

Analisis Pengungkapan Dokumen Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Persepsi Otoritas Pajak

Wisnu Adi Setyanto^{1*} dan Aviandi Okta Maulana²

¹Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, Indonesia

²Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer berdasarkan persepsi otoritas pajak dan menganalisis hal-hal yang mempengaruhi kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Metode penelitian yang digunakan adalah metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Wawancara semi terstruktur dan studi literatur digunakan sebagai teknik pengumpulan data. Kualitas pengungkapan diukur dengan rerangka kualitas pengungkapan yang diajukan Beretta dan Bozzolan (2008) dan teori atribusi digunakan sebagai teori dasar untuk menjelaskan hal-hal yang mempengaruhi kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menurut persepsi otoritas pajak belum optimal. Aspek kuantitas berupa kelengkapan dan kecukupan informasi telah terpenuhi, namun terdapat kekurangan yang signifikan dalam aspek kekayaan informasi yang terdiri dari relevansi, kejelasan, keandalan dan kedalaman. Kualitas pengungkapan dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal yang saling berkaitan berupa motivasi intrinsik, kapabilitas wajib pajak, peran konsultan, regulasi dan pengawasan, serta faktor situasional lainnya. Penelitian terdahulu berfokus pada pengukuran dampak penerapan peraturan tentang dokumen penentuan harga transfer terhadap perilaku penghindaran pajak. Penelitian ini secara langsung membahas mengenai kualitas pengungkapan informasi dalam dokumen penentuan harga transfer.

INFORMASI ARTIKEL

Riwayat artikel

Tanggal masuk 18 Juli 2025

Versi revisian diterima 22

Desember 2025

Diterima 24 Desember 2025

Kata kunci

Kualitas Pengungkapan,
Dokumen Penentuan Harga
Transfer, Teori Atribusi

ISSN: 2302-1500

*Corresponding Author at Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, Indonesia
email: wisnuadisetyanto@mail.ugm.ac.id(author#1)

1. Pendahuluan

Globalisasi mendorong integrasi perekonomian dunia melalui semakin banyaknya perjanjian bilateral, multilateral, dan regional di bidang perdagangan dan investasi (Gallagher, 2009). Hal tersebut mengakibatkan peningkatan arus barang, jasa, dan informasi. Merujuk pada data World Bank, pada tahun 2022 nilai perdagangan dunia mencapai US\$ 25,05 triliun, jumlah ini meningkat pesat dibandingkan dengan nilai perdagangan satu dekade sebelumnya yaitu hanya sebesar US\$ 18,6 triliun pada tahun 2012. Salah satu konsekuensi dari semakin berkembangnya perekonomian dunia yang disebabkan oleh globalisasi adalah semakin banyak bermunculan perusahaan-perusahaan dengan skala multinasional. Perusahaan multinasional menurut Kogut dan Reuben (2015) didefinisikan sebagai entitas yang mengelola transfer pengetahuan dan praktik organisasi melintasi batas-batas nasional dengan tetap menjaga pengawasan atas kegiatan operasional mereka. Perusahaan multinasional memperluas skala usaha di berbagai negara untuk memperoleh berbagai keunggulan kompetitif seperti terbukanya akses ke konsumen baru, mengurangi biaya, mendapatkan akses bahan baku yang lebih murah, mengeksploitasi kompetensi utama perusahaan, dan mendapatkan akses sumber daya dan kapabilitas di negara lain (Thompson dkk. 2013).

Dalam kegiatan operasional, perusahaan multinasional sering kali melakukan transaksi dengan pihak-pihak berelasi dalam intra grup usaha (Helena & Firmansyah, 2018). Berdasarkan studi yang dilakukan oleh Qiang, Liu, dan Steenbergen (2021) disebutkan bahwa transaksi antara perusahaan multinasional dan afiliasinya berkontribusi sebesar 36 persen terhadap perdagangan global pada tahun 2016.

Data *country by country reporting* (CbCR) tahun 2020 dari *Internal Revenue Service* (IRS) Amerika Serikat juga menunjukkan bahwa transaksi antara pihak berelasi sekitar sepertiga dari total perdagangan dunia dengan nilai transaksi sebesar US\$ 6,5 triliun. Besarnya nilai transaksi antar pihak berelasi tersebut memiliki potensi cukup besar melibatkan skema transaksi yang kompleks dengan tujuan penghindaran pajak (Turwanto, Primasari, dan Firmansyah 2022).

Perusahaan multinasional pada umumnya menetapkan kebijakan harga transfer (*transfer pricing policy*) atas transaksi pertukaran barang dan jasa yang dilakukan dengan anak perusahaan dan pihak-pihak berelasi lainnya (Zhao dkk. 2012). Kebijakan penentuan harga transfer ini biasanya dilakukan secara agresif dengan menyesuaikan harga wajar untuk mengaburkan manipulasi harga transfer yang dilakukan (Cristea dan Nguyen 2016) dengan memanfaatkan perbedaan tarif antar yurisdiksi pajak (Klassen, Lisowsky dan Mescall 2017). Kebijakan ini dilakukan dengan tujuan untuk meminimalkan pajak yang harus dibayarkan sehingga akan berakibat pada menurunnya pendapatan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional cenderung untuk memindahkan labanya ke negara yang memiliki tarif pajak lebih rendah (Cooper dkk. 2017).

Praktik *transfer pricing* telah menjadi fenomena di berbagai negara. Dalam studi yang dilakukan oleh KPMG (2011) disebutkan bahwa *transfer pricing* telah menjadi perhatian khusus pemerintah dunia, utamanya otoritas pajak, yang mendorong diciptakannya langkah-langkah untuk memastikan transparansi yang lebih besar di seluruh rantai pasokan perusahaan multinasional. Negara-negara yang tergabung dalam organisasi G-20 sepakat untuk memberikan mandat kepada OECD (*The Organisation for Economic Co-operation and*

Development) untuk memulai penyusunan rekomendasi yang diperlukan untuk melawan praktik penghindaran pajak yang menggunakan skema penggeseran laba. OECD telah memulai inisiasi untuk menanggapi fenomena ini melalui penyusunan suatu rancangan aksi yang dapat diterapkan dan dijadikan acuan penyusunan peraturan perpajakan oleh otoritas pajak di berbagai negara. Inisiasi ini mulai dikembangkan pada tahun 2013 dalam bentuk kerangka kerja yang dikenal dengan OECD *Base Erosion Profit Shifting (BEPS) Framework*. Kerangka kerja ini selesai disusun dan diterbitkan pada tahun 2015 dengan memuat 15 (lima belas) rencana aksi untuk menghadapi praktik penggeseran laba dan penggerusan basis pajak oleh perusahaan multinasional. Salah satu rekomendasi rencana aksi yang dimuat dalam kerangka kerja tersebut adalah *BEPS Action Plan 13: Re-examine Transfer Pricing Documentation*.

BEPS *Action Plan 13* memberikan panduan mengenai Dokumentasi Penentuan Harga Transfer (*Transfer Pricing Documentation*) yang harus dilaporkan kepada otoritas pajak oleh perusahaan multinasional setiap tahun. Berdasarkan rencana aksi ini semua perusahaan multinasional yang telah memenuhi ketentuan diwajibkan melaporkan TP Doc yang berisi data agregat alokasi global pendapatan, laba, pajak yang dibayarkan, dan aktivitas ekonomi di antara yurisdiksi pajak tempat mereka beroperasi. TP Doc ini akan dibagikan dengan otoritas pajak di tiap yurisdiksi terkait, untuk digunakan dalam penilaian kewajaran transaksi (*arm's length principle*) dalam transaksi afiliasi dan penilaian risiko. Penerapan kewajiban pelaporan tersebut diharapkan mampu meningkatkan transparansi administrasi perpajakan, dengan mempertimbangkan biaya kepatuhan bagi bisnis (OECD, 2017).

BEPS *Action Plan 13* dari OECD bersifat standar minimum. Artinya setiap negara yang tergabung sebagai anggota Kerangka Inklusif OECD/G20 tentang BEPS diwajibkan untuk mengadopsi rencana aksi tersebut dalam peraturan perpajakan di negaranya. Sebagai bentuk pemenuhan komitmen sebagai salah satu anggota Kerangka Inklusif BEPS, Indonesia telah mengadopsi rencana aksi tersebut dengan menerbitkan PMK-213/PMK.03/2016 dan PER-29/PJ/2017. Kedua peraturan tersebut saat ini sudah diperbarui dengan PMK-172/2023 untuk lebih memberikan keadilan, kepastian hukum, dan kemudahan dalam pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban di bidang perpajakan.

Perusahaan multinasional wajib menaati peraturan dan norma di negara tempat mereka beroperasi. Namun, alasan di balik kepatuhan ini bisa berbeda tergantung pada cara pemangku kepentingan menilai tujuan perusahaan dalam menjalankan aturan tersebut (Kelley & Michela, 1980). Kepatuhan terhadap peraturan, seperti pengungkapan dokumen penentuan harga transfer, dapat diatribusikan oleh pemangku kepentingan karena dorongan transparansi dari internal (atribusi disposisional) atau respons terhadap tuntutan eksternal (atribusi situasional) (Weiner, 1985). Jika pemangku kepentingan meyakini bahwa kepatuhan perusahaan didorong oleh nilai-nilai etika internal, mereka akan mengaitkannya dengan komitmen organisasi. Sebaliknya, jika kepatuhan dipandang sebagai upaya menghindari sanksi, pemangku kepentingan mungkin menganggapnya sebagai tekanan eksternal (Martinko et al., 2007). Dengan demikian, persepsi pemangku kepentingan terhadap alasan di balik kepatuhan perusahaan akan memengaruhi legitimasi dan kepercayaan terhadap operasionalisasinya.

Ketersediaan dokumen penentuan harga transfer dari perusahaan multinasional bagi otoritas pajak diharapkan mampu meningkatkan kemampuan penilaian risiko terkait praktik penghindaran pajak dengan skema *transfer pricing*. Otoritas pajak memiliki informasi yang bermanfaat untuk digunakan dalam melakukan audit *transfer pricing* yang menyeluruh dan tepat terhadap entitas yang terdaftar di wilayah yurisdiksi mereka. Selain itu, sumber daya audit dapat dialokasikan dengan lebih baik, sehingga dapat mengurangi perencanaan pajak yang agresif (OECD, 2017).

Meski berbagai studi yang telah dilakukan menunjukkan bahwa adopsi *BEPS Action Plan 13* berupa kewajiban pengungkapan dokumen penentuan harga transfer bagi perusahaan multinasional secara umum mengakibatkan perubahan perilaku ekonomi perusahaan multinasional (De Mooij dan Liu, 2020; Teles, Riedel, dan Strohmaier 2023), namun belum menjelaskan mengenai dampak langsung pengungkapan tersebut dalam mengatasi praktik penghindaran pajak (Kurniawan dan Saputra, 2020). Perlu dilakukan telaah lebih lanjut mengenai kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dalam menunjang pengawasan kepatuhan perpajakan perusahaan multinasional. Agar pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dapat efektif dalam mengatasi praktik penghindaran pajak, dokumen tersebut harus menyertakan informasi yang berkualitas sehingga dapat membantu otoritas pajak menegakkan hukum pajak (Saputra, 2023). Kualitas informasi yang terkandung dalam dokumen tersebut merupakan hal paling krusial dalam upaya mencegah praktik penghindaran pajak.

Berdasarkan penjelasan mengenai besarnya manfaat dan dampak dari kewajiban pengungkapan dokumen penentuan harga

transfer terhadap pencegahan praktik *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional di atas maka diperlukan penelitian lebih jauh untuk mengukur kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Penelitian-penelitian terdahulu sebagian besar berfokus pada pengukuran dampak penerapan peraturan tentang dokumen penentuan harga transfer terhadap perilaku penghindaran pajak. Belum banyak terdapat penelitian yang secara rinci membahas mengenai kualitas informasi yang diungkapkan dalam dokumen penentuan harga transfer. Pengukuran kualitas informasi dilakukan untuk melihat efektivitas dari pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dalam membantu otoritas pajak menangani praktik penggeseran laba. Selain itu, belum banyak penelitian yang meneliti hal-hal yang mempengaruhi kualitas pengungkapan yang dilakukan perusahaan multinasional.

Sebagai respons atas keterbatasan penelitian terdahulu, studi ini secara spesifik memposisikan dokumen penentuan harga transfer (TP Doc) sebagai unit analisis utama yang diperlakukan sebagai artefak pengungkapan dalam konteks pengawasan perpajakan. Berbeda dari literatur yang umumnya menilai pengungkapan dari sudut pandang investor atau pasar modal, penelitian ini menggunakan perspektif otoritas pajak sebagai pengguna utama informasi, sehingga dimensi kualitas pengungkapan yang digunakan relevan dengan kebutuhan pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Kontribusi empiris penelitian ini tidak berhenti pada pengukuran tingkat kualitas secara umum, tetapi secara lebih substantif mengidentifikasi area-area isi TP Doc yang paling sering menghambat efisiensi pengujian *arm's length*, seperti pengungkapan *pricing policy*, justifikasi pemilihan metode, analisis fungsi-aset-risiko, serta kualitas data pembanding. Dengan

pendekatan tersebut, penelitian ini memberikan pemahaman yang lebih operasional mengenai bagaimana dan di bagian mana kualitas pengungkapan TP Doc perlu diperbaiki agar benar-benar mendukung fungsi pengawasan pajak.

Pengukuran kualitas pengungkapan dilakukan dengan menggunakan kerangka kerja untuk kualitas pengungkapan yang dikembangkan oleh Beretta dan Bozzolan (2008). Kualitas pengungkapan akan diukur secara multidimensi dengan mempertimbangkan aspek kuantitas dan dan kekayaan informasi yang diungkapkan. Kualitas informasi akan dilihat melalui perspektif otoritas pajak selaku pemangku kepentingan utama yang menggunakan informasi dokumen penentuan harga transfer. Agar dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif, penulis mencoba menelaah hal tersebut melalui penelitian dengan judul "Analisis Pengungkapan Dokumen Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Persepsi Otoritas Perpajakan".

2. Landasan Teori dan Tinjauan Pustaka

Teori Atribusi

Heider (1958) menjelaskan bahwa perilaku individu mengikuti konsep sebab akibat (*causal attribution*). Penyebab (kausalitas) suatu perilaku atau peristiwa dapat dibagi dalam dua jenis atribusi yaitu internal (disposisional) dan eksternal (situasional). Atribusi internal mengaitkan perilaku dengan karakteristik individu, seperti kepribadian, kemampuan, atau usaha. Sebaliknya, atribusi eksternal mengaitkan perilaku dengan faktor di luar individu, seperti tekanan sosial dan lingkungan (Tobin, 2012).

Weiner (1985) mengidentifikasi tiga dimensi kausal dalam teori atribusi, yaitu lokus kendali,

stabilitas, dan kontrolabilitas. Lokus kendali merujuk pada asal penyebab perilaku apakah dari dalam atau luar individu. Kemampuan dan usaha merupakan penyebab yang bersifat internal, sedangkan keberuntungan dan kesulitan tugas bersifat eksternal. Stabilitas menunjukkan apakah suatu penyebab tetap atau berubah seiring waktu; misalnya, kemampuan dianggap stabil, sementara keberuntungan dan usaha bersifat fluktuatif. Kontrolabilitas menentukan apakah suatu penyebab dapat dipengaruhi oleh individu, di mana kemampuan dianggap tidak dapat diubah secara sukarela, sedangkan usaha dapat dikendalikan sesuai kehendak individu.

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak dapat didefinisikan sebagai upaya mengurangi beban pajak dengan tidak melanggar peraturan (Mardiasmo 2018). Hanlon dan Heitzman (2010) menjelaskan bahwa penghindaran pajak mencakup berbagai strategi perencanaan pajak, mulai dari tindakan legal hingga praktik yang lebih agresif. Secara umum, setiap transaksi keuangan yang mengurangi kewajiban pajak perusahaan dapat dianggap sebagai bentuk penghindaran pajak (Dyrenge, Hanlon, dan Maydew 2010).

Penghindaran pajak adalah metode yang sah untuk mengurangi beban pajak dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan. Keputusan ini dianggap sebagai bentuk pengalihan dana secara legal dari pemerintah ke sektor bisnis (Khuong dkk., 2020). Penghindaran pajak memerlukan keahlian khusus dan strategi yang canggih, membedakannya dari penggelapan pajak yang bersifat ilegal. Jika penggelapan pajak merupakan isu penegakan hukum, penghindaran pajak berkaitan dengan pendefinisian basis pajak, yaitu penentuan apa yang dikenakan pajak, yang membuka peluang

untuk mengalihkan kegiatan ke bentuk yang dikenai pajak lebih rendah.

Perilaku organisasi terkait praktik penghindaran pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor, seperti (a) masalah keagenan berkaitan pemisahan antara manajemen dan pemegang saham; (b) tuntutan sosial; serta (c) legitimasi keputusan penghindaran pajak (Duhon & Singh, 2023). Boussaidi & Hamed-Sidhom (2020) menjelaskan bahwa praktik penghindaran pajak bertujuan untuk mengurangi beban pajak dan menambah nilai bagi pemegang saham. Namun, praktik ini sering dianggap sebagai bentuk yang tidak bertanggung jawab secara sosial (Hoi, Wu, & Zhang, 2013), sehingga perusahaan dengan skor tanggung jawab sosial perusahaan yang tinggi lebih berhati-hati dalam melakukannya, karena dapat merusak dampak positif CSR dan mencederai reputasi perusahaan (Lanis & Richardson, 2015; Ortas & Gallego-Alvarez, 2020). Meskipun demikian, perusahaan memiliki hak untuk meminimalkan kewajiban pajak mereka, asalkan tetap dalam batasan hukum (Hasseldine & Morris, 2013). Manajer juga tidak selalu melihat penghindaran pajak sebagai keputusan yang tidak dapat diterima, tetapi sebagai strategi yang diambil untuk memperoleh laba lebih tinggi, status, serta remunerasi yang lebih besar (Sikka, 2010).

Transfer Pricing

Transfer pricing menurut United Nations (2017) merupakan istilah yang merujuk pada penetapan harga untuk transaksi lintas batas (*cross-border*) antara pihak-pihak yang terkait (*related parties*) dalam satu grup perusahaan multinasional. Tujuan utama dari *transfer pricing* adalah mengoptimalkan alokasi sumber daya dan efisiensi operasional melalui pengukuran kinerja yang akurat dan memastikan kepatuhan terhadap regulasi pajak global dengan menerapkan prinsip *arm's length*

untuk menghindari risiko pajak berganda dan sanksi. *Transfer pricing* sangat relevan sebagai strategi bisnis perusahaan multinasional karena memungkinkan pengelolaan pajak lintas yurisdiksi yang kompleks melalui pemanfaatan legal perbedaan tarif pajak.

BEPS Action Plan 13: Reexamine Transfer Pricing Documentation

Menurut OECD, keterbatasan utama dalam mengukur dampak fiskal dan ekonomi dari penghindaran pajak adalah kurangnya data berkualitas tentang perpajakan perusahaan. Hal ini mempersulit otoritas pajak untuk menilai kelaziman dan kewajaran transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dan bahkan lebih sulit lagi untuk melakukan audit. Oleh karenanya, OECD memandang perlu meninjau ulang ketentuan mengenai dokumentasi *transfer pricing* sehingga dapat meningkatkan kualitas data yang ada.

OECD memasukkan peninjauan ulang dokumentasi *transfer pricing* sebagai salah satu rencana aksi dalam penanggulangan praktik penghindaran pajak berupa Rencana Aksi 13 dalam Kerangka Inklusif BEPS. Rencana Aksi 13 memperbarui persyaratan dokumentasi terkait *transfer pricing* yang berlaku. Rencana aksi 13 BEPS memberikan panduan mengenai pendekatan standar dalam dokumentasi penetapan harga transfer bagi perusahaan multinasional untuk melaporkan informasi transaksi dengan pihak berafiliasi setiap tahun dan untuk setiap yurisdiksi pajak tempat mereka menjalankan bisnis. Pendekatan ini mencakup: (i) dokumen induk yang memuat informasi umum mengenai grup usaha perusahaan multinasional; (ii) dokumen lokal yang secara khusus mencakup transaksi material dari wajib pajak lokal; dan (iii) laporan per negara bagi grup perusahaan multinasional

terbesar, yang menyediakan data agregat terkait distribusi pendapatan, laba, pajak yang dibayarkan, serta aktivitas ekonomi global di seluruh yurisdiksi tempat perusahaan beroperasi.

Kerangka Pengukuran Kualitas Pengungkapan

Secara umum, terdapat gagasan dasar mengenai pengungkapan bahwa kuantitas dan kualitas pengungkapan tidak dapat dipisahkan dalam banyak konteks empiris dan bahwa kualitas pengungkapan secara inheren tidak terukur (Botosan, 2004). Imhoff (1992) mengidentifikasi tingkat kelengkapan sebagai salah satu karakteristik kualitas pengungkapan. Oleh karena itu, kualitas informasi akuntansi yang tinggi sangat bergantung pada kelengkapan pengungkapan dalam laporan keuangan. Sehingga secara umum diasumsikan bahwa tingkat pengungkapan (kuantitas) dapat digunakan sebagai ukuran yang memadai untuk menilai kualitas pengungkapan.

Namun demikian, terdapat pendapat lain bahwa meskipun kuantitas informasi yang diungkapkan mempengaruhi kualitas informasi, penilaian terhadap kualitas pengungkapan tidak dapat didasarkan semata-mata pada keterkaitan ini (Beattie, McInnes, dan Feamley, 2004). Beretta dan Bozzolan (2008) mengusulkan sebuah pendekatan baru yang secara eksplisit mempertimbangkan baik kuantitas informasi yang diungkapkan maupun kekayaan informasinya. Kekayaan informasi didefinisikan sebagai fungsi dari luasnya pengungkapan mengenai berbagai topik yang berkaitan dengan model bisnis perusahaan dan strategi penciptaan nilai, serta kedalaman pengungkapan yang berkaitan dengan adanya wawasan tentang kinerja masa depan perusahaan.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Penelitian kualitatif merupakan studi yang digunakan untuk mengeksplorasi dan memahami makna yang diberikan individu atau kelompok terhadap suatu masalah sosial atau manusia (Creswell, 2017). Penelitian deskriptif merupakan studi yang meneliti kondisi aktual suatu kelompok manusia, objek, kumpulan keadaan, sistem pemikiran, ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang (Nazir, 2014).

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder sebagai instrumen penelitian yang akan dianalisis lebih mendalam. Data primer adalah data asli yang dikumpulkan secara langsung dari sumbernya untuk tujuan penelitian tertentu dan belum pernah dipublikasikan atau dianalisis sebelumnya (Hox dan Boije, 2005). Peneliti menggunakan wawancara semi-terstruktur untuk mendapatkan gambaran kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Hox dan Boije (2005) mendefinisikan data sekunder sebagai informasi yang telah dikumpulkan, diproses, dan diterbitkan oleh orang lain dan digunakan kembali untuk menjawab pertanyaan penelitian lain. Peneliti menggunakan dokumen peraturan perpajakan, artikel, dan berbagai literatur terkait sebagai data pendukung penelitian untuk membantu analisis terkait gambaran kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer.

Pemilihan narasumber dalam penelitian dilakukan dengan teknik *purposive sampling* dengan strategi *criterion sampling*. Palinkas dkk. (2015) menyebutkan bahwa strategi *criterion sampling* digunakan untuk mengidentifikasi dan memilih narasumber yang memenuhi beberapa kriteria penting yang telah ditentukan

sebelumnya. Pemilihan narasumber dilakukan berdasarkan beberapa kriteria, meliputi penguasaan yang jelas atas topik penelitian, keterlibatan di lapangan, memiliki kesediaan untuk diwawancarai, dan merupakan individu non analitis (Neumann, 2014). Pemilihan narasumber didasarkan pada kewenangan yang dimiliki terkait penatagunaan dokumen penentuan harga transfer, pengetahuan terkait dokumen penentuan harga transfer, dan/atau pernah menggunakan dokumen harga transfer dalam menjalankan tugas pokok dan fungsi sehari-hari.

Analisis data dalam penelitian kualitatif merupakan proses berkesinambungan mulai dari pengumpulan data, refleksi terhadap informasi yang diperoleh, hingga pengembangan pemahaman mendalam tentang data tersebut yang bertujuan untuk memahami dan menafsirkan makna dari data yang telah dikumpulkan (Creswell, 2017). Analisis data meliputi pengumpulan data terbuka, yang diperoleh dari pengajuan pertanyaan umum dan pengembangan analisis dari informasi yang diberikan oleh narasumber. Creswell dan Poth (2018) menjelaskan tahapan-tahapan dalam analisis data terdiri dari:

- Mengelola dan menyusun data;
- Membaca dan mencatat ide yang muncul;
- Mendeskripsikan dan mengklasifikasikan kode ke dalam tema;
- Mengembangkan dan menilai interpretasi; serta
- Menyajikan dan memvisualisasikan data.

4. Temuan

4.1 Kualitas Pengungkapan Dokumen Penentuan Harga Transfer

4.1.1 Kuantitas Informasi

a. Kelengkapan

Wajib pajak secara umum telah memenuhi persyaratan formal kelengkapan dokumen penentuan harga transfer sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan 172/2023. Wajib pajak telah menyampaikan komponen yang diwajibkan yang meliputi dokumen induk, dokumen dan, bila diperlukan sesuai ketentuan, laporan per negara. Pengungkapan dokumen penentuan harga transfer yang lengkap ini sejalan dengan ekspektasi regulasi yang diatur dalam PMK 172/2023 serta standar internasional yang ditetapkan oleh OECD. Hal tersebut sebagaimana disampaikan oleh narasumber.

“Dari sisi kelengkapan, mungkin dari pengalaman saya, dari yang sudah dipinjamkan oleh Wajib Pajak bisa dikatakan cukup lengkap sih, gitu. Ada master file, local file, dan kalau misal memang diperlukan dan memenuhi ketentuan harus ada laporan country by country ya. Biasanya WP sudah melengkapinya.”

Namun demikian, masih terdapat variasi dalam tingkat kelengkapan pengungkapan informasi dalam beberapa kasus pengungkapan dokumen penentuan harga transfer oleh wajib pajak. Beberapa wajib pajak tidak menyampaikan keseluruhan dokumen penentuan harga transfer kepada otoritas pajak.

“Ada yang lengkap, ada yang lengkap secara formal. Ada TP Doc induk, ada lokal. Tapi ada juga yang beberapa kita temukan TP Doc induknya, kita ga tahu, kadang tidak disampaikan ke kita.”

Selain itu, terdapat informasi-informasi substantif yang diwajibkan dalam PMK 172/2023 yang seringkali tidak diungkapkan oleh wajib pajak dalam dokumen penentuan harga transfer. Pernyataan dari narasumber menyoroti mengenai keadaan ini.

“yang seringkali terkadang miss, gitu ya, dari TP Doc itu WP itu tidak men-disclose mengenai pricing policy. Itu yang kita cari-cari tidak ada di TP Doc.”

Meskipun dokumen penentuan harga transfer telah memenuhi persyaratan formal, kekurangan informasi substantif dapat menghambat otoritas pajak dalam mengevaluasi dokumen penentuan harga transfer. Oleh karena itu, regulasi terkait pengungkapan yang lebih komprehensif diperlukan untuk mengatasi hal tersebut. Regulasi tersebut harus memastikan bahwa dokumen tidak hanya lengkap secara formal tetapi juga memuat informasi substantif yang mendukung pengujian pemenuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi afiliasi secara akurat dan efektif.

b. Kecukupan

Secara umum, pengungkapan dokumen penentuan harga transfer yang disampaikan oleh wajib pajak telah memenuhi aspek kecukupan informasi. Informasi yang diungkapkan telah memenuhi kelengkapan yang diwajibkan regulasi sehingga dapat digunakan untuk analisis awal terkait pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi afiliasi. Hal tersebut dikonfirmasi oleh narasumber melalui pernyataan-pernyataan berikut.

“Oke, kalau masalah kecukupan bisa dibilang sudah cukup, sudah mumpuni lah untuk membantu sebagai tools untuk menguji kewajaran dan kelaziman dari transaksi afiliasi tersebut.”

Namun demikian, klarifikasi tambahan terkait informasi yang diungkapkan dalam dokumen penentuan harga transfer masih diperlukan meskipun kecukupan informasi dalam sebagian besar pengungkapan dokumen penentuan

harga transfer telah dianggap memadai. Klarifikasi informasi ini dilakukan untuk mengurangi keterbatasan dalam kecukupan informasi, terutama terkait transaksi afiliasi yang memiliki tingkat kompleksitas tinggi. Hal tersebut dikonfirmasi oleh narasumber melalui pernyataan berikut.

“Hampir semua TP Doc yang disajikan itu perlu kita uji dokumen lain untuk melengkapi informasinya. Jadi belum dirasa menggambarkan seluruh transaksi itu secara jelas dan lengkap.”

Secara garis besar pengungkapan dokumen penentuan harga transfer telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dapat digunakan sebagai *tools* awal yang memadai bagi otoritas pajak untuk menguji kewajaran dan kelaziman transaksi afiliasi. Namun demikian, pada beberapa kasus yang memuat transaksi atau struktur usaha yang unik dan kompleks sering kali diperlukan informasi tambahan untuk mendukung proses pengujian tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa peningkatan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dapat dilakukan dengan penyajian data yang lebih terperinci dan kontekstual.

4.1.2 Kekayaan Informasi

a. Relevansi

Meskipun secara umum pengungkapan dokumen penentuan harga transfer telah memenuhi persyaratan formal sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, informasi yang diungkapkan dalam dokumen penentuan harga transfer banyak yang tidak relevan. Wajib pajak lebih banyak memuat informasi yang kurang relevan dibandingkan informasi yang relevan yang dibutuhkan dalam pengujian transaksi afiliasi. Hal tersebut

mempersulit otoritas pajak untuk memahami substansi informasi dan analisis terkait kebijakan penentuan harga transfer wajib pajak.

“Jadi memang entah kenapa Wajib Pajak itu berusaha membuat beberapa informasi yang kurang relevan itu dengan halaman yang lebih banyak daripada informasi yang relevan. Kebalikannya informasi yang harusnya relevan dan detail itu mereka buat lebih sedikit.”

Dokumen penentuan harga transfer sering kali mengandung narasi umum yang berlebihan, seperti uraian industri atau ekonomi makro, yang tidak berkaitan langsung dengan analisis kewajaran harga transaksi afiliasi. Hal tersebut dikonfirmasi oleh pernyataan narasumber sebagai berikut.

“Bagian yang di analisis industri, ekonomi makro yang terlalu panjang itu sebenarnya tidak diperlukan. Karena itu tidak mendukung bagaimana kita dari otoritas pajak maupun Wajib Pajak menentukan apakah transaksi spesifik itu sudah *arm's length* atau belum.”

Selain itu, dalam banyak dokumen penentuan harga transfer seringkali ditemukan penjelasan teoretis yang berlebihan mengenai metode *transfer pricing* tanpa memberikan alasan yang memadai mengenai pemilihan metode tersebut. Wajib pajak cenderung menyalin kembali teori-teori yang terdapat dalam pedoman transfer pricing tanpa justifikasi terkait metode yang dipilih. Salah satu narasumber menyatakan hal tersebut sebagai berikut.

“Saya pernah menemukan informasi yang berlebihan yaitu terkait metode transfer pricing. Dijelasin semuanya, dari CUP segala macam, sampai dengan TNMM, PSM. Tapi cuma teori doang gitu. Bukan alasan mengenai Wajib Pajak kenapa dia memilih metode itu.”

Dokumen penentuan harga transfer juga acap kali menyertakan informasi yang tidak terkait langsung dengan transaksi afiliasi di Indonesia. Pengungkapan informasi yang tidak fokus dan tidak berkaitan dengan transaksi afiliasi yang akan dievaluasi akan menurunkan efisiensi proses pemeriksaan. Hal tersebut disampaikan narasumber sebagai berikut.

“TP Docnya terlampau banyak yang membahas satu per satu tentang hubungan transaksi afiliasi yang dilakukan dengan misalnya transaksi-transaksi yang tidak terlalu banyak hubungannya dengan yang di Indonesia. Terlampau banyak cerita yang lain-lain lah. Ngalor ngidul lah misalnya gitu yang ga ada hubungannya dengan transaksi yang di Indonesia tapi dibahas-bahas.”

b. Kejelasan

Temuan terkait kejelasan dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menunjukkan hasil yang cukup beragam. Beberapa pengungkapan telah memenuhi standar kejelasan yang diharapkan, namun juga masih terdapat pengungkapan yang belum gamblang sehingga menyulitkan otoritas pajak dalam mengevaluasi kebijakan *transfer pricing* wajib pajak. Dalam dokumen penentuan harga transfer yang memenuhi standar kejelasan, konteks transaksi afiliasi telah dapat dipahami secara jelas, dengan struktur penyajian yang baik dan dilengkapi elemen pendukung. Hal tersebut dikonfirmasi melalui pernyataan narasumber sebagai berikut.

“Untuk struktur, ya mas ya, sebetulnya dari *template* ataupun dari biasanya dari TP Doc yang disampaikan oleh Wajib Pajak sebetulnya sudah mengikuti struktur TP Doc dari OECD Guideline ya. Jadi memang kalau kita lihat itu sudah memudahkan evaluasi.”

Namun demikian, dalam beberapa kasus diketahui bahwa masih terdapat pengungkapan informasi yang kurang jelas. Isu yang sering muncul terkait aspek kejelasan adalah penggunaan istilah yang tidak umum dan bahasa yang ambigu dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Kedua hal tersebut digunakan untuk membuat penjelasan yang berbelit-belit sehingga dapat mengaburkan inti informasi yang seharusnya disampaikan. Narasumber menyampaikan hal tersebut dalam pernyataannya sebagai berikut.

“Mereka biasanya menggunakan istilah-istilah yang cukup kurang awam, ya, didengar telinga. ... Jadi mereka akan berputar-putar di situ untuk menutupi inti dari intisari dari TP Documentation tersebut yaitu penentuan harga transfer tadi ya.”

Isu lain terkait aspek kejelasan informasi berupa proporsi penyajian informasi yang terlalu sederhana atau terlalu berlebihan. Penyajian informasi yang tidak proporsional tersebut akan meragukan atau membingungkan otoritas pajak dalam mengevaluasi kebijakan *transfer pricing* wajib pajak. Hal tersebut terkonfirmasi melalui pernyataan narasumber sebagai berikut.

“Ada beberapa yang kita terima terlalu sederhana. Nanti bisa juga jadi meragukan. Bisa meragukan. Kalau terlalu sederhana nanti meragukan ya. Tidak berlebihan juga. Kalau berlebihan nanti jadi membingungkan kita menilai lah ya sebagai pemeriksa.”

Selain itu, temuan lain terkait kurangnya kejelasan terdapat dalam informasi mengenai transaksi afiliasi, khususnya yang bersifat kompleks. Wajib pajak sering kali gagal menyediakan penjelasan yang memadai mengenai transaksi yang bersifat kompleks padahal informasi tersebut merupakan elemen penting dalam analisis *transfer pricing*. Kurangnya kejelasan ini membuat otoritas pajak

perlu untuk melakukan tindak lanjut tambahan yang seharusnya dapat dihindari. Narasumber dalam pernyataannya mengonfirmasi hal tersebut.

“Tapi untuk detil-detil yang paling krusial kan bagaimana transaksi itu dilakukan. Artinya transaksi yang dilakukan dengan pihak istimewa itu apa. Pertama itu eksistensinya bagaimana. Kemudian transaksinya bagaimana, dijelaskan itu harusnya dijelaskan secara lengkap. Kontraktualnya bagaimana, faktualnya bagaimana. Nah, poin itu yang Wajib Pajak tidak gamblang mengungkapkan.”

Aspek kejelasan dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer saat ini masih menunjukkan variasi yang signifikan. Pengungkapan dokumen penentuan harga transfer yang dilengkapi konteks dan elemen pendukung yang tepat memungkinkan dokumen tersebut menjalankan fungsinya secara optimal. Namun, Pengungkapan informasi yang tidak memenuhi standar kejelasan berpotensi menimbulkan keraguan bagi otoritas pajak serta mengurangi efisiensi pemeriksaan terkait kebijakan *transfer pricing* wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan perhatian bersama dari wajib pajak dan otoritas pajak guna memastikan pemenuhan aspek kejelasan secara berkualitas. Di satu sisi, wajib pajak perlu menyusun dokumen penentuan harga transfer dengan bahasa yang lugas, struktur yang sistematis, serta informasi yang relevan dan mendalam, sekaligus menghindari ambiguitas dan redundansi. Di sisi lain, otoritas pajak berkontribusi melalui penyediaan panduan lebih spesifik mengenai standar kejelasan yang diharapkan, sehingga mendukung pemenuhan kewajiban pengungkapan dokumen penentuan harga transfer.

c. Keandalan

<https://doi.org/10.22146/abis.v13i4.109390>

<https://jurnal.ugm.ac.id/abis>

Copyright©2025 THE AUTHOR (S).

This article is distributed under a Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International licence

ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal is Published Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

Berdasarkan temuan dari wawancara dengan para narasumber diketahui bahwa terdapat berbagai permasalahan terkait aspek keandalan dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Permasalahan yang sering terjadi berupa penjelasan yang bersifat umum dan tidak disesuaikan dengan karakteristik transaksi yang disebabkan oleh pemakaian *template* atau hanya menyalin dokumen terdahulu. Pernyataan dari narasumber mengonfirmasi hal tersebut.

“Intinya adalah kalau sering baca di TP Doc itu pada waktu pemilihan metode itu penjelasannya *template*, ya Mas ya. Bagaimana mereka menolak CUP, bagaimana mereka menolak, yang kedua itu apa ya, *cost plus, resale price*. Ya biasanya itu mereka *template*.”

Hal ini menunjukkan kurangnya keseriusan wajib pajak dalam menyajikan informasi yang andal, sehingga menyulitkan otoritas pajak memverifikasi kewajaran transaksi afiliasi. Penjelasan mengenai pemilihan kebijakan yang kurang tepat dapat menghasilkan analisis yang tidak mencerminkan kondisi sebenarnya, sehingga menurunkan tingkat kepercayaan otoritas pajak terhadap kredibilitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Hal tersebut disampaikan oleh narasumber sebagai berikut.

“Jadi beberapa Wajib Pajak itu biasanya akan lebih senang untuk memilih TNMM karena itu sangat gampang diterapkan. ... Tapi sebetulnya mereka bisa menggunakan metode-metode yang lebih relevan seperti CUP ataupun metode-metode tradisional lainnya.”

Permasalahan lainnya yang sering muncul berkaitan dengan kualitas data pembanding, yang merupakan elemen kunci bagi keandalan analisis kesebandingan dalam pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Data pembanding sering kali tidak jelas sumbernya,

inkonsisten, dan bias (*cherry-picking*). Ketidakjelasan asal-usul data menghambat otoritas pajak dalam menilai akurasi dan relevansi terhadap transaksi, sedangkan inkonsistensi mengurangi kredibilitas dokumen karena memunculkan variasi data yang tidak terjustifikasi.

“Seringkali data pembanding yang disajikan itu tidak jelas sumbernya.”

Selain itu, praktik *cherry-picking* berpengaruh terhadap analisis dan berpotensi menimbulkan kesimpulan yang keliru mengenai kewajaran transaksi. Hal tersebut disampaikan oleh para narasumber dalam pernyataan-pernyataan sebagai berikut.

“tidak ada juga melampirkan kertas kerja mengenai pemilahan secara manual. Pemilahan secara manual itu hanya *summary* saja. ... Namun harusnya itu tetap ada karena ujung-ujungnya akan ada *cherry picking* yang ga sesuai dengan kondisi-kondisi yang mereka kecualikan. Jadi terkadang mereka memilih menggunakan *cherry picking*.”

Isu terkait keandalan berikutnya berkaitan dengan penyusunan dokumen penentuan harga transfer setelah transaksi berlangsung. Dokumen yang disusun setelah transaksi terjadi umumnya bersifat formalitas dan rawan terhadap bias karena data cenderung disusun untuk membenarkan hasil tertentu, bukan menggambarkan kondisi ekonomi sesungguhnya pada saat transaksi terjadi. Praktik ini meningkatkan risiko penggunaan data *ex-post* yang tidak relevan, sehingga melemahkan keyakinan otoritas pajak akan keandalan pengungkapan. Pernyataan narasumber berikut mengonfirmasi adanya permasalahan tersebut.

“Kita tidak memungkirinya juga bahwa terdapat Wajib Pajak yang membuat TP Doc itu sebagai

memenuhi ketentuan formal. Artinya data itu dibuat setelah transaksi itu terjadi.”

Secara keseluruhan, berdasarkan temuan yang ada dapat disimpulkan bahwa aspek keandalan terkait kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer masih belum terpenuhi. Banyak dokumen hanya memuat penjelasan umum yang bersifat templat, lemahnya justifikasi atas pemilihan metode serta kurangnya penyesuaian terkait karakteristik transaksi, menunjukkan dokumen penentuan harga transfer belum memenuhi prinsip akurasi dan kelengkapan. Selain itu, penggunaan data pembanding yang kurang andal dan penyusunan dokumen setelah transaksi terjadi juga rawan bias, sehingga melemahkan prinsip dapat diverifikasi dan netralitas. Kelemahan-kelemahan ini menyulitkan otoritas pajak untuk memeriksa kewajaran transaksi dan pada akhirnya menurunkan kredibilitas pengungkapan dokumen. Masalah-masalah ini tidak hanya menurunkan keandalan dokumen penentuan harga transfer karena tidak mencerminkan kondisi ekonomi yang sebenarnya, tetapi juga mempersulit otoritas pajak dalam menilai kesesuaian kebijakan *transfer pricing* wajib pajak dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, sehingga meningkatkan risiko sengketa pajak.

d. Kedalaman

Berdasarkan penelitian yang dilakukan, aspek kedalaman dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menunjukkan variasi yang signifikan. Beberapa kasus pengungkapan menyajikan informasi yang cukup mendalam, terutama dalam elemen yang bersifat umum seperti informasi mengenai pihak afiliasi dan struktur grup perusahaan. Detail informasi pada elemen tersebut telah memenuhi aspek kedalaman dan memberikan keterangan yang

komprehensif dalam mendukung evaluasi penerapan prinsip kewajaran transaksi. Hal tersebut disampaikan oleh narasumber dalam pertanyaan berikut.

“beberapa TP Doc yang pernah saya baca dan saya teliti memang struktur grup itu selalu dijelaskan. Bahkan tabel kepemilikan saham juga dijelaskan. Bahkan diagram bagaimana proses bisnis itu dinarasikan dengan baik. Jadi mulai dari pihak siapa yang melakukan manufaktur, siapa yang melakukan distributor, sampai pihak afiliasinya siapa yang memberikan jasa siapa ke siapa.”

Namun demikian, dalam banyak kasus, aspek kedalaman informasi dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer masih belum terpenuhi, terutama pada elemen-elemen yang krusial untuk mendukung analisis kesebandingan dan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Informasi yang seharusnya memuat penjelasan rinci disampaikan secara sangat terbatas dan hanya berupa poin-poin ringkas tanpa penjelasan yang memadai. Padahal, pengungkapan yang mendalam atas informasi tersebut merupakan kewajiban sebagaimana diatur dalam peraturan perpajakan yang mewajibkan setiap dokumen memuat data dan penjelasan yang lengkap untuk mendukung bahwa transaksi telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Kurangnya kedalaman ini tidak hanya menunjukkan kualitas pengungkapan yang rendah, tetapi juga berpotensi menimbulkan keraguan otoritas pajak terhadap kredibilitas keseluruhan dokumen. Hal tersebut dinyatakan oleh narasumber sebagai berikut.

“Ada beberapa yang justru diditilkan di poin-poin yang menurut saya tidak perlu ya. Tapi informasi yang diperlukan malah minim disampaikan.”

Belum terpenuhinya aspek kedalaman dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer berdampak pada efisiensi pemeriksaan oleh otoritas pajak. Penjelasan dan analisis yang tidak mendetail mengharuskan otoritas pajak untuk mengajukan klarifikasi tambahan atas kebijakan harga transfer wajib pajak. Hal ini akan meningkatkan beban administratif karena memerlukan waktu dan sumber daya tambahan, baik dari pihak otoritas pajak maupun wajib pajak.

“Tapi memang kita tidak bisa memungkiri kita memerlukan dokumen lain sebagai pendukung TP Doc itu. Jadi tidak hanya cukup membaca dokumen TP Doc.”

Secara keseluruhan, aspek kedalaman dalam pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menunjukkan hasil yang bervariasi. Dalam elemen yang bersifat umum, seperti pengungkapan struktur grup dan transaksi afiliasi, telah terdapat penjelasan yang mendetail dan rinci. Namun pada aspek teknis yang berkaitan langsung dengan penilaian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, seperti *pricing policy* dan analisis kesebandingan, seringkali tidak ditemukan penjelasan yang komprehensif. Akibatnya, fungsi dokumen penentuan harga transfer sebagai instrumen yang mendukung transparansi dan kepastian hukum menjadi kurang optimal. Hal ini menambah kompleksitas dalam pengujian kewajaran transaksi bagi otoritas pajak. Sedangkan bagi wajib pajak, muncul risiko meningkatnya permintaan data tambahan, potensi sengketa, dan tekanan untuk menyediakan pembuktian yang seharusnya sudah tercakup dalam pengungkapan awal. Temuan ini sejalan dengan penelitian Nofita (2022) yang menyoroti bahwa dokumen penentuan harga transfer di Indonesia sering kali minim penjelasan rinci terkait pengujian manfaat dan dasar pemilihan

metode, sehingga meningkatkan risiko terjadinya sengketa pajak.

4.2 Determinan Kualitas Pengungkapan Dokumen Penentuan Harga Transfer

4.2.1 Atribut Internal

a. Motivasi Intrinsik

Pengungkapan dokumen penentuan harga transfer sering kali hanya memuat informasi secara terbatas, karena wajib pajak lebih berorientasi pada kepatuhan formal daripada pada substansi informasi. Dokumen penentuan harga transfer dipandang hanya sebagai kewajiban administratif dalam pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) dibandingkan sebagai sarana penyajian informasi mengenai transaksi afiliasi yang akurat dan komprehensif. Akibatnya, kualitas pengungkapan menjadi rendah dan menyulitkan otoritas pajak dalam menilai kewajaran kebijakan harga transfer. Hal tersebut tersirat dalam pernyataan narasumber sebagai berikut.

“Saat ini sih memang banyak yang membuat TP Doc itu hanya untuk memenuhi formalitas memang. Jadi asal buat gitu kan.”

Selain itu terdapat indikasi bahwa wajib pajak sengaja mengungkapkan informasi secara ambigu untuk menghindari pemeriksaan mendalam oleh otoritas pajak. Hal tersebut dilakukan sebagai salah satu strategi perencanaan pajak yang bertujuan meminimalkan risiko audit. Dengan pengungkapan informasi yang terbatas, wajib pajak berupaya menciptakan kendala bagi otoritas pajak dalam melakukan evaluasi terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi afiliasi.

“Bisa jadi wajib pajak sengaja untuk membuat informasi itu seminim mungkin sehingga petugas pajak membutuhkan waktu, bukti, dokumen lain untuk menguji kewajaran. Kalau

dibuat ambigu ya bisa jadi supaya tidak diuji lebih dalam.”

Hal tersebut menunjukkan bahwa motivasi Wajib Pajak tidak hanya berorientasi pada kepatuhan formal, tetapi juga untuk meminimalkan pembayaran pajak. Wajib pajak melakukan pengungkapan informasi secara tidak lengkap atau ambigu sebagai bagian dari perencanaan pajak untuk menghindari beban pajak yang lebih besar dengan menampilkan transaksi afiliasi seolah-olah telah sesuai dengan prinsip kewajaran. Praktik ini menurunkan kredibilitas dan kualitas dokumen penentuan harga transfer sebagai dokumen yang seharusnya mencerminkan realitas ekonomi transaksi. Narasumber menyampaikan hal tersebut dalam pernyataan sebagai berikut.

“Saya itu merasa ada perusahaan, pasti ada hal-hal yang ditutupi ya. Tidak semuanya diungkapkan secara gamblang. Karena efeknya adalah harus mereka membayar pajak ketika dibuka.”

Berdasarkan persepsi otoritas pajak, wajib pajak cenderung bertindak oportunistik dalam menyusun dokumen penentuan harga transfer. Wajib pajak berorientasi pada pemenuhan persyaratan formal dan meminimalisasi pembayaran pajak. Akibatnya, wajib pajak tidak memberikan gambaran yang akurat dan lengkap mengenai transaksi afiliasi. Hal ini menghambat otoritas pajak dalam melakukan penilaian terhadap kewajaran harga transfer karena kualitas pengungkapan dokumen harga transfer yang belum memenuhi harapan. Hal tersebut juga mencerminkan kurangnya komitmen WP terhadap transparansi, yang merupakan salah satu tujuan utama dari kewajiban pengungkapan dokumen penentuan harga transfer.

b. Kapabilitas

Kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer sangat dipengaruhi oleh kapabilitas wajib pajak. Pemahaman wajib pajak atas peraturan perpajakan dan kemampuan teknis terkait penyusunan dokumen penentuan harga transfer merupakan faktor kunci dari pengungkapan yang berkualitas. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan narasumber.

“Faktor yang paling dominan sebenarnya pemahaman WP ya. Pemahaman WP terhadap TP Docnya ya.”

Namun demikian, kapabilitas Wajib Pajak dalam menyusun dokumen penentuan harga transfer masih terbatas. Keterbatasan ini mengakibatkan dokumen yang sekadar memenuhi ketentuan formal tanpa kedalaman informasi. Hal tersebut berpengaruh pada tidak terpenuhinya ekspektasi atas kualitas informasi yang diungkapkan. Lebih lanjut, kurangnya kapabilitas wajib pajak, terutama terkait pengetahuan perpajakan, akan menghasilkan dokumen yang memuat informasi yang bersifat umum tanpa analisis mendalam mengenai justifikasi kewajaran dalam kebijakan harga transfer. Hal tersebut diungkapkan oleh narasumber sebagai berikut.

“Kedua adalah mungkin kurangnya pengetahuan terutama dari Wajib Pajak yang memang bergerak di bidang operasional untuk mengungkapkan hal-hal yang itu ternyata penting untuk diungkapkan. Karena mereka mungkin tidak paham terkait mungkin perpajakan, teknis perpajakan segala macam, ya mungkin masalah mereka hanya menjelaskan secara general-general aja.”

Temuan lain dari penelitian juga menunjukkan bahwa terdapat keterbatasan kapabilitas teknis wajib pajak dalam mengakses dan menganalisis data pembandingan yang membuat kualitas

pengungkapan dokumen penentuan harga transfer belum optimal. Minimnya akses terhadap data pembanding yang andal mengakibatkan pada lemahnya akurasi analisis kesebandingan yang merupakan elemen inti pembuktian kepatuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam kebijakan harga transfer. Pernyataan narasumber mengonfirmasi hal tersebut.

“Wajib Pajak itu juga belum tentu punya tools misalkan untuk menarik data pembanding, kemudian menganalisisnya.”

Keterbatasan kapabilitas Wajib Pajak dalam penyusunan dokumen penentuan harga transfer menimbulkan tantangan signifikan bagi otoritas pajak. Dokumen penentuan harga transfer cenderung memenuhi persyaratan administratif namun minim substansi sehingga mempersulit penilaian kewajaran transaksi afiliasi. Hal tersebut mengakibatkan dibutuhkan alokasi sumber daya tambahan untuk pemeriksaan *transfer pricing*. Oleh karenanya, kolaborasi antara otoritas pajak dan Wajib Pajak dalam peningkatan kapabilitas teknis menjadi solusi krusial untuk meningkatkan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dan memitigasi risiko sengketa perpajakan.

4.2.2 Atribut Eksternal

a. Peran Konsultan

Konsultan pajak berperan besar dalam menentukan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Wajib pajak umumnya memiliki keterbatasan pengetahuan dan kapabilitas teknis untuk menyusun dokumen tersebut secara mandiri. Oleh karenanya, praktik penyusunan dokumen penentuan harga transfer oleh konsultan pajak menjadi lazim dilakukan. Hal tersebut sejalan

dengan pernyataan narasumber sebagai berikut.

“Namun sebagaimana kita ketahui kan pada umumnya secara praktik itu banyak disusun oleh konsultan eksternal ya.”

Lebih lanjut, kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer berkorelasi positif dengan reputasi konsultan yang menyusun dokumen. Konsultan dengan reputasi yang baik, seperti KAP big four, dipandang mampu meningkatkan kualitas substansi informasi yang diungkapkan. Hal tersebut diungkapkan oleh narasumber sebagai berikut.

“Ya besar sekali lah. Kan semua TP Doc yang bikin itu konsultan atau KAP. Ga mungkin WP sendiri. Nah, cuma kita lihat siapa yang membuatnya. Terkadang yang membuat itu tergantung ya. Semakin bonafid sebuah konsultan atau KAP membuat TP Doc biasanya hasilnya makin bagus, makin bermutu.”

Namun demikian, terdapat pandangan lain terkait peran konsultan yang menyatakan bahwa keterlibatan konsultan tidak secara otomatis menjamin kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Terdapat berbagai faktor yang dapat membatasi akurasi penggambaran kondisi operasional perusahaan dalam dokumen tersebut. Selain itu, faktor profesionalisme konsultan juga dapat memengaruhi kualitas informasi yang diungkapkan. Hal tersebut disampaikan oleh narasumber dalam pernyataan berikut.

“Tapi walaupun TP Doc itu disusun oleh konsultan eksternal, itu juga tidak menjamin bahwa TP Doc akan lebih bagus atau akan lebih menggambarkan kondisi nyata perusahaan atau tidak.”

Peran konsultan dalam meningkatkan kualitas dokumen penentuan harga transfer sering terkendala oleh penggunaan *template*,

komunikasi yang buruk, dan pemahaman terbatas tentang bisnis wajib pajak. Meskipun konsultan memiliki keahlian teknis, peran mereka dalam menuangkan informasi yang berkualitas bergantung pada efektivitas komunikasi dengan wajib pajak. Komunikasi yang kurang efektif dapat menyebabkan ketidaksesuaian antara maksud wajib pajak dan isi dokumen, sehingga menurunkan kualitas pengungkapan. Narasumber menyinggung hal tersebut dalam pernyataannya berikut.

“Karena mungkin dibantu dengan konsultan kebanyakan ya. Memang kadang terdapat missing link atau gap dari penjelasan yang ingin disajikan dan disampaikan oleh Wajib Pajak dengan penerapan atau penyajian yang disampaikan oleh konsultan, seperti itu.”

Dalam praktiknya, konsultan sering kali menggunakan *template* dalam menyusun dokumen penentuan harga transfer. Hal tersebut membuat dokumen yang dihasilkan umumnya bersifat generik dan kurang mampu mencerminkan karakteristik spesifik operasional perusahaan maupun kompleksitas transaksi afiliasi yang terjadi. Akibatnya, substansi ekonomis yang seharusnya tergambar dalam dokumen berpotensi tidak tersaji secara memadai. Hal tersebut disinggung oleh narasumber dalam pernyataan berikut.

“seringkali kita temukan perusahaan-perusahaan yang misalnya membuat TP Doc, TP Doc nya dibuat oleh KAP, misalnya EY, oleh PwC, segala macam itu ada *template* nya mas. Kadang kita, “kok ini kayak copy paste ya”. Isinya kayak sama, cuma copy-paste diubah dikit-dikit.”

Berdasarkan penelitian diketahui bahwa otoritas pajak memandang keterlibatan konsultan dalam menentukan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer sangat krusial. Konsultan sering diminta

untuk menyusun dokumen tersebut untuk menutupi keterbatasan kapabilitas wajib pajak. Firma konsultan bereputasi baik pada umumnya mampu menghasilkan dokumen yang sesuai dengan ketentuan regulasi, namun kedalaman substansi dokumen sangat ditentukan oleh efektivitas komunikasi, pemahaman mendalam konsultan terhadap operasional perusahaan, dan kesesuaian pendekatan yang digunakan. Oleh karena itu, untuk memastikan dokumen penentuan harga transfer yang berkualitas, wajib pajak harus selektif dalam memilih konsultan yang tepat dan membangun kolaborasi yang sinergis sepanjang proses penyusunan.

b. Regulasi dan Pengawasan

Berdasarkan analisis data wawancara diketahui bahwa otoritas pajak memandang aspek regulasi dan pengawasan terkait dokumen penentuan harga transfer belum mampu meningkatkan kualitas pengungkapan secara optimal. Peraturan perpajakan saat ini dinilai terlalu menekankan kelengkapan format dokumen dibandingkan substansi informasi. Hal tersebut menyebabkan wajib pajak lebih memprioritaskan pemenuhan ketentuan formal dibandingkan penyajian analisis dan argumen justifikasi mengenai kebijakan harga transfer. Hal tersebut disampaikan oleh narasumber dalam pernyataannya sebagai berikut.

“peraturan kita sekarang masih terlalu mendetailkan masalah *formal over substance* ya. ... kita perlu aturan lebih lanjut nanti untuk mendetail bagaimana harusnya *substance* dari *form* yang sudah ada disediakan di PMK 172/2023 itu minimal isinya memuat apa saja. Jadi nanti biar Wajib Pajak fokus pada *form*-nya, tapi juga fokus pada *substance*-nya.”

Selain itu, belum optimalnya peran *Account Representative* (AR) dalam pengawasan wajib pajak turut memengaruhi kualitas

pengungkapan dokumen penentuan harga transfer. Pengungkapan dokumen penentuan harga transfer kebanyakan dilakukan pada tahap pemeriksaan setelah adanya permintaan dokumen, bukan pada tahap pengawasan rutin oleh AR. Hal tersebut membuat potensi ketidakpatuhan tidak terdeteksi secara dini yang mengakibatkan meningkatnya beban pemeriksaan pajak yang memerlukan sumber daya besar. Pernyataan dari narasumber mengonfirmasi hal tersebut.

“kebanyakan pengujian TP Doc hanya dilakukan saat pemeriksaan saja tapi belum banyak AR nya melakukan pengawasan secara mendetail.”

Lebih lanjut, kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer saat ini dipengaruhi oleh sanksi ringan terhadap wajib pajak yang belum memenuhi standar pengungkapan. Sanksi administratif berupa teguran dianggap tidak efektif karena tidak memberikan dampak finansial atau hukum yang signifikan. Akibatnya, wajib pajak memiliki sedikit tekanan untuk meningkatkan kualitas pengungkapan mereka. Hal tersebut disinggung oleh narasumber dalam salah satu pernyataannya.

“Jadi sanksinya ketika tidak menyampaikan memang ada teguran. Petugas pajak dalam proses pengawasannya kan meminta dokumen. Kalau memang dari situ Wajib Pajak tidak memenuhi ya kita akan berikan teguran ya.”

Secara umum, faktor regulasi dan implemetasinya belum optimal dalam mendorong wajib pajak untuk melakukan pengungkapan dokumen penentuan harga transfer yang berkualitas. Hal tersebut terlihat dari peraturan yang terlalu formalistik, pengawasan yang belum optimal, dan sanksi yang ringan. Kondisi ini memunculkan

kepatuhan semu berupa pengungkapan yang lebih mengutamakan kelengkapan administratif daripada analisis dan argumen justifikasi kebijakan harga transfer yang mendalam. Temuan ini menunjukkan adanya kesenjangan antara desain regulasi dengan realitas di lapangan. Oleh karenanya, tujuan utama pengungkapan dokumen penentuan harga transfer, yaitu mencegah penggerusan basis pajak melalui transparansi, belum tercapai secara optimal. Selanjutnya, agar tujuan pengungkapan dapat tercapai diperlukan perubahan berupa memperkuat pengawasan, merancang ulang sanksi berbasis risiko, serta menyesuaikan peraturan dengan memprioritaskan substansi di atas formalitas.

c. Faktor Situasional Lainnya

Berdasarkan analisis data wawancara, otoritas pajak menilai kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer seringkali dipengaruhi berbagai faktor situasional di lapangan. Otoritas pajak mengidentifikasi faktor-faktor situasional yang menjadi tantangan dalam pengungkapan yang berkualitas, berupa kebutuhan untuk menjaga kerahasiaan strategi bisnis, waktu penyusunan dokumen penentuan harga transfer yang tidak tepat, dan keterlambatan ketersediaan dokumen penentuan harga transfer saat pemeriksaan pajak. Hal-hak ini menunjukkan bahwa kepatuhan substantif sering terkendala tantangan di luar pemenuhan formalitas regulasi.

Wajib Pajak menghadapi dilema antara mematuhi aturan pengungkapan dan melindungi informasi bisnis yang sensitif. Wajib pajak cenderung untuk membatasi informasi pada dokumen penentuan harga transfer. Akibatnya, informasi yang diungkapkan kurang mencerminkan realitas ekonomi transaksi afiliasi yang pada akhirnya menurunkan kualitas

pengungkapan. Hal tersebut disinggung oleh salah satu partisipan melalui pernyataan berikut.

“ketika mereka mengungkapkan secara gamblang kan mereka berarti strategi perusahaan bisa saja bocor atau ditiru oleh pihak lain. Karena kan mengenai kerahasiaan data ini kan juga sangat penting dijaga oleh Wajib Pajak sendiri. Sehingga mereka dalam menyajikan data itu tidak sepenuhnya disajikan secara lengkap karena menyangkut strategi perusahaan.”

Kebiasaan wajib pajak menyusun dokumen penentuan harga transfer setelah transaksi terjadi juga menurunkan kredibilitas informasi. Idealnya, dokumen penentuan harga transfer disusun secara *ex ante*, yaitu sebelum atau bersamaan dengan transaksi. Hal ini menimbulkan bias berupa data pendukung dipilih untuk pembenaran kebijakan harga transfer, bukan sebagai dasar penetapan harga wajar. Narasumber menyatakan hal tersebut dalam pernyataan-pernyataan sebagai berikut.

“kadang perusahaan itu membuatnya itu tidak berdasarkan prinsip *Ex Ante*. Artinya TP Doc dibuatnya terakhir-terakhir gitu. Jadi kadang ala kadarnya atau hanya untuk formalitas aja gitu dan tidak sesuai.”

Faktor situasional yang menjadi tantangan lainnya adalah ketersediaan dokumen penentuan harga transfer yang tidak tepat waktu. Keterlambatan tersebut tidak hanya menghambat proses pemeriksaan, tetapi juga menimbulkan keraguan atas kualitas dan kelengkapan dokumen yang diungkapkan. Narasumber mengemukakan permasalahan tersebut dalam pernyataan sebagai berikut.

“terkadang Wajib Pajak menyiapkan TP Doc hanya baru saat diminta, baik oleh AR atau fungsional pemeriksa saat pemeriksaan. Jadi

tahu sendiri, jika baru diminta saat pemeriksaan harus memenuhi satu bulan. Ya, bikin TP Doc satu bulan kualitasnya pasti paham sendiri lah kalau dibandingkan dengan TP Doc yang benar-benar riil.”

Secara keseluruhan, faktor situasional, seperti kekhawatiran atas kerahasiaan data, ketidaktepatan waktu penyusunan dokumen, serta keterlambatan ketersediaan dokumen penentuan harga transfer, menurunkan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer di Indonesia. Hal-hal tersebut menciptakan budaya kepatuhan semu yang menitikberatkan pada pemenuhan formal dibandingkan kepatuhan substantif, sehingga efektivitas pengawasan pajak menjadi terbatas. Untuk mengatasinya diperlukan pendekatan holistik berupa pedoman pengungkapan yang lebih terperinci, insentif bagi penyusunan tepat waktu, serta penegakan sanksi yang lebih tegas.

Diskusi

Pengungkapan dokumen penentuan harga transfer di Indonesia secara umum telah memenuhi ketentuan formal peraturan perpajakan dengan menyajikan semua komponen informasi yang diwajibkan. Lebih lanjut, pengungkapan telah dapat digunakan sebagai dasar awal yang memadai untuk memulai pengujian kewajaran transaksi afiliasi. Namun, pelaksanaan pengujian komprehensif masih memerlukan tindak lanjut tambahan, karena informasi yang diungkapkan belum memenuhi kebutuhan otoritas pajak dalam mengevaluasi kepatuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini sejalan dengan temuan Yang dkk. (2021) bahwa perusahaan sering kali memenuhi persyaratan formal pengungkapan tanpa secara nyata meningkatkan kualitas substantif dari informasi yang disajikan.

Aspek kekayaan informasi terkait kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menunjukkan beberapa kelemahan mendasar. Pengungkapan dalam dokumen penentuan harga transfer sering didominasi informasi yang kurang relevan dibandingkan data yang mendukung pengujian kewajaran transaksi afiliasi, sehingga menyulitkan otoritas pajak dalam mengidentifikasi informasi utama, mengurangi tingkat transparansi, dan menghambat proses pengambilan keputusan (Drake, Hales, dan Rees 2019). Penggunaan terminologi yang tidak konsisten dan bersifat ambigu juga bertentangan dengan prinsip transparansi OECD (2022) yang menekankan pengungkapan secara logis dan ringkas. Lebih lanjut, Keandalan dokumen diragukan karena penggunaan *template* tanpa penyesuaian, pemilihan data pembanding yang bias, dan penyusunan laporan secara *ex post*. Selain itu, aspek kedalaman dalam analisis kesebandingan terkait pengujian kewajaran transaksi afiliasi juga belum memenuhi harapan dari otoritas pajak, padahal kedalaman informasi merupakan kunci mengurangi risiko sengketa *transfer pricing* (Deloitte, 2022).

Kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer yang belum optimal terutama dipengaruhi oleh rendahnya motivasi intrinsik wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan mereka (Dwenger dkk, 2016). Selain itu, Keterbatasan kapabilitas dan pemahaman wajib pajak terkait peraturan *transfer pricing* mendorong ketergantungan yang besar pada peran konsultan eksternal dalam penyusunan dokumen penentuan harga transfer. Perusahaan multinasional sangat mengandalkan keahlian konsultan, terutama dalam negosiasi dengan otoritas pajak dan penyediaan data pembanding (Cools dan Rossing, 2021). Lebih lanjut, kualitas pengungkapan turut dipengaruhi oleh regulasi

yang lebih menitikberatkan pada pemenuhan formalitas daripada kedalaman analisis substantif. Hal tersebut ditambah sanksi yang relatif ringan membuat wajib pajak cenderung mengabaikan kualitas informasi dalam dokumen penentuan harga transfer (Braithwaite, 2003), sehingga muncul kepatuhan semu, berupa pemenuhan ketentuan formal tanpa memuat justifikasi yang diperlukan untuk mendukung prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Untuk memastikan kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer sesuai dengan ekspektasi otoritas pajak, diperlukan langkah strategis berupa reformasi regulasi, peningkatan kapabilitas wajib pajak, serta penguatan sinergi antara wajib pajak dan konsultan. Reformasi regulasi dilakukan dengan penegasan prinsip *substance over form* disertai peningkatan kapabilitas otoritas pajak dan penerapan sanksi tegas guna mendorong kepatuhan substantif, bukan sekadar formalitas administratif. Di sisi lain, peningkatan kapabilitas wajib pajak melalui program pelatihan teknis yang berkesinambungan dan sosialisasi peraturan mengenai *transfer pricing* perlu dilakukan agar meningkatkan pemahaman dan penerapan analisis *transfer pricing* secara tepat. Selain itu, penguatan sinergi antara wajib pajak dan konsultan perlu dibangun untuk memastikan dokumen yang disusun benar-benar mencerminkan realitas operasional dan kompleksitas transaksi afiliasi, sehingga mendukung transparansi serta mengurangi risiko sengketa pajak.

5. Simpulan

Kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer menurut persepsi otoritas pajak belum memenuhi standar yang diharapkan, terutama karena kekurangan dalam relevansi,

kejelasan, dan kedalaman informasi yang disajikan. Secara umum, aspek kuantitas dari kualitas pengungkapan telah terpenuhi dengan semua elemen yang diwajibkan peraturan pajak telah diungkapkan dan dokumen penentuan harga transfer dapat digunakan sebagai instrumen awal yang memadai bagi otoritas pajak untuk mengevaluasi kewajaran dan kelaziman transaksi afiliasi. Namun, klarifikasi tambahan tetap diperlukan, khususnya untuk transaksi yang bersifat kompleks.

Namun demikian terdapat kekurangan yang signifikan dalam aspek kekayaan informasi. Secara khusus, relevansi dan kejelasan informasi sering kali terganggu oleh banyaknya informasi yang tidak relevan dan terminologi yang ambigu, sehingga mempersulit proses pengujian pemenuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha oleh otoritas pajak. Selain itu, keandalan informasi mengalami tantangan berupa data pembanding yang kurang dapat dipercaya. Di samping itu, kedalaman informasi, terutama pada analisis teknis seperti kesebandingan, masih sangat terbatas.

Kualitas pengungkapan dokumen penentuan harga transfer dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik faktor internal maupun eksternal, yang saling berkaitan satu sama lain. faktor internal yang memengaruhi kualitas pengungkapan berupa motivasi intrinsik dengan wajib pajak cenderung ingin membayar pajak lebih rendah sehingga mendorong tindakan oportunistik dengan hanya memenuhi kepatuhan formal dan sengaja menyajikan informasi yang ambigu agar terhindar dari pemeriksaan mendalam oleh otoritas pajak. Di sisi lain, kapabilitas wajib pajak yang terbatas, seperti kurangnya pemahaman terhadap peraturan perpajakan dan keterbatasan sumber daya internal.

Faktor eksternal yang memengaruhi kualitas pengungkapan berupa peran konsultan, regulasi dan pengawasan, serta faktor situasional. Konsultan membantu mengisi kekurangan terkait kapabilitas wajib pajak tetapi kerap menghasilkan pengungkapan yang kurang relevan karena penggunaan *template* generik dan kurang memahami spesifikasi bisnis wajib pajak. Regulasi yang terlalu formalistik, pengawasan yang kurang ketat, dan sanksi yang ringan juga gagal mendorong wajib pajak untuk meningkatkan kualitas pengungkapan. Selain itu, faktor situasional seperti kekhawatiran akan kerahasiaan data, penyusunan dokumen secara terlambat yang rentan bias, dan keterlambatan penyediaan dokumen saat pemeriksaan, semakin menurunkan kualitas pengungkapan.

Daftar Pustaka

- Beattie, V., McInnes, B., & Fearnley, S. 2004. *A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes*. Accounting forum (Vol. 28, No. 3, pp. 205-236).
- Beretta, S., & Bozzolan, S. 2008. *Quality versus Quantity: The Case of Forward-Looking Disclosure*. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 23, 333 - 376.
- Botosan, C. A. 2004. *Discussion of a framework for the analysis of firm risk communication*. The International Journal of Accounting, 39(3), 289-295.
- Boussaidi, A., & Hamed-Sidhom, M. 2021. *Board's characteristics, ownership's nature and corporate tax aggressiveness: new evidence from the Tunisian context*. EuroMed Journal of Business, 16(4), 487-511.

- Braithwaite, V. 2003. *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*. Taxing democracy, 3, 15-39.
- Cools, M., & Rossing, J. C. P. 2021. *International transfer pricing: MNE dependency on knowledge of external tax consultants*. Journal of Management Accounting Research, 33(1), 33-51.
- Cooper, J., Fox, R., Loerprick, J., & Mohindra, K. 2017. *Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners*. World Bank Publications.
- Creswell, J. W. 2017. *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). Sage Publications, Inc.
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. 2018. *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. Sage publications.
- Cristea, A. D., & Nguyen, D. X. 2016. *Transfer pricing by multinational firms: New evidence from foreign firm ownerships*. American Economic Journal: Economic Policy, 8(3), 170-202.
- Deloitte. 2022. *TP documentation: Building a strong first line of defence against disputes*. International Tax Review. Diakses pada 17 Juni 2025. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2aobvjfhp7sxh6gvd0ni8/sponsored/tp-documentation-building-a-strong-first-line-of-defence-against-disputes>
- De Mooij, R., & Liu, L.X. 2020. *At a Cost: The Real Effects of Transfer Pricing Regulations*. IMF Economic Review, 68, 268 - 306.
- Drake, M. S., Hales, J., & Rees, L. 2019. *Disclosure overload? A professional user perspective on the usefulness of general purpose financial statements*. Contemporary Accounting Research, 36(4), 1935-1965.
- Duhoon, A., & Singh, M. 2023. *Corporate tax avoidance: a systematic literature review and future research directions*. LBS Journal of Management & Research, 21(2), 197-217.
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. 2016. *Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany*. American Economic Journal: Economic Policy, 8(3), 203-232.
- Dyregang, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. 2010. *The effects of executives on corporate tax avoidance*. The accounting review, 85(4), 1163-1189.
- Gallagher, K. P. 2009. *Economic globalization and the environment*. Annual review of environment and resources, 34(1), 279-304.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. 2010. *A review of tax research*. Journal of accounting and Economics, 50(2-3), 127-178.
- Hasseldine, J., & Morris, G. 2013. *Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection*. Accounting Forum (Vol. 37, No. 1, pp. 1-14).
- Heider, F. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley
- Helena, R., & Firmansyah, A. 2018. *Pengungkapan pihak-pihak berelasi pada perusahaan-perusahaan salim group yang terdaftar di Bursa Efek*

- Indonesia. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 3(2), 185-196.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. 2013. *Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities*. *The accounting review*, 88(6), 2025-2059.
- Hox, J. J., & Boeije, H. R. 2005. *Data collection, primary vs. secondary*.
- Imhoff Jr, E. A. 1992. *The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm*. *Journal of Accounting and public policy*, 11(2), 97-118.
- Internal Revenue Service. 2024. *SOI Tax Stats - Country by Country Report*. Diakses pada 31 Oktober 2024. <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-country-by-country-report>.
- Kelley, H. H., & Michela, J. L. 1980. *Attribution theory and research*. *Annual review of psychology*, 31(1), 457-501.
- Khuong, N. V., Liem, N. T., Thu, P. A., & Khanh, T. H. T. 2020. *Does corporate tax avoidance explain firm performance? Evidence from an emerging economy*. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1780101.
- Klassen, K. J., Lisowsky, P., & Mescall, D. 2017. *Transfer pricing: Strategies, practices, and tax minimization*. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 455-493.
- Kogut, B., & Reuben, A. 2015. *Multinational Corporations*. In *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition* (pp. 74-80). Elsevier Inc.
- KPMG. 2011. *World in Transition: Managing the Transfer Pricing Implications of Complex Supply Chains*.
- Kurniawan, N., & Saputra, A. D. 2020. *Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance?*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(1), 4.
- Lanis, R., & Richardson, G. 2015. *Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?*. *Journal of Business Ethics*, 127, 439-457.
- Mardiasmo. 2018. *Perpajakan (Edisi terbaru 2018)*. Andi.
- Martinko, M. J., Harvey, P., & Douglas, S. C. 2007. *The role, function, and contribution of attribution theory to leadership: A review*. *The Leadership Quarterly*, 18(6), 561-585.
- Nazir, M. 2014. *Metode Penelitian*. Ghalia Indonesia.
- Neuman, W. Lawrence. 2014. *Social Research Methods : qualitative and quantitative approaches* (Ed. 7th). Harlow: Pearson Education Limited.
- OECD. 2015. *Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting. Action 13 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. Paris.
- OECD. 2017. *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*. OECD. Paris.
- OECD. 2022. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD.

- Ortas, E., & Gallego-Álvarez, I. 2020. *Bridging the gap between corporate social responsibility performance and tax aggressiveness: The moderating role of national culture*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 33(4), 825-855.
- Qiang, C. Z., Liu, Y., & Steenbergen, V. 2021. *An investment perspective on global value chains*. World Bank Publications.
- Palinkas, L. A., Horwitz, S. M., Green, C. A., Wisdom, J. P., Duan, N., & Hoagwood, K. 2015. *Purposeful sampling for qualitative data collection and analysis in mixed method implementation research*. Administration and policy in mental health and mental health services research, 42, 533-544.
- Saputra, A. D. 2023. *Unraveling The Effects Of Transfer Pricing Documentation Regulation: Indonesia' Evidence*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia.
- Sikka, P. 2010. *Using the media to hold accountants to account: some observations*. Qualitative Research in Accounting & Management, 7(3), 270-280.
- Teles, S., Riedel, N., & Strohmaier, K. 2023. *Transfer Price Documentation Rules and Multinational Firm Behavior-Evidence from France*. Available at SSRN 4519673.
- Thompson, A., Janes, A., Peteraf, M., Sutton, C., Gamble, J., & Strickland, A. 2013. *Crafting and executing strategy: The quest for competitive advantage: Concepts and cases*. New York: McGraw hill.
- Tobin, S. J. 2012. *Attribution*. Encyclopedia of Human Behavior, 236-242.
- Turwanto, T., Primasari, K., & Firmansyah, A. 2022. *Penghindaran Pajak Melalui Transfer Pricing Pada Perusahaan di Indonesia: Analisis Isi Atas Risalah Putusan Pengadilan Pajak*. Educoretax, 2(1), 75-90.
- United Nations. (2017). *United Nations Practical manual on transfer pricing for developing countries*. United Nations Department of Economic and Social Affairs.
<https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>
- Weiner, B. 1985. *An attributional theory of achievement motivation and emotion*. Psychological review, 92(4), 548.
- Worldbank.org. 2024. "Trade". diakses pada 1 November 2024.
<https://data.worldbank.org/topic/trade>
- Zhao, S. R., Chen, S. G., Sui, S. X., & Cheng, S. P. 2012. *Study on transfer pricing strategy of intermediate products for Multinational Corporation (MNC): Tax avoidance*. 2012 International Conference on Management Science & Engineering 19th Annual Conference Proceedings (pp. 752-756).