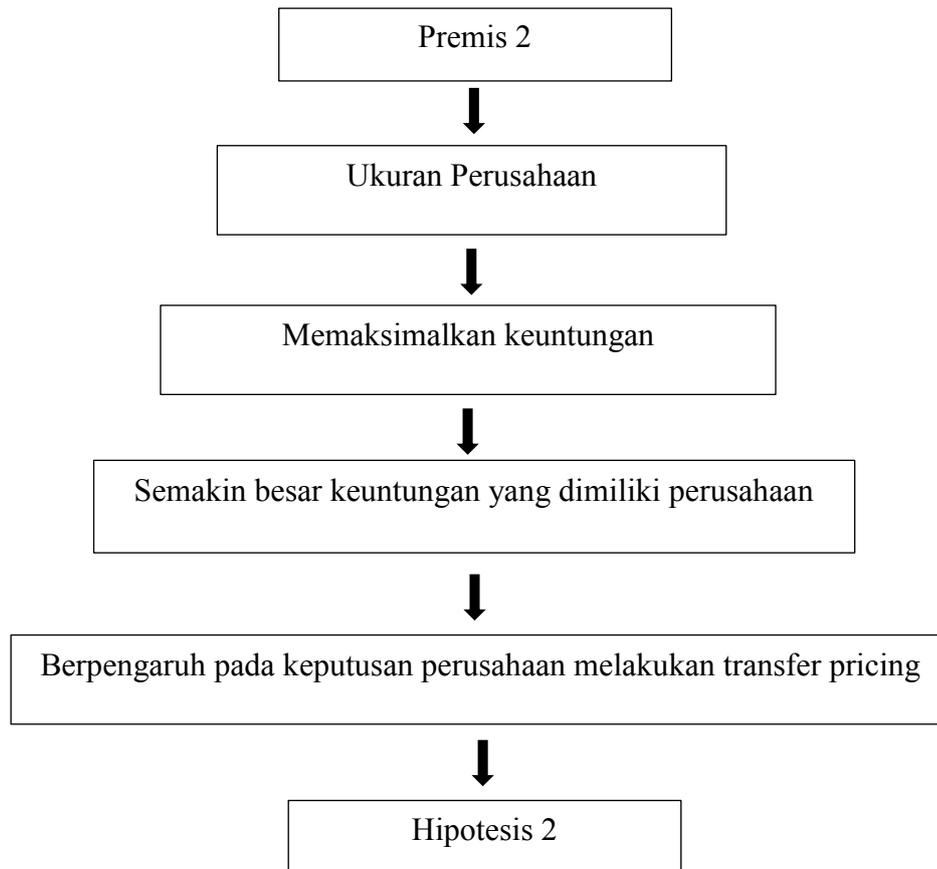
**Gambar 2.1 Pengaruh Aset Tidak Berwujud Terhadap *Transfer Pricing***

### **2.2.2 Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap *Transfer pricing***

Ukuran perusahaan dapat didefinisikan sebagai upaya penilaian besar atau

kecilnya suatu perusahaan. Pada umumnya penelitian di Indonesia menggunakan total aset sebagai proksi dari ukuran perusahaan. Perusahaan yang memiliki total aset besar menunjukkan bahwa perusahaan tersebut telah mencapai tahap kedewasaan dimana dalam tahap ini arus kas perusahaan sudah positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu yang relative lebih lama (Rachmawati dan Triatmojo, 2007). Perusahaan – perusahaan besar yang memiliki keuntungan besar cenderung akan terlibat dalam transaksi untuk menghindari pajak. Dibeberapa kasus perusahaan besar cenderung memiliki masalah pembayaran pajak yang tinggi, oleh sebab itu beberapa perusahaan melakukan berbagai cara agar pembayaran pajak menjadi rendah, yaitu dapat dilakukan dengan *transfer pricing*.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Sulistyowati & Kananto, (2019:211) dan Khotimah (2018:5). Serta didukung oleh penelitian yang dilakukan Marle et al (2019) bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap keputusan melakukan *transfer pricing*.



**Gambar 2.2 Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap *Transfer Pricing***

### 2.2.3 Pengaruh *Leverage* Terhadap *Transfer pricing*

*Leverage* dapat mempengaruhi perusahaan dengan besarnya hutang perusahaan akan semakin kecilnya laba yang dihasilkan dan semakin besarnya kewajiban utang yang harus dilunasi maka *leverage* berpengaruh atas keputusan perusahaan untuk melakukan *transfer pricing*.

Menurut penelitian yang dilakukan Grant et al, (2013:142) bahwa:

“*Leverage* dapat menjadi faktor yang mendorong agresivitas *transfer pricing* dengan tujuan untuk mengurangi beban pajak perusahaan. Ada kemungkinan bahwa *leverage* dapat bertindak sebagai pengganti *transfer pricing* untuk mengurangi kewajiban pajak perusahaan grup”.

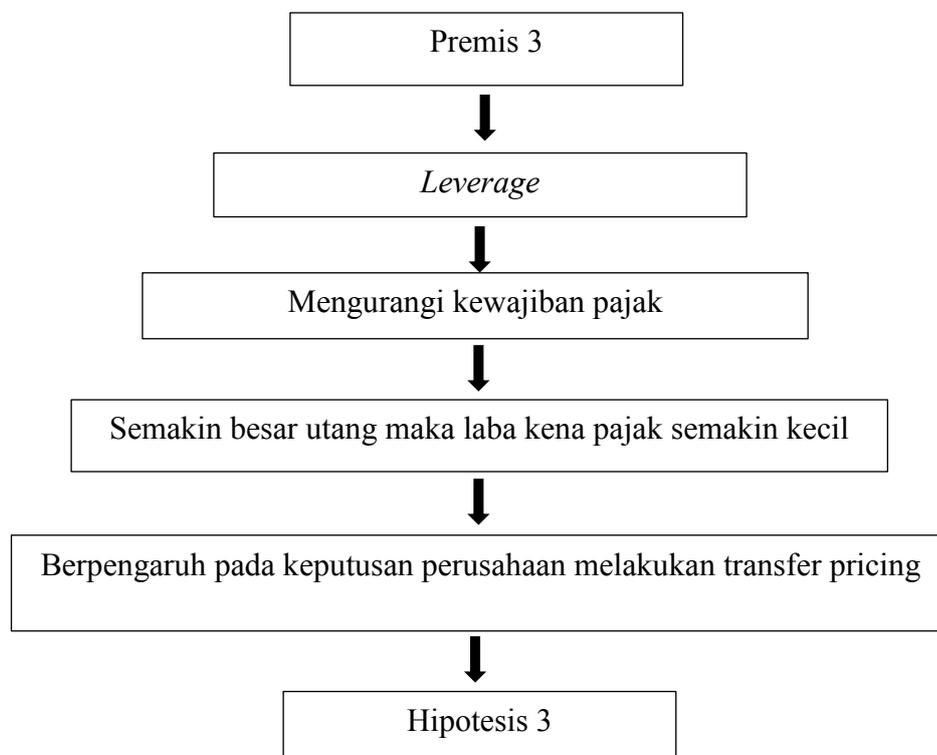
Menurut Penelitian dilakukan oleh Richardson et al, (2013) menunjukkan:

“*Leverage* berpengaruh positif terhadap keputusan perusahaan untuk melakukan *transfer pricing*”.

Menurut Penelitian yang dilakukan Elsa (2016):

“*Leverage* berpengaruh terhadap *transfer pricing*. *Leverage* mengukur besarnya aktiva perusahaan yang dibiayai oleh utang. Semakin besar utang maka laba kena pajak akan menjadi lebih kecil karena insentif pajak atas bunga utang semakin besar”.

Dari pernyataan di atas semakin tinggi nilai dari *leverage*, berarti semakin tinggi jumlah pendanaan dari utang pihak ketiga yang digunakan perusahaan dan semakin tinggi pula beban bunga yang timbul dari utang tersebut. Akibatnya laba yang diperoleh perusahaan akan berkurang sehingga pajak yang harus dibayar perusahaan akan menjadi lebih rendah. Beban yang rendah akan berdampak pada penghindaran pajak (*transfer pricing*), (Dharma & Ardiana).



**Gambar 2.3 Pengaruh *Leverage* Terhadap *Transfer Pricing***

### 2.3 Hipotesis

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran, maka penulis dapat menyimpulkan beberapa hipotesis penelitian sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Aset Tidak Berwujud berpengaruh terhadap *transfer pricing*

H<sub>2</sub> : Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap *transfer pricing*

H<sub>3</sub> : *Leverage* berpengaruh terhadap *transfer pricing*