

# KAJIAN ATAS PERBANDINGAN PENYUSUTAN AKTIVA TETAP MENURUT AKUNTANSI (KOMERSIAL) DAN MENURUT KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG – UNDANGAN PERPAJAKAN

SUPARMAN

## ABSTRACT

*The existence of different concepts, measurements, methods, and the recognition of income and expenses between accounting and taxation lead to differences between accounting income to taxable income. One component of the burden of confession differ between accounting and taxation is the depreciation of fixed assets.*

*The difference lies at the commencement of depreciation, depreciation basis, grouping, useful life and depreciation method selected. Any fixed assets owned and used by every company, depreciation must be done, both for accounting purposes and for tax purposes. One goal of this study was to determine whether the depreciation of fixed assets made by the Company in general are in accordance with GAAP for accounting purposes and provisions of laws - taxation law for tax purposes.*

*The research method used is descriptive analytical method. Based on research results, depreciation of fixed assets made by the Company in general not fully in accordance with GAAP for accounting purposes and provisions of laws - the tax law for tax purposes. In general, for accounting purposes (commercial), there is still a mistake in terms of determining the commencement of depreciation, which the company calculates depreciation starts in the acquisition of fixed assets, which should begin at the time the asset is put into use or begun to be exploited by the company. For tax purposes (fiscal), the grouping of fixed assets and the benefits are treated the same as the accounting provisions, which should follow the provisions of laws - taxation law, namely Article 11 paragraph (6) Income Tax Act and the Regulation of the Minister of Finance No.96/PMK /PMK.03 / 2009.*

*To that end, the company in order to be more rigorous and careful in classifying fixed assets to the list of fixed assets, both for accounting purposes and for tax purposes. So also in the depreciation of fixed assets necessary understanding and accuracy in applying the provisions of accounting (GAAP) and provisions of laws - taxation law, as this will affect the amount of depreciation expense, which will then be influential also in the determination of accounting income and taxable income.*

*Keywords: Depreciation of Assets, Tax Law, Capital Lease*

## PENDAHULUAN

Pemungutan pajak di Indonesia dapat dibagi ke dalam dua periode, yaitu periode sebelum tahun 1984 dan periode tahun 1984 sampai sekarang. Pembagian periode tersebut didasarkan pada reformasi perundang – undangan perpajakan yang mengacu pada lahirnya undang – undang perpajakan Sejak proklamasi kemerdekaan 17 Agustus 1945 sampai dengan tahun 1983, sistem pemungutan pajak di Indonesia masih menggunakan *official assessment system*. Sistem pemungutan pajak tersebut meletakkan dasar kekuatan administrasi perpajakan. Dalam sistem ini, pemerintah atau aparat pajak mempunyai wewenang untuk menetapkan besarnya pajak yang terutang.

Menurut Ricard M Bird (1992) pemungutan pajak di suatu Negara dianggap sukses apabila terdapat enam kondisi yang mendukung, yaitu : 1) sebagian besar transaksi ekonomi dilaksanakan dalam transaksi uang; 2) Tingkat illiterasi (buta huruf) masyarakat rendah; 3) Adanya praktik administrasi (pembukuan) yang sehat dan dapat dipercaya (*reliable*); 4) Tingkat kepatuhan dan disiplin nasional tinggi; 5) Tersedia jaringan

dan akses terhadap informasi serta komunikasi yang efektif dengan sedikit (menghilangkan) kerahasiaan (untuk tujuan perpajakan); 6) Rendahnya tingkat sektor (ekonomi) informal (*underground, black market economy*).

Setelah perkembangan pelaksanaan undang – undang perpajakan dievaluasi, maka pemerintah memandang perlu untuk melakukan reformasi perpajakan guna meningkatkan fungsi dan peranan pajak dalam rangka mendukung kebijakan pembangunan nasional khususnya peningkatan peran serta masyarakat dalam pembiayaan Negara. Perubahan mendasar dilakukan dalam reformasi perpajakan adalah mengubah sistem pemungutan pajak dari *sistem official assessment* menjadi *sistem self assessment*, yaitu dengan diberlakukannya :

1. Undang – Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana yang telah beberapa kali terakhir diubah dengan Undang – Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disebut UU KUP).

2. Undang – Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana yang telah beberapa kali terakhir diubah dengan Undang – Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut UU PPh).
3. Undang - Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana yang telah beberapa kali terakhir diubah dengan Undang – Undang Nomor 42 Tahun 2010 (selanjutnya disebut UU PPN dan PPn BM).

Dengan berlakunya undang – undang tersebut, sistem perpajakan Indonesia mutlak menganut *sistem self assessment*, dan kewenangan aparat pajak tidak lagi seluas sebelumnya. Dalam *sistem self assessment* anggota masyarakat diberikan kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotong royongan nasional melalui sistem menghitung, menetapkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang dan pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak selaku pelaksana administrasi pemungutan pajak yang meliputi tugas – tugas pembinaan, pelayanan, pengawasan dan penerapan sanksi perpajakan sesuai dengan undang – undang perpajakan yang berlaku. Agar dapat terlaksana dengan baik pemberdayaan masyarakat dalam perpajakan dengan *sistem self assessment* dibutuhkan suatu pilar penyangga yaitu kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Akuntabilitas dari mekanisme kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) bermuara pada penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan (selanjutnya disebut SPT) pada akhir tahun oleh wajib pajak. Untuk mengisi SPT dengan lengkap benar, jelas, cepat, informatif serta tepat waktu memerlukan pembukuan yang baik.

Arti dari pembukuan menurut perpajakan dijelaskan dalam Pasal 1 angka 29 UU KUP yaitu "Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang dan jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan

laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut".

Ketentuan pembukuan untuk kepentingan perpajakan lebih bersifat umum. Oleh karena itu, dalam Pasal 28 UU KUP dijelaskan bahwa tata cara pembukuan menurut perpajakan diserahkan kepada praktik dan standar yang berlaku yaitu Standar Akuntansi Keuangan, asalkan dilaksanakan secara taat asas (konsisten). Prinsip taat asas dalam pembukuan diterapkan dalam : a) stelsel pengakuan penghasilan; b) tahun buku; c) metode penilaian persediaan; atau d) metode penyusutan dan amortisasi.

Pada umumnya perusahaan telah menyelenggarakan pembukuan berdasarkan PSAK untuk penyusunan kertas kerja laporan keuangan komersial, sedangkan untuk tujuan perpajakan menggunakan laporan keuangan fiskal berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Adanya dua laporan keuangan tersebut kelompok standar akuntansi dari Organisasi Kerjasama Ekonomi dan Pembangunan Negara Maju (Organization Economic Cooperation and Development = OECD), membagi praktek pendekatan penyusunan laporan keuangan fiskal sebagai solusi antara ketentuan akuntansi pajak kepada tiga pendekatan sebagai berikut:

- 1) Ketentuan pajak secara dominan mewarnai praktek akuntansi. Dalam pendekatan ini, laporan keuangan, walaupun disusun berdasarkan prinsip akuntansi, sangat diwarnai oleh ketentuan perpajakan. Pengusaha harus menyelenggarakan pembukuan sesuai dengan tanpa kelonggaran terhadap ketidak samaan prinsip akuntansi dan ketentuan perpajakan. Pendekatan ini menghendaki laporan keuangan fiskal murni disusun berdasarkan ketentuan perpajakan. Dengan demikian, dalam praktek penyelenggaraan, paling kurang terdapat dua pendekatan, yaitu menurut ketentuan perpajakan dan menurut praktek komersial. Ketentuan pajak, untuk tujuan penyusunan laporan keuangan merupakan standar independen terpisah dari prinsip akuntansi.
- 2) Berbeda dengan butir (1), dalam pendekatan ini para pengusaha bebas

untuk menyelenggarakan pembukuan berdasarkan prinsip dan metode akuntansi. Laporan keuangan fiskal (untuk penghitungan pajak) disusun secara terpisah di luar jaringan proses pembukuan (*ekstra - komptabel*). Pada umumnya disusun sebagai produk tambahan (*by products*), selain laporan keuangan komersial, melalui suatu proses penyesuaian dan rekonsiliasi antara praktek akuntansi dan ketentuan perpajakan.

- 3) Ketentuan pajak merupakan sisipan terhadap prinsip *common basis (maasgeblichkeits concept)*. Dalam konsep ini laporan keuangan disusun, terutama, mengikuti standar akuntansi. Namun preferensi diberikan kepada ketentuan pajak kalau terdapat pengaturan yang tidak sejalan dengan standar akuntansi.

Dari segi biaya dan manfaat itu tampak pilihan kedua (penyusunan laporan keuangan fiskal melalui rekonsiliasi) lebih banyak menjadi pilihan perusahaan. Meskipun pendekatan diatas adalah pendekatan yang terdapat di Negara – Negara yang tergabung dalam OECD, tetapi pendekatan yang dianut dalam Indonesia dapat dikelompokkan dalam kelompok 2. Hal ini sesuai dengan memori penjelasan Pasal 3 ayat 6 UU KUP dimana laporan keuangan harus dilampirkan dalam penyampaian SPT PPh .

Laporan keuangan yang dilampirkan dalam SPT PPh adalah laporan keuangan komersial, yang merupakan produk akhir dari proses akuntansi yang diselenggarakan oleh dan disusun sesuai dengan prinsip - prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, laporan keuangan komersial pada dasarnya tidak harus mencerminkan seluruh pertimbangan – pertimbangan perpajakan. Namun dilain pihak perlu disadari bahwa perusahaan sebagai wajib pajak, wajib mematuhi ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan seperti yang tertuang dalam memori penjelasan pasal 28 ayat 7 UUKUP yaitu pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, yaitu berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan kecuali peraturan perundang - undangan perpajakan menentukan lain. Dengan demikian laporan keuangan yang disusun oleh Wajib Pajak dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di

Indonesia masih perlu dilakukan rekon-siliasi (penyesuaian) sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan.

Dalam menjalankan kegiatan usahanya setiap perusahaan pasti membutuhkan dan memiliki aktiva tetap, yang sangat terkait dengan kegiatan usaha yang dijalankan. Tidak akan sama, aktiva tetap yang dibutuhkan oleh perusahaan jasa dengan aktiva tetap yang dibutuhkan oleh perusahaan perkebunan, perdagangan, perkapalan, perminyakan dan lain – lain..

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 16 Tahun 2007 (selanjutnya disebut PSAK 16 Revisi 2007) aktiva tetap merupakan bagian dari harta perusahaan yang dilaporkan oleh perusahaan setiap periode atau setiap tahun dalam laporan keuangan. Aktiva tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode. Dalam paragraf 07 PSAK Nomor 16 ditentukan bahwa biaya perolehan suatu aset tetap harus diakui sebagai suatu aset jika dan hanya jika : a. besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas; dan b. biaya perolehan aset tetap dapat diukur secara andal.

Penggunaan aktiva tetap yang dilakukan dalam jangka waktu lebih dari satu tahun, mengakibatkan masa manfaat dan potensi penggunaan aktiva tetap yang dimiliki semakin berkurang, yang dibebankan sebagai biaya se cara berangsur – angsur atau proporsional. Pembebanan biaya penyusutan adalah suatu proses alokasi secara sistematis dan rasional sebagian harga perolehan aktiva menjadi biaya (*cost allocation*), sehingga biaya pada prosesnya mengurangi laba usaha. Dalam ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan yang berlaku, aktiva tetap lebih dikenal dengan "harta berwujud" Hal ini tercantum dalam Pasal 6 dan Pasal 11 UU PPh. Istilah "aktiva" juga digunakan oleh ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, yaitu tercantum dalam Pasal 19 ayat (3b) UU PPh. Dalam memori penjelasan Pasal 6 UU PPh dijelaskan

bahwa beban yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dibagi menjadi 2 (dua) golongan, yaitu golongan beban yang mempunyai masa manfaat tidak lebih dari satu tahun dan golongan beban yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Penyusutan menurut akuntansi dengan perpajakan tentunya memiliki perbedaan, yaitu penyusutan menurut akuntansi dilakukan sesuai kebijakan manajemen perusahaan yang berlandaskan Standar Akuntansi Keuangan tanpa memandang tingkat profitabilitas perusahaan dan pertimbangan perpajakan. Sedangkan penyusutan menurut perpajakan dilakukan sesuai ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan. Adapun perbedaan penyusutan antara standar akuntansi keuangan dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan ada adalah sebagai berikut: a) Perbedaan harga perolehan b) Perbedaan nilai sisa atau residu c) Perbedaan masa manfaat, dan d) Perbedaan metode penyusutan yang digunakan.

Adapun perbedaan antara standar akuntansi keuangan dan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan pada umumnya terbagi menjadi dua kelompok yaitu perbedaan permanen dan perbedaan waktu atau perbedaan temporer. Perbedaan permanen adalah perbedaan atas pengakuan biaya penyusutan yang sifatnya tetap dimana terdapat biaya penyusutan yang menurut ketentuan perundang – undangan perpajakan tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto atau tidak diakui sebagai beban perusahaan (*non deductible*) sedangkan menurut akuntansi diakui sebagai beban (*deductible*). Perbedaan waktu atau temporer adalah perbedaan yang terjadi karena adanya periode waktu pengakuan yang tidak sama antara pajak dengan akuntansi. Pada dasarnya baik perpajakan maupun akuntansi sama – sama mengakui adanya beban tersebut tetapi waktu pembebanannya tidak sama. Hal ini dapat menyebabkan perbedaan hasil laba antara akuntansi dan perpajakan.

### Perumusan Masalah

Masalah yang akan dibahas dalam hal ini :

1. Apa saja aktiva yang digunakan oleh perusahaan dalam kegiatan operasionalnya ?
2. Bagaimana cara perolehan aktiva yang digunakan perusahaan ?

3. Metode penyusutan apa yang digunakan oleh perusahaan baik untuk kepentingan komersial maupun untuk kepentingan fiskal ?
4. Apakah penyusutan telah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan dan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan ?
5. Bagaimana kebijakan perusahaan mengenai pengeluaran setelah perolehan aktiva tetap ?
6. Apakah pembukuan perusahaan telah dibuat sesuai dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan ?
7. Apakah perusahaan membuat laporan rekonsiliasi fiskal tiap tahunnya ?
8. Apakah penyajian Aset Pajak Tanggahan dan Kewajiban Pajak Tanggahan dalam neraca telah sesuai dengan PSAK Nomor 46.

### Tujuan Penelitian

Penelitian yang dilakukan adalah : 1) Untuk mengetahui jenis – jenis aktiva tetap yang digunakan dalam kegiatan operasional perusahaan; 2) Untuk mengetahui cara perolehan aktiva tetap tersebut; 3) Untuk mengetahui metode penyusutan yang digunakan perusahaan dalam menyusutkan aktiva baik untuk kepentingan akuntansi (*komersial*) maupun untuk kepentingan perpajakan (*fiskal*); 4) Untuk mengetahui pelaksanaan penyusutan aktiva tetap telah sesuai atau tidak menurut Standar Akuntansi Keuangan dan menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan; 5) Untuk mengetahui kebijakan perusahaan mengenai pengeluaran – pengeluaran setelah perolehan aktiva; 6) Untuk mengetahui pembukuan perusahaan telah dibuat sesuai dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan; 7) Untuk mengetahui perusahaan membuat laporan rekonsiliasi fiskal tiap tahunnya; 8) Untuk mengetahui apakah penyajian Aktiva Pajak Tanggahan dan Kewajiban Pajak Tanggahan dalam neraca telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, apabila terdapat perbedaan besarnya beban penyusutan menurut kepentingan komersial dengan kepentingan fiskal.

### Metodologi Penelitian

Dalam memperoleh data – data yang diperlukan, dilakukan serangkaian penelitian

melalui metode pengumpulan data yang dilakukan dengan cara teknik Pengumpulan Data sebagai berikut:

- a) Penelitian Kepustakaan ( *Library Research* )  
Penelitian dilakukan dengan mempelajari literatur – literatur baik buku maupun bacaan lainnya yang berhubungan dengan masalah yang sedang diteliti, dari penelitian ini di dapat data sekunder sebagai landasan teoritis untuk mempertanggung jawabkan analisa dalam pembahasan masalah.
- b) Penelitian Lapangan ( *Field Research* )  
Penelitian lapangan yaitu penelitian yang dilakukan dengan meninjau langsung padalokasi perusahaan.

Data – data yang telah dikumpulkan oleh penulis kemudian diolah dengan menggunakan metode deskriptif analitis, selanjutnya dari data yang telah diolah dan di analisis dapat ditarik kesimpulan.

#### Tempat Penelitian

Pelaksanaan penelitian yang dilaksanakan di Perusahaan PT. ABC Cocoa Industries (selanjutnya disebut dengan perusahaan). Kantor dan pabrik / perusahaan terletak di Jalan Rungkut Industry II/27 Surabaya. Adapun pelaksanaan penelitian dilakukan selama kurang lebih 1 bulan, dimulai pada tanggal 15 Juni 2010 sampai dengan 15 Juli 2010. Aspek – aspek yang diteliti pada perusahaan adalah sebagai berikut :

1. Aktiva tetap yang digunakan Perusahaan dalam kegiatan operasionalnya dan cara perolehan aktiva tetap yang digunakan perusahaan;
2. Metode penyusutan yang digunakan Perusahaan pada aktiva tetap yang dimiliki dan digunakan, untuk kepentingan akuntansi (*komersial*) maupun kepentingan perpajakan (*fiskal*) dan pelaksanaan penyusutan atas aktiva tetap dalam perusahaan telah sesuai dengan PSAK maupun ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan;
3. Kebijakan perusahaan atas pengeluaran setelah perolehan telah sesuai dengan PSAK maupun ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan;

4. Laporan keuangan perusahaan dibuat sesuai dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia dan Laporan keuangan apakah telah diaudit oleh Akuntan Publik;
5. Perusahaan membuat laporan fiskal tiap tahunnya;
6. Aktiva Pajak Tangguhan dan Kewajiban Pajak Tangguhan telah sesuai dengan PSAK No.46.

#### LANDASAN TEORI

##### Aktiva Tetap

Dalam PSAK 16 Revisi 2007 tidak lagi digunakan istilah “aktiva tetap”, tetapi “aset tetap”. Namun masih banyak di jumpai penggunaan istilah “aktiva tetap” dalam kalangan praktisi bisnis, pengajar khususnya bidang akuntansi, juga dalam literatur – literatur perpajakan, untuk itu, disini tetap menggunakan istilah “aktiva tetap”.

Aktiva berwujud yang digunakan perusahaan memiliki sifat relatif permanen, hal ini berkaitan dengan kegiatan operasional perusahaan yang diasumsikan berjangka waktu lama. Adapun aktiva berwujud yang digunakan oleh perusahaan, dimasukkan dalam kelompok aktiva tetap. Dalam literatur akuntansi aktiva tetap biasa disebut “*property, plant and equipment*” atau *fixed assets*.

Pengertian atau definisi tentang aktiva tetap dalam beberapa literatur antara lain sebagai berikut :

- a. PSAK No. 16  
“ Aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.”
- b. A Dictionary For Accountant  
“ Fixed asset is tangible asset held for the services it yields in the production of goods and services, any item of plant.”
- c. IFRS: International Financial Reporting Standard  
Standar Pelaporan Keuangan yang berlaku secara internasional yang telah full adopted di tahun 2012 sebagai perwujudan konvergensi terhadap IFRS ke PSAK Edisi IFRS.

d. UU PPh

Istilah yang digunakan untuk aktiva tetap sebagaimana diatur dalam Pasal 11 UU PPh adalah harta berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun, yang dimiliki dan digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.

Berdasarkan definisi yang disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa karakteristik utama dari aktiva tetap, yaitu : a).memiliki substansi fisik; b). digunakan dalam operasi perusahaan; c). tidak dimaksudkan untuk dijual kembali; dan d).masa manfaat lebih dari satu tahun.

#### **Pengakuan atau Kriteria Aktiva Tetap**

Dalam paragraf 07 PSAK Nomor 16 ditentukan bahwa biaya perolehan suatu aset tetap harus diakui sebagai suatu aset jika dan hanya jika : a) besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas; dan b) biaya perolehan aset tetap dapat diukur secara andal.

Dalam menentukan apakah suatu pos memenuhi kriteria pertama untuk pengakuan, suatu perusahaan harus menilai tingkat kepastian aliran manfaat keekonomian masa yang akan datang berdasarkan bukti yang tersedia pada waktu pengakuan awal. Adanya kepastian yang cukup bahwa manfaat keekonomian masa yang akan datang mengalir ke perusahaan membutuhkan suatu kepastian bahwa perusahaan akan menerima imbalan dan resiko terkait. Kepastian ini biasanya hanya tersedia jika resiko dan imbalan telah diterima perusahaan.

Kriteria kedua untuk pengakuan biasanya dapat dipenuhi langsung karena transaksi pertukaran mempunyai bukti pembelian aktiva tetap mengidentifikasi biayanya. Dalam keadaan suatu aktiva tetap yang dikonstruksi sendiri, suatu pengukuran yang dapat diandalkan atas biaya dapat dibuat dari transaksi dengan pihak eksternal dan perusahaan untuk perolehan bahan baku, tenaga kerja dan input lain yang digunakan dalam proses konstruksi. Menurut ketentuan perpajakan, salah satu unsur yang harus dipenuhi agar suatu harta berwujud digolongkan sebagai aktiva tetap adalah pemilikan secara formal harta berwujud yang

bersangkutan. Aktiva tetap yang disewakan usaha dengan hak opsi, menurut ketentuan perpajakan tidak digolongkan sebagai aktiva tetap, karena harta tersebut belum dimiliki secara formal, sedangkan menurut akuntansi aktiva tersebut diakui sebagai aktiva tetap, karena akuntansi lebih menitikberatkan substansi (hakikat) ekonomi dari pada bentuk formalnya (*substance over form*).

#### **Pengelompokan Aktiva Tetap**

Baik ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan maupun Standar Akuntansi Keuangan mengelompokkan aktiva tetap dalam aktiva yang disusutkan (*depreciable assets*) dan aktiva yang tidak dapat disusutkan (*non depreciable asset*). Aktiva yang dapat disusutkan misalnya adalah bangunan, mesin, peralatan dan perabotan, sedangkan aktiva yang tidak dapat disusutkan adalah tanah. Dalam memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) dan (2) UU PPh ditentukan bahwa pengeluaran untuk memperoleh tanah hak milik, termasuk tanah yang berstatus hak guna bangunan, hak guna usaha, dan hak pakai yang pertama kali tidak boleh disusutkan, kecuali apabila tanah tersebut dipergunakan atau dimiliki oleh perusahaan untuk memperoleh penghasilan dengan syarat nilai tanah tersebut berkurang karena penggunaannya untuk memperoleh penghasilan. Dalam PSAK Nomor 47 ditentukan bahwa tanah tidak disusutkan, kecuali : a). Kondisi kualitas tanah tidak layak lagi untuk digunakan dalam operasi utama entitas; b). Sifat operasi utama meninggalkan tanah dan bangunan begitu saja apabila proyek selesai. Contoh aset tetap tanah dan bangunan daerah terpencil. Dalam hal ini tanah disusutkan sesuai dengan perkiraan panjang jadwal operasi utama atau proyek tersebut; c). Prediksi manajemen atau kepastian bahwa perpanjangan atau pembaharuan hak kemungkinan besar atau pasti tidak diperoleh.

Untuk tujuan penyusutan, ketentuan perundang – undangan perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 11 UU PPh, mengelompokkan aktiva dalam kelompok bukan bangunan dan bangunan. Untuk kelompok bukan bangunan dibagi dalam ; kelompok 1 yaitu aktiva yang mempunyai masa manfaat 4 tahun ; kelompok 2 yaitu aktiva yang mempunyai masa manfaat 8

tahun ; kelompok 3 yaitu aktiva yang mempunyai masa manfaat 16 tahun; kelompok 4 yaitu aktiva yang mempunyai masa manfaat 20 tahun. Aktiva berupa bangunan dikelompokkan dalam bangunan permanen dengan masa manfaat 20 tahun dan bangunan tidak permanen dengan masa manfaat 10 tahun.

Kelompok harta berwujud bukan bangunan untuk keperluan penyusutan diatur dalam PMK No. 96/ PMK.03/2009 (terdapat dalam lampiran) tentang Jenis – Jenis yang Termasuk Harta Dalam Kelompok Harta Berwujud Bukan Bangunan untuk keperluan penyusutan menggantikan KMK No.138 / KMK.03 / 2002. Pengelompokan harta menurut ketentuan perpajakan ditentukan berdasarkan masa manfaat untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam melakukan penyusutan atas pengeluaran harta berwujud.

#### **Perolehan Aktiva Tetap**

Dalam penentuan harga perolehan suatu aktiva tetap tidak terbatas pada harga belinya saja. Termasuk dalam harga perolehan adalah biaya pengiriman, biaya asuransi, biaya pemasangan dan bea balik nama. Aktiva tetap dapat diperoleh dengan berbagai cara, seperti melalui pembelian, pertukaran, penyertaan modal, sewa guna usaha dengan hak opsi, pembangunan sendiri.

#### **A. Pembelian**

Menurut PSAK 16 Revisi 2007, aset tetap yang diperoleh melalui pembelian tunai dalam bentuk siap pakai dicatat dengan sejumlah harga perolehan ditambah dengan biaya – biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen, serta estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset.

Sedangkan dalam memori penjelasan Pasal 10 ayat (4) UU PPh, dikatakan bahwa termasuk dalam harga perolehan adalah harga beli dan biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh harta, seperti bea masuk, biaya pengangkutan dan biaya pemasangan. Harga perolehan dalam hal transaksi jual beli yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh dihitung berdasarkan harga pasar wajar. Dalam hal terdapat hubungan istimewa maka harga perolehan adalah sebesar jumlah yang sesungguhnya dikeluarkan untuk mendapatkan harta yang bersangkutan. PPh yang tidak dapat direstitusi atau dikreditkan dapat dikurangkan dari penghasilan bruto, kecuali:

- a. Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat 8 huruf f dan g UU PPh dan PPnBM, sepanjang tidak dapat dibuktikan bahwa Pajak masukan tersebut benar – benar telah dibayar.
- b. Pajak Masukan berkenaan dengan pengeluaran yang tidak dapat dikurangkan dalam menentukan besarnya penghasilan Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) UU PPh.

#### **B. Pertukaran**

Menurut PSAK No.16 Tahun 2007, suatu aset tetap dapat diperoleh dengan pertukaran atau pertukaran sebagian. Dalam pertukaran sebagian dapat dilakukan untuk suatu aset tetap yang tidak serupa aset lain. Biaya perolehan dari suatu aset tetap diukur dengan nilai wajar aset kecuali:

- 1) Transaksi penjualan tidak memiliki substansi komersial; atau
- 2) Nilai wajar dari aset yang diterima dan diserahkan tidak dapat diukur secara andal.

Jika aset yang diperoleh tidak dapat diukur dengan nilai wajar, maka biaya perolehannya diukur dengan jumlah tercatat dari aset yang diserahkan.

Praktik akuntansi pajak tidak mengatur tentang perolehan aktiva dengan pertukaran. Hanya masalah perlakuan perpajakannya diatur dalam Pasal 10 ayat (2) UU PPh yang menyatakan bahwa nilai perolehan atau nilai penjualan dalam hal terjadi tukar – menukar harta adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar ( *market price* ).

#### **C. Perolehan aktiva tetap dengan sewa guna usaha modal (*Capital Lease*)**

Sewa guna usaha (*lease*) umumnya merupakan perjanjian dengan pemberian hak kepada *lessee* untuk menggunakan aktiva yang dimiliki *lessor* (penyewa) selama masa tertentu dengan membayar sejumlah uang (sebagai *lessee*). Secara komersial,

*lease* modal (*capital lease*) pada hakikatnya merupakan pembelian aktiva. Pengeluaran *lease* sebelum itu diperlakukan sebagai pengeluaran sewa seperti yang berlaku dalam *operating lease*. Menurut KMK 1169/91 pada saat berakhirnya masa sewa guna usaha dari transaksi sewa guna usaha dengan hak opsi, lesee dapat melaksanakan opsi (untuk membeli) yang telah disetujui bersama. Opsi untuk membeli dilakukan dengan melunasi pembayaran nilai sisa barang modal, yang kemudian menjadi dasar penyusutan aktiva tersebut oleh lesee (penyewa guna usaha) yang telah menjadi pemilik barang. Dengan demikian, sebelum penggunaan hak opsi tersebut lesee pemanfaat barang belum dapat melakukan penyusutan. Hal ini tampaknya berbeda dengan PSAK yang menyatakan bahwa bagi lesee aktiva yang disewaguna usahakan harus diamortisasi dalam jumlah yang wajar berdasarkan taksiran masa manfaatnya.

#### **D. Perolehan aktiva tetap dengan membangun sendiri**

Dalam praktek akuntansi komersial bahwa harga perolehan aktiva tetap yang dibangun sendiri meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan pembangunan aktiva tetap hingga siap digunakan. Dalam praktik akuntansi komersial perolehan aktiva tetap yang dibangun sendiri meliputi :

- 1) Pembebanan biaya overhead: Biaya overhead dialokasikan secara proporsional kepada biaya rutin dan biaya pembangunan aktiva.
- 2) Penghematan atau kerugian atas aktivitas membangun. Misalnya biaya pembangunan Rp. 10.000.000,- sedangkan harga pasar aktiva Rp. 12.000.000,- yang berarti terdapat penghematan Rp. 2.000.000,- , tidak diakui penghasilan. Sebaliknya kerugian karena inefisiensi (yang menyebabkan harga pembangunan lebih tinggi dari harga pasar) segera diakui sebagai kerugian pada tahun yang bersangkutan.
- 3) Bunga selama masa konstruksi. Bunga yang dikeluarkan atas pinjaman untuk pembangunan selama masa konstruksi dikapitalisasi (sebagai nilai perolehan aktiva).

Menurut ketentuan perundang – undang perpajakan mengenai bunga pinjaman ditetapkan dalam S-217/PJ.42/1994 yang berlaku mulai tanggal 12 Januari 1994.

Dalam hal membangun sendiri maka harga perolehan ditetapkan dalam SE. 22/PJ. 42/1999 (terdapat dalam lampiran).

#### **Pengeluaran Setelah Perolehan ( *Subsequent Expenditures* ).**

Ada 2 macam pengeluaran setelah perolehan aktiva tetap selama masa manfaatnya yaitu :

##### **a. Pengeluaran Modal ( *Capital Expenditures* )**

Yaitu pengeluaran – pengeluaran yang harus dicatat sebagai aktiva (dikapitalisir). Pengeluaran – pengeluaran yang menambah efisiensi, memperpanjang umur aktiva atau meningkatkan kapasitas mutu produksi, termasuk dalam pengertian pengeluaran modal yang harus dikapitalisasikan. Contoh adalah pengeluaran – pengeluaran untuk perbaikan besar – besaran.

Dalam PSAK No. 16 dinyatakan bahwa entitas mengakui biaya penggantian komponen suatu aset dalam jumlah tercatat aset biaya itu terjadi jika pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memenuhi kriteria untuk diakui sebagai bagian dari aset.

##### **b. Pengeluaran Pendapatan ( *Revenue Expenditures* ).**

Pengeluaran pendapatan adalah pengeluaran – pengeluaran yang mendatangkan manfaat hanya untuk tahun dimana pengeluaran tersebut dilakukan. Pengeluaran ini harus langsung dibebankan keperkiraan laba rugi yaitu sebagai beban. Pengeluaran untuk perbaikan atau perawatan aktiva tetap untuk menjaga manfaat keekonomian masa yang akan datang yang dapat diharapkan perusahaan, untuk mempertahankan standar kinerja semula atas suatu aktiva, biasanya diakui sebagai beban saat terjadi. Contohnya, biaya pemeliharaan dan reparasi (*servicing*), turan mesin (*overhauling*) pabrik dan peralatan biasanya merupakan beban. Untuk dapat diperlakukan sebagai biaya fiskal, setiap pengeluaran selain harus sesuai dengan Undang – Undang Pajak Penghasilan juga harus memiliki paling tidak tiga karakteristik yaitu :  
a) Bersifat rutin, suatu pengeluaran dapat dikatakan bersifat rutin apabila pengeluaran terkait dapat diharapkan atau biasa terjadi dan sudah lazim sesuai dengan sifat atau jenis usaha dan skala kegiatannya, b) Diperlukan atau tidak dapat dihindarkan,



suatu pengeluaran dapat dikatakan diperlukan apabila pengeluaran tersebut benar – benar diperlukan, tidak dapat dihindarkan dan bermanfaat dalam melaksanakan kegiatan usaha untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilannya, c) Wajar atau layak jumlahnya, suatu pengeluaran dapat dikatakan wajar atau layak jumlahnya apabila sesuai dengan situasi dan kondisi atau keadaan yang melingkupinya, tidak merupakan suatu pemborosan, tidak berlebihan jumlahnya dan tidak bersifat istimewa jumlahnya

### **Penyajian Aktiva Tetap Dalam Laporan Keuangan.**

Dalam laporan keuangan (neraca), aktiva tetap disajikan berdasarkan nilai perolehan tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Cara mencantumkan di dalam neraca dimulai dari yang paling tetap atau yang paling panjang umur manfaatnya, disusul dengan yang paling pendek umur manfaatnya. Untuk aktiva tetap yang didepresiasi, maka di neraca harus ditunjukkan harga perolehan dan akumulasi depresiasinya.

### **Pelepasan atau Penarikan Aktiva Tetap**

Aktiva tetap dapat dihentikan kegunaannya apabila sudah tidak dapat diambil lagi manfaatnya atau ketika habis manfaat ekonominya. Jika aktiva tetap perusahaan sudah tidak lagi bermanfaat maka semua akun yang berhubungan dengan aktiva tersebut dikeluarkan dari pembukuan perusahaan. Pelepasan aktiva tetap dapat dilakukan dengan cara :

#### **a) Penjualan aktiva tetap**

Biasanya perusahaan lebih memilih menjual aktiva tetapnya daripada membuangnya, karena ada kemungkinan dapat menghindari kerugian yang lebih besar dibandingkan dengan membuang aktiva tetap. Sebelum dijual, perusahaan harus memperhitungkan penyusutan yang belum dicatat untuk periode yang bersangkutan sampai dengan tanggal penjualan.

Apabila terjadi penjualan dengan harga jual lebih besar daripada nilai buku, akan diakui sebagai laba. Jurnal yang dicatat adalah dengan mengkredit perkiraan laba pelepasan aktiva tetap sedangkan untuk kerugian yang diderita akan dicatat dengan mendebit perkiraan kerugian pelepasan aktiva tetap. Jika terjadi sebaliknya, harga

jual lebih rendah daripada nilai buku maka akan langsung diakui sebagai kerugian.

#### **b) Pertukaran aktiva tetap**

Pertukaran aktiva tetap dapat dilakukan dengan aktiva yang sejenis, misal aktiva mobil dengan mobil, dapat juga dilakukan dengan aktiva tetap yang tidak sejenis, misalnya mobil dengan mesin. Biaya semacam itu, diukur pada nilai wajar aktiva yang dilepaskan atau yang diperoleh, jika entitas dapat ditentukan nilai wajar secara andal, maka nilai wajar aktiva yang digunakan untuk mengukur biaya perolehan dari aktiva yang diterima kecuali jika nilai wajar aktiva yang diterima lebih jelas. Suatu aktiva tetap dapat diperoleh dalam pertukaran atas : 1) suatu aktiva yang serupa; 2) memiliki manfaat yang serupa ; 3) dalam bidang usaha ( *business line* ) yang sama ; 4) memiliki nilai wajar yang serupa atau suatu aktiva tetap dapat juga dijual dalam pertukaran dengan pemilikan aktiva yang serupa. Dalam keadaan tersebut, karena proses perolehan penghasilan (*earning process*) tidak lengkap, maka tidak ada keuntungan yang diakui dalam transaksi.

Menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, aktiva yang dilepas melalui pertukaran, nilai perolehan atau pertukarannya adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar.

### **Penyusutan Aktiva Tetap** **Definisi penyusutan**

Sejalan dengan pemikiran bahwa semua jenis aktiva tetap, kecuali tanah dengan berjalannya waktu akan semakin menurun kemampuannya untuk memberikan jasa. Kemampuan yang semakin menurun sebagai akibat dari pemakaian, keausan atau adanya ketidakseimbangan kapasitas yang tersedia dengan yang diharapkan dan pada saat ini yang paling menonjol adalah perubahan teknologi, sehingga dalam waktu relatif pendek, aktiva tetap tersebut menjadi terbelakang teknologinya (*Obsolescence* ). Adapun definisi penyusutan dalam beberapa literatur adalah sebagai berikut :

#### **a. PSAK No. 16**

”Penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aset selama umur manfaatnya”.

- b. Earl K. Stice, James D, Stice, K. Fred Skousen,  
 “Penyusutan bukanlah proses di mana perusahaan mengakumulasikan dana untuk mengganti aktiva tetap. Penyusutan adalah alokasi yang sistematis dari harga perolehan aktiva selama periode – periode berbeda yang memperoleh manfaat dari penggunaan suatu aktiva.”
- c. UU PPh  
 Menurut Moenaf H. Regar, perundang – undangan perpajakan menganut pengertian sendiri tentang penyusutan dan amortisasi dan tidak sama dengan bidang lain. Dari cara penghitungan penyusutan dan amortisasi dapat dikembangkan pengertian yang dianut oleh ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, yaitu penyusutan adalah penjatahan secara sistematis jumlah pengeluaran uang atau nilai lain dari suatu harta tetap selama jangka waktu yang ditetapkan oleh undang – undang perpajakan untuk dibebankan sebagai biaya guna menghitung penghasilan kena pajak selama harta dimiliki.

**Faktor – Faktor yang Menentukan Beban Penyusutan.**

Adapun 4 ( empat ) faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan beban penyusutan aktiva tetap setiap periode akuntansi. Faktor – faktor tersebut adalah :

- a. Harga Perolehan
- b. Nilai Sisa atau Nilai Residu
- c. Masa Manfaat

Suatu periode dimana produksi atau unit serupa yang diharapkan akan diperoleh dari aset tersebut oleh entitas. Masa manfaat ini ditentukan sesuai dengan kebijakan akuntansi perusahaan. Sedangkan menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan untuk menghitung penyusutan, masa manfaatnya beserta tarif penyusutannya telah diatur dalam Pasal 11 ayat 6 UU PPh sebagai berikut:

Kelompok Harta Berwujud	Masa Manfaat (Tahun)	Tarif Penyusutan Pasal 11	
		Ayat 1	Ayat 2
1. Bukan Bangunan			
Kelompok 1	4	25%	50%
Kelompok 2	8	12,50%	25%
Kelompok 3	16	6,25%	12,50%
Kelompok 4	20	5%	10%
2. Bangunan			
Tidak Permanen	20		
Permanen	10		

- d. Metode Penyusutan  
 Metode penyusutan yang digunakan harus mencerminkan ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomis masa depan dari aktiva oleh entitas. Metode penyusutan yang digunakan untuk aktiva harus di-review minimum setiap akhir tahun buku dan, apabila terjadi perubahan signifikan dalam ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan dari aktiva tersebut, maka metode penyusutan harus diubah untuk mencerminkan perubahan pola tersebut. Berbagai macam metode dapat digunakan untuk mengalokasikan jumlah yang disusutkan secara sistematis dari suatu aktiva selama umur manfaatnya. Metode tersebut antara lain :
- a. Berdasarkan waktu :
    - 1) metode garis lurus ( *straight line method* )
    - 2) metode pembebanan yang menurun :
      - a) metode jumlah angka tahun (*sum of the years digit method*)
      - b) metode saldo menurun atau menurun ganda ( *declining or double declining balance method* )
  - b. Berdasarkan Penggunaan :
    - 1) metode jam jasa ( *service hours method* )
    - 2) metode jumlah unit produksi ( *sum of the unit method* )

**A. Metode penyusutan menurut akuntansi**

Dari beberapa metode penyusutan diatas hanya akan membahas mengenai metode penyusutan yang biasa digunakan oleh perusahaan, antara lain :

- a) Metode penyusutan garis lurus.  
 Metode penyusutan garis lurus menghubungkan penyusutan dengan berjalannya waktu dan mengakui jumlah penyusutan yang sama untuk setiap tahunnya selama masa manfaat aktiva tersebut.

$$\text{Beban penyusutan} : \frac{\text{harga perolehan} - \text{nilai sisa}}{\text{umur aktiva}}$$

- b) Metode penyusutan jumlah angka tahun.  
 Metode penyusutan jumlah angka tahun mengakui jumlah penyusutan yang se-

makin menurun. Perhitungan dilakukan dengan serangkaian pecahan, dengan jumlah yang semakin mengecil pada harga perolehan aktiva yang disusutkan (dasar penyusutan). Angka pembilangnya adalah jumlah tahun yang tersisa dari masa manfaat suatu aktiva. Angka pembagiannya adalah jumlah semua angka masa manfaat aktiva, dari satu sampai umur terakhirnya.

$$\text{Rumus angka pembagi: } \frac{[n(n+1)]}{2}$$

Cara menghitung penyusutan dengan metode jumlah angka tahun :

$\frac{\text{Angka pembilang}}{\text{Angka pembagi}} \times \text{nilai buku aktiva}$
---

- c) Metode saldo menurun ganda.  
Metode penyusutan yang lebih tinggi pada tahun – tahun awal dan beban yang lebih rendah pada periode mendatang. Metode ini menggunakan tarif penyusutan (diekspresikan sebagai persentase) berupa beberapa kelipatan dari metode garis lurus. Tarif saldo menurun tetap konstan dan diaplikasikan pada nilai buku yang menurun setiap tahun. Tarif saldo menurun dikalikan dengan nilai buku aktiva pada awal periode. Karena nilai buku aktiva dikurangi setiap periode dengan beban penyusutan, maka tarif saldo menurun yang konstan diaplikasikan pada nilai buku yang terus menurun yang menghasilkan beban penyusutan yang semakin rendah tiap tahunnya. Proses ini terus berlangsung hingga nilai buku aset berkurang mencapai estimasi nilai sisanya, di mana pada saat tersebut penyusutan akan dihentikan. Persentase yang paling umum adalah dua kali dari persentase metode garis lurus.

## B. Metode penyusutan menurut Perpajakan

Untuk kepentingan perpajakan hanya diperkenankan 2 (dua) metode penyusutan yang harus diterapkan secara taat asas yaitu :

- a. metode garis lurus (*straight line method*)  
Pasal 11 ayat 1 UU PPh : “ Penyusutan atas pengeluaran untuk pembelian, pendirian,

penambahan, perbaikan, atau perubahan harta berwujud, kecuali tanah yang berstatus hak milik, hak guna bangunan, hak guna usaha dan hak pakai, yang dimiliki dan digunakan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu ) tahun dilakukan dalam bagian – bagian yang sama besar selama masa manfaat yang telah ditentukan bagi harta tersebut.” Metode garis lurus menurut ketentuan perpajakan digunakan untuk aktiva tetap berwujud bukan bangunan dan aktiva tetap berwujud berupa bangunan.

- b. metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*)

Pasal 11 ayat 2 UU PPh : “ Penyusutan atas pengeluaran harta berwujud sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) selain masa manfaat, yang dihitung dengan cara menerapkan tarif penyusutan atas nilai sisa buku dan pada akhir masa manfaat nilai sisa buku disusutkan sekaligus, dengan syarat dilakukan secara taat asas.” Metode saldo menurun ganda hanya boleh digunakan untuk aktiva tetap berwujud bukan bangunan. Dalam penggunaan metode ini, maka sisa buku pada akhir masa manfaat harus disusutkan sekaligus.

## Kriteria Aktiva Tetap yang Dapat Disusutkan

Baik menurut akuntansi maupun menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, aktiva tetap dikelompokkan menjadi aktiva yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) dan aktiva yang tidak dapat disusutkan (*non depreciable assets*). Dalam PSAK No. 16 dinyatakan bahwa aktiva yang dapat disusutkan adalah aktiva yang: (a) dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan (b) diharapkan untuk digunakan selama lebih

dari satu periode.

Dalam ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, aktiva tetap yang dapat disusutkan adalah sesuai dengan memori penjelasan Pasal 6 ayat 1 huruf a yaitu, aktiva tetap yang mempunyai hubungan langsung atau tidak langsung dengan kegiatan usaha atau kegiatan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan.

#### **Saat Mulai Penyusutan**

Menurut PSAK No. 16 Revisi 2007 dinyatakan bahwa penyusutan aset tetap dimulai pada saat aset tetap tersebut siap untuk digunakan, yaitu pada saat aset tetap tersebut berada pada lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset tetap siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen.

Menurut ketentuan perpajakan dalam penjelasan Pasal 11 ayat 3 dan ayat 4 UU PPh, bahwa penyusutan dimulai pada bulan dilakukan pengeluaran, atau pada bulan selesainya pengerjaan suatu harta sehingga penyusutan pada tahun pertama prorata. Namun berdasarkan persetujuan Direktur Jenderal Pajak, saat mulainya penyusutan dapat dilakukan pada bulan tersebut digunakan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan atau pada bulan harta tersebut mulai menghasilkan. Yang dimaksud dengan mulai menghasilkan dalam ketentuan ini dikaitkan dengan saat mulai memproduksi dan tidak dikaitkan dengan saat diterima atau diperolehnya penghasilan.

#### **Dasar penyusutan**

Menurut akuntansi komersial jumlah yang dapat disusutkan (*depreciable amount*) adalah biaya perolehan suatu aktiva atau jumlah lain yang disubsitusikan untuk biaya dalam laporan keuangan dikurangi nilai sisanya.

Menurut ketentuan perpajakan sebagaimana diatur dalam pasal 11 ayat (1) UU PPh, dasar penyusutan adalah pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 tahun. Pengeluaran ini meliputi pengeluaran untuk pembelian, pendirian, penambahan, perbaikan atau perubahan harta berwujud.

#### **Maksud dan Tujuan Penyusutan**

Menurut akuntansi maksud dan tujuan penyusutan adalah untuk menandingkan pengeluaran modal dengan penghasilan yang didatangkan oleh pengeluaran modal tersebut (*maching cost againts revenue*). Menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, penyusutan juga dapat dimaksudkan untuk kebijakan ekonomi tertentu seperti penyusutan dipercepat (*accelerated depreciation*) untuk merangsang investasi. Dalam Pasal 31A ayat 1 huruf b UU PPh, bahwa dalam rangka mendorong pertumbuhan ekonomi melalui penanaman modal dalam negeri maupun penanaman modal asing di bidang usaha tertentu dan daerah – daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi sesuai dengan kebijakan pemerintah diberikan fasilitas pajak penghasilan berupa penyusutan dan amortisasi dipercepat.

#### **C. Akuntansi Pajak Penghasilan Penyebab Perbedaan Penghitungan Laba Akuntansi dan Laba Fiskal**

Laporan Keuangan yang dihasilkan dari pembukuan Akuntansi dikenal Laporan Keuangan Komersial yang disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan. Selain Laporan Keuangan komersial, perusahaan selaku wajib pajak juga harus menyusun Laporan Keuangan Fiskal berdasarkan ketentuan perpajakan. Laporan Keuangan Fiskal disusun dengan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang – undangan perpajakan menyatakan lain. Fungsi laporan keuangan fiskal sebagai dasar untuk menghitung pajak terutang pada setiap tahun pajak berakhir. Dari Laporan Keuangan laba rugi komersial dan laba rugi fiskal dapat diketahui bahwa laba akuntansi atau laba komersial dan laba fiskal dalam suatu periode besarnya tidak selalu sama.

Perbedaan umum antara laba komersial dan laba fiskal dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu perbedaan tetap (*permanent differences*) dan perbedaan waktu atau temporer (*temporary differences*). Perbedaan tetap (*permanent diferences*) , beberapa pendapat tentang pengertian perbedaan tetap antara lain :

##### 1) Erly Suandi

Perbedaan tetap adalah perbedaan yang terjadi karena peraturan perpajakan menghitung laba fiskal berbeda

dengan penghitungan laba menurut SAK tanpa ada koreksi kemudian hari.

- 2) Earl K. Stice, , James D, Stice, , K. Fred Skousen,  
Perbedaan tetap disebabkan oleh berbagai provisi tertentu dari undang – undang perpajakan yang menentukan bahwa beberapa jenis pendapatan dibebaskan dari pajak dan melarang pengurangan atas beberapa jenis beban, penghasilan tidak kena pajak dan beban yang tidak boleh dikurangkan tidak pernah diperhitungkan dalam menentukan laba kena pajak, namun dimasukkan dalam perhitungan laba akuntansi sesuai GAAP.

### **Perbedaan temporer atau waktu (*temporary difference*)**

Beberapa pendapat tentang pengertian perbedaan temporer atau waktu antara lain :

- 1) PSAK No. 46  
Perbedaan temporer adalah perbedaan antara jumlah tercatat aktiva atau kewajiban dengan DPP-nya.
- 2) Harnanto  
Beda waktu adalah efek kumulatif dari perbedaan waktu pengakuan penghasilan dan beban untuk tujuan pelaporan keuangan komersial dan untuk tujuan pelaporan keuangan fiskal terhadap suatu transaksi, peristiwa atau keadaan yang mempunyai konsekuensi fiskal di masa depan.

### **Koreksi fiskal**

Rekonsiliasi fiskal berarti penyesuaian laporan keuangan akuntansi (komersial) dengan laporan keuangan fiskal. Perbedaan yang apabila tersaji antara PSAK dengan UU PPh maka harus dilakukannya koreksi fiskal, yaitu Terdapat 2 (dua) macam koreksi fiskal, yaitu: 1. Koreksi fiskal positif, yaitu koreksi atas laporan keuangan komersial karena bertambahnya penghasilan dan atau berkurangnya biaya menurut fiskal, sehingga menyebabkan jumlah Penghasilan Kena Pajak membesar; 2. Koreksi fiskal negatif yaitu koreksi atas laporan keuangan komersial karena berkurangnya penghasilan dan atau bertambahnya biaya menurut fiskal, sehingga menyebabkan jumlah PKP mengecil.

### **Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan ( PSAK ) No. 46**

PSAK No. 46 bertujuan mengatur perlakuan akuntansi untuk pajak penghasilan. Masalah utama perlakuan akuntansi untuk pajak penghasilan adalah bagaimana mempertanggung jawabkan konsekuensi pajak pada periode berjalan dan periode mendatang untuk hal – hal sebagai berikut :

- a). pemulihan nilai tercatat aset yang diakui pada neraca perusahaan atau pelunasan nilai tercatat kewajiban yang diakui pada neraca perusahaan; dan
- b). transaksi – transaksi atau kejadian – kejadian lain pada periode berjalan yang diakui pada laporan keuangan.

Pengakuan aktiva dan kewajiban pada laporan keuangan, secara tersirat, berarti bahwa perusahaan pelapor akan dapat memulihkan nilai tercatat aktiva tersebut atau akan melunasi nilai tercatat kewajiban tersebut. Apabila besar kemungkinan bahwa pemulihan aktiva atau pelunasan kewajiban tersebut akan mengakibatkan pembayaran pajak pada periode mendatang yang lebih besar atau lebih kecil dibandingkan pembayaran pajak sebagai akibat pemulihan aktiva atau pelunasan kewajiban yang tidak memiliki konsekuensi pajak, maka pernyataan ini mengharuskan perusahaan untuk mengakui kewajiban pajak tangguhan atau aktiva pajak tangguhan, dengan beberapa pengecualian.

PSAK No. 46 mengharuskan perusahaan memperlakukan konsekuensi pajak dari suatu transaksi dan kejadian lain sama dengan cara perusahaan memperlakukan transaksi dan kejadian tersebut. Oleh karena itu, untuk transaksi dan kejadian lain yang diakui pada laporan laba rugi, konsekuensi atau pengaruh pajak dari transaksi dan kejadian tersebut harus diakui pula pada laporan laba rugi.

### **1. Pengakuan dan Pengukuran Pajak Kini dan Pajak Tangguhan**

Selama ini perusahaan mengakui jumlah taksiran pajak penghasilan di laporan laba rugi sesuai dengan jumlah yang terutang menurut SPT berdasarkan *tax payable method*. PSAK No. 46 menggunakan pendekatan neraca-kewajiban (*asset-liability method*), yaitu :

### 1). Pendekatan Aktiva

Apabila pada tahun berjalan jumlah tercatat aktiva (nilai buku komersial) lebih besar dari Dasar Pengenaan Pajak (selanjutnya disebut DPP) aktiva (nilai buku fiskal), maka akan timbul perbedaan temporer kena pajak. Akibatnya, untuk tahun mendatang ada kewajiban pajak penghasilan yang diakui. Kewajiban pajak penghasilan di tahun mendatang tersebut diakui sebagai kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) pada tahun berjalan. Sebaliknya, apabila tahun berjalan jumlah tercatat aktiva ( nilai buku komersial ) lebih kecil dari DPP aktiva (nilai buku fiskal), maka akan timbul perbedaan temporer yang boleh dikurangkan. Akibatnya, untuk tahun mendatang manfaat ekonomi yang akan diperoleh wajib pajak dalam bentuk pengurangan. Pengurangan terhadap laba fiskal ditahun mendatang tersebut diakui sebagai aktiva pajak tangguhan (*deferred tax assets*) pada tahun berjalan.

### 2). Pendekatan Kewajiban

Apabila pada tahun berjalan jumlah tercatat kewajiban (nilai buku komersial) lebih besar dari DPP kewajiban (nilai buku fiskal), maka akan timbul perbedaan temporer yang boleh dikurangkan. Akibatnya, untuk tahun mendatang ada manfaat ekonomi yang akan diperoleh wajib pajak dalam bentuk pengurangan. Pengurangan terhadap laba fiskal di tahun mendatang tersebut diakui sebagai aktiva pajak tangguhan (*deferred tax assets*) pada tahun berjalan. Sebaliknya, apabila pada tahun berjalan jumlah tercatat kewajiban (nilai buku komersial) lebih kecil dari DPP kewajiban (nilai buku fiskal), maka akan timbul perbedaan temporer kena pajak. Akibatnya, untuk tahun mendatang ada kewajiban pajak penghasilan yang diakui. Kewajiban pajak penghasilan di tahun mendatang tersebut diakui sebagai kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) pada tahun berjalan.

PSAK No.46 menghendaki agar dilakukan pengakuan terhadap “future tax effects” dari kerugian fiskal tersebut dalam laporan keuangan. Saldo rugi fiskal yang dapat dikompensasi diakui sebagai aktiva pajak tangguhan, apabila besar kemungkinan bahwa laba fiskal pada masa yang akan datang

memadai untuk dikompensasi. Sebaliknya, apabila laba fiskal tidak mungkin tersedia dalam jumlah yang memadai untuk dapat dikompensasi dengan saldo rugi fiskal yang dapat dikompensasi, maka aktiva pajak tangguhan tidak diakui.

## 2. Pengukuran Aktiva dan Kewajiban Pajak

Dalam pengukuran aktiva dan kewajiban pajak terdapat beberapa hal yang perlu untuk diketahui, yaitu :

### a. Tarif Pajak

Menurut PSAK No. 46, aktiva dan kewajiban pajak baik yang bersifat kini maupun tangguhan, dihitung dengan tarif pajak sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku, yaitu dengan tarif pajak Undang – Undang PPh. Perubahan tarif PPh maupun perubahan ketentuan perpajakan dapat mempengaruhi realisasi atau penyelesaian aktiva dan kewajiban pajak tangguhan. Akibatnya apabila terdapat perubahan tarif PPh atau perubahan ketentuan perpajakan yang secara substansial telah berlaku maka jumlah aktiva dan kewajiban pajak tangguhan harus disesuaikan untuk merefleksikan perubahan tersebut.

### b. Diskonto ( discounted )

Walaupun “deferred tax” merefleksikan “future tax effects” yang diakui dalam laporan keuangan, aktiva dan kewajiban pajak tangguhan tidak boleh didiskonto dan harus mencerminkan konsekuensi pajak untuk pemulihan tercatat aktiva atau penyelesaian kewajiban yang diharapkan perusahaan pada tanggal neraca. Nilai tercatat aktiva pajak tangguhan harus ditinjau kembali pada tanggal neraca. Perusahaan harus menurunkan nilai tercatat tersebut apabila laba fiskal tidak mungkin memadai untuk mengkompensasi sebagian atau semua aktiva pajak tangguhan. Penurunan tersebut harus disesuaikan kembali apabila besar kemungkinan laba fiskal memadai.

## 3. Transaksi yang Langsung Dikreditkan atau Dibebankan ke Ekuitas

Pajak kini dan pajak tangguhan harus langsung dibebankan atau dikreditkan ke ekuitas, apabila pajak terkait berhubungan

dengan transaksi yang langsung dikreditkan atau dibebankan ke ekuitas. Termasuk dalam kategori, transaksi yang efeknya dikreditkan atau dibebankan ke ekuitas, antara lain adalah: 1) Perubahan nilai tercatat aktiva tetap yang berasal dari revaluasi atau penilaian kembali, seperti diatur dalam PSAK No. 16; 2) Penyesuaian saldo laba yang ditahan pada awal periode, sebagai akibat dari adanya perubahan kebijakan akuntansi yang diterapkan secara retrospektif, atau koreksi kesalahan mendasar laba - rugi tahun – tahun sebelumnya, seperti diatur dalam PSAK No.25; 3. Selisih kurs karena penjabaran laporan keuangan entitas asing, seperti diatur dalam PSAK No. 11.

#### 4. Penyajian Aktiva dan Kewajiban Pajak

Dalam penyajian aktiva dan kewajiban pajak terdapat beberapa hal yang perlu diketahui, yaitu :

- 1) Aktiva Pajak dan Kewajiban Pajak  
Menurut PSAK No. 46, aktiva dan kewajiban pajak harus disajikan secara terpisah dari aktiva dan kewajiban lainnya dalam neraca. Aktiva dan kewajiban pajak tangguhan harus dibedakan dari aktiva dan kewajiban pajak kini. Bila dalam laporan keuangan, aktiva dan kewajiban lancar disajikan terpisah dari aktiva dan kewajiban tidak lancar maka aktiva (kewajiban) pajak tangguhan tidak boleh disajikan sebagai aktiva (kewajiban) lancar. Di dalam neraca, kewajiban pajak kini dikompensasi (*offset*) dengan aktiva pajak-kini dan disajikan dalam jumlah netonya.
- 2) Beban Pajak Penghasilan  
Pada laporan laba rugi, beban (penghasilan) pajak yang berhubungan dengan laba atau rugi dari aktivitas normal harus disajikan tersendiri.

#### 5. Pajak Penghasilan Final

Perbedaan nilai tercatat aktiva atau kewajiban yang berhubungan dengan pajak penghasilan final dari dasar pengenaan pajak - DPPnya tidak boleh diakui sebagai aktiva atau kewajiban pajak-tangguhan. Atas penghasilan yang telah dikenakan pajak final, harus diakui adanya biaya fiskal dalam jumlah proporsional dengan total pendapatan dalam periode berjalan. Selisih antara pajak penghasilan yang terutang

menurut SPT Pajak Penghasilan dengan beban pajak penghasilan kini yang dihitung menurut laba akuntansi, harus diakui sebagai Pajak Dibayar Dimuka atau Pajak Masih Harus Dibayar, tergantung keadaan. Di dalam neraca, saldo rekening Pajak Dibayar Dimuka harus disajikan sebagai suatu aktiva secara terpisah dari saldo rekening Pajak Masih Harus Dibayar sebagai kewajiban atau utang.

#### 6. Perubahan Tarif Pajak atau Peraturan Perpajakan

Penyesuaian terhadap nilai tercatat aktiva pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan harus dilakukan apabila terjadi perubahan tarif pajak atau peraturan perpajakan. Efek perubahan (kenaikan atau penurunan nilai tercatat aktiva atau kewajiban pajak tangguhan) diakui dan disajikan di dalam laporan laba rugi dalam periode terjadinya perubahan tarif atau peraturan perpajakan, sebagai komponen laba rugi dari operasi berlanjut.

#### PEMBAHASAN

Ditinjau dari sudut akuntansi maka selanjutnya mengarah pada praktek perlakuan aktiva tetap yang ada di perusahaan dan keterkaitannya dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan apakah telah sesuai dengan UU PPh serta peraturan pelaksanaannya

##### A. Aktiva Tetap

Dalam kegiatan operasionalnya perusahaan menggunakan 426 aktiva tetap. Adapun Daftar rincian aktiva tetap perusahaan sebagai berikut :

Kelompok Aktiva Tetap	Quantity	Nilai Perolehan (Rp)
Tanah	24.682 M2	1,317,108,320.00
Bangunan	11 Unit	5,769,634,434.00
Mesin dan Peralatan Pabrik	143 Unit	75,973,667,211.00
Inventaris Kantor	178 Unit	778,732,151.00
Kendaraan	27 Unit	4,051,009,694.00
Alat - alat kerja	67 Unit	393,221,460.00
Total	426 Unit	88,283,373,270.00

Selanjutnya dalam point permasalahan aktiva tetap ini penulis akan membahas aspek – aspek yang diteliti mengenai : perolehan aktiva tetap, kebijakan mengenai pengeluaran setelah perolehan aktiva tetap dan pembukuan atas pelepasan/penarikan aktiva tetap.

## 1. Perolehan Aktiva Tetap

Pada dasarnya Perusahaan menilai aktiva tetap yang dimiliki sebesar harga perolehannya. Harga perolehan adalah semua pengeluaran - pengeluaran yang diperlukan untuk memperoleh dan memiliki aktiva tetap sampai di tempat yang ditentukan dan siap untuk digunakan dalam kegiatan usaha perusahaan. Meskipun ada beberapa cara perolehan aktiva tetap, namun disini hanya dibahas masalah yang relevan dengan Perusahaan yaitu, perolehan aktiva tetap melalui pembelian dan melalui pembebanan sendiri.

### a. Pembelian

Selama tahun 2009 perusahaan telah melakukan pembelian aktiva tetap sebesar Rp. 3.945.398,00 yang dibukukan sebagai berikut:

Aktiva Tetap	
Mesin foto copy	Rp. 3.945.398,00
Pajak Masukan	Rp. 394.539,00
Kas dan setara kas	Rp. 4.339.938,00

Dari pengamatan dan penelusuran yang kami lakukan atas pembukuan tentang pembelian mesin foto copy dan aktiva tetap lainnya yang dilakukan oleh perusahaan, sudah termasuk pengeluaran - pengeluaran yang diperlukan sampai dengan aktiva tetap tersebut siap digunakan dan telah sesuai dengan PSAK.

Ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan dalam menentukan harga perolehan aktiva tetap yang dilakukan melalui pembelian sangat memperhatikan nilai wajar harga perolehan aktiva tetap tersebut. Menurut undang - undang hubungan istimewa yang terjadi pada pihak - pihak yang melakukan jual - beli membuat nilai perolehan aktiva tetap menjadi tidak wajar (Pasal 18 ayat (4) UU PPh). Dalam Pasal 10 ayat (1) UU PPh, bila ada transaksi perolehan aktiva tetap dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka harga perolehan aktiva tetap harus dicatat sebesar jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima. Penilaian kewajaran atas harga perolehan aktiva tetap yang dilakukan

oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak diatur dalam PSAK. PSAK hanya mengatur harga perolehan aktiva tetap berdasarkan jumlah yang sesungguhnya dikeluarkan atau dibayarkan sampai aktiva tersebut siap untuk digunakan. Sepanjang tahun 2009 tidak ada yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dan praktek yang dilakukan oleh perusahaan telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan.

### b. Membangun sendiri

Pada umumnya pengadaan aktiva tetap perusahaan dilakukan melalui pembelian Tetapi ada kalanya perusahaan membuat atau membangun sendiri. Hal ini dilakukan agar spesifikasi atas aktiva tersebut sesuai dengan apa yang diinginkan perusahaan. Dalam tahun 2009 telah selesai dibangun sebuah gudang untuk penyimpanan hasil produksi total total pengeluaran sebesar Rp. 140.000.000,00 yang dibukukan sebagai berikut :

Aktiva Tetap	
bangunan gudang	Rp. 140.000.000,00
Aktiva dalam penyelesaian	Rp. 40.000.000,00

Menurut informasi yang diperoleh dari staf bagian akuntansi, harga perolehan tersebut merupakan seluruh biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan pembangunan aktiva tetap hingga siap digunakan, praktik akuntansi yang dilakukan perusahaan, atas pembangunan gudang menurut penulis telah sesuai dengan PSAK.

Sedangkan untuk kepentingan perpajakan perlakuan akuntansi dapat diikuti, tetapi bunga selama pembangunan (jika pembangunan aktiva tetap dibiayai dari pinjaman) akan dikapitalisasi yang nantinya secara bertahap dibebankan sebagai biaya melalui penyusutan dan praktik akuntansi yang dilakukan telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan.

Dalam pembukuan atas transaksi perolehan aktiva tetap, aktiva tetap yang diperoleh dicatat dan dikelompokkan sesuai dengan masa manfaat yang ditentukan manajemen perusahaan. Terdapat perbedaan pengelompokan aktiva



tetap menurut akuntansi dan menurut ketentuan perundang – undangan perpajakan. Adapun perbedaannya sebagai berikut:

### Pengelompokan aktiva tetap

Kelompok aktiva	Masa Manfaat (Tahun)	% Penyusutan PA
Tanah	-	-
Bangunan	20	5
Mesin & Peralatan	4	25
Kendaraan	8	12.5
Inventaris Kantor	4	25
Alat - alat kerja	2	50

Pengelompokan aktiva tetap untuk tujuan akuntansi telah disesuaikan dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor : 82/KMK.04/1995 tanggal 7 Februari 95. Berdasarkan PSAK pengelompokan aktiva tetap adalah pengelompokan aktiva yang memiliki sifat dan kegunaan yang serupa dalam operasi normal entitas dan pengelompokan aktiva tetap perusahaan telah sesuai dengan PSAK.

Walaupun perusahaan menyatakan pengelompokan aktiva tetap telah disesuaikan dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan. Namun pada kenyataannya, pengelompokan aktiva tetap perusahaan tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan. Dapat disimpulkan bahwa pengelompokan aktiva tetap untuk tujuan pajak dipersamakan dengan pengelompokan aktiva tetap untuk tujuan akuntansi. Seharusnya aktiva tetapnya dikelompokkan menjadi aktiva tetap kelompok bangunan dan kelompok bukan bangunan. Aktiva tetap kelompok bangunan dikelompokkan lagi menjadi kelompok bangunan permanent dan tidak permanent. Sedangkan aktiva tetap kelompok bukan bangunan dikelompokkan lagi menjadi kelompok 1, 2, 3,4 berdasarkan jenis dan masa manfaatnya, sesuai dengan Pasal 11 ayat (6) UU PPh dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 96/ PMK.03/2009.

## 2. Pengeluaran Setelah Perolehan

Perusahaan mengelompokkan pengeluaran setelah perolehan aktiva tetap ke

dalam 2 (dua) kategori yaitu, pengeluaran modal dan pengeluaran pendapatan. Pengeluaran modal adalah pengeluaran – pengeluaran yang menurut manajemen perusahaan dapat menambah nilai aktiva tetap, memperpanjang umur aktiva tetap, dan penggantian aktiva tetap yang lama dengan aktiva tetap yang baru dimana kondisi aktiva tetap yang baru lebih baik dengan aktiva tetap yang lama atau diganti, pengeluaran – pengeluaran tersebut dikapitalisasi dengan harga perolehan aktiva tetap yang bersangkutan. Pengeluaran pendapatan adalah pengeluaran – pengeluaran atau biaya yang dimanfaatkan untuk menjaga suatu aktiva tetap dalam kondisi terpelihara dan terawat sampai masa umur aktiva yang ditetapkan, pengeluaran – pengeluaran tersebut dibiayakan.

Untuk tujuan akuntansi, pengeluaran modal harus sesuai dengan PSAK No.16 per 13 tahun 2007, yaitu sepanjang pengeluaran setelah perolehan aktiva tersebut dapat memenuhi criteria untuk dapat diakui sebagai bagian dari aktiva, sebagaimana dimaksud dalam PSAK No.16 par.7, di mana biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika: (a) besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas dan (b) biaya perolehan aset dapat diukur secara andal. Selama tahun 2009 tidak ada pengeluaran setelah perolehan yang dikapitalisasi ke aktiva tetap oleh perusahaan. Sedangkan untuk pengeluaran pendapatan harus sesuai dengan PSAK No.16 par 12, yaitu entitas tidak boleh mengakui biaya perawatan sehari – hari aset tetap sebagai bagian dari aset yang bersangkutan. Dalam tahun 2009 terdapat pengeluaran atas pemakaian ban, bahan bakar minyak, service atau perbaikan kendaraan Rp.99.844.147 yang telah dilakukan perusahaan. Perusahaan tidak mengkapitalisasi pengeluaran ini ke dalam harga perolehan kendaraan, tetapi langsung membebankannya menjadi biaya pemeliharaan kendaraan. Atas perlakuan yang telah dilakukan perusahaan telah sesuai dengan PSAK.

Untuk tujuan pajak, Perusahaan memperlakukan pengeluaran setelah perolehan sama dengan akuntansi. Meskipun ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan tidak mengatur secara tegas me-

ngenai pengeluaran setelah perolehan, namun atas pengeluaran yang berhubungan dengan hal ini yaitu pengeluaran untuk pembelian, penambahan, perbaikan atau perubahan harta berwujud harus dilakukan penyusutan sesuai masa manfaatnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPh. Untuk itu, pengeluaran setelah perolehan untuk tujuan pajak dapat mengikuti aturan akuntansi yang sesuai PSAK, sesuai dalam memori penjelasan Pasal 28 ayat (7) UU KUP bahwasanya pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, yaitu berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, peraturan perundang - undangan menentukan lain. Pada dasarnya pengeluaran modal yang terjadi dalam kaitannya dengan kegiatan usaha untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan dibebankan sebagai biaya fiskal dalam suatu masa manfaat melalui penyusutan, sedangkan pengeluaran pendapatan, dibebankan sebagai biaya fiskal dalam tahun terjadinya pengeluaran tersebut.

Khusus biaya pemeliharaan kendaraan untuk kepentingan pajak yang dikeluarkan oleh perusahaan seharusnya tidak dibebankan seluruhnya sebagai biaya perusahaan, tetapi hanya sebesar 50% dari jumlah yang telah dikeluarkan yaitu dari jumlah biaya pemeliharaan kendaraan sebesar Rp.99.844.147, sebagiannya merupakan biaya pemeliharaan kendaraan yang digunakan untuk pegawai tertentu karena jabatan dan pekerjaannya yaitu sebesar Rp. 18.489.657 biaya pemeliharaan yang dibebankan untuk kendaraan yang digunakan oleh pegawai tertentu menurut pajak sebesar Rp.9.244.828,- (50% x Rp. 18.489.657,-). Jadi biaya pemeliharaan kendaraan menurut pajak tahun 2009 sebesar Rp. 90.599.319. Hal ini sesuai dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak No : KEP-220/PJ./2002, yang menyatakan biaya pemeliharaan atau perbaikan rutin kendaraan sedan atau yang sejenisnya yang digunakan untuk pegawai tertentu karena jabatan atau pekerjaannya, dapat dibebankan sebagai biaya perusahaan sebesar 50% dari jumlah biaya pemeliharaan atau perbaikan rutin kendaraan dalam tahun pajak yang bersangkutan.

## **B. Penyusutan Aktiva Tetap**

Permasalahan penyusutan aktiva te-

tap, kami membahas aspek – aspek yang diteliti mengenai : metode penyusutan aktiva tetap dan pelaksanaan penyusutan aktiva tetap baik untuk kepentingan akuntansi (*komersial*) dan untuk kepentingan perpajakan (*fiskal*)

### **1. Menurut Akuntansi**

#### **1.1 Metode penyusutan**

Perusahaan menggunakan metode garis lurus (*straight line method*) dalam menyusutkan aktiva tetap yang dimilikinya sesuai dengan masa manfaatnya.

#### **1.2 Pelaksanaan penyusutan**

Penyusutan mulai dihitung pada bulan perolehan aktiva tetap. Penyusutan dihitung perbulan dengan cara  $1/12 \times \text{tarif penyusutan} \times \text{harga perolehan}$ . Ketentuan akuntansi (PSAK) memberikan kebebasan kepada perusahaan untuk memilih metode penyusutan sesuai dengan kebijakan manajemen perusahaan. Contoh perhitungan penyusutan aktiva tetap menurut akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan sebagai berikut :

Berdasarkan daftar aktiva tetap beserta penyusutannya per 31 Desember 2009. Pada bulan maret 2009, diperoleh Mesin foto copy (Phaser 3200 MFP) sebesar Rp. 3.945.398,- aktiva ini termasuk kelompok inventaris kantor. Penyusutan per 31 Des 2009 =  $10/12 \times 25\% \times \text{Rp.}3.945.398,-$  =Rp.821.958,-

Penyusutan aktiva tetap menurut akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan belum sepenuhnya memenuhi ketentuan dalam PSAK, yaitu mengenai saat dimulainya penyusutan. Menurut PSAK, penyusutan aktiva tetap dimulai pada saat aktiva tersebut mulai digunakan atau dimanfaatkan oleh perusahaan. Dalam hal ini, dari informasi salah satu staf bagian Akuntansi, perusahaan mempersamakan bulan perolehan aktiva tetap dengan saat pemanfaatan. Karena memang tidak ada data yang menjelaskan kapan pastinya aktiva tersebut mulai dimanfaatkan. Berdasarkan data yang ada dan keterangan yang diperoleh pada perusahaan, porsi atau besarnya pengaruh beban penyusutan tahun 2009 terhadap keseluruhan biaya perusahaan adalah sebesar 10%. Karena beban penyusutan merupakan beban yang dapat diku rangkan, maka jumlah beban penyusutan tersebut

cukup berpengaruh terhadap penentuan laba perusahaan atau PKP. Semakin besar beban penyusutan maka semakin kecil PKP, berarti semakin kecil pajak terutang yang harus dibayar.

## **2. Menurut Ketentuan Peraturan Perundang – undangan Perpajakan**

Penyusutan aktiva tetap telah disesuaikan dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan. Tetapi kenyataannya, pengelompokan aktiva tetap dan masa manfaatnya belum sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, maka terdapat kesalahan – kesalahan dalam melakukan penyusutan aktiva tetap menurut pajak.

### **2.1 Metode penyusutan**

Metode penyusutan yang digunakan oleh Perusahaan adalah metode garis lurus atau bagian – bagian yang sama besar selama masa manfaat aktiva. Untuk pemilihan metode ini memang telah sesuai dengan Pasal 11 ayat (1) UU PPh.

### **2.2 Pelaksanaan Penyusutan**

Untuk masa manfaat dan pengelompokan aktivanya tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan yaitu Pasal 11 ayat (6) UU PPh dan Peraturan Menteri Keuangan No.96/PMK.03/2009. Seharusnya perusahaan mengelompokkan aktiva tetapnya sesuai dengan ketentuan di atas, yaitu dikelompokkan menjadi aktiva tetap kelompok bangunan dan kelompok bangunan. Aktiva tetap kelompok bangunan dikelompokkan lagi menjadi kelompok bangunan permanen dan tidak permanen. Sedangkan aktiva tetap kelompok bukan bangunan dikelompokkan lagi menjadi kelompok 1, 2, 3, 4 berdasarkan jenis dan masa manfaatnya. Dalam penyusutan aktiva tetap menurut perusahaan harga perolehan aktiva tetap yang telah habis masa manfaatnya menjadi satu kesatuan dengan aktiva tetap yang masih memiliki masa manfaat. Hal itu tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan, seharusnya aktiva tetap yang telah habis masa manfaatnya dibukukan terpisah dengan aktiva tetap yang masih memiliki masa manfaat.

Kesalahan lainnya yang dilakukan oleh perusahaan adalah membebaskan sekaligus harga perolehan aktiva tetap yang diguna-

kan oleh pegawai tertentu karena jabatan dan pekerjaannya pada satu tahun pajak. Seharusnya pembebanan biaya perolehan aktiva tersebut melalui penyusutan. Kesalahan ini hanya terjadi pada kendaraan mobil merk Mercy sebagai fasilitas yang diberikan kepada Direktur Utama, tahun 2009 perusahaan membebaskan seluruhnya biaya perolehan aktiva tetap yang diakui sebesar 50% dari harga perolehan aktiva tetap menurut pajak.

Berdasarkan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan seperti yang telah disebutkan diatas, maka kami menyajikan daftar aktiva tetap beserta penyusutannya menurut pajak yang seharusnya oleh Perusahaan..

## **KESIMPULAN**

1. Dalam kegiatan operasionalnya Perusahaan menggunakan 426 unit aktiva tetap dengan nilai perolehan sebesar Rp.88.283.373.270 yang terdiri dari tanah seluas 24.682 M2, bangunan 11 unit, mesin dan peralatan pabrik 143 unit, inventaris kantor 178 unit, kendaraan 27 unit, alat – alat kerja 67 unit. Aktiva tetap tersebut dicatat sebesar harga perolehan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menempatkan suatu aktiva pada kondisi dan tempat yang siap digunakan, hal ini telah sesuai dengan PSAK dan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan.
2. Metode penyusutan yang digunakan oleh perusahaan untuk menyusutkan semua aktiva tetapnya adalah metode garis lurus, baik untuk kepentingan akuntansi maupun untuk kepentingan perpajakan. Hal ini telah sesuai dengan PSAK dan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan.
3. Pelaksanaan penyusutan atas aktiva tetap untuk kepentingan akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan belum sepenuhnya sesuai dengan PSAK, yaitu mengenai saat dimulainya penyusutan. Karena, perusahaan mulai menyusutkan aktiva tetapnya pada saat bulan perolehan, seharusnya penyusutan atas aktiva tetap tersebut dimulai pada saat pemanfaatan aktiva tetap. Meskipun perusahaan mempersamakan bulan perolehan aktiva tetapnya dengan saat pemanfaatan, hal ini tetap belum sesuai

dengan PSAK. Begitu juga dengan penyusutan atas aktiva tetap untuk kepentingan perpajakan, belum sepenuhnya dilakukan oleh perusahaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kesalahan – kesalahan perusahaan dalam melakukan penghitungan penyusutan fiscal :

- Karena pengelompokan aktiva tetap menurut perpajakannya disamakan dengan menurut akuntansi, maka dalam pengelompokan aktiva tetap menurut perpajakannya belum sepenuhnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan. Dalam kelompok 1 perusahaan terdapat 65 unit aktiva tetap yang seharusnya dikelompokkan kedalam kelompok 1 dan 104 unit aktiva tetap yang seharusnya dikelompokkan kedalam kelompok 2, Sedangkan dalam kelompok aktiva tetap yang disusutkan 50% (100%:2 tahun) perusahaan terdapat 37 unit aktiva tetap yang seharusnya dikelompokkan kedalam kelompok 1.
  - Dalam pengelompokan aktiva tetap, perusahaan menggabungkan aktiva tetap yang telah habis masa manfaatnya dengan aktiva tetap yang belum habis masa manfaatnya.
4. Akibat dari perbedaan pengelompokan aktiva tetap menurut perusahaan dengan pengelompokan aktiva tetap menurut ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan tersebut adalah koreksi fiskal positif sebesar Rp. 7.095.850.913
- Menurut komersial : Rp.14.881.627.348,-  
Menurut fiskal : Rp. 7.785.776.465,-
- Koreksi positif : Rp. 7.095.850.913,-
- Dan atas koreksi fiskal positif tersebut menurut akuntansi dapat menimbulkan aktiva pajak tangguhan yaitu sebesar Rp.1.986.838.255,- (2 8% x Rp. 7.095.850.913).
5. Berdasarkan data dan keterangan yang diperoleh pada PT. ABC COCOA INDUSTRIES, persentase beban penyusutan terhadap keseluruhan beban perusahaan adalah sebesar 10%. Beban

penyusutan periode 1 Januari sampai 31 Desember 2009 sebesar Rp. 14.881.627.347,00, dengan total beban perusahaan sebesar Rp. 153.700.390.847,00. Dengan besarnya persentase beban penyusutan dari keseluruhan beban perusahaan cukup ber-pengaruh terhadap penentuan besarnya laba akuntansi maupun penghasilan kena pajak. Karena beban penyusutan merupakan biaya dapat dikurangkan baik menurut akuntansi maupun menurut pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno, dan Trisnawati, Estralita, *Akuntansi Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Baridwan, Zaki., *Intermediate Accounting*, Edisi ke-7, BPFE, Yogyakarta, 1997.
- Gunadi, *Bunga Rampai Penyidikan dan Penagihan Pajak*, MUC Publishing, Jakarta, 2004. *Akuntansi Pajak sesuai dengan Undang – Undang Pajak baru*, Edisi Revisi 2009, PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 2009.
- Harahap, Sofyan Syafri, *Akuntansi Aktiva Tetap : Akuntansi, Pajak, Revaluasi Leasing*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1999.
- Harnanto, *Akuntansi Perpajakan*, Edisi Pertama, BPFE, Yogyakarta, 2003.
- Kieso, Donald E., Weygandt, J.J., and Warfield, T.D., *Akuntansi Intermediate Jilid 2*, Edisi Ke-12, Erlangga, Jakarta, 2007.
- Kohler, Eric. L., *A Dictionary For Accountants*, 5<sup>th</sup>, Prentice hall of India, New Delhi, 1978.
- Lumbantoruan, Sophar, *Akuntansi Pajak*, PT.Grasindo, Jakarta, 1996.
- Pardiat, *Akuntansi Pajak*, Edisi ke-2, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2008.
- Regar, Moenaf H., *PPh 1994 Suatu Catatan dan Interpretasi*, Erlangga, Jakarta, 1995.
- Sitorus, Sobo, *Modul Kuliah Akuntansi Pajak*, Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, Jakarta, 2009.
- S.R., Soemarso, *Akuntansi Suatu Pengantar*, Edisi ke-7, Salemba Empat, Jakarta, 2005.
- Stice, Earl K., Stice, James D., and Skousen, Fred, *Akuntansi Intermediate Jilid 2*, 15<sup>th</sup>, Salemba Empat, Jakarta, 2004.

Suandy, Erly, *Perencanaan Pajak*, Edisi Pertama, Salemba Empat, Jakarta, 2001.

Mardiasmo, *Perpajakan Indonesia*, BPFE UGM, Edisi Revisi, Yogyakarta, 2009

Waluyo, *Akuntansi Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2009.

Ketentuan Peraturan Perundang – undangan Perpajakan Republik Indonesia :

Undang – Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang – Undang No. 28 Tahun 2007.

Undang – Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang – Undang No.37 Tahun 2008.

Peraturan Menteri Keuangan No.

96/PMK.03/2009 tentang Jenis – Jenis Harta yang termasuk dalam Kelompok Harta Berwujud Bukan Bangunan untuk Keperluan Penyusutan.

Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-220/PJ.42/2002 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Biaya Pemakaian Telepon Seluler dan Kendaraan Perusaha-an.

Surat Edaran Dirjen Pajak No.SE-22/PJ.42/1999 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Biaya Bunga dan Biaya Overhead Dalam Masa Konstruksi.

Surat Edaran Dirjen No.SE-09/PJ.42/2002 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Biaya Pemakaian Telepon Seluler dan Kendaraan Perusahaan.