KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

LAMPIRAN

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK

NOMOR PER-04/PJ/2012

TENTANG

PEDOMAN PENGGUNAAN METODE DAN TEKNIK PEMERIKSAAN UNTUK MENGUJI KEPATUHAN PEMENUHAN KEWAJIBAN PERPAJAKAN

LAMPIRAN I
PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR : PER-04/PJ/2012
TENTANG : PEDOMAN PENGGUNAAN METODE DAN TEKNIK PEMERIKSAAN UNTUK MENGUJI KEPATUHAN PEMENUHAN KEWAJIBAN PERPAJAKAN

METODE TIDAK LANGSUNG DALAM PEMERIKSAAN PAJAK

Metode Tidak Langsung yang digunakan oleh Pemeriksa Pajak untuk mendapatkan temuan pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
Misalnya :

1. apabila Pemeriksa Pajak melakukan pemeriksaan Wajib Pajak Orang Pribadi dan hanya mendapatkan bukti berupa catatan kas dan bank namun tidak lengkap dan tidak dapat diandalkan, maka pendekatan yang digunakan yaitu penghitungan biaya hidup. Pemeriksa Pajak harus mendapatkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung penghitungan biaya hidup tersebut, dimana bukti kompeten yang cukup dapat diperoleh dengan menggunakan Teknik Pemeriksaan wawancara.
2. apabila Pemeriksa Pajak melakukan pemeriksaan dengan menggunakan pendekatan transaksi tunai dan bank, maka Pemeriksa Pajak harus memperoleh bukti kompeten yang cukup berupa rekening bank dan/atau buku kas, baik yang diperoleh dari Wajib Pajak maupun dari pihak bank. Bukti tersebut dapat diperoleh dengan menggunakan Teknik Pemeriksaan permintaan keterangan dan/atu bukti.

Uraian dari masing-masing pendekatan akan dijelaskan di bawah ini:

1. Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank

Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank digunakan untuk menguji penghasilan bruto dalam kondisi apabila Wajib Pajak dalam melakukan transaksi kegiatan usaha menggunakan kas dan bank dan mencatat transaksi yang melibatkan kas dan bank tersebut secara lengkap dan dapat diandalkan tetapi tidak mempunyai pencatatan mutasi penambahan atau pengurangan harta dan utang.

Dalam pencatatan Wajib Pajak semua penghasilan dicatat di sisi debit dan pengeluaran dicatat di sisi kredit, termasuk penghasilan-penghasilan yang bukan merupakan objek pajak dan pengeluaran-pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Apabila jumlah sisi kredit melebihi jumlah sisi debit, selisihnya merupakan penghasilan bruto Wajib Pajak yang perlu dipastikan apakah telah dilaporkan atau tidak. Namun apabila jumlah sisi debit melebihi jumlah sisi kredit, diperlukan penelitian yang lebih mendalam karena ada kemungkinan Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh pengeluarannya.

Untuk dapat menghitung Penghasilan Kena Pajak harus diperhitungkan penghasilan yang bukan merupakan objek pajak dan pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan.

Contoh penerimaan dan pengeluaran Wajib Pajak yaitu sebagai berikut:

DEBIT	KREDIT
a. Kas/bank pada awal tahun b. Penerimaan bruto (SPT) termasuk upah bruto (sebelum dipotong PPh Pasal 21) c. Sewa yang diterima (bruto) dan penghasilan-penghasilan lain d. Bunga yang diterima dan dividen (bruto) e. Penerimaan pinjaman	a. Biaya-biaya usaha (tidak termasuk biaya penyusutan dan/atau amortisasi) b. Biaya sewa (tidak termasuk sewa dibayar di muka) c. Biaya bunga (tidak termasuk bunga dibayar di muka) d. Biaya-biaya keperluan pribadi e. Pembelian aktiva f. Pelunasan pinjaman g. Kas/bank pada akhir tahun

Penghitungan penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank adalah sebagai berikut:

Jumlah semua penerimaan bank (mutasi kredit bank)	+/+
Saldo Akhir Kas	+/+
PPh yang dipotong/dipungut pihak lain	+/+
Pengeluaran tunai	+/+
Saldo Awal Kas	-/-
Penerimaan yang bukan penghasilan*	-/-
Penerimaan yang merupakan objek PPh Final	-/-
Penerimaan yang bukan objek pajak	-/-
PPN dipungut sendiri**	**-/-**
Penghasilan bruto seharusnya	**xxx**

* Misal pencairan pinjaman, pencairan deposito, mutasi antar rekening sendiri, pembatalan transaksi, dan sebagainya.

** PPN dipungut sendiri disisi hanya apabila Pemeriksa Pajak dapat meyakini terdapat PPN yang dipungut dalam mutasi kredit bank.

Pengeluaran dan penerimaan tunai Wajib Pajak dalam suatu tahun dapat diketahui melalui:
a. analisis atas SPT;
b. analisis atas bukti pemotongan/pemungutan PPh pihak lain;
c. analisis atas rekening bank dan buku kas; dan/atau
d. wawancara dengan Wajib Pajak.

Jumlah penerimaan bank diambil dari mutasi kredit bank, sedangkan penerimaan dan pengeluaran lainnya diambil dari buku kas Wajib Pajak.

2. Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana

Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana digunakan dalam kondisi apabila Wajib Pajak dalam melakukan transaksi kegiatan usaha menggunakan kas dan bank dan mencatat transaksi yang melibatkan kas dan bank tersebut secara lengkap dan dapat diandalkan serta mempunyai pencatatan mutasi penambahan atau pengurangan harta dan utang.

Apabila semua penghasilan dan pengeluaran dilaporkan dengan benar, minimal jumlah sumber dana akan sama besarnya dengan jumlah penggunaan dana.

Setiap penggunaan dana selalu didukung oleh adanya sumber dana. Dengan demikian bila penggunaan dana lebih besar daripada sumber dana berarti ada sejumlah sumber dana yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak. Hal itu yang perlu diteliti apakah sumber dana itu berasal dari penghasilan.

Untuk memudahkan penghitungan, maka dibuat suatu perkiraan, dimana di sisi debit memuat sumber dan di sisi kredit memuat penggunaannya.

Sumber dana misalnya:
a. penurunan dalam pos-pos harta (penjualan);
b. kenaikan dalam pos-pos utang; dan/atau
c. penghasilan yang menjadi objek maupun bukan objek.

Pengeluaran dana misalnya:
a. kenaikan dalam pos-pos harta;
b. penurunan dalam pos-pos utang; dan/atau
c. pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan pribadi.

Secara umum pendekatan ini diformulasikan sebagai berikut:

Saldo awal kas + Sumber dana	=	Saldo akhir kas + Penggunaan dana

atau

Sumber dana	=	Penggunaan dana (dalam hal data mengenai saldo awal kas dan/atau saldo akhir kas tidak ada dan/atau tidak diyakini kebenarannya)
Sumber dana	=	Saldo akhir kas + Penggunaan dana - Saldo awal kas
Penghasilan bruto	=	Sumber dana + Penambahan harta - Penambahan Utang

atau

Penghasilan bruto	=	Hasil penghitungan mutasi kas dan bank + penambahan harta dan/atau pengurangan utang yang belum dicatat di buku kas dan bank

3. Pendekatan Penghitungan Rasio

Pendekatan Rasio digunakan dalam kondisi :
a. apabila Wajib Pajak tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan, namun Wajib Pajak adalah Wajib Pajak Badan yang mempunyai data rupiah (nominal) sebagai pembanding yang dapat diandalkan.
b. apabila Wajib Pajak tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan, dan Wajib Pajak bukan Wajib Pajak Badan namun memiliki kegiatan usaha dan mempunyai data rupiah (nominal) sebagai pembanding yang dapat diandalkan.

Pendekatan ini merupakan cara untuk menguji dan menghitung kembali peredaran usaha, harga pokok penjualan, laba kotor, laba bersih, ataupun penghasilan bruto secara keseluruhan, dengan cara mengalihkan basis data dengan persentase atau rasio-rasio pembanding.

Basis data adalah data awal yang dimiliki oleh Pemeriksa Pajak baik yang berasal dari internal Wajib Pajak pada tahun pajak yang sedang diperiksa atau tahun pajak yang lain, maupun yang berasal dari pihak eksternal, misalnya:
a. peraturan perpajakan yang mengatur mengenai benchmarking;
b. publikasi komersial;
c. hasil pemeriksaan.

Formula yang dapat digunakan dalam pendekatan ini misalnya:

A	**Formula Dasar**	
1	Pos yang dihitung	*basis data x persentase atau rasio pembanding*
	Pos yang dihitung dapat berupa peredaran usaha, HPP, laba kotor, atau laba neto	
2	Proyeksi data setahun	*Basis data pada periode yang diidentifikasi* x $\frac{\text{Setahun}}{\text{Periode Yang Teridentifikasi}}$
B	**Formula Rasio**	
1	Rasio Margin Laba Kotor (*Gross Profit Margin/GPM*)	$\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan Bersih}}$ atau $\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{HPP}}$
2	Rasio Margin Laba Bersih (*Net Profit Margin/NPM*)	$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan Bersih}}$
3	Perputaran Persediaan Rata-Rata (*Inventory Turnover/ITO*)	$\frac{\text{HPP}}{\text{(Persediaan Awal + Persediaan Akhir) / 2}}$
4	Perputaran Piutang Rata-Rata (Account Receivable Turnover/ART)	$\frac{\text{Penjualan Bersih}}{\text{(Piutang Dagang Awal + Piutang Dagang Akhir)/2}}$
5	Rasio Pengembalian atas Aktiva (*Return on Aseset/RoA*)	$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aktiva}}$
6	Rasio Pengembalian atas Modal (*Return on Equity/RoE*)	$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Modal Sendiri}}$

Dalam menggunakan rasio tertentu harus diperhatikan ketersediaan data sebagai berikut:

No	Penjualan	Harga Pokok	Biaya Usaha	Persediaan	Piutang	Aktiva	Modal	Rasio yang digunakan
1.	Tidak	Ada	Ada					Penjualan = HPP x (1 + GPM)
2.	Tidak	Ada	Tidak					Penjualan = HPP x (1 + GPM)
3.	Tidak	Tidak	Ada	Ada				HPP = Rata-rata persediaan x ITO Penjualan = HPP X (1 + GPM)
4.	Tidak	Tidak	Tidak	Ada				HPP = Rata-rata persediaan x ITO Penjualan = HPP X (1 + GPM)
5.	Tidak	Tidak	Ada		Ada			Penjualan = Rata-rata piutang x ART
6.	Tidak	Tidak	Tidak		Ada			Penjualan = Rata-rata piutang x ART
7.	Tidak	Tidak	Tidak			Ada		Laba Bersih = Total Aktiva x RoA
8.	Tidak	Tidak	Tidak				Ada	Laba Bersih = Modal x RoE

Penjelasan :
Ada = Pembukuan, catatan, dan dokumen lengkap dan dapat diyakini kebenarannya.
Tidak = Pembukuan, catatan dan dokumen tidak ada, tidak lengkap, atau tidak dapat diyakini kebenarannya

Dalam hal terdapat lebih dari satu jenis rasio pembanding, maka pemilihan jenis rasio pembanding harus memperhatikan karakteristik usaha Wajib Pajak dengan melihat pemicu (*trigger*) terjadinya penghasilan, misalnya :
a. Usaha pabrikasi : *net margin to asset*
b. usaha perdagangan : *net margin to sales*

Sebagai contoh apabila Wajib Pajak yang diperiksa adalah perusahaan pabrikasi, sementara data pembanding yang dimiliki adalah berupa *net margin to asset* dan *net margin to sales*, maka mengingat usaha WP bergerak di bidang pabrikasi maka dalam hal ini akan lebih tepat digunakan *net margin to asset*.

Dalam melakukan perbandingan (internal atau eksternal), Pemeriksa Pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesepadanan, misalnya:
a. karakteristik barang dan jasa yang dijual;
b. luas dan besarnya kegiatan usaha (skala usaha);
c. letak geografis usaha;
d. kondisi ekonomi; dan/atau
e. strategi bisnis yang meliputi umur perusahaan dan aktivitas perluasan/ekspansi.

4. Pendekatan Satuan dan/atau Volume

Pendekatan Satuan dan/atau Volume digunakan dalam kondisi:
a. apabila Wajib Pajak tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan namun Wajib Pajak adalah Wajib Pajak Badan yang tidak mempunyai data rupiah (nominal) sebagai pembanding yang dapat diandalkan.
b. apabila Wajib Pajak tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan dan Wajib Pajak bukan Wajib Pajak Badan namun memiliki kegiatan usaha tetapi tidak mempunyai data rupiah (nominal) sebagai pembanding yang dapat diandalkan.

Pendekatan Satuan dan/atau Volume adalah cara untuk menentukan atau menghitung kembali jumlah penghasilaan bruto Wajib Pajak dengan menerapkan harga atau jumlah laba terhadap jumlah satuan dan/volume usaha yang direalisasi oleh Wajib Pajak.

Satuan adalah segala sesuatu atau variabel dalam kuantum yang memberikan petunjuk besarnya volume usaha.
Pengertian satuan atau unit tidak hanya mengacu pada jumlah barang yamg diproduksi atau terjual saja tetapi segala variabel (dalam kuantum) yang memberi petunjuk besarnya volume usaha.

Contoh satuan:

a. Perdagangan : kuantitas barang dagangan terjual.
b. Pabrikasi : kuantitas barang jadi yang diproduksi, kuantitas pemakaian bahan baku, bahan pembantu, upah satuan, rendemen.
c. Jasa : variabel yang mengidentifikasikan penghasilan tergantung karakteristik usaha WP, misalnya:
   1) jasa dokter yaitu jumlah kunjungan pasien;
   2) jasa pengacara yaitu jumlah jam konsultasi;
   3) hotel yaitu hari penggunaan kamar, penggunaan sabun, atau barang pembantu lainnya.

Pendekatan ini digunakan untuk menguji dan menghitung kembali Pos-pos SPT yang terkait dengan penghitungan kuantitas, dan sangat tepat digunakan apabila jenis barang dan/atau jasa yang dikelola Wajib Pajak terbatas dan harga relatif stabil sepanjang tahun atau terstandardisasi/ditetapkan pada suatu harga tertentu.
Data atau informasi mengenai jumlah dan harga satuan dapat diperoleh baik dari pembukuan, catatan, dan dokumen yang ada pada Wajib Pajak maupun dari pihak lainnya.

Pendekatan ini diterapkan dengan menggunakan formula sebagai berikut:

1. Dalam hal volume usaha dalam setahun dapat diidentifikasi maka peredaran usaha setahun dihitung dengan cara sebagai berikut:

Peredaran Usaha	=	Volume Usaha	x	Harga Jual

2. Dalam hal volume usaha yang dapat diidentifikasi hanya untuk periode tertentu, maka volume usaha sebagaimana rumus di atas diproyeksikan dengan cara sebagai berikut:

Proyeksi Volume Usaha	=	Volume pada periode yang diidentifikasi	Setahun / Periode yang teridentifikasi

3. Dalam hal variabel yang dapat diidentifikasikan berupa *input* atau proses maka volume pada periode yang diidentifikasikan dapat dihitung dengan cara sebagai berikut:

Volume pada periode yang diidentifikasi	=	Volume *input* pada periode tertentu	x	Persentase untuk menghasilkan *output*

Formula di atas dibentuk dengan dasar pemikiran *Sales = Quantity x Price*. Namun disadari bahwa informasi/data dari kedua faktor tadi tidak selalu tersedia sehingga diperlukan formula tambahan untuk memproyeksikan atau memperkirakan kuantitas penjualan setahun/volume dan harga jual per unit.

5. Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (*Net Worth*)

Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih digunakan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan, namun terdapat data mengenai harta dan kewajiban/utang Wajib Pajak.

Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan dengan menghitung selisih kekayaan bersih Wajib Pajak awal dan akhir tahun. Kekayaan bersih adalah selisih antara harta dan kewajiban/utang yang dimiliki oleh Wajib Pajak Orang Pribadi.

Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dapat digunakan untuk konsumsi (biaya hidup) dan/atau untuk menambah kekayaan, sehingga penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dihitung dengan menjumlahkan pertambahan kekayaan bersih dengan biaya hidup.

Penghitungan penghasilan bruto dengan pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan dengan menggunakan formula sebagai berikut:

Kekayaan Bersih akhir tahun	+/+
Kekayaan Bersih awal tahun	-/-
Kenaikan (pengurangan) kekayaan bersih	+/-
Biaya Hidup	+/+
Penghasilan bukan objek/PPh Final	-/-
Penghasilan bruto	**xxx**

6. Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup

Biaya hidup adalah seluruh pengeluaran Wajib Pajak tidak termasuk pengeluaran yang digunakan untuk menambah kekayaan.

Pendekatan Biaya Hidup digunakan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang tidak mempunyai catatan kas dan bank yang lengkap dan dapat diandalkan. Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup merupakan suatu cara untuk menguji kebenaran jumlah penghasilan yang dilaporkan Wajib Pajak, yang dilakukan dengan membandingkan antara penghasilan yang dilaporkan Wajib Pajak dengan biaya hidup Wajib Pajak beserta tanggungannya.

Penerapan pendekatan ini dilakukan dengan asumsi bahwa penghasilan bruto Wajib Pajak minimal adalah sama dengan pengeluaran biaya hidupnya. Penghasilan bruto tersebut merupakan titik impas (*break even point*) bagi Wajib Pajak untuk dapat tetap mempertahankan hidupnya tanpa adanya penambahan harta kekayaannya.

Dalam penerapan pendekatan ini, jumlah tanggungan Wajib Pajak serta pola dan gaya hidup dan keadaan tempat tinggal Wajib Pajak perlu diperhatikan untuk mendapatkan jumlah biaya hidup yang wajar.

Pengeluaran biaya hidup, dapat dikelompokkan menjadi sebagai berikut:
1. konsumsi rumah tangga;
2. transportasi;
3. pendidikan;
4. kesehatan;
5. rekreasi;
6. gaya hidup (*lifestyle)*;
7. sumbangan;
8. olahraga;
9. pemeliharaan harta;
10. pengeluaran berkaitan dengan perolehan penghasilan;
11. Pajak Penghasilan;
12. pajak lainnya;
13. pengeluaran lainnya.

LAMPIRAN II
PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR : PER-04/PJ/2012
TENTANG : PEDOMAN PENGGUNAAN METODE DAN TEKNIK PEMERIKSAAN UNTUK MENGUJI KEPATUHAN PEMENUHAN KEWAJIBAN PERPAJAKAN

TEKNIK PEMERIKSAAN DAN PROSEDUR PEMERIKSAAN

1. Pemanfaatan Informasi Internal dan/atau Eksternal Direktorat Jenderal Pajak

Informasi internal Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah informasi yang berasal dari dalam DJP, sedangkan informasi eksternal DJP adalah informasi yang berasal dari luar DJP.
Informasi yang diperoleh dari berbagai pihak sangat bermanfaat dalam pemeriksaan.

Informasi internal DJP dapat berasal dari:
a. alat keterangan;
b. profil Wajib Pajak;
c. hasil pemeriksaan sebelumnya;
d. keputusan keberatan;
e. putusan banding;
f. hasil analisis Informasi Data Laporan dan Pengaduan (IDLP);
g. data sistem informasi;
h. dan sebagainya.

Informasi eksternal DJP dapat berasal dari:
a. data internet;
b. media massa;
c. instansi/lembaga/organisasi/asosiasi/dan pihak lainnya;
d. hasil *exchange of information* (EoI) dengan negara mitra P3B;
e. dan sebagainya.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. pengumpulan;
b. pengidentifikasian, dan
c. pengolahan data, informasi, dokumen, dan/atau pihak yang berhubungan dengan Wajib Pajak yang sedang diperiksa.

2. Pengujian Keabsahan Dokumen

Pengujian keabsahan dokumen adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini keabsahan suatu dokumen yang akan digunakan dalam pemeriksaan.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. teliti keabsahan dokumen, misalnya pembubuhan tanda tangan pihak yang berwenang, cap/stempel, dan tanggal dokumen;
b. lakukan klarifikasi kepada pihak yang terkait;
c. minta surat pernyataan Wajib Pajak;
d. dan sebagainya.

3. Evaluasi

Evaluasi adalah proses penilaian atas dokumen, kegiatan, sistem, dan sejenisnya berdasarkan kriteria tertentu. Evaluasi dapat dilakukan dalam 2 (dua) tahap, yaitu sebelum (*pre test*) dan sesudah (*post test*) proses pemeriksaan. Evaluasi yang dilakukan sebelum proses pemeriksaan berguna untuk mengukur tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan sebagai cara untuk mengukur keefektifan rencana pemeriksaan yang telah disusun sebelumnya.

Sedangkan evaluasi yang dilakukan setelah proses pemeriksaan berguna untuk mengetahui kualitas pemeriksaan dibandingkan dengan prosedur formal yang diatur dalam ketentuan perpajakan.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. pahami gambaran umum dan kegiatan usaha Wajib Pajak, akta-akta Wajib Pajak, bagan organisasi, bagan kepemilikan, proses produksi, hasil Rapat, Umum Pemegang Saham (RUPS), surat-surat keputusan, *supplier* utama, konsumen utama, dan sebagainya;
b. pelajari dan cek kelengkapan SPT termasuk lampiran-lampiran dan dokumen-dokumen Wajib Pajak lainnya;
c. lakukan penilaian atas sistem pengendalian internal Wajib Pajak;
d. identifikasi jenis-jenis pajak yang menjadi kewajiban Wajib Pajak berdasarkan *master file* saat terdaftar, pengukuhan sebagai PKP, KLU, dan/atau profil Wajib Pajak;
e. buat *checklist* prosedur formal tata cara pemeriksaan;
f. pelajari hasil pemeriksaan pajak tahun-tahun sebelumnya;
g. lakukan penilaian kepatuhan Wajib Pajak berdasarkan informasi-informasi yang tersedia;
h. bandingkan hasil pemeriksaan dengan rencana pemeriksaan;
i. bandingkan *checklist* prosedur formal tata cara pemeriksaan dengan pelaksanaan pemeriksaan;
j. dan sebagainya.

4. Analisis Angka-Angka

Analisis angka-angka adalah penelaahan dan penguraian atas angka-angka dan bagian-bagiannya serta hubungannya dengan angka pada pos lain untuk mengetahui kewajaran jumlah suatu pos. Analisis angka-angka dilakukan dengan menelaah keterkaitan angka yang terdapat pada suatu pos dengan angka dalam pos lainnya yang berhubungan.

Misalnya kenaikan beban penyusutan mesin dengan penambahan jumlah atau nilai aktiva mesin, hubungan biaya pemasaran dengan jumlah penjualan, hubungan biaya pengangkutan dengan penjualan, hubungan biaya bunga dengan pinjaman, dan sebagainya.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. cek penghitungan matematis seperti penjumlahan, pengurangan, perkalian, dan pembagian dalam SPT;
b. bandingkan dan lakukan analisis atas angka-angka dalam SPT Wajib Pajak dengan neraca, laporan laba rugi, dan laporan atau dokumen lainnya;
c. bandingkan dan lakukan analisis atas laporan keuangan Wajib Pajak tahun pajak yang diperiksa dengan tahun-tahun sebelumnya;
d. lakukan analisis rasio dengan menggunakan informasi baik yang berasal dari internal atau eksternal Wajib Pajak;
e. dan sebagainya.

5. Penelusuran Angka-Angka (*Tracing*)

Penelusuran angka-angka adalah penelaahan secara mundur (*tracing*) untuk mentrasir angka-angka dalam suatu pos sesuai dengan rekam jejak pemeriksaan (*audit trail*).

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. identifikasi transaksi-transaksi yang berkaitan dengan pos yang diperiksa;
b. klasifikasi jenis transaksi yang telah diidentifikasi sesuai dengan jenis objek pajaknya;
c. identifikasi dokumen-dokumen pendukung yang berkaitan dengan pos atau transaksi yang sedang diperiksa sesuai dengan rekam jejak pemeriksaan (*audit trail*).
d. lakukan penelaahan mundur atas pos yang diperiksa sampai dengan tanggal neraca;
e. lakukan penelusuran saldo pada neraca dan laporan laba rugi dengan saldo pada buku besar, buku besar tambahan, jurnal umum, dan/atau dokumen-dokumen Wajib Pajak terkait lainnya (seperti laporan penerimaan barang, permintaan bahan baku langsung/*inventory requisition*, daftar upah buruh, daftar aktiva tetap, daftar gaji pegawai);
f. dan sebagainya.

6. Penelusuran Bukti

Penelusuran bukti adalah pemeriksaan bukti yang mendukung suatu transaksi yang telah dicatat atau yang seharusnya dicatat (*vouching*).
Tujuannya yaitu untuk menguji apakah suatu transaksi yang telah dilaporkan didukung oleh bukti kompeten yang cukup atau apakah bukti kompeten yang cukup tersebut telah dicatat dan dilaporkan (*vouching*) oleh Wajib Pajak.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. identifikasi transaksi-transaksi yang berkaitan dengan pos yang diperiksa;
b. kumpulan bukti-bukti yang mendukung transaksi;
c. cocokkan isi bukti dengan transaksi;
d. teliti validitas dan relevansi bukti;
e. pastikan apakah bukti transaksi telah dicatat dan dilaporkan;
f. dan sebagainya.

7. Pengujian Keterkaitan

Pengujian keterkaitan adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini suatu transaksi berdasarkan pengujian atas mutasi pos-pos lain yang terkait atau berhubungan dengan transaksi tersebut. Hasil pengujian keterkaitan tidak serta-merta merupakan koreksi atas pos yang diperiksa, misalnya:
a. apabila terdapat selisih dari hasil penghitungan dengan pengujian keterkaitan atas penghasilan bruto, tidak serta merta dapat disimpulkan sebagai penjualan/peredaran usaha. Sehingga perlu dipastikan berdasarkan bukti yang diperoleh apakah selisih tersebut merupakan penjualan/peredaran usaha, penghasilan bruto luar usaha, atau tambahan kemampuan ekonomis lainnya sebagaimana dimaksud pada Pasal 4 UU PPh.
b. apabila terdapat selisih dari pengujian keterkaitan atas penyerahan kena pajak, tidak serta merta dapat disimpulkan sebagai penyerahan kena pajak. Sehingga perlu dipastikan berdasarkan bukti yang diperoleh apakah selisih tersebut merupakan penyerahan kena pajak atau tidak kena pajak.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. dapatkan buku persediaan, buku kas/bank, buku piutang, buku utang;
b. periksa kebenaran saldo-saldo persediaan, kas/bank, piutang, utang;
c. periksa kebenaran mutasi persediaan, kas/bank, piutang, utang;
d. lakukan uji keterkaitan dengan menggunakan formula;
e. dan sebagainya.

Pos-pos yang saling terkait dalam rangka pengujian keterkaitan antara lain:

a.	Penghasilan bruto (tunai)	><	Penerimaan kas/bank, uang muka penjualan
b.	Penghasilan bruto (akrual)	><	Pelunasan piutang usaha
c.	Pembelian	><	Pelunasan utang usaha
d.	Barang masuk/keluar	><	Mutasi persediaan

Pengujian atas penghasilan bruto dapat meliputi:
a. Penjualan/Peredaran Usaha; dan/atau
b. Penghasilan Bruto dari Luar Usaha

Pengujian Keterkaitan dibagi menjadi 4 (empat), yaitu:

a. Pengujian Arus Barang

Pengujian arus barang dilakukan untuk meyakini kebenaran unit barang yang keluar dari gudang/digunakan/dijual ataupun yang masuk ke gudang, baik berupa bahan baku, bahan pembantu, barang dalam proses, maupun barang jadi. Pemeriksa Pajak harus memastikan bahwa unit tersebut telah memperhitungkan pemakaian sendiri, barang rusak (spoiled goods), sampel, pemberian cuma-cuma, retur pembelian, barang dalam pengiriman (*FOB Destination*)/perjalanan (*in transit*).

Formula (disesuaikan dengan jenis persediaan):

Saldo Awal Persediaan (Unit)	+/+
Pembelian (Unit)	+/+
Saldo Akhir Persediaan (Unit)	-/-
Persediaan keluar/digunakan/dijual/HPP (unit)	**xxx**

Nilai unit ini dapat digunakan untuk menyakini atau menghitung nilai dari harga pokok barang atau penjualan apabila harga barang tersebut bernilai sama setiap unitnya, yang dilakukan dengan cara mengalikan unit dengan harga barang.

b. Pengujian Arus Uang

Pengujian arus uang meliputi transaksi kas, bank, dan setara kas lainnya. Pengujian ini dilakukan untuk menguji aliran uang suatu transaksi dan/atau mendapatkan jumlah penerimaan uang dalam suatu kurun waktu dalam rangka mendukung pengujian kebenaran penghasilan bruto yang dilaporkan Wajib Pajak berdasarkan kas (*cash basis*).

Formula:

Saldo AKhir Kas/Bank	+/+
Pengeluaran Kas/Bank	+/+
Saldo Awal Kas/Bank	-/-
Penyesuaian non penghasilan	+/-
Penerimaan Kas/Bank	**xxx**

Pengujian arus uang selain menggunakan formula tersebut dapat juga dilakukan dengan melakukan penghitungan atas sisi penerimaan saja. Penerimaan kas/bank yang diperoleh dari formula di atas harus mengeluarkan penerimaan-penerimaan yang tidak ada kaitannya dengan penghasilan, seperti transfer antar bank, penerimaan pinjaman, PPN dipungut sendiri, dan sebagainya; yang dikelompokkan dalam penyesuaian non penghasilan, serta harus memperhitungkan uang muka penjualan/pelanggan jika ada.

Khusus untuk penghitungan PPN dipungut sendiri yang harus dikeluarkan dari penghitungan penerimaan kas/bank perlu diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

1) Nilai PPN dipungut sendiri yang dikurangkan dapat diperoleh dari:
   a) nilai yang dilaporkan pada SPT Masa PPN;
   b) penelusuran jurnal setiap transaksi PPN; atau
   c) mutasi hutang PPN pada buku besar.
2) Apabila PPN dipungut sendiri yang tercantum di SPT Masa PPN yang digunakan sebagai pengurang, maka perlu dipastikan bahwa jumlah tersebut tidak termasuk PPN yang telah dilaporkan di SPT Masa tetapi tidak terdapat aliran uang yang masuk ke kas maupun bank, di antaranya meliputi:
   a) PPN yang ditanggung sendiri oleh Wajib Pajak, seperti pemberian cuma-cuma, pemakaian sendiri, sampel, dll;
   b) PPN yang dipungut beda waktu, faktur telah diterbitkan pelunasan belum diterima, atau sebaliknya;
   c) dan transaksi lainnya yang secara nyata tidak terdapat titipan PPN dalam penerimaan uang yang dihitung.

c. Pengujian Arus Piutang

Pengujian arus piutang dilakukan utnuk mendapatkan jumlah pelunasan piutang usaha dalam suatu kurun waktu dalam rangka mendukung pengujian kebenaran penghasilan bruto yang dilaporkan Wajib Pajak secara akrual (*accrual basis*).

Pengujian arus piutang dapat dilakukan dengan 2 (dua) cara:

1) hanya menggunakan mutasi kredit akun piutang usaha untuk mendapatkan penjualan secara akrual (non tunai). Jika ingin mendapatkan penjualan secara total tunai dan non tunai, maka harus ditambahkan dengan hasil penghitungan penjualan tunai; atau
2) menggabungkan hasil pengujian arus uang dan utang-piutang sekaligus, untuk mendapatkan penghasilan bruto baik dari tunai maupun non tunai. Hal ini dilakukan dengan cara menggunakan penerimaan uang/tunai dan non tunai (seperti *offset* utang-piutang, bukti potong, bukti pungut) sebagai unsur pelunasan piutang usaha, dan juga memperhatikan saldo-saldo uang muka pelanggan ataupun pendapatan ditangguhkan.

Penyesuaian-penyesuaian yang harus juga diperhitungkan terkait dengan pengujian arus piutang antara lain:

1) ditambah penghapusan piutang;
2) dikurangi retur penjualan;
3) dikurangi PPN dipungut sendiri yang ada dalam penerimaan kas/bank;
4) saldo-saldo uang muka penjualan;
5) saldo-saldo pendapatan yang ditangguhkan; dan
6) penyesuaian lain yang tidak ada hubungan dengan penerimaan dan penghasilan.

Formula :

Pelunasan/Penerimaan melalui Kas/Bank	+/+
Pelunasan Non Kas/Bank	+/+
Saldo Akhir Piutang Usaha	+/+
Saldo Awal Piutang Usaha	-/-
Penyesuaian	+/-
Peredaran Usaha	**xxx**

d. Pengujian Arus Utang

Pengujian arus utang tergantung kepada pos yang akan diyakini kebenarannya. Untuk meyakini pembelian barang secara kredit dilakukan pengujian arus utang usaha. Sedangkan untuk meyakini penerimaan pinjaman dilakukan pengujian arus utang bank/afiliasi/pemegang saham.
Demikian pula untuk meyakini uang muka penjualan dan sebagainya.

Formula :

Saldo Akhir Utang Usaha	+/+
Pembelian Tunai	+/+
Pelunasan Utang Usaha	+/+
Saldo Awal Utang Usaha	-/-
Penyesuaian	+/-
Pembelian	**xxx**

Penggunaan formula ini disesuaikan dengan pos yang akan diuji dan tetap harus memperhatikan transaksi-transaksi yang tidak terkait dengan pembelian yang ada dalam mutasi utang usaha, seperti salah *posting* atau transaksi utang karena biaya.

8. Ekualisasi atau Rekonsiliasi

Ekualisasi atau rekonsiliasi adalah mencocokkan saldo 2 (dua) atau lebih angka yang mempunyai hubungan satu dengan yang lainnya. Apabila hasilnya terdapat perbedaan, maka perbedaan tersebut harus dapat dijelaskan.
Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh :

a. tentukan saldo-saldo atau pos-pos yang akan dicocokkan (misalnya penjualan, penyerahan DPP PPN, pembelian);
b. gunakan saldo-saldo:
   1) peredaran usaha dan penghasilan lain-lain dengan jumlah penyerahan menurut SPT Masa PPN;
   2) peredaran usaha dengan objek PPh Pasal 22 Kegiatan Usaha di Bidang Lain;
   3) pembelian (bahan baku, barang jadi, dan aktiva) dengan Dasar Pengenaan Pajak PPN Masukan;
   4) pembelian dengan objek PPh Pasal 22 pedagang pengumpul;
   5) biaya yang merupakan objek pemotongan dan pemungutan Pajak Penghasilan dengan objek PPh Pemotongan Pemungutan;
   6) objek pemotongan PPh dengan DPP PPN Masukan;
   7) objek PPh Pasal 26 dengan objek PPN jasa luar negeri;
   8) buku besar bank dengan rekening koran;
   9) dan sebagainya,

   untuk meyakini kebenaran angka dengan melakukan penghitungan berdasarkan formula;
c. lakukan permintaan data/keterangan Wajib Pajak atas perbedaan yang terjadi;
d. pastikan pemfakturan antara waktu telah dilakukan tepat waktu;
e. dan sebagainya.

Formula yang digunakan untuk menuangkan hasil ekualisasi Objek PPh Badan dan Objek PPN Dalam Negeri dalam rangka menghitung Objek PPN Dalam Negeri:

Objek PPN Dalam Negeri terdiri dari:		
Peredaran usaha		+/+
Ditambah:		
a. Uang muka pelanggan akhir	+/+	
b. Pendapatan ditangguhkan akhir (PPN dibayar tahun ini)	+/+	
c. Penyerahan antar cabang (dalam hal tidak terdapat pemusatan PPN terutang)	+/+	
d. Harga jual aktiva Pasal 16D UU PPN	+/+	
e. Penyerahan tahun sebelumnya difakturkan tahun ini	+/+	
f. Penggantian biaya yang pajak masukannya telah dikreditkan	+/+	
g. Pemakaian sendiri	+/+	
h. Pemberian cuma-cuma	+/+	
i. Penyerahan BKP/JKP lainnya	+/+	
j. ..... dsb	+/+	
Jumlah		+/+
Dikurangi:		
a. Uang muka pelanggan awal (pastikan telah difakturkan masa sebelumnya)	-/-	
b. Pendapatan ditangguhkan awal (pastikan telah difakturkan tahun sebelumnya)	-/-	
c. Penyerahan difakturkan tahun berikutnya	-/-	
d. ....dsb	-/-	
Jumlah		-/-
Jumlah Penyerahan Seluruhnya		+/+
Penyerahan non BKP/JKP		-/-
Penyerahan BKP/JKP Menurut Pemeriksa Pajak		xxx

Formula yang digunakan untuk menuangkan hasil ekualisasi pos-pos PPh Badan dan Objek PPh Pemotongan :

Objek PPh Pemotongan 21/23/26 Final:	
a. Macam-macam objek Pos Laba Rugi/Pos Neraca/Pos SPT/Turunan Terkait	+/+
b. Objek-objek lainnya	+/+
c. Objek dari masa sebelumnya	+/+
d. Dipotong/disetor/dilaporkan masa berikutnya	-/-
e. Diperhitungkan sebagai objek PPh Pemotongan lain	-/-
f. Dipotong/disetor/dilaporkan di KPP lain	-/-
Objek Pajak Menurut Pemeriksa Pajak	xxx

9. Permintaan Keterangan atau Bukti

Permintaan Keterangan atau Bukti adalah kegiatan untuk meminta keterangan atau bukti kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak secara tertulis.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya. Pemeriksa Pajak melalui Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan, dapat meminta keterangan dan/atau bukti yang berkaitan dengan pemeriksaan yang sedang dilakukan.

Hasil permintaan keterangan atau bukti dapat berupa :
a. surat jawaban permintaan keterangan atau bukti;
b. berita acara pemberian keterangan atau bukti; dan/atau
c. surat pernyataan/keterangan.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. tentukan keterangan atau bukti yang dibutuhkan;
b. tentukan pihak-pihak yang akan dimintai keterangan atau bukti;
c. buat surat permintaan keterangan atau bukti dan/atau surat panggilan pemberian keterangan atau bukti;
d. buat daftar pertanyaan;
e. tuangkan hasil pemberian keterangan atau bukti dalam berita acara;
f. dan sebagainya.

10. Konfirmasi

Konfirmasi adalah kegiatan untuk memperoleh penegasan atas kebenaran dan kelengkapan data dan/atau informasi yang telah dimiliki kepada pihak lain yang terkait suatu transaksi yang dilakukan Wajib Pajak.
Konfirmasi yang digunakan dalam pemeriksaan dilakukan dengan meminta pihak lain tersebut untuk menjawab pertanyaan yang diajukan, baik ada ataupun tidak ada. Konfirmasi ini dapat dilakukan dengan mencantumkan maupun mengosongkan data dan/atau informasi yang dikonfirmasi.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. tentukan data dan/atau informasi yang akan dikonfirmasi;
b. tentukan pihak-pihak yang akan dimintai konfirmasi;
c. buat surat konfirmasi dengan mencantumkan data dan/atau informasi yang akan ditanyakan dan minta pihak ketiga untuk menjawab; atau kosongkan data dan/atau informasi yang akan ditanyakan (*blank form*) dan minta pihak ketiga untuk mengisi jumlah tersebut;
d. lakukan *exchange of information* (EoI) untuk data dan/atau informasi yang berkaitan dengan pihak

lain di luar negeri;
e. dan sebagainya.

11. Inspeksi

Inspeksi adalah kegiatan peninjauan secara langsung ke tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal Wajib Pajak, dan/atau tempat lainnya.

Teknik ini digunakan untuk mendapatkan keyakinan dan informasi yang lebih lengkap atas data keuangan dan/atau non keuangan seperti proses bisnis atau proses produksi Wajib Pajak yang valid dan relevan sesuai kondisi terkini yang dilakukan dengan cara meninjau langsung ke kantor, tempat usaha, tempat produksi, pusat pengolahan data, atau tempat lain dimana suatu data dan/atau informasi tersebut berada.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. tentukan data dan/atau informasi yang akan diyakini;
b. tentukan tempat dimana data dan/atau informasi tersebut berada;
c. tentukan waktu pelaksanaan inspeksi;
d. dan sebagainya.

12. Pengujian Kebenaran Fisik

Pengujian kebenaran fisik adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini keberadaan, kuantitas, dan kondisi aktiva yang dilaporkan Wajib Pajak, misalnya persediaan dan aktiva tetap.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. tentukan aktiva yang akan dilakukan pengujian kebenaran fisik;
b. buat *checklist* aktiva;
c. tentukan lokasi aktiva yang akan diuji fisik;
d. cek keberadaan dan kuantitas aktiva yang ada dalam *checklist* dan tuangkan dalam berita acara penghitungan fisik;
e. dokumentasikan dalam bentuk foto dan dengan seizin Wajib Pajak dalam hal diperlukan;
f. dan sebagainya.

13. Pengujian Kebenaran Penghitungan Matematis

Pengujian kebenaran penghitungan matematis adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini kebenaran penghitungan matematis, seperti penjumlahan, pengurangan, perkalian, dan pembagian atas objek yang diperiksa.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. pelajari kebijakan akuntansi Wajib Pajak;
b. teliti dokumen pendukung penghitungan;
c. teliti metode penghitungan yang digunakan oleh Wajib Pajak;
d. uji kebenaran penghitungannya;
e. dan sebagainya.

14. Wawancara

Wawancara adalah proses tanya jawab yang dilakukan untuk memperoleh keterangan yang lebih lengkap mengenai hal-hal terkait dengan pos-pos yang diperiksa dan/atau untuk mengumpulkan data dan/atau informasi lain yang diperlukan dalam pemeriksaan baik dengan Wajib Pajak maupun dengan pihak lain.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh :
a. tentukan keterangan, data, dan/atau informasi yang dibutuhkan;
b. tentukan pihak-pihak yang dapat menyediakan;
c. buat daftar pertanyaan sebelum dilakukan wawancara;
d. tentukan jadwal, waktu dan tempat;
e. dokumentasikan hasil wawancara dalam bentuk berita acara apabila dipandang perlu;
f. dan sebagainya.

15. Uji Petik (*Sampling*)

Uji petik (*sampling*) menurut ketentuan ini adalah suatu Teknik Pemeriksaan yang dilakukan dengan cara menguji sebagian bukti atau transaksi, yang dipilih berdasarkan metode statistik tertentu, yang tujuannya bukan untuk mendapatkan koreksi namun untuk memperoleh keyakinan atas Pos-pos SPT dan/atau pos-pos turunannya.

Dalam menggunakan teknik *sampling* setidaknya dapat menguraikan:
a. tujuan *sampling*;
b. jumlah populasi dan sampel yang ditentukan;
c. metode pemilihan sampel dan pengujiannya;
d. tingkat penyimpangan yang dapat ditolerir;
e. kesimpulan.

Prosedur penggunaan teknik *sampling* mengacu pada kaidah *sampling* sesuai ketentuan yang berlaku umum atau ilmu statistik kecuali apabila diatur khusus oleh Direktur Jenderal Pajak.

16. Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)

Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) adalah Teknik Pemeriksaan yang memanfaatkan

aplikasi-aplikasi pada suatu komputer maupun suatu sistem informasi untuk mendapatkan keyakinan terhadap kebenaran suatu transaksi yang dicatat/diolah/dibukukan dengan menggunakan suatu aplikasi tertentu.

Kemajuan dan perkembangan teknologi informasi, menuntut para Pemeriksa Pajak untuk mampu mengembangkan Teknik Pemeriksaan dengan TABK agar pemeriksaan dapat dilakukan lebih efektif dan efisien.

Prosedur Pemeriksaan yang dapat ditempuh:
a. pelajari sistem informasi Wajib Pajak;
b. siapkan sarana-saran TABK;
c. minta bantuan tenaga ahli jika diperlukan;
d. dokumentasikan pelaksanaan TABK;
e. dan sebagainya.

17. Teknik-teknik Pemeriksaan lainnya.

Teknik-teknik Pemeriksaan dalam rangka meyakini kebenaran suatu transaksi tidak dibatasi hanya sebagaimana yang telah diuraikan sebelumnya, namun Pemeriksa Pajak dapat mengembangkan dan/atau menggunakan teknik lainnya yang berlaku umum. Pemeriksa Pajak harus mengungkapkan secara jelas Teknik Pemeriksaan yang digunakan beserta alasannya, sehingga pemeriksaan tetap dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan bukti kompeten yang cukup.