

## BAB 4 PEMBAHASAN

### 4.1. Ketentuan Analisis FAR di Indonesia

Wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk Memberikan Wewenang DJP untuk menentukan remunerasi berdasar fungsi dan data pembanding terdapat pada Penjelasan Pasal 18(3) Undang-Undang no. 17 Tahun 2000 yang mengatur tentang penghitungan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Ketika terjadi perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan dari nomor 17 Tahun 2000 menjadi nomor 36 Tahun 2008, terjadi perubahan penjelasan pasal 18 ayat 3 dalam cara penentuan remunerasi transaksi afiliasi dari alokasi berdasar fungsi dan data pembanding menjadi metode *transfer pricing*. Perubahan tersebut mengakibatkan jangkauan pelaksanaan proses analisis FAR untuk menentukan remunerasi yang wajar sesuai *ALP* pada transaksi afiliasi sampai pada tahap penentuan metode *TP* yang terbaik.

Atas dasar pertimbangan tersebut, dalam melakukan penelitian ketentuan analisis FAR di Indonesia, peneliti membagi penelitian sesuai alur analisis FAR sampai dengan tahap penentuan metode terbaik dengan perincian sebagai berikut :

1. Tahap persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR
2. Tahap proses evaluasi dan klarifikasi data dan pencarian informasi analisis FAR
3. Tahap proses analisis FAR

Tahapan yang berkesinambungan tersebut dimulai pada saat pencatatan dan penyediaan informasi awal dilakukan oleh Wajib Pajak sampai dengan tahap proses analisis FAR untuk menentukan remunerasi yang sesuai dengan prinsip *ALP* melalui pemilihan metode *TP* terbaik.

#### **4.1.1 Tahap Persyaratan Pencatatan dan Penyediaan Informasi Awal Analisis FAR**

Tahap persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR dilakukan oleh Wajib Pajak berdasarkan ketentuan yang ada. Di Indonesia, persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR oleh Wajib Pajak dibagi menurut situasinya, yaitu pada saat pelaporan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan PPh Badan dan pada saat dilakukannya pemeriksaan. Tahap ini berfungsi untuk memahami transaksi afiliasi yang terjadi berdasarkan informasi dari Wajib Pajak.

Kewajiban Wajib Pajak untuk memberikan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR pada saat pelaporan diatur pada ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan (SPT PPh Badan) beserta Petunjuk Pengisiannya khususnya dalam lampiran 3 dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Sedangkan Kewajiban Wajib Pajak untuk memberikan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR pada saat pelaporan diatur pada ketentuan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 yang mengatur tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

PER-39/PJ/2009 mengatur tata cara pengisian SPT PPh Badan Tahun 2009 bagi Wajib Pajak. Lampiran 3 SPT PPh Badan Tahun 2009 merupakan sarana bagi Wajib Pajak untuk melaporkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak afiliasi. khususnya lampiran 3 mengatur tentang kewajiban Wajib Pajak menyelenggarakan pencatatan untuk membuktikan transaksi afiliasi yang dilakukannya telah sesuai dengan *ALP*. Jika melihat dari isinya, PER-39/PJ/2009

telah cukup lengkap mengatur persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR. Dalam lampiran 3A-1 terdapat 4 (empat) jenis pencatatan yang wajib diselenggarakan Wajib Pajak yaitu gambaran perusahaan secara rinci, gambaran transaksi afiliasi, catatan hasil kesebandingan dan catatan penentuan harga wajar.

PER-43/PJ/2010 mengatur Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian dalam melakukan Analisis Kesebandingan dan penentuan pembanding, penggunaan data pembanding internal dan/atau data pembanding eksternal serta menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Meskipun tidak dijelaskan secara rinci jenis catatan yang wajib didokumentasikan, namun diatur bahwa dalam melaksanakan Analisis Kesebandingan harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:

1. karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa
2. fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi
3. ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian
4. keadaan ekonomi
5. strategi usaha

KEP-01/PJ.7/1993 mengharuskan Wajib Pajak untuk mengisi pertanyaan-pertanyaan pada daftar kuesioner dan melakukan wawancara yang dilakukan oleh pemeriksa pajak. Kuesioner yang berisi dua puluh empat pertanyaan sehubungan dengan fungsi umum, fungsi administrasi, dan fungsi penjualan dan dua puluh dua pertanyaan yang berkaitan dengan fungsi pemasaran. Pertanyaan-pertanyaan yang dapat dilakukan modifikasi seperlunya tersebut merupakan analisis fungsional untuk menganalisis fungsi dari badan anggota perusahaan multinasional yang memiliki hubungan istimewa. Wajib Pajak mempunyai kewajiban untuk mengisi pertanyaan-pertanyaan tersebut sebagai bagian dari pembuktian transaksi afiliasi yang dilakukannya telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

S-153/PJ.04/2010 meminta Wajib Pajak untuk menunjukkan analisis kesebandingan serta analisis FAR yang telah dilakukannya untuk dapat disebut

telah menerapkan prinsip kewajaran. Keberadaan analisis diatas merupakan petunjuk bahwa Wajib Pajak telah melakukan perbandingan kondisi, sebagai bahan untuk menyimpulkan tingkat kesebandingan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembanding. Tidak disebutkan secara rinci pencatatan dan informasi yang harus disajikan oleh Wajib Pajak.

#### **4.1.2 Tahap Proses Evaluasi dan Klarifikasi Data dan Pencarian Informasi Analisis FAR**

Pada tahap ini dilakukan aktivitas untuk mencari informasi yang berguna untuk evaluasi data dan informasi yang diberikan Wajib Pajak dalam pendokumentasian *TP*nya. Tahapan ini meliputi proses pemberian dan pengisian kuesioner, proses pemberian dan pengisian *checklist* dan proses wawancara. Tahap ini berfungsi untuk memahami transaksi afiliasi yang terjadi berdasarkan evaluasi dan klarifikasi data dari Wajib Pajak dan pencarian informasi lainnya yang berguna dalam proses analisis FAR.

Kewajiban petugas pajak (dalam hal ini pemeriksa pajak) untuk melakukan proses evaluasi dan klarifikasi data dan pencarian informasi analisis FAR diatur pada ketentuan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 yang mengatur tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

KEP-01/PJ.7/1993 mengharuskan pemeriksa untuk memberikan daftar pertanyaan/kuesioner dan melakukan wawancara dalam melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai transaksi afiliasi. Dalam lampiran I KEP-01/PJ.7/1993 dijabarkan dua puluh empat pertanyaan sehubungan dengan fungsi umum, fungsi administrasi, dan fungsi penjualan, sedangkan dalam lampiran II KEP-01/PJ.7/1993 terdapat dua puluh dua pertanyaan yang berkaitan dengan fungsi pemasaran. Pemeriksa pajak mempunyai kewajiban untuk menyerahkan pertanyaan-pertanyaan tersebut sebagai bagian dari proses pembuktian transaksi

afiliasi yang dilakukan Wajib Pajak telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Penekanan fungsi yang diatur dalam KEP-01/PJ.7/1993 terletak hanya pada fungsi umum, fungsi administrasi, fungsi penjualan dan fungsi pemasaran. Penekanan belum diberikan kepada aktivitas yang memberikan tambahan nilai signifikan yang biasanya berbeda pada setiap industri seperti yang diterapkan di Amerika dan Jerman. Perbedaan fungsi yang signifikan tersebut mengakibatkan perlunya pemahaman yang mendalam akan suatu industri sebelum mengembangkan analisis fungsi yang sesuai. Contohnya ketika melakukan analisis atas fungsi pada perusahaan pabrikasi, maka fungsi produksi, yang meliputi fungsi pembelian bahan mentah dan bahan setengah jadi, fungsi produksi, fungsi transportasi dan fungsi pergudangan adalah merupakan fungsi yang harus diteliti secara mendalam.

Penjelasan mengenai fungsi produksi terdapat pada Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi. Dalam peraturan ini dijelaskan mengenai fungsi produksi dan fungsi distribusi. Fungsi pabrikasi maupun produksi dibagi menjadi tiga, yaitu fungsi penuh (*fully pledged*), fungsi terbatas dan fungsi rendah (jasa maklon dan distribusi berdasarkan komisi), dimana masing-masing jenis dipengaruhi oleh fungsi yang dilakukan sekaligus membedakan diantara ketiganya. Perbedaan pada fungsi pengambilan keputusan strategis, kemampuan melakukan kegiatan pabrikasi, manajemen persediaan, risiko persediaan, risiko kredit dan risiko pasar akan mempengaruhi bentuk fungsi dari pabrikasi atau distributor yang menjadi substansi usahanya.

Dibagian 1.4.1.(2) KEP-01/PJ.7/1993 disebutkan bahwa dalam mempelajari sifat keterkaitan dan ketergantungan Wajib Pajak yang didapatkan dari jawaban atas daftar pertanyaan yang telah diisi Wajib Pajak, perlu juga dilakukan penegasan atas jawaban-jawaban tersebut melalui wawancara. Penekanan yang harus dilakukan pada saat melakukan wawancara meliputi :

1. Sifat keterkaitan Wajib Pajak

2. Pembelian/penyerahan barang dari pihak yang saling terkait
3. Pembelian/penyerahan jasa serta jenis dan macam jasa yang diserahkan/dibeli dari pihak terkait.
4. Sewa, royalti dari pihak terkait.
5. Pinjaman-pinjaman dari pihak terkait.
6. Komisi-komisi dari pihak terkait.
7. Penghasilan dan beban lainnya dari pihak terkait.

Menurut S-153/PJ.04/2010, dalam hal Wajib Pajak telah melakukan analisis kesebandingan, maka Wajib Pajak dapat melampirkan analisis-kesebandingan yang telah dilakukannya, sebagai jawaban atas permintaan pemeriksa untuk mengisi lampiran I dan II pedoman *transfer pricing* 1993. Meskipun tidak terdapat kewajiban yang jelas bagi Wajib Pajak dalam melakukan analisis FAR serta tidak terdapat aturan yang jelas tentang pengenaan sanksi yang akan diterima oleh Wajib Pajak berdasarkan wewenang pasal 18 ayat 3 Undang-Undang Pajak Penghasilan nomor 36 Tahun 2008.

Kelemahan dalam kejelasan ini dapat ditutupi dengan keluarnya PER-43/PJ/2010 yang mengatur transaksi Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. PER-43/PJ/2010 telah mengatur dengan jelas sanksi dan jaminan yang diberikan sehubungan dengan dilakukannya analisis perbandingan. Peraturan tersebut menyebutkan bahwa dalam hal Wajib Pajak tidak dapat memberikan penjelasan yang memadai dan/atau menunjukkan dokumen pendukung penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sebagaimana dimaksud dalam peraturan ini, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan data atau dokumen lain dan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dinilai tepat oleh Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan kewenangan berdasarkan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP. Kewenangan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) peraturan ini tidak dilakukan apabila Wajib Pajak telah memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang memiliki Hubungan Istimewa, hal ini merupakan kepastian hukum atau jaminan kepada Wajib Pajak.

S-153/PJ.04/2010 juga menjelaskan bahwa data mengenai FAR dari para pihak yang terlibat dalam transaksi, harus merupakan data yang handal dan dapat ditunjukkan oleh biaya yang ditanggung oleh tiap pihak yang terlibat dalam transaksi. Pemeriksa harus meneliti data pendukung FAR, termasuk melakukan verifikasi mengenai kebenaran data pendukung tersebut, untuk menguji kehandalan informasi mengenai FAR dari para pihak yang terlibat dalam transaksi. Analisis FAR harus dilakukan secara akurat dan menyeluruh karena akan menjadi dasar untuk menentukan bagian imbalan atau hasil transaksi dari para pihak yang terlibat dalam suatu transaksi.

#### **4.1.3 Tahap Proses Analisis FAR**

Tahap proses analisis FAR dimulai ketika perusahaan afiliasi atau transaksi afiliasi yang diaudit akan dikarakteristikan. Proses pengkarakteristikan fungsi akan dilanjutkan dengan proses pengkarakteristikan aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut dan berakhir pada saat karakteristik fungsi, aset dan risiko ditentukan. Proses analisis FAR yang sama akan diulang pada pembanding potensial untuk menentukan apakah pembanding mempunyai tingkat kesebandingan yang dapat diandalkan untuk dijadikan pembanding. Tahap ini berfungsi untuk memilih pembanding, memilih metode *TP* yang paling sesuai pada kondisi kasus transaksi afiliasi, memilih indikator finansial (pada saat penggunaan metode berdasarkan laba) dan mengidentifikasi faktor pembanding yang harus dipertimbangkan melalui analisis FAR.

Meskipun KEP-01/PJ.7/1993 mengharuskan pemeriksa pajak untuk memberikan dan Wajib Pajak untuk mengisi pertanyaan-pertanyaan pada daftar kuesioner dan melakukan wawancara, namun belum terdapat ketentuan tentang bagaimana analisis FAR dilakukan. KEP-01/PJ.7/1993 hanya menjelaskan bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut merupakan analisis fungsional atas kegiatan Wajib Pajak (dengan modifikasi seperlunya pertanyaan tersebut dapat dipakai untuk menganalisis fungsi dari beberapa badan anggota perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri Indonesia).

Ketentuan mengenai proses analisis FAR juga belum terdapat pada PER-39/PJ/2009. Meskipun telah cukup lengkap mengatur persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR, PER-39/PJ/2009 belum menjelaskan bagaimana pencatatan dan informasi tersebut digunakan untuk mendapatkan renumerasi yang wajar sesuai *ALP*.

Proses analisis FAR akhirnya dijelaskan pada S-153/PJ.04/2010. Peraturan ini menjelaskan bahwa sebelum melakukan perbandingan hasil transaksi dalam penerapan prinsip kewajaran, maka terlebih dahulu harus dilakukan perbandingan kondisi transaksi afiliasi dengan kondisi transaksi independen yang akan dijadikan sebagai pembanding. Analisis FAR dilakukan dengan mengidentifikasi fungsi yang dilakukan para pihak yang terlibat dalam transaksi hubungan istimewa, aset yang digunakan untuk melakukan fungsi dan risiko yang ditanggung, sebagai bahan untuk diperbandingkan dengan fungsi, aset dan risiko para pihak yang terlibat dalam transaksi antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau diperbandingkan dengan FAR dari transaksi pada sektor usahanya. Terdapat penekanan tambahan yang jelas pada kata “aset yang digunakan, risiko yang ditanggung serta perbandingan antara pihak indepen dan transaksi sektor usaha”, yang berarti bahwa selain analisis fungsi yang dilakukan, analisis FAR juga harus mengidentifikasi risiko yang ditanggung sebagai dampak dalam menjalankan fungsi tersebut serta aset yang dipergunakan untuk menjalankan fungsi tersebut.

PER-43/PJ/2010 menjelaskan bahwa analisis FAR dilakukan dengan mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Kegiatan ekonomi dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan.

PER-43/PJ/2010 juga menjelaskan bahwa dalam melakukan analisis FAR, selain fungsi yang dilakukan (seperti desain, pengolahan, perakitan, penelitian, pengembangan, pelayanan, pembelian, distribusi, pemasaran, promosi,

transportasi, keuangan, dan manajemen) harus juga dipertimbangkan penggunaan aset dalam menjalankan suatu fungsi serta risiko yang mungkin timbul dalam menjalankan suatu fungsi. Jenis aset yang digunakan atau akan digunakan meliputi tanah, bangunan, peralatan, dan harta tidak berwujud, serta sifat dari aset tersebut seperti umur, harga pasar, lokasi dan risiko yang mungkin timbul dan harus ditanggung oleh masing-masing pihak yang melakukan transaksi meliputi risiko pasar, risiko kerugian investasi, dan risiko keuangan. Peraturan ini memberikan contoh risiko yang ditanggung dan aset yang digunakan dalam menjalankan suatu fungsi.

Baik fungsi yang dilakukan, risiko yang ditanggung serta aset yang digunakan merupakan suatu bagian integral yang tidak dapat dipisahkan dan saling berhubungan. Contoh keterkaitan antara aset yang digunakan, risiko yang ditanggung dengan fungsi yang dilakukan dapat digambarkan pada gambar berikut :

Gambar 14  
Keterkaitan Fungsi, Aset dan Risiko

	Functions	Assets	Risks
Research and development	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Basic research</li> <li>■ Product development</li> <li>■ Product design</li> <li>■ Licensing</li> <li>■ Patent development</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Patents</li> <li>■ Licences</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Failed research</li> <li>■ Substitution risk</li> <li>■ Market risk</li> <li>■ Patent disputes</li> <li>■ Leaving of qualified employees</li> </ul>
Product manufacturing	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Manufacturing</li> <li>■ Packaging</li> <li>■ Assembly</li> <li>■ Quality control</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Licences</li> <li>■ Product and/or process know-how</li> <li>■ Trademarks</li> <li>■ Land</li> <li>■ Production plants</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Misinvestments</li> <li>■ Excess capacities</li> <li>■ Bad debt</li> <li>■ Production of defective goods</li> <li>■ Environmental risks</li> <li>■ Quality risk</li> <li>■ Product liability</li> <li>■ Governmental interference (e.g., environmental regulations, minimum wages)</li> </ul>
Distribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Procurement</li> <li>■ Warehousing</li> <li>■ Advertising</li> <li>■ Sales</li> <li>■ Financing</li> <li>■ Transport</li> <li>■ Customs clearance</li> <li>■ Assembly</li> <li>■ Technical support</li> <li>■ Customer service</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Distribution rights</li> <li>■ Trademark right</li> <li>■ Customer base</li> <li>■ Vehicles</li> <li>■ Storage equipment</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Distribution risk (change in customer taste, economic downturn)</li> <li>■ Collapse of prices</li> <li>■ Warranty risk</li> <li>■ Bad debt risk</li> <li>■ Exchange rate variations</li> <li>■ Transport risk</li> <li>■ Storage risk</li> </ul>

Administration	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Management</li> <li>■ Co-ordination</li> <li>■ Strategy development</li> <li>■ Controlling</li> <li>■ Finance</li> <li>■ Accounting</li> <li>■ Employee recruitment and training</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Specific software</li> <li>■ Land</li> <li>■ Buildings</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Business risk</li> <li>■ Liquidity risk</li> <li>■ Logistics</li> </ul>
Business strategy	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Cost leadership</li> <li>■ Limitation of business activities to certain core areas or spreading business activities as wide as possible (diversification)</li> <li>■ Market leadership</li> </ul>		
Market and competitive conditions	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Bargaining power of buyers (number of suppliers and potential buyers, supply and demand volume, sale directly to ultimate customer or to dealers or retailers) and bargaining power of vendors (quality products).</li> <li>■ Intensity of competition between the suppliers; likelihood of new participants entering the market and rival products (amount, price, quality, substitution risk).</li> <li>■ Market size and market level, consumer's purchasing power, capital costs, workforce and environment protection, business cycles.</li> <li>■ Price controls, import restrictions, limitation of currency export.</li> <li>■ Time of transaction.</li> </ul>		

Sumber : Alexander Voegele and Chunyu Zhang. (2010).

Direktorat jenderal pajak seharusnya membuat panduan yang memetakan secara lebih khusus mengenai kelompok fungsi yang dilakukan oleh Wajib Pajak serta faktor analisis FAR dari setiap industri. Pembentukan panduan tersebut dapat dimulai dari pengelompokan jumlah industri, pembagian golongan pokok dari setiap industri, penentuan kelompok fungsi yang signifikan dari setiap industri dan penentuan faktor-faktor yang terkait dengan analisis FAR. Pemetaan terhadap faktor analisis FAR akan mengakibatkan terkelompokannya Wajib Pajak berdasarkan fungsi yang dilakukan, risiko yang ditanggung dari fungsi tersebut serta aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut. Kelompok fungsi yang signifikan didapatkan melalui proses analisis FAR yang dilakukan sampai terciptanya karakteristik FAR. Hasil penelitian terhadap analisis FAR yang digunakan dalam industri pada kode klasifikasi lapangan usaha sesuai Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP- 34/PJ/2003 adalah sebagai berikut :

Tabel 2.

Faktor analisis FAR menurut KLU

Kategori Kegiatan Ekonomi	Judul Kategori	Jumlah Golongan Pokok	Kelompok Fungsi Signifikan	Faktor Analisis FAR
Kode A	Kategori Pertanian, Perburuan dan Kehutanan	2	belum	belum terinci
Kode B	Kategori Perikanan	1	belum	belum terinci
Kode C	Kategori Pertambangan dan	5	belum	belum

	Penggalian			terinci
Kode D	Kategori Industri Pengolahan	23	sudah	terinci
Kode E	Kategori Listrik, Gas dan Air	2	belum	belum terinci
Kode F	Kategori Konstruksi	1	belum	belum terinci
Kode G	Kategori Perdagangan Besar dan Eceran; Reparasi Mobil, Sepeda Motor, serta Barang-barang Keperluan Pribadi dan Rumah Tangga	5	belum	belum terinci
Kode H	Kategori Penyediaan Akomodasi dan Penyediaan Makan Minum	1	belum	belum terinci
Kode I	Kategori Transportasi, Pergudangan dan Komunikasi	5	belum	belum terinci
Kode J	Kategori Perantara Keuangan	3	belum	belum terinci
Kode K	Kategori Real Estat, Usaha Persewaan dan Jasa Perusahaan	5	belum	belum terinci
Kode L	Kategori Administrasi Pemerintahan, Pertahanan dan Jaminan Sosial Wajib	1	belum	belum terinci
Kode M	Kategori Jasa Pendidikan	1	belum	belum terinci
Kode N	Kategori Jasa Kesehatan dan Kegiatan Sosial	1	belum	belum terinci
Kode O	Kategori Jasa Kemasyarakatan, Sosial, dan Kegiatan Lainnya	4	belum	belum terinci
Kode P	Kategori Jasa Perorangan	1	belum	belum terinci
Kode Q	Kategori Badan Internasional dan Badan Ekstra Internasional Lainnya	1	belum	belum terinci
Kode X	Kategori Kegiatan Yang Belum Jelas Batasannya	1	belum	belum terinci

Sumber : Diolah dari KEP- 34/PJ/2003 dan PER-43/PJ/2010

Ketika pengelompokan faktor analisis FAR telah tersedia, maka pengelompokan Wajib Pajak yang menjalankan fungsi yang sama atau serupa, risiko ditanggung dari fungsi tersebut yang sama atau serupa serta aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut yang sama atau serupa akan dapat disajikan (telah terbentuk karakteristik FAR). Perbedaan fungsi yang dilakukan,

perbedaan risiko yang ditanggung dari suatu fungsi serta perbedaan aset yang digunakan untuk menjalankan suatu fungsi akan dapat terlihat melalui pengulangan proses FAR terhadap perusahaan afiliasi yang diperiksa dan perbedaan yang material, yang memberikan dampak signifikan terhadap harga akan dapat segera dilakukan penyesuaian jika dimungkinkan. Pemetaan tersebut akan menyediakan informasi yang sangat berguna bagi proses penentuan renumerasi sesuai *ALP*. Informasi perihal fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan serta resiko yang ditanggung akan menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk memilih perusahaan pembanding yang sesuai dengan transaksi afiliasi (*tested party*), memilih metode yang paling sesuai dengan kondisi transaksi afiliasi, menentukan indikator finansial yang akan di test (pada saat penggunaan metode laba) serta untuk menentukan faktor pembanding yang signifikan. Informasi-informasi tersebut lebih dikenal dengan istilah *benchmark*.

Penentuan karakter usaha Wajib Pajak harus dilakukan berdasarkan hasil analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan status legal dari Wajib Pajak, karena terdapat kemungkinan bahwa status legal Wajib Pajak tidak sama dengan substansi usaha Wajib Pajak. Dengan melakukan pemetaan maka akan terlihat kesenjangan antara golongan pokok Wajib Pajak berdasarkan KLU dengan perbedaan fungsi yang dilakukan dari hasil dari analisis FAR, sehingga penyesuaian status legal dapat dilakukan jika diperlukan.

PER-43/PJ/2010 mengharuskan Wajib Pajak yang melakukan transaksi afiliasi menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha yang dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut :

- a. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding, yang dilakukan melalui analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan :
  - a. karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa ;
  - b. fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi ;
  - c. ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian ;
  - d. keadaan ekonomi; dan
  - e. strategi usaha .

- b. menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ;
- c. menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa ; dan
- d. mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku .

Baik KEP-01/PJ.7/1993, PER-39/PJ/2009, S-153/PJ.04/2010 maupun PER-43/PJ/2010 yang diantaranya mengatur penerapan analisis FAR, belum disajikan analisis “*Value Chain*” untuk memberikan identifikasi yang jelas pihak mana yang melakukan masing-masing fungsi, menanggung risiko dan menggunakan masing-masing aset dalam suatu grup. Gambaran dari grup, paparan aktivitas grup dan gambaran pasar meliputi :

- a. Bagan organisasi yang menunjukkan struktur legal dan operasional dari grup dan perusahaan dalam grup tersebut,
- b. Daftar dari pabrik milik perusahaan beserta fungsi-fungsinya,
- c. Pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dimana terdapat transaksi barang dan jasa antar perusahaan afiliasi,
- d. Apakah ada pegawai perusahaan yang ditugaskan untuk dibayar oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa
- e. Aktifitas yang dilakukan perusahaan dalam grup untuk tahun yang bersangkutan
- f. Porsi dari *volume chain* perusahaan dalam grup
- g. Paparan singkat bagaimana perusahaan dan grup dikembangkan dalam beberapa tahun lalu serta rencana dan harapan dimasa depan
- h. Penyesuaian laba yang dibuat untuk transaksi barang dan jasa dengan perusahaan afiliasi (transaksi afiliasi)
- i. Posisi pasar dan posisi pasar perusahaan
- j. Pesaing utama perusahaan di pasar
- k. Lingkungan pasar, seperti ekspansi dan eliminasi
- l. Dinamisasi pasar

m. Faktor eksternal yang mempengaruhi pasar (seperti persyaratan legal dan ketergantungan atas komoditas tertentu)

Gambaran dari grup, paparan aktifitas grup dan gambaran pasar merupakan informasi umum yang sangat diperlukan dalam analisis fungsi dan risiko. Informasi tersebut berguna sebagai gambaran “*value chain*” yang melibatkan lebih dari satu perusahaan dan kontribusi nilai tambah seluruh perusahaan afiliasi terhadapnya. Ketika analisis FAR dilakukan secara terintegrasi dalam suatu grup dalam bentuk “*value chain*”, maka nilai tambah setiap perusahaan dalam suatu grup akan dapat terlihat dengan jelas. Hal tersebut sangat berguna bagi pengurangan risiko pembentukan *paper company*, *SPV*, maupun bentuk lain yang dibuat Wajib Pajak guna memaksimalkan efisiensi pembayaran pajaknya yang dilakukan secara ilegal.

#### 4.2. Praktik penerapan Analisis Fungsi, Aset dan Risiko yang dilakukan oleh WPDN Indonesia

Praktek penerapan analisis FAR yang dilakukan oleh WPDN di Indonesia telah tercermin dalam lampiran 3A-1 SPT PPh Badan Tahun 2009. Dalam lampiran tersebut terdapat *checklist* yang berisi pernyataan bahwa Wajib Pajak telah membuat catatan tentang analisis fungsional yang menjadi pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aset-aset digunakan dalam transaksi tersebut. Berikut data pelaporan lampiran 3 SPT PPh Badan Tahun 2009 yang dimasukkan oleh Wajib Pajak pada data SIDJP :

Tabel 3

Data Pelaporan Lampiran 3 SPT PPh Badan Tahun 2009

	Keterangan	Sumber Data	Jumlah WP	Prosentase
1	Jumlah Wajib Pajak yang melaporkan memiliki hubungan istimewa.	Lampiran Khusus 3A yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	3.737	

Keterangan		Sumber Data	Jumlah WP	Prosentase
2	Metode Penetapan Harga (MPH)	Lampiran Khusus 3A yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	dibanding jumlah MPH	
a	<i>Comparable Uncontrolled Price</i>		13.753	58,0%
b	<i>Metode Cost plus</i>		4.915	20,7%
c	<i>Resale Price Method</i>		878	3,7%
d	<i>Profit Split Method</i>		324	1,4%
e	<i>Transactional Net Margin Method</i>		3.398	14,3%
f	Lainnya		7	0,0%
g	Tidak Jelas		427	1,8%
	Jumlah		23.702	100,0%
3	Jenis Transaksi Afiliasi (TA)	Lampiran Khusus 3A yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	dibanding jumlah TA	
a	penjualan/pembelian barang berwujud (bahan baku, barang jadi dan barang dagangan).		11.288	47,6%
b	penjualan/pembelian barang modal, termasuk aktiva tetap		602	2,5%
c	penyerahan/pemanfaatan barang tidak berwujud		599	2,5%
d	peminjaman uang.		2.371	10,0%
e	penyerahan jasa.		5.198	21,9%
f	penyerahan/perolehan instrumen keuangan		548	2,3%
g	dan lain-lain.		3.096	13,1%
	Jumlah		23.702	100,0%
4	Gambaran Perusahaan Secara Rinci	Lampiran Khusus 3A-1 yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	Dibanding Jumlah WP TA	
a	Struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional.		2.072	76,5%
b	Struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak.		2.544	94,0%
c	Aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak.		2.157	79,7%
d	Gambaran Lingkungan Usaha Secara Rinci.		2.123	78,4%
5	Pembuatan catatan tentang :	Lampiran Khusus 3A-1 yang dilaporkan WP dalam	Dibanding Jumlah WP TA	
a	Transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang		2.707	100,0%
b	Transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak dipengaruhi oleh hubungan Istimewa atau informasi mengenai transaksi pembanding.		1.853	68,5%
c	Dalam hal Wajib Pajak bertindak sebagai pihak yang menjual, menyerahkan atau meminjamkan dalam transaksi-transaksi sebagaimana disebutkan di atas, telah menyelenggarakan catatan tentang Kebijakan penentuan harga dan daftar harga selama 5 (lima) tahun terakhir dan Rincian biaya pabrikasi atau harga perolehan atau biaya penyiapan jasa.		1.532	56,6%
6	Mengenai Catatan Hasil Analisis Kesebandingan	Lampiran Khusus 3A-1 yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	Dibanding Jumlah WP TA	
a	Karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrumen keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan.		1.969	72,7%
b	Analisis fungsional yang menjadi pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut.		1.375	50,8%
c	Kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadinya		1.504	55,6%
d	Syarat-syarat transaksi-transaksi (terms of transactions), termasuk juga perjanjian sesuai kontrak antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang masih mempunyai hubungan Istimewa di luar negeri.		1.431	52,9%
e	Strategi bisnis Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi afiliasi.		1.461	54,0%

Keterangan		Sumber Data	Jumlah WP	Prosentase
7	Catatan Mengenai Penentuan Harga Wajar	Lampiran Khusus 3A-1 yang dilaporkan WP dalam SPT PPh Badan Tahun 2009	Dibanding Jumlah WP TA	
a	Metodologi penentuan harga yang diterapkan oleh Wajib Pajak, yang menunjukkan bagaimana harga yang wajar diperoleh, dan alasan metode tersebut dipilih dibandingkan dengan metode - metode lainnya.		1.839	67,9%
b	Data pembandingan yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk menentukan harga transfer.		1.501	55,4%
c	Aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembandingan dalam harga transfer.		1.357	50,1%

Sumber data : Diolah dari data pelaporan Wajib Pajak melalui SIDJP (tidak termasuk data KPP yang masih menggunakan SIP)

Berdasarkan tabel tersebut dapat dilihat bahwa terdapat 3.737 Wajib Pajak yang melaporkan memiliki hubungan istimewa.

Dari jumlah pernyataan atas transaksi, diketahui terdapat 72,4% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, hal ini berarti bahwa dari jumlah 3.737 Wajib Pajak yang melaporkan memiliki hubungan istimewa, 72,8% atau sekitar 2.707 Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak afiliasinya.

Dari jumlah pernyataan atas transaksi juga diketahui terdapat 68,5% atau sejumlah 1.853 Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau informasi mengenai transaksi independen dan 56,6% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan dalam hal Wajib Pajak bertindak sebagai pihak yang menjual, menyerahkan atau meminjamkan dalam transaksi-transaksi sebagaimana disebutkan di atas, telah menyelenggarakan catatan tentang kebijakan penentuan harga dan daftar harga selama 5 (lima) tahun terakhir dan rincian biaya pabrikasi atau harga perolehan atau biaya penyiapan jasa.

Transaksi terbesar berasal dari jenis transaksi penjualan/pembelian afiliasi barang berwujud (bahan baku, barang jadi dan barang dagangan) yang mencapai 47,6% atau sebesar 11.288 transaksi dari jumlah total transaksi afiliasi sejumlah 23.702 transaksi yang dinyatakan oleh Wajib Pajak, yang kemudian disusul oleh penyerahan barang dan jasa serta peminjaman uang sebesar 21,9% (5.198 transaksi)

dan 10% (2.371 transaksi). Transaksi penjualan atau pembelian barang modal termasuk aktiva tetap terjadi dalam jumlah yang relatif sama besar dengan transaksi penyerahan atau pemanfaatan barang tidak berwujud yaitu sejumlah 602 transaksi dan 599 transaksi atau 2,5% dari total transaksi. Transaksi penyerahan atau perolehan instrumen keuangan seperti saham dan obligasi menempati urutan terakhir dalam pengelompokan yang ditentukan oleh SPT PPh Badan yaitu sebesar 548 transaksi atau 2,3% dari total transaksi. Terdapat 3.096 transaksi atau sekitar 13,1% transaksi yang tidak termasuk 6 (enam) jenis transaksi diatas dan belum dikelompokkan.

Dari jumlah pernyataan atas penggunaan metode *transfer pricing*, diketahui 58% atau sebesar 13.753 transaksi dari jumlah total 23.702 transaksi afiliasi menggunakan metode *CUP*, kemudian *CP* sejumlah 20,7% (4.915 transaksi), *TNMM* sejumlah 14,3% (3.398 transaksi), *RPM* sebesar 3,7% (878 transaksi) dan metode *PS* sebesar 1,4% (324 transaksi). Banyaknya Wajib Pajak yang menggunakan metode *CUP* pada menggambarkan bahwa banyak transaksi afiliasi yang memiliki pembanding identik atau kesebandingan hampir sempurna.

#### **4.2.1 Praktik Persyaratan Pencatatan dan Penyediaan Informasi Awal Analisis FAR**

Praktik persyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR di Indonesia digambarkan pada pengisian lampiran 3A1 bagian 1 tentang gambaran perusahaan secara rinci.

Dari jumlah pernyataan atas gambaran perusahaan secara rinci, jika dibandingkan dengan jumlah Wajib Pajak yang mengakui memiliki hubungan istimewa sejumlah 3.707 Wajib Pajak, diketahui terdapat 55,4% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 68,1% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 57,7% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 56,8%

Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci.

Keadaan tersebut menggambarkan bahwa Wajib Pajak di Indonesia belum semua melakukan pencatatan yang memadai untuk dapat melakukan analisis kesebandingan dan analisis FAR. Masih terdapat 44,6 % Wajib pajak yang belum melakukan pencatatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 31,9% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 42,3% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 43,2% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci.

Dari jumlah pernyataan atas gambaran perusahaan secara rinci, jika dibandingkan dengan jumlah Wajib Pajak yang mengakui memiliki transaksi hubungan istimewa sejumlah 2.707 Wajib Pajak, diketahui terdapat 76,5% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 94% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 79,7% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 78,4% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci.

Keadaan tersebut menggambarkan bahwa dalam melakukan transaksi afiliasi, Wajib Pajak di Indonesia belum semua melakukan pencatatan yang memadai untuk dapat melakukan analisis kesebandingan dan analisis FAR. Masih terdapat 23,5 % Wajib pajak yang belum melakukan pencatatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 6% Wajib Pajak yang belum membuat

catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 20,3% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 21,6% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci.

#### **4.2.2 Praktik Proses Evaluasi dan Klarifikasi Data dan Pencarian Informasi Analisis FAR**

Praktik evaluasi dan klarifikasi data dan pencarian informasi analisis FAR dilakukan oleh pemeriksa pajak dalam meneliti transaksi afiliasi. Dari data praktik pesyaratan pencatatan dan penyediaan informasi awal analisis FAR oleh WPDN di Indonesia diketahui bahwa terdapat 2.072 atau 76,5% Wajib Pajak yang menyelenggarakan catatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 2.544 atau 94% Wajib Pajak yang menyelenggarakan catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 2.157 atau 79,7% Wajib Pajak yang menyelenggarakan catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 2.132 atau 78,4% Wajib Pajak yang menyelenggarakan catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci yang perlu di evaluasi dan diklarifikasi disamping pencarian data lainnya yang berhubungan dengan data dan informasi yang dibutuhkan analisis FAR.

Sedangkan pencarian informasi harus dilakukan terhadap 635 atau 23,5 % Wajib Pajak yang belum melakukan pencatatan mengenai struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional, 163 atau 6% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak, 550 atau 20,3% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak dan 584 atau 21,6%

Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai gambaran lingkungan usaha secara rinci.

#### 4.2.2 Praktik Proses Analisis FAR

Dari jumlah pernyataan atas catatan hasil kesebandingan, jika dibandingkan dengan jumlah Wajib Pajak yang mengakui memiliki transaksi hubungan istimewa sejumlah 2.707 Wajib Pajak, diketahui terdapat 1.969 atau 72,7% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrumen keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan, 1.375 atau 50,8% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai analisis fungsional yang menjadi pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut, 1.504 atau 55,6% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadinya transaksi, 1.431 atau 52,9% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai syarat-syarat transaksi-transaksi (*terms of transactions*), termasuk juga perjanjian sesuai kontrak antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang masih mempunyai hubungan Istimewa di luar negeri dan 1.461 atau 54% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai strategi bisnis Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi afiliasi.

Keadaan tersebut menggambarkan bahwa dalam melakukan transaksi afiliasi, Wajib Pajak di Indonesia belum semua melakukan analisis kesebandingan dan analisis FAR. Masih terdapat 738 atau 27,3% Wajib Pajak belum membuat catatan mengenai karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrumen keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan, 1.332 atau 49,2% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai analisis fungsional yang menjadi pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut, 1.203 atau 44,4% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadinya transaksi, 1.276

atau 47,1% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai syarat-syarat transaksi-transaksi (*terms of transactions*), termasuk juga perjanjian sesuai kontrak antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang masih mempunyai hubungan Istimewa di luar negeri dan 1.246 atau 46% Wajib Pajak yang belum membuat catatan mengenai strategi bisnis Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi afiliasi. Jika dirata-rata  $((1.969+1.375+1.504+1.431+1.461)/5)$  maka hanya sejumlah 1.548 atau 57,2% Wajib Pajak yang melakukan analisis kesebandingan.

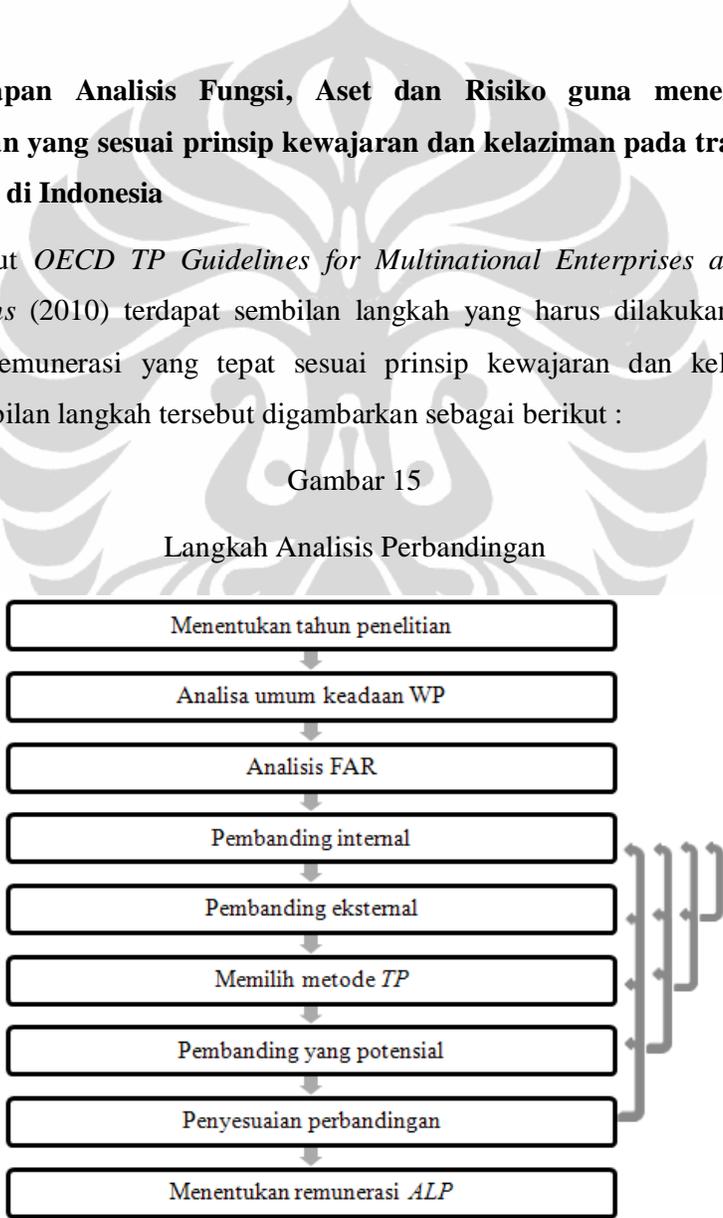
Dari jumlah pernyataan atas catatan mengenai penentuan harga wajar, jika dibandingkan dengan jumlah Wajib Pajak yang mengakui memiliki transaksi hubungan istimewa sejumlah 2.707 Wajib Pajak, diketahui terdapat 1.839 atau 67,9% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai metodologi penentuan harga yang diterapkan oleh Wajib Pajak, yang menunjukkan bagaimana harga yang wajar diperoleh, dan alasan metode tersebut dipilih dibandingkan dengan metode-metode lainnya, 1.501 atau 55,4% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan mengenai data pembanding yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk menentukan harga transfer dan 1.357 atau 50,1% Wajib Pajak yang menyatakan telah membuat catatan aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembanding dalam harga transfer.

Perbandingan pencatatan Wajib Pajak yang bertransaksi afiliasi antara transaksi pihak independen dengan transaksi afiliasi sebesar 68% (1.853 transaksi / 2.707 transaksi) menunjukkan bahwa maksimal penggunaan *eksternal comparable* adalah 68% dari pencatatan yang dilakukan. Hal ini menggambarkan bahwa dalam menentukan renumerasi ALP, minimal terdapat 32% Wajib Pajak menggunakan *internal comparable*. Meskipun terdapat 1.853 Wajib Pajak yang memiliki pembanding eksternal, namun hanya sejumlah 1.839 atau 67,9% Wajib Pajak yang menentukan metodologi dan alasan metode tersebut dipilih dibandingkan dengan metode -metode lainnya, hanya sejumlah 1.501 atau 55,4% Wajib Pajak yang menyatakan menggunakan data pembanding dalam menentukan harga transfer dan hanya sejumlah 1.357 atau 50,1% Wajib Pajak yang menunjukkan bagaimana aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembanding dalam harga transfer.

Secara teori, penggunaan metode *TP* berasal dari hasil analisis kesebandingan dan analisis FAR, sehingga rendahnya jumlah rata-rata Wajib Pajak yang melakukan analisis kesebandingan (1.548 atau 57,2% Wajib Pajak), jumlah Wajib Pajak yang melakukan analisis FAR (1.375 atau 50,8% Wajib Pajak) menyebabkan rendahnya penggunaan data pembanding (1.501 atau 55,4% Wajib Pajak) dan rendahnya penentuan alasan penggunaan metodologi (1.839 atau 67,9%).

**4.3. Penerapan Analisis Fungsi, Aset dan Risiko guna menentukan imbalan yang sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman pada transaksi afiliasi di Indonesia**

Menurut *OECD TP Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010) terdapat sembilan langkah yang harus dilakukan untuk menentukan remunerasi yang tepat sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman Usaha, kesembilan langkah tersebut digambarkan sebagai berikut :



Sumber : (OECD TP Guidelines (2010))

Dalam prakteknya, langkah analisis perbandingan bukan merupakan suatu proses yang *linier*, langkah 5 sampai 7 mungkin harus dilakukan berulang kali sehingga hasilnya dapat memuaskan. Contohnya dalam pemilihan metode *TP*, dalam suatu kasus dimana tidak dimungkinkan untuk menemukan informasi atas transaksi pembanding (langkah 7) dan/atau membuat penyesuaian yang akurat (langkah 8), sehingga mungkin harus dipilih metode lainnya dengan mengulang proses tersebut dari langkah 4. *The Committee on Fiscal Affairs* (2009) mengilustrasikan hal ini dengan contoh dari analisis sebuah transaksi afiliasi berupa penjualan produk-produk bermerek oleh pabrikasi fungsi penuh (*fully fledged manufacturing*) kepada distributor fungsi rendah (*commission agent*) (langkah 3). Dalam contoh ini diasumsikan bahwa metode *CUP* awalnya dipilih sebagai metode yang sesuai (langkah 4) tetapi perbandingan yang dapat dipercaya tidak dapat dilakukan melalui metode ini, contohnya karena ketidakmampuan untuk menyesuaikan adanya produk atau nama merek (langkah 6). Maka kemudian dipilih *RPM* (langkah 4 lagi) yang konsisten dengan hasil analisis FAR dari transaksi afiliasi tersebut yang dilakukan pada langkah 3, selanjutnya dicoba lagi untuk mengidentifikasi pembanding (langkah 4 sampai dengan langkah 6) dimana fokus utama sekarang adalah perbandingan laba kotor yang diperoleh oleh para distributor pembanding dalam situasi yang sama. Jika hasil dari analisis pada langkah 3 adalah bahwa transaksi afiliasi dilakukan oleh pabrikasi fungsi rendah (*toll manufacturer/maklon*) kepada distributor fungsi penuh (*fully fledged distributor*) maka metode yang mungkin akan dipilih adalah *CPM* dan akan dicari pabrik pembanding dibandingkan mencari distributor pembanding.

Analisis umum yang dilakukan idealnya meliputi gambaran dari grup, gambaran dari perusahaan, paparan aktifitas, perjanjian afiliasi dan gambaran pasar. Analisis tersebut dibutuhkan untuk membuat "*value chain*" dari usaha Wajib Pajak secara keseluruhan dalam suatu grup. Analisis ini diperlukan guna menghitung remunerasi yang wajar atas fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut, serta risiko yang ditanggung atas pelaksanaan fungsi tersebut. Informasi yang diperlukan untuk analisis umum berasal dari Wajib Pajak, baik melalui informasi yang diberikan atas dokumentasi *transfer pricing* maupun dari hasil kuesioner, *checklist* maupun wawancara. Di

Indonesia, contoh kuesioner telah disajikan di lampiran KEP-01/PJ.7/1993 namun hanya untuk fungsi umum, fungsi administrasi, fungsi penjualan dan fungsi pemasaran. Contoh *checklist* sehubungan dengan analisis ini digambarkan dalam tabel berikut :

Tabel 4

## Contoh Checklist “value of chain”

<b>Purchase of raw materials and semi-finished products</b>	<b>100:0<sup>1</sup></b>	<b>75:25</b>	<b>50:50</b>	<b>25:75</b>	<b>0:100</b>	<b>0:0</b>
Who opens up sources of raw material supply?						
Who is responsible for the purchase of raw materials?						
Who is responsible for the inventory?						
Who is responsible for the input?						
Who determines the suppliers?						
Who controls the quality?						
Who purchases raw materials and semi-finished products?						
Who negotiates the terms with independent suppliers?						
Who stores raw materials and semi-finished products?						
Who is responsible for freight and insurance?						
Who settles the invoices for raw materials and semi-finished products?						
Please give a short description of the company's activities regarding the purchase of raw materials and semi-finished products:						
<b>Production</b>	<b>100:0</b>	<b>75:25</b>	<b>50:50</b>	<b>25:75</b>	<b>0:100</b>	<b>0:0</b>
Who schedules production plans?						
Who controls production processes?						
Who coordinates production and sale?						
Who is responsible for the inspection of incoming raw materials and semi-finished products?						
Who packs and labels the products?						
Who develops cost standards?						
Who develops quality control standards?						
Who checks the quality?						
Please give a short description of the company's production activities:						
<b>Manufacturing Facilities</b>	<b>100:0</b>	<b>75:25</b>	<b>50:50</b>	<b>25:75</b>	<b>0:100</b>	<b>0:0</b>
Who determines the size of the manufacturing facilities?						
Who determines the location of the manufacturing facilities?						
Who designs the manufacturing facilities?						
Who controls construction of manufacturing facilities?						
Who purchases machinery and equipment?						
Who maintains the manufacturing facilities?						
Who maintains the equipment?						
Please give a short description of the company's activities in the field of manufacturing facilities:						
<b>Transport</b>	<b>100:0</b>	<b>75:25</b>	<b>50:50</b>	<b>25:75</b>	<b>0:100</b>	<b>0:0</b>
Who controls quality before delivery?						
Who is responsible for routes and means of transport?						
Who selects a provider of transport services?						

Who negotiates terms of contract?						
Who pays for transport services?						
Please give a short description of the company's activities in the field of transport:						
<b>Warehousing</b>	<b>100:0</b>	<b>75:25</b>	<b>50:50</b>	<b>25:75</b>	<b>0:100</b>	<b>0:0</b>
Who determines volume of output and point of production?						
Who assumes the risk of product delivery from the related company?						
Who assumes the risk of product delivery from the unrelated company?						
Who assumes the risk on receipt of delivery?						
Who maintains the warehouse for the end product??						
Who maintains the warehouse for intermediate goods and spare parts?						
Who controls current stocks?						
Who buys warehousing services from related companies?						
Who buys warehousing services from unrelated companies?						
Please give a short description of the company's activities in the field of warehousing:						

#### FOOTNOTES

1 "100:0": Exclusively performed by the company; "75:25": Predominantly performed by the company; "50:50": Performed by the company and its related company in equal shares; "25:75": Predominantly performed by the related company; "0:100": Exclusively performed by the related company; "0:0": Neither the company nor the related company performs the function.

Sumber : Alexander Voegele dan Chunyu Zhang(2010)

Pada prinsipnya, informasi yang berhubungan dengan penentuan pembanding adalah pada waktu yang sama dengan waktu dilakukannya transaksi afiliasi. Hal tersebut merefleksikan tindakan pihak independen pada kondisi ekonomi yang sama, namun dalam prakteknya terdapat masalah ketersediaan data pembanding dalam waktu tersebut. Pada beberapa kasus, pertimbangan penetapan imbalan juga dilakukan melalui analisis transaksi yang sama atau serupa dengan keadaan yang sama atau serupa dalam kurun waktu sebelumnya dengan penyesuaian atas perubahan kondisi ekonomi dan pasar.

Analisis FAR digunakan untuk memahami transaksi afiliasi yang diperiksa sehingga pihak yang akan diuji melalui pembanding yang potensial akan dapat ditentukan. Langkah-langkah dalam menerapkan analisis FAR adalah sebagai berikut :

1. Langkah pertama dalam melakukan analisis FAR adalah menentukan informasi umum Wajib Pajak yang didapatkan dari berbagai sumber.

2. Kemudian dilakukan proses pengidentifikasian atas fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi, serta risiko yang ditanggung karena menjalankan fungsi dan aset.
3. Langkah ketiga adalah pengidentifikasian atas fungsi yang dilakukan yang berasal dari aktifitas yang memberikan dampak signifikan. Fungsi merupakan aktivitas bisnis signifikan yang terdiri dari penggabungan tugas-tugas operasional yang sama yang dilakukan oleh unit atau bagian tertentu dari sebuah perusahaan yang memberikan dampak signifikan terhadap harga dan laba. Seandainya dalam suatu perusahaan terdapat banyak fungsi, maka analisis harus dilakukan dengan memisahkan tiap fungsi yang ada secara individu.

Analisis fungsi dapat dilakukan dengan membuat daftar seluruh aktifitas perusahaan yang mempunyai dampak signifikan, mengurutkan aktifitas tersebut, kemudian mengulang prosesnya pada perusahaan independen. Pada beberapa situasi, perusahaan akan memiliki fungsi aktifitas produksi dan penjualan secara sekaligus.

Pendekatan umum dari analisis fungsi dimulai dari pemahaman akan konsep rancangan dari usaha perusahaan, yang dimulai dari perancangan suatu produk sampai dengan penjualannya ke tangan konsumen akhir.

Dari analisis “*value chain*” dapat ditentukan proporsi fungsi yang dilakukan perusahaan afiliasi, proporsi ini dapat digunakan untuk membuat penyesuaian lanjutan atas porsi aktivitas yang dilakukan.

4. Langkah keempat adalah mengidentifikasi aset yang digunakan, mengelompokkan kedalam jenis serta *nature* dari aset tersebut. Contoh *nature* dari suatu aset adalah masa manfaat, nilai pasar, lokasi, hak property, asuransi.

Pemilik dari aset berwujud dapat ditentukan dari kepemilikannya secara legal.

Pada aset tidak berwujud yang didaftarkan, pemilik sah selaku pemegang hak untuk menggunakan aset tidak berwujud tersebut dapat dikategorikan sebagai pemiliknya. Pada aset tidak berwujud yang tidak didaftarkan, pemiliknya adalah pengembang dari aset tidak berwujud tersebut. Pada saat pengembangan dilakukan bersama, hanya ada satu Wajib Pajak yang dianggap sebagai

pengembang dan pemilik dari aset tidak berwujud tersebut dan anggota afiliasi yang berpartisipasi akan dianggap sebagai assister. Pemilik adalah yang mengeluarkan biaya paling besar dalam proses pengembangannya, kecuali jika terdapat perjanjian pengembalian biaya dimana pihak yang membayarkan akan dianggap sebagai pemilik aset tidak berwujud tersebut. Seandainya tidak dapat ditentukan siapa menanggung biaya terbesar maka seluruh fakta dan keadaan akan dipertimbangkan, yang meliputi lokasi dari pengembangan aset tidak berwujud; kemampuan pihak afiliasi untuk membawa proyek secara independen; pengontrolan dari proyek; dan perilaku Wajib Pajak afiliasi.

Substansi usaha adalah hal yang perlu dipertimbangkan dalam melakukan analisis aset. Ketika aset yang digunakan tidak memiliki substansi usaha, maka penggunaan aset tersebut harus dikeluarkan dalam perhitungan analisis.

Dari analisis “*value chain*” dapat ditentukan proporsi aset yang digunakan perusahaan afiliasi, proporsi ini dapat digunakan untuk membuat penyesuaian lanjutan atas porsi aktivitas yang dilakukan. Ketika karakteristik aset yang digunakan telah didapatkan, langkah berikutnya adalah menentukan karakteristik fungsi, aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung.

5. Penentuan karakteristik fungsi, aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung dimulai dari pengidentifikasian atas risiko yang ditanggung dari fungsi yang dijalankan dan aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut. Kemudian dilakukan pemisahan risiko berdasarkan jenisnya.

Dari analisis “*value chain*” dapat ditentukan alokasi dan kondisi risiko yang ditanggung perusahaan afiliasi, alokasi dan kondisi ini dapat digunakan untuk membuat penyesuaian lanjutan.

Dalam menentukan sebuah risiko, perlu dilihat substansi ekonomi dari risiko tersebut, ketika dalam praktek pelaksanaannya terdapat ketidaksesuaian alokasi risiko atau risiko yang ditanggung tidaklah sejajar dengan kontrol atas risiko tersebut, maka risiko yang tidak memiliki substansi ekonomi dapat diabaikan. Ketika menentukan pihak yang menanggung risiko, seperti risiko selisih kurs contohnya, ditentukan melalui Wajib Pajak yang memiliki wewenang untuk mengatur risiko. Keberadaan *hedging, forward, put and call option, swaps*

harus dipertimbangkan pula sehingga karakteristik dari fungsi, aset dan risiko perusahaan afiliasi yang diperiksa dapat ditentukan.

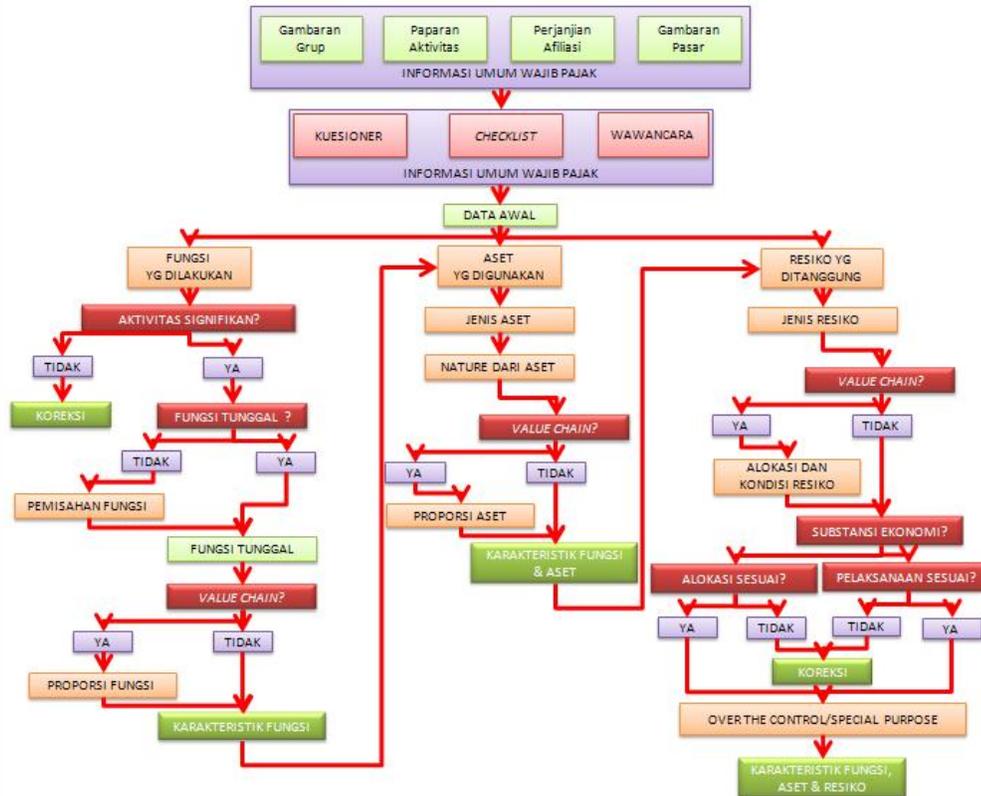
Langkah selanjutnya adalah pemeriksaan atas penentuan alokasi risiko diantara pihak afiliasi. Pemeriksaan ini dimulai dengan menelaah kondisi kontrak dimana hal tersebut tertulis. Perlu juga dilakukan pemeriksaan apakah pihak yang terlibat menyetujui kondisi sebagaimana tertulis pada kontrak. Pihak yang terlibat adalah bukti terbaik dalam menentukan alokasi risiko. Kondisi dari transaksi juga dapat ditemukan melalui surat menyurat atau komunikasi lain antara pihak afiliasi selain dari kontrak tertulis. Ketika tidak disebutkan secara tertulis, hubungan kontrak antara pihak afiliasi harus dihilangkan dari keputusan dan prinsip ekonomis yang diterapkan antara pihak independen. Ketika perjanjian dilakukan antara pihak independen, perbedaan kepentingan antara pihak memastikan bahwa terdapat ketergantungan satu dan lainnya pada kontrak yang ada, dan kondisi kontrak akan dihiraukan atau dirubah ketika terdapat kepentingan dari kedua pihak. Perbedaan kepentingan tersebut mungkin tidak terjadi pada kasus perusahaan afiliasi, dan menjadi penting untuk melakukan pemeriksaan apakah tindakan pihak yang berafiliasi telah sesuai kontrak atau tindakan tersebut mencerminkan kondisi kontrak tidak diikuti atau palsu.

Pandangan OECD lebih melihat kepada siapa yang siapa yang berwenang melihat hasil yang dilakukan atas fungsi mengadministrasikan dan memperhatikan risiko hari per hari (yang dapat di kerjakan oleh pihak ketiga). Sehingga yang perlu digaris bawahi adalah, menurut paragraph 1.27 panduan *transfer pricing* OECD, risiko berada pada kontrol atas risiko tersebut.

Gambar berikut menjelaskan proses dari analisis FAR untuk menentukan perusahaan afiliasi yang diperiksa :

Gambar 16.

Proses dari analisis FAR untuk menentukan perusahaan afiliasi yang diperiksa



Sumber : Diolah dari OECD *TP guidelines* dan berbagai teori.

Pencarian pembanding internal atau eksternal dilakukan melalui pengulangan langkah tersebut diatas pada transaksi atau perusahaan pembanding. Seandainya ditemukan perbedaan, maka harus segera dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan perbedaan tersebut.

Penyesuaian yang dilakukan, termasuk pula didalamnya perhitungan secara matematis atas dampak dari perbedaan fungsi yang dilakukan, perbedaan aset yang digunakan dalam menjalankan fungsi tersebut dan risiko yang ditanggung akibat menjalankan fungsi dan menggunakan aset akibat menjalankan fungsi tersebut terhadap harga, laba kotor atau laba bersih perusahaan yang diperbandingkan.

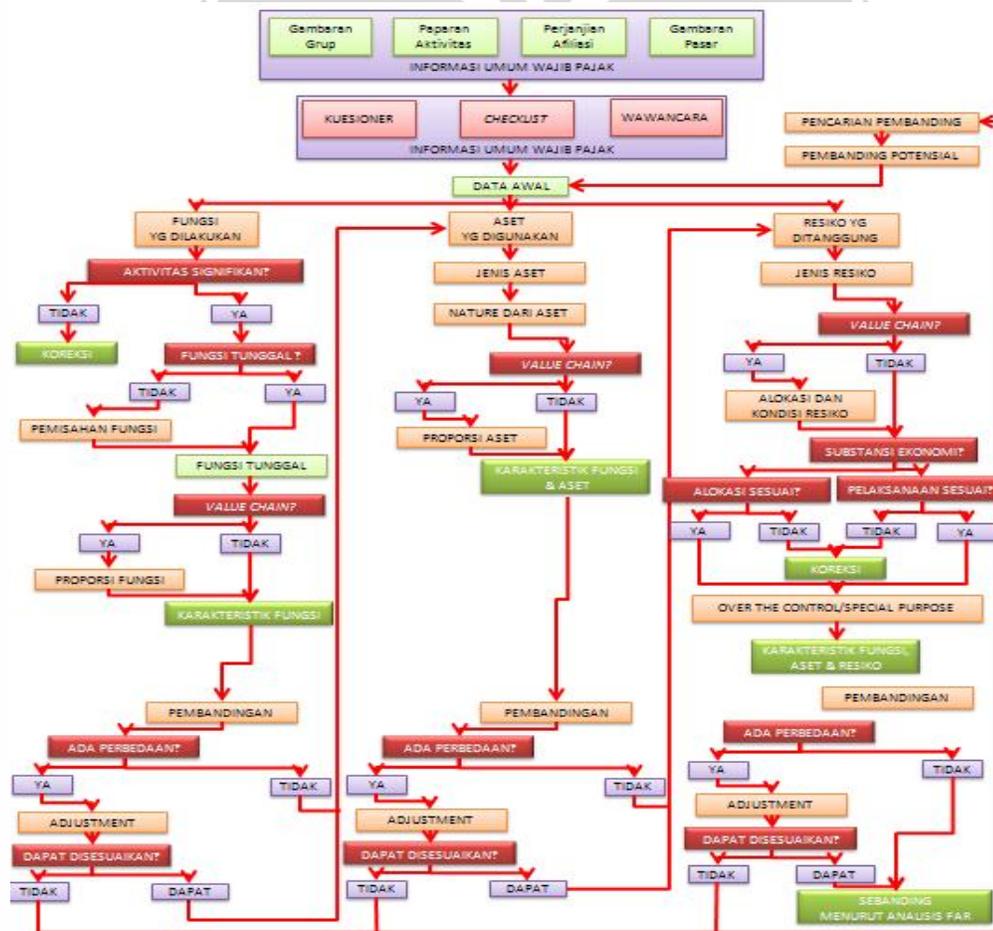
Ketika penyesuaian tidak dapat dilakukan, maka hasil perbandingan yang dilakukan tidak akan dapat diandalkan. Proses tersebut akan terus berulang

sampai didapatkan hasil yang memuaskan. Pertimbangan yang perlu ditekankan pada saat pengulangan proses analisis FAR yang dilakukan kepada pembanding potensial ini adalah bahwa pemilihan pembanding potensial harus berdasarkan kesamaan/kemiripan faktor karakteristik barang atau jasa serta penyesuaian atas kondisi kontrak yang tidak sesuai dengan substansi usaha.

Ketika masih belum juga dapat ditemukan pembanding yang sesuai, maka dapat dipertimbangkan pemakaian metode *transfer pricing* berdasarkan tingkat kewajaran laba seperti metode *profit split* atau *transactional net margin method*. Proses pengulangan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 17.

### Proses Analisis FAR untuk Menentukan Perusahaan Pembanding



Sumber : Diolah dari OECD *TP guidelines* dan berbagai teori.

Menurut penelitian penulis terhadap teori, peraturan dan praktek *transfer pricing*, terdapat tiga faktor yang harus diperhatikan menyangkut penggunaan analisis FAR untuk menentukan remunerasi ALP pada transaksi afiliasi, yaitu penyesuaian yang dapat diandalkan, hirarki perbandingan dan faktor perbandingan lainnya.

Ketika perbandingan potensial internal atau eksternal telah didapatkan langkah berikutnya adalah mengulang proses analisis FAR pada perbandingan potensial. Biasanya selalu terdapat perbedaan kondisi perusahaan atau transaksi perbandingan, untuk itu penyesuaian harus segera dilakukan. Penyesuaian perbandingan harus diberikan kepada perbedaan konsistensi akuntansi, pengelompokan data keuangan, penyesuaian atas perbedaan modal, fungsi, aset dan risiko.

Terdapat lima hal yang menentukan kepastian sebuah perbandingan, yaitu :

1. Alasan atas kepantasan sebuah perbandingan

Perbandingan dikatakan pantas apabila tidak terdapat perbedaan situasi antara pihak yang diperbandingkan yang menimbulkan dampak terhadap kondisi metode yang material. Kepastian terhadap tidak adanya perbedaan situasi yang menimbulkan dampak yang material merupakan kunci kepantasan sebuah perbandingan.

2. Penjelasan atas setiap penyesuaian yang dilakukan

Ketika terdapat perbedaan kondisi antara perbandingan dengan yang diperbandingkan maka penyesuaian harus dilakukan. Penjelasan mengenai sebuah penyesuaian meliputi alasan yang jelas sebuah penyesuaian harus dilakukan serta dampak yang timbul seandainya penyesuaian tidak dilakukan.

3. Bagaimana penghitungannya

Proses penghitungan atas penyesuaian yang dilakukan harus dapat diterapkan secara jelas dan rinci. Proses penghitungan harus meliputi tahapan tentang faktor yang dihitung, bagaimana penghitungan tersebut dilakukan sampai dengan hasil dari penghitungan didapatkan.

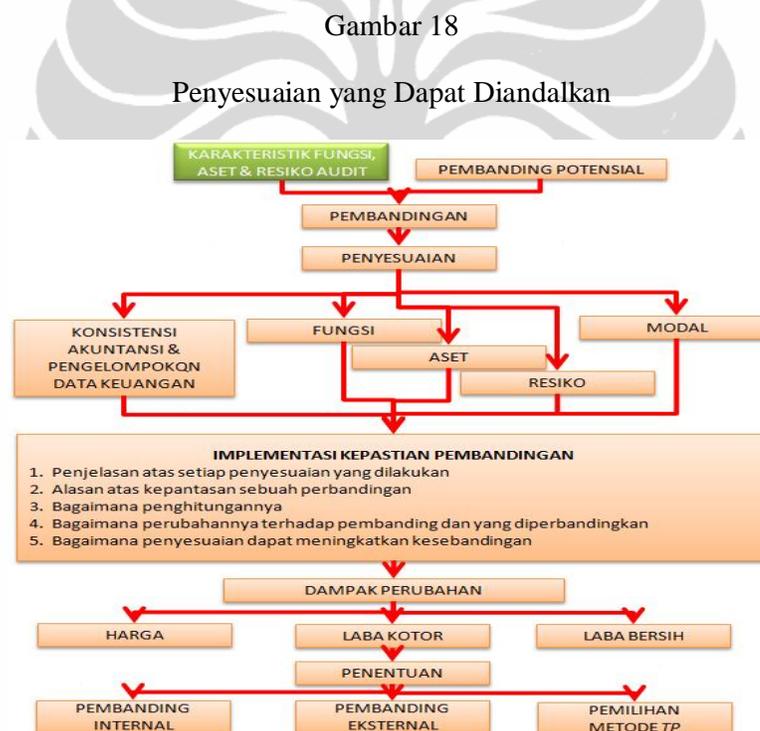
4. Bagaimana perubahannya terhadap pembanding

Ketika proses penghitungan telah selesai dilakukan, maka akan didapatkan sebuah nilai yang merupakan nilai baru hasil penyesuaian. Nilai ini akan merubah kondisi pembanding sehingga pantas untuk diperbandingkan.

5. Bagaimana penyesuaian dapat meningkatkan kesebandingan

Ketika perbandingan dilakukan antara kondisi pembanding yang telah disesuaikan dengan yang diperbandingkan, maka seharusnya tingkat kesebandingan akan lebih tinggi.

Gambar berikut menjelaskan bagaimana penyesuaian yang diandalkan dapat meningkatkan kesebandingan.



Sumber : Diolah dari OECD *TP guidelines* dan berbagai teori.

Penyesuaian tersebut harus diimplementasikan kedalam perhitungan atas pengaruhnya terhadap harga atau laba. Ketika perbedaan pembanding disesuaikan, maka harga, laba kotor, atau laba bersih dari pembanding internal atau eksternal yang tersedia ikut disesuaikan sehingga tercipta satu kesebandingan. Kepastian atas penyesuaian perbandingan bergantung pada penjelasan atas setiap

penyesuaian yang dilakukan, alasan atas kepantasan sebuah perbandingan, bagaimana penghitungannya, bagaimana perubahannya terhadap pembanding dan yang diperbandingkan, serta bagaimana penyesuaian dapat meningkatkan kesebandingan.

Hirarki perbandingan adalah urutan prioritas subjek pembanding yaitu pembanding internal kemudian pembanding internal dan urutan prioritas objek pembanding yaitu harga, laba kotor kemudian laba bersih. Ketika pembanding internal tersedia, maka tingkat kesebandingan akan lebih tepat dengan menggunakan pembanding internal. Namun jika pembanding internal tidak tersedia, penggunaan pembanding eksternal merupakan pilihan terbaik.

Ketika pembanding internal atau eksternal telah didapatkan, maka perbandingan dapat ditentukan melalui harga. Jika harga tidak tersedia, maka perbandingan dapat menggunakan laba kotor, dan terakhir adalah penggunaan laba bersih ketika kedua objek pembanding tidak tersedia.

Faktor pembanding lainnya meliputi karakteristik barang atau jasa, kondisi kontrak, kondisi ekonomi dan strategi bisnis. Karakteristik barang atau jasa adalah hal yang utama dalam penggunaan metode berdasarkan transaksi, pada metode ini perbandingan dilakukan untuk menentukan apakah pembanding internal atau eksternal yang memiliki karakteristik barang atau jasa yang sama atau serupa dapat dijadikan pembanding.

Kondisi kontrak biasanya menjadikan dasar suatu fungsi dilakukan, aset digunakan atau risiko ditanggung. Hal yang terpenting adalah apakah dalam prakteknya, penerapan kondisi kontrak sesuai dengan kenyataan dilapangan (substansi usaha).

Kondisi ekonomi berhubungan dengan pasar perusahaan, yang informasi utamanya berasal dari gambaran pasar perusahaan. Strategi bisnis bergantung pada kemungkinan pihak independen akan melakukan skema tersebut dan apakah akan tetap bertahan sendainya laba yang ditetapkan tidak material.

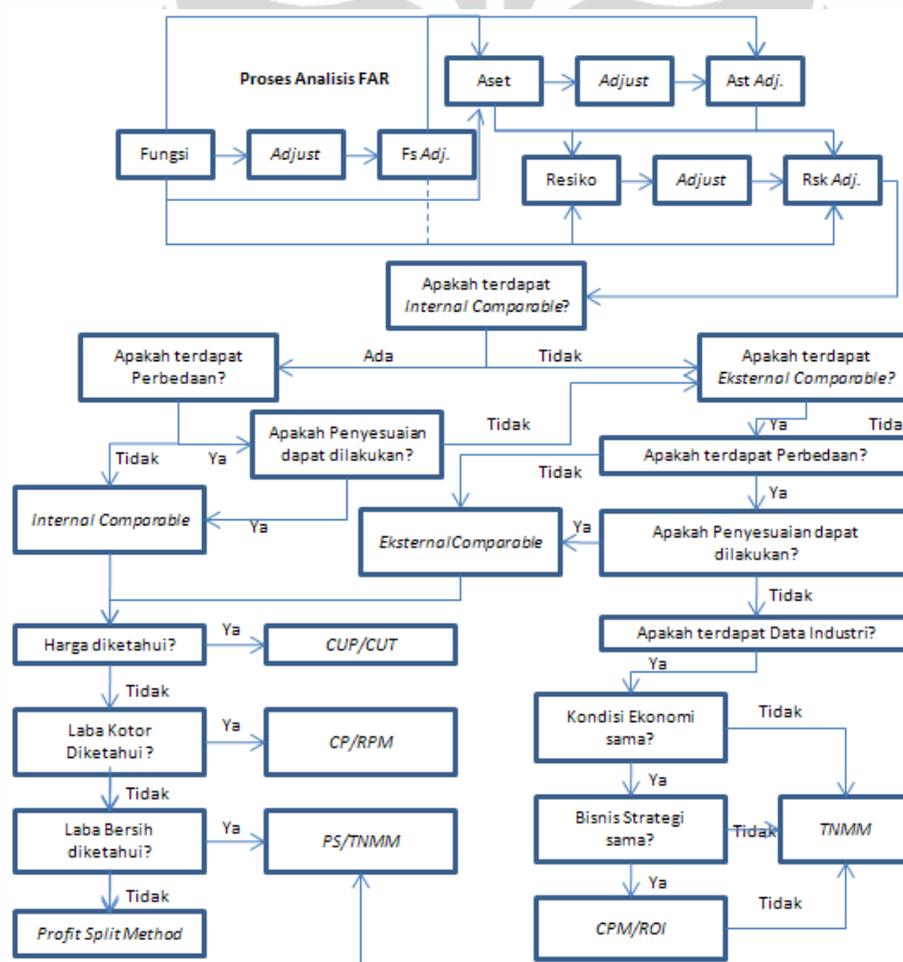
Kelima faktor tersebut merupakan faktor yang seimbang dalam menentukan kesebandingan. Dalam analisis FAR, ketika metode transaksi digunakan, analisis FAR dilakukan pada barang atau jasa yang memiliki kesamaan karakteristik

sedangkan pada metode laba, analisis FAR memegang peranan yang sangat penting untuk menentukan laba wajar atas fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk menjalankan fungsi tersebut serta risiko yang ditanggung atas fungsi yang dijalankan dan aset yang digunakan.

Hubungan penetapan remunerasi melalui penggunaan metode *transfer pricing* dengan analisis FAR dimana faktor karakteristik barang dan jasa telah sama/serupa serta kondisi kontrak telah sesuai substansi usaha digambarkan sebagai berikut :

Gambar 19.

Hubungan Penetapan Remunerasi melalui Penggunaan Metode *Transfer Pricing* dengan Analisis FAR



Sumber : Diolah dari OECD *TP guidelines* dan berbagai teori.

Dari gambar diatas diketahui bahwa analisis FAR pada akhirnya sangat mempengaruhi metode *transfer pricing* yang dipakai untuk menentukan remunerasi yang sesuai *arm's length principle*.

Informasi gambaran dari grup, paparan aktivitas perusahaan-perusahaan afiliasi dalam grup serta gambaran pasar belum termasuk dalam syarat yang ditentukan oleh PER-39/PJ/2009 dan PER-43/PJ/2010 sebagai informasi yang perlu disampaikan Wajib Pajak. Di Indonesia, kantor pelayanan pajak melayani sekaligus mengawasi Wajib Pajak berdasarkan wilayahnya untuk KPP Pratama, Wajib Pajak menengah di wilayahnya untuk KPP Madya serta Wajib Pajak besar untuk KPP Wajib Pajak Besar. Kelemahan pengawasan dan analisis yang dilakukan baik oleh AR maupun pemeriksa berdasarkan pengelompokan tersebut diatas adalah kurangnya informasi aktifitas grup dan kurangnya pengetahuan tentang keadaan pasar suatu industri. Hal tersebut akan berdampak lemahnya pengawasan terhadap aktivitas antara perusahaan afiliasi dalam satu grup dalam suatu industri. Seorang AR yang melakukan pembuatan profil akan kesulitan dalam menganalisis pelanggan atau pemasok afiliasi karena tidak memiliki akses melihat Wajib Pajak yang bukan berada dalam wewenangnya. Pemeriksa yang sedang melakukan audit akan kesulitan menganalisis porsi renumerasi wajar yang seharusnya diterima Wajib Pajak afiliasi dalam konteks nilai tambah yang diberikan atau mencari ketersediaan pembanding eksternal. Meskipun kelemahan tersebut dapat diatasi melalui konfirmasi kepada pihak yang mempunyai wewenang, namun dalam prakteknya, dengan mempertimbangkan batas waktu dan volume pekerjaan, ketergantungan atas informasi berada pada kemauan Wajib Pajak dalam memberikan data tersebut.

Berdasarkan penerapan atau penentuan imbalan pada transaksi afiliasi, penulis mencoba untuk memberikan contoh penerapan analisis FAR pada transaksi di Indonesia khususnya terkait masalah penentuan renumerasi atas transaksi penjualan, penentuan renumerasi atas transaksi pembelian dan penentuan renumerasi atas penjualan kepada pihak afiliasi melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha

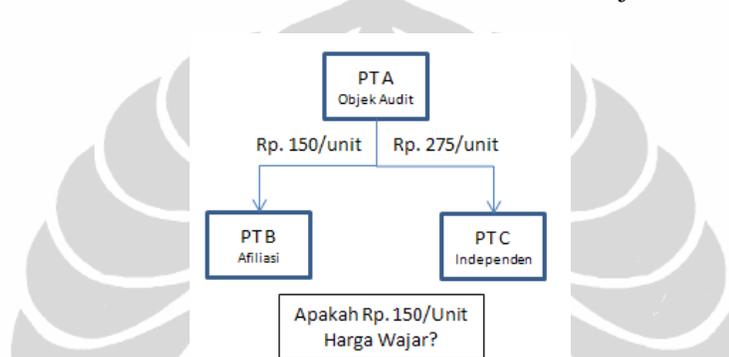
## 1. Penentuan renumerasi transaksi penjualan.

### a. Kasus 1

PT A memiliki 25% saham PT B, PT A menjual Barang ke PT B dengan harga Rp 150/unit dan menjual barang yang sama ke PT C dengan harga Rp 175/unit.

Gambar 20

#### Kasus 1 Penentuan Renumerasi Transaksi Penjualan



Sumber : Modul Diklat *Transfer Pricing* (2009)

Pada kasus ini terdapat *internal comparable* yaitu penjualan ke PT C yang juga dilakukan oleh PT A. Langkah selanjutnya dalam proses analisis FAR adalah ke pertanyaan apakah terdapat perbedaan transaksi penjualan diantara kedua transaksi tersebut? Seandainya terdapat perbedaan kondisi antara penjualan kepada PT B dengan penjualan kepada PT C dan penyesuaian atas perbedaan kondisi tersebut dapat dilakukan dan dihitung memberikan pengaruh kepada harga sebesar Rp 125/unit, maka Rp 150/unit menjadi wajar. Perbedaan tersebut meliputi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan, risiko yang ditanggung serta faktor lainnya, seperti kondisi geografis, kondisi kontrak dan strategi pasar. Seandainya penjualan ke PT C memakai *FOB destination* dan penjualan ke PT B memakai *FOB shipping point*, sehingga untuk penjualan ke PT C, PT A harus menambahkan fungsi pengiriman, maka penyesuaian harus dilakukan terhadap besarnya pengaruh fungsi pengiriman barang ke PT A kepada harga jual (yang biasanya dicerminkan melalui biaya pengiriman) per unitnya. Harga yang wajar

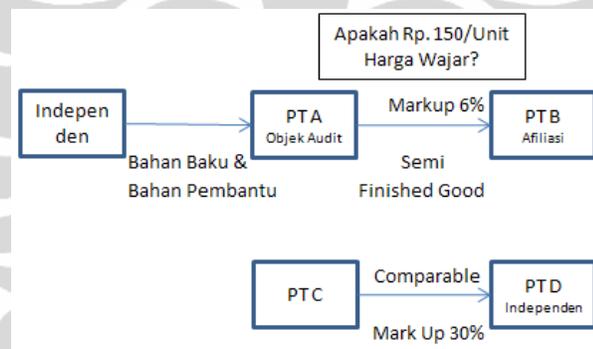
berada pada interval Rp 150 sampai Rp 275 bergantung seberapa besar perbedaan dan penyesuaian yang diandalkan dapat dilakukan. Apabila tidak terdapat perbedaan kondisi, dalam arti penjualan kepada PT A dan PT B adalah identik, maka dasar perhitungannya terletak pada harga Rp 275 dan akan terdapat koreksi berdasarkan metode *CUP* sebesar Rp 125.

b. Kasus 2

PT A memiliki 25% saham PT B, PT A menjual barang dengan spesifikasi khusus ke PT B dengan harga Rp 150/unit, PT A memperoleh bahan baku dari pihak independen, HPP sebesar Rp 140/unit dan laba kotor(GP) pihak pembanding 30% dari HPP.

Gambar 21

Kasus 2 Penentuan Renumerasi Transaksi Penjualan



Sumber : Modul Diklat *Transfer Pricing* (2009)

Pada perusahaan pabrikasi, langkah pertama yang harus dilakukan adalah mengidentifikasi fungsi yang dilakukan perusahaan, yang melekat didalamnya, aset yang digunakan serta risiko yang ditanggung. Pada kasus ini, *eksternal comparable* telah tersedia. Pertanyaan berikutnya adalah apakah terdapat perbedaan antara kedua transaksi tersebut? Dari proses identifikasi dapat ditentukan kelompok fungsi signifikan perusahaan tersebut, apakah termasuk pabrikasi fungsi penuh, pabrikasi fungsi terbatas, jasa maklon atau modifikasi dari ketiganya. Perbedaan terletak pada fungsi pengambilan keputusan strategis, kepemilikan persediaan, menanggung risiko persediaan, risiko kredit dan risiko pasar. Seandainya PT A diatas

tidak mempunyai fungsi pengambilan keputusan strategis (dari sisi fungsi), tidak memiliki persediaan (dari sisi aset) serta tidak menanggung risiko persediaan, risiko kredit dan risiko pasar (dari sisi risiko) maka PT A dapat dikarakteristikan sebagai jasa maklon. Sementara PT C adalah pabrikasi dengan fungsi penuh, dimana mempunyai fungsi pengambilan keputusan strategis (dari sisi fungsi), memiliki persediaan (dari sisi aset) serta menanggung risiko persediaan, risiko kredit dan risiko pasar (dari sisi risiko), maka jika tidak terdapat data pembandingan internal dan eksternal yang lain selain PT C, dan tidak dapat didapatkan informasi tentang harga PT C selain laba kotor nya adalah sebesar 30%, maka harus dilakukan penyesuaian atas fungsi-fungsi tersebut kedalam perhitungan tentang seberapa besar pengaruh perbedaan fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung terhadap harga per unit barang. Jika penyesuaian dapat hitung dan hasil dalam perhitungan penyesuaian tersebut menunjukkan bahwa pengaruh perbedaan fungsi, aset dan risiko adalah sebesar 24% terhadap laba kotor perusahaan, maka Rp 150/unit harga barang PT A ke PT B adalah wajar.

Seandainya tidak terdapat perbedaan antara penjualan PT A ke PT B dengan penjualan PT C ke PT D, dan penyesuaian atas harga tidak dapat dilakukan, maka digunakan laba kotor PT C sebesar 40% sebagai pembandingan untuk metode *CP*.

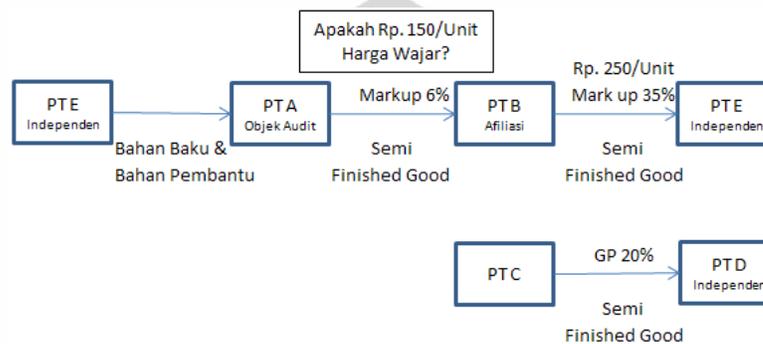
Seandainya informasi afiliasi dari PT C tidak cukup detil untuk memastikan pelaporan konsisten atas HPP dan biaya operasional yang jumlahnya material, karena penempatan biaya-biaya tersebut pada HPP atau biaya administrasi umum akan berdampak besar terhadap laba kotor maka penyesuaian tidak dapat dilakukan, hal tersebut akan mengakibatkan tidak tersedianya *eksternal comparable* dan metode *CP* tidak dapat diterapkan. Karena CPM tidak terpengaruh secara langsung oleh perbedaan pencatatan akuntansi, maka CPM lebih dapat diandalkan dibandingkan metode *CP*.

c. Kasus 3

PT A memiliki 25% saham PT B, PT A menjual barang dengan spesifikasi khusus ke PT B dengan harga Rp 150/unit, PT B menjual kembali barang yang dibeli dari PT A ke pihak independen seharga Rp 250/unit dan laba kotor atas penjualan PT C ke PT D, sebuah perusahaan independen adalah 20%.

Gambar 22

## Kasus 3 Penentuan Renumerasi Transaksi Penjualan



Sumber : Modul Diklat *Transfer Pricing* (2009)

Dalam kasus ini langkah pertama adalah menentukan karakteristik FAR dari PT A. Ketika telah ditentukan maka dilakukan pengulangan proses penentuan karakteristik FAR terhadap pembanding potensial seperti dalam kasus 2. Seandainya tidak tersedia *eksternal comparable* untuk transaksi PT A ke PT B dan data industri juga tidak tersedia, maka metode TNMM akan menjadi metode terbaik.

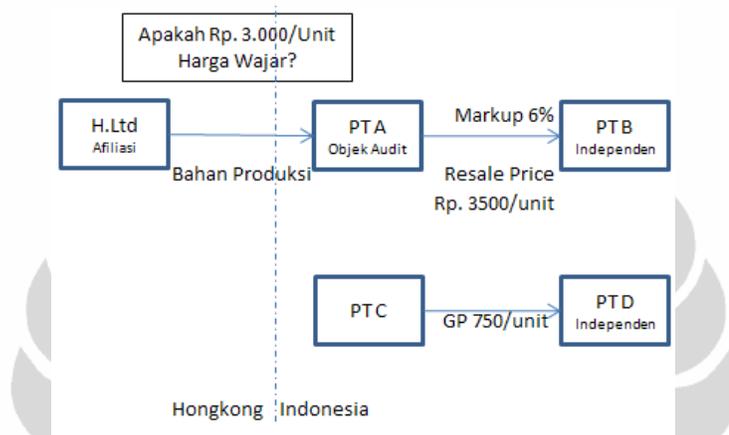
Ketika informasi yang dibutuhkan tersedia atas PT B untuk melakukan analisis FAR, maka proses analisis FAR dapat dilakukan kepada PT B sampai didapatkannya karakteristik FAR dari PT B. Langkah selanjutnya adalah mencari pembanding potensial untuk PT B dan mengulang proses analisis FAR terhadap pembanding potensial. Seandainya ditemukan *eksternal comparable* PT C dimana laba kotor PT C atas penjualan yang dilakukannya ke pihak independen adalah sebesar 20% dan tidak tersedia data harga PT C, maka penggunaan metode *RP* untuk menghitung renumerasi PT A adalah metode terbaik.

## 2. Penentuan remunerasi transaksi pembelian.

H Ltd. Memiliki 25% saham PT B, PT B mengimpor barang dari H Ltd. dengan harga Rp 3.000/unit dan menjual kembali ke PT B dengan harga Rp 3500/unit, laba wajar transaksi pembanding potensial adalah Rp 750/unit.

Gambar 23

### Kasus Penentuan Remunerasi Transaksi Pembelian



Sumber : Modul Diklat *Transfer Pricing* (2009)

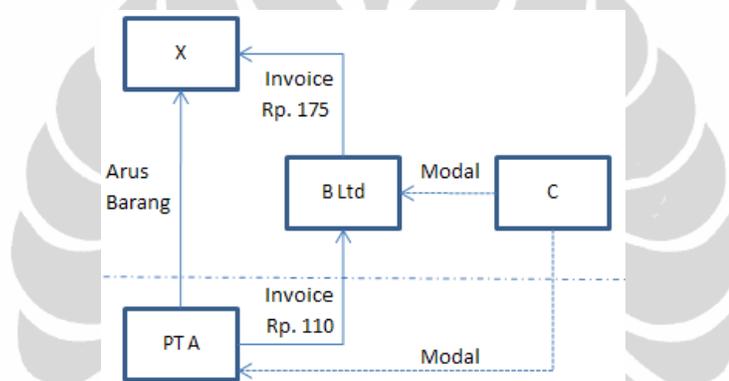
Proses analisis FAR pertama dilakukan kepada PT A. Kemudian dicari pembanding potensial berdasarkan data pembanding yang tersedia. Terdapat pembanding potensial PT C, namun perbedaan pencatatan akuntansi terjadi, dimana PT C mengakui biaya gaji direktur keuangan sebagai harga pokok, sedangkan PT A mengelompokkannya dalam biaya gaji pada biaya administrasi dan umum. Penyesuaian harus dilakukan melalui pengeluaran biaya gaji dalam harga pokok PT C sehingga laba kotor PT A dan PT C dapat diperbandingkan. Dapat dilakukannya penyesuaian tersebut menjadikan PT C memenuhi persyaratan sebagai pembanding. Penelitian selanjutnya dilakukan terhadap data PT C tentang harga, laba bruto atau laba bersihnya secara hirarki. Ketika tidak dapat ditentukan harga PT C (karena barang PT C mempunyai kekhususan) dan hanya diketahui laba kotor PT C adalah sebesar Rp 750/unit, maka dapat diterapkan *RPM*.

## 3. Penentuan kewajaran harga penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (*letter box company*)

PT A di Indonesia memiliki hubungan istimewa dengan B Ltd karena sama-sama dimiliki oleh C yang berdomisili di luar negeri. Dalam usahanya PT A mengekspor barang yang langsung dikirim ke X di Amerika atas permintaan B Ltd. Harga pokok barang tersebut adalah Rp 100. PT A selalu menagih B Ltd sejumlah Rp 110 dan B Ltd menagih X di Amerika dengan harga Rp 175.

Gambar 24

Kasus Penentuan Kewajaran Harga Penjualan kepada Pihak Luar Negeri melalui Pihak Ketiga yang tidak mempunyai Substansi Usaha (*Letter Box Company*)



Sumber : Modul Diklat *Transfer Pricing* (2009)

Pada kasus ini proses analisis FAR telah menemukan sejak dini bahwa tidak terdapat substansi usaha dari PT B Ltd. sehingga penjualan dari PT A ke B Ltd harus dikoreksi sebesar Rp 65.

Di Indonesia, penyusunan profil Wajib Pajak guna mengidentifikasi usaha Wajib Pajak dilakukan oleh *Account Representative (AR)*, disamping tugas melakukan pengawasan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, bimbingan/himbauan kepada Wajib Pajak dan konsultasi teknis perpajakan, analisis kinerja Wajib Pajak, rekonsiliasi data Wajib Pajak dalam rangka melakukan intensifikasi, usulan pembetulan ketetapan pajak serta evaluasi hasil banding (Peraturan Menteri Keuangan nomor 62/PMK.01/2009). Sampai dengan saat ini, belum terdapat peraturan yang mengatur perihal analisis FAR oleh AR. Pedoman analisis FAR hanya mengatur pemeriksa pajak, padahal, jika melihat

tugas pokok dan fungsi AR, maka AR seharusnya juga berkepentingan dalam membuat analisis ini.

