

PENYESUAIAN PAJAK/FISKAL TERHADAP LAPORAN LABA-RUGI KOMERSIAL

Narko

email: narkoaaykpn@yahoo.com

Akademi Akuntansi YKPN

ABSTRAK

Setiap akhir tahun wajib pajak badan selalu harus menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan (SPT PPh Badan). Informasi yang menjadi dasar pembuatan SPT PPh Badan utamanya adalah Laporan Laba-Rugi Perusahaan yang dalam bahasa pajak sering disebut Laporan Laba-Rugi Komersial. Informasi dalam Laporan Laba-Rugi Komersial tidak serta merta digunakan untuk menghitung pajak yang terutang karena terdapat beberapa perbedaan antara akuntansi dan pajak. Perbedaan dapat terjadi pada unsur penghasilan maupun beban. Apabila terjadi perbedaan, maka pihak pajak mensyaratkan untuk dibuat penyesuaian pajak/penyesuaian fiskal. Penyesuaian fiskal dapat berupa penyesuaian fiskal positif atau negatif. Setelah semua penyesuaian dibuat barulah laba kena pajak dan pajak badan dapat ditentukan.

Kata kunci: *Laba komersial, penyesuaian fiskal positif, penyesuaian fiskal negatif, penghasilan kena pajak, dan pajak penghasilan badan.*

PENDAHULUAN

Pada prinsipnya semua perusahaan di Indonesia wajib menyusun dan menyerahkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan) wajib pajak badan tiap-tiap akhir tahun buku. SPT Tahunan wajib pajak badan diperlukan untuk menentukan besarnya pajak penghasilan badan (PPh Badan) terutang pada tahun yang bersangkutan.

Salah satu informasi penting yang harus ada dalam SPT Tahunan wajib pajak badan adalah informasi yang disarikan dari laporan laba-rugi yang merupakan salah satu jenis laporan keuangan. Sebagaimana diketahui bahwa laporan keuangan disusun tidak hanya untuk kepentingan perpajakan saja, melainkan juga untuk kepentingan semua stake holder perusahaan seperti kreditur, pemilik, karyawan, pemerintah, dan pihak-pihak lainnya.

Mengingat beragamnya pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan, maka laporan keuangan tidak disajikan untuk kepentingan masing-masing pihak melainkan disajikan secara atau bersifat umum. Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi (Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Akuntansi Keuangan, 2009).

Meskipun laporan keuangan bersifat umum tetapi dalam hubungannya dengan pelaporan pajak penghasilan badan, laporan keuangan akan disarikan dan juga menjadi salah satu lampiran kelengkapan pelaporan pajak penghasilan badan. Masalahnya adalah bahwa laba bersih menurut akuntansi tidak secara otomatis menjadi laba kena pajak. Artikel ini bertujuan membahas koreksi atau penyesuaian apa saja yang diperlukan sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN SEBAGAI DASAR PELAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan yang akan digunakan oleh berbagai pihak disusun berdasarkan suatu pedoman tertentu. Di Indonesia pedoman yang dimaksud adalah Standar Akuntansi Keuangan (SAK) atau Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP). Standar Akuntansi Keuangan (SAK) diperuntukan bagi perusahaan-perusahaan yang memiliki akuntabilitas publik yang signifikan, sedangkan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP) diperuntukan bagi perusahaan-perusahaan yang tidak memiliki akuntabilitas publik yang signifikan atau memiliki akuntabilitas publik yang signifikan tetapi diijinkan oleh otoritas yang berwenang menentukan regulasi.

Suatu entitas dikatakan memiliki akuntabilitas publik yang signifikan jika (a) entitas telah mengajukan pernyataan pendaftaran atau dalam proses pengajuan pernyataan pendaftaran pada otoritas pasar modal atau regulator lain untuk tujuan penerbitan efek di pasar modal; atau (b) entitas menguasai aset dalam kapasitas sebagai fidusia untuk sekelompok besar masyarakat, seperti bank, asuransi, pialang dan atau pedagang efek, dana pensiun, reksa dana, dan bank investasi (Ikatan Akuntan Indonesia, SAK ETAP, 2009).

Selain tujuan laporan keuangan sebagaimana telah disebutkan di atas, SAK menentukan asumsi dasar yang terdiri dari dasar akrual dan kelangsungan usaha. SAK juga menentukan karakteristik kualitatif informasi dalam laporan keuangan yang meliputi: dapat dipahami, relevan, materialitas, keandalan, penyajian jujur, substansi mengungguli bentuk, netralitas, pertimbangan sehat, kelengkapan, dapat dibandingkan, tepat waktu, keseimbangan antara biaya dan manfaat, keseimbangan diantara karakteristik kualitatif, dan penyajian wajar. (Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Akuntansi Keuangan, 2009).

Sebagaimana diketahui jenis laporan keuangan yang telah disusun dengan memenuhi asumsi dasar dan karakteristik kualitatif sebagaimana disebutkan di atas, utamanya adalah neraca, laporan laba-rugi, dan laporan perubahan ekuitas. Untuk kepentingan perpajakan, laporan laba-rugi lebih dipentingkan oleh karenanya berikut ini akan dibahas mengenai konsep penghasilan dan beban menurut akuntansi dan pajak.

PENGHASILAN DAN BEBAN MENURUT AKUNTANSI

Definisi penghasilan (income) meliputi baik pendapatan (revenues) maupun keuntungan (gains). Pendapatan timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (fees), bunga, dividen, royalti, dan sewa. Keuntungan mencerminkan pos lainnya yang memenuhi definisi penghasilan dan mungkin timbul atau mungkin tidak timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Keuntungan mencerminkan kenaikan manfaat ekonomi dan dengan demikian pada hakekatnya tidak berbeda dengan

pendapatan.

Menurut akuntansi penghasilan akan diakui apabila kenaikan manfaat ekonomi di masa depan yang berkaitan dengan kenaikan aset atau penurunan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Hal ini berarti bahwa pengakuan penghasilan terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan aset atau penurunan kewajiban. Sementara itu yang dimaksud dengan pengukuran adalah penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan.

Definisi beban mencakup baik kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa seperti misalnya beban pokok penjualan, gaji, dan penyusutan. Beban akan diakui dalam laporan laba rugi kalau penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aset atau kenaikan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Ini berarti bahwa pengakuan beban terjadi bersamaan dengan penurunan aset atau kenaikan kewajiban.

Beban juga diakui dalam laporan laba rugi atas dasar hubungan langsung antara beban yang timbul dengan penghasilan yang diperoleh. Proses yang biasanya disebut pengaitan beban dengan penghasilan ini melibatkan pengakuan penghasilan dan beban secara gabungan atau bersamaan yang dihasilkan secara langsung dan bersama-sama dari transaksi atau peristiwa lain yang sama; misalnya, berbagai komponen beban yang membentuk beban pokok penjualan diakui pada saat yang sama dengan pengakuan penghasilan yang diperoleh dari penjualan barang. (Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Akuntansi Keuangan, 2009).

Sebagaimana diketahui hasil pengaitan antara beban dengan penghasilan adalah laba usaha suatu perusahaan. Dalam kaca mata pajak laporan laba rugi yang dihasilkan oleh proses akuntansi disebut laporan laba rugi komersial, sedang laba usaha yang dihasilkan disebut laba komersial. Laporan laba rugi akuntansi/komersial inilah yang akan menjadi titik tolak pelaporan dan pengenaan pajak. Memang laba usaha menurut akuntansi/komersial tidak dengan sendirinya menjadi laba kena pajak. Terdapat berbagai hal yang kemungkinan membedakan antara akuntansi dengan pajak.

PENGHASILAN DAN PENGURANGAN YANG DIPERBOLEHKAN MENURUT PAJAK

Penghasilan Menurut Pajak

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983, penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik berasal dari dalam maupun luar negeri; yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak, dengan nama atau bentuk apapun kecuali ditentukan lain oleh peraturan yang berlaku. Dari pengertian penghasilan menurut pajak di atas tampak bahwa pajak bisa memberi perkecualian atau pengaturan lain pada item-item penghasilan tertentu. Oleh karenanya sangat mungkin terjadi suatu unsur penghasilan menurut akuntansi diakui tetapi menurut pajak tidak atau sebaliknya.

Pengurangan Terhadap Penghasilan Menurut Pajak

Di sisi lain, pengurangan terhadap penghasilan menurut pajak lebih luas cakupannya dari sekedar beban atau biaya. Memang beban atau biaya yang secara teknis perpajakan disebut pengurangan biaya yang diperbolehkan merupakan unsur pengurangan terbesar. Pengurangan lain yang tidak

termasuk unsure beban tetapi dalam kasus tertentu diperbolehkan misalnya *biaya jabatan* dan *penghasilan tidak kena pajak*. Beban menurut akuntansi dan pajak secara umum juga sama namun sekali lagi peraturan perpajakan bisa membuat ketentuan lain sehingga suatu item beban diakui menurut akuntansi tetapi tidak oleh pajak atau sebaliknya. Kenyataan seperti ini sebenarnya tidak terlalu mengherankan mengingat peraturan perpajakan mempunyai kekuatan memaksa sehingga meskipun penghasilan dan beban yang pertama kali harus dilaporkan adalah versi akuntansi tetapi pada akhirnya harus tunduk pada peraturan perpajakan yang berlaku.

PENYESUAIAN/KOREKSI PAJAK/FISKAL

Apabila unsur penghasilan maupun beban menurut akuntansi berbeda dengan pajak/pajak maka diperlukan penyesuaian/koreksi pajak. Penyesuaian pajak bias merupakan penyesuaian positif dan negatif.

Penyesuaian pajak positif adalah penyesuaian yang berakibat penghasilan kena pajak (penghasilan menurut pajak) menjadi lebih besar. Sebaliknya penyesuaian pajak negatif adalah penyesuaian yang berakibat penghasilan kena pajak (penghasilan menurut pajak) menjadi lebih kecil.

Penyesuaian pajak positif terjadi karena penghasilan menurut akuntansi lebih kecil dibanding menurut pajak dan karena beban menurut akuntansi lebih besar dibanding menurut pajak. Sebaliknya penyesuaian pajak negatif terjadi karena penghasilan menurut akuntansi lebih besar dibanding menurut pajak dan karena beban menurut akuntansi lebih kecil dibanding menurut pajak.

ITEM-ITEM YANG PADA UMUMNYA MEMERLUKAN PENYESUAIAN/KOREKSI PAJAK DARI SISI PENGHASILAN

Untuk memperjelas permasalahan kemungkinan terjadinya penyesuaian pajak, berikut dikemukakan beberapa unsur penghasilan menurut akuntansi yang bias berbeda dengan pajak sehingga memerlukan penyesuaian pajak.

1. *Penghasilan Bunga yang Sudah Dikenai Pajak Penghasilan yang Bersifat Final*. Penghasilan bunga yang diperoleh dari bank/lembaga keuangan resmi biasanya sudah dikenai pajak penghasilan yang bersifat final. Pajak penghasilan final memiliki karakteristik: pajaknya tidak dapat dijadikan angsuran/kredit pajak, tetapi di sisi lain penghasilannya tidak perlu dilaporkan sebagai penghasilan untuk penghitungan pajak. Oleh karena itu terjadi perbedaan: menurut akuntansi diakui sebagai penghasilan sedang menurut pajak tidak sehingga diperlukan penyesuaian pajak.
2. *Penghasilan Persewaan Tanah dan atau Bangunan*. Penghasilan ini termasuk penghasilan yang bersifat final sehingga pembahasannya mirip dengan butir 1 di atas.
3. *Penghasilan Jasa Konstruksi*. Penghasilan ini termasuk penghasilan yang bersifat final sehingga pembahasannya mirip dengan butir 1 di atas.
4. *Penghasilan bunga Obligasi yang Diperdagangkan di Bursa Efek*. Penghasilan ini termasuk penghasilan yang bersifat final sehingga pembahasannya mirip dengan butir 1 di atas.
5. *Penghasilan Selisih Kurs Mata Uang Asing*. Penghasilan ini pada prinsipnya diakui baik oleh akuntansi maupun pajak tetapi perbedaan dapat timbul dari nilai kursnya karena pajak mewajibkan kurs yang ditetapkan Menteri Keuangan sementara akuntansi tidak harus mengikuti aturan tersebut.

6. *Penghasilan dari Pertukaran Aset Tetap yang Memiliki Substansi Komersial.* Akuntansi tidak mengakui penghasilan/keuntungan dari pertukaran aset tetap yang memiliki substansi komersial, di sisi lain pajak mengakui adanya penghasilan apabila ternyata harga pasar aset tetap yang dilepaskan lebih tinggi dari harga bukunya.
7. *Penghasilan Dividen.* Penghasilan ini pada prinsipnya diakui baik oleh akuntansi maupun pajak, tetapi terdapat penghasilan dividen yang dibebaskan pajaknya (sehingga menurut pajak tidak diakui sebagai penghasilan) yaitu penghasilan dividen yang diterima oleh Wajib Pajak Dalam Negeri berbentuk Perseroan Terbatas, Koperasi, dan Badan Usaha Milik Daerah/Negara yang memenuhi syarat: a) dividen berasal dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia, b) dividen berasal dari cadangan laba ditahan, c) bagi Perseroan Terbatas, Koperasi, Badan Usaha Milik Daerah/Negara yang menerima dividen, harus memiliki usaha aktif lain selain semata-mata pemilikan saham saja dan kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen sekurang-kurangnya 25% dari modal disetor. Oleh karena itu terdapat potensi terjadinya perbedaan yang memerlukan penyesuaian pajak.
8. *Penghasilan dari Pengalihan Barang atau Jasa kepada Perusahaan Afiliasi.* Menurut akuntansi penentuan harga dalam pengalihan barang atau jasa kepada perusahaan afiliasi dapat menggunakan metode harga pasar, harga penjualan kembali, atau biaya-plus. Di sisi lain, pajak hanya mengakui metode harga pasar. Oleh karena itu di sini juga terdapat potensi terjadinya perbedaan yang memerlukan penyesuaian pajak.

ITEM-ITEM YANG PADA UMUMNYA MEMERLUKAN PENYESUAIAN/KOREKSI PAJAK DARI SISI BEBAN

1. *Beban Kerugian Piutang.* Beban ini menurut akuntansi pada prinsipnya harus ditentukan berdasar metode cadangan sementara menurut pajak harus menggunakan metode langsung. Karena itu terjadi perbedaan dan harus dilakukan penyesuaian pajak.
2. *Beban Penyusutan/Depresiasi.* Beban ini pada prinsipnya diakui baik oleh akuntansi maupun pajak tetapi terdapat potensi besar untuk terjadi perbedaan mengenai jumlah rupiahnya. Penyebab potensi perbedaan adalah, a) akuntansi dapat mengakui nilai sisa sementara pajak tidak mengakui, b) metode penyusutan yang diakui oleh pajak hanya garis lurus dan saldo menurun ganda sementara akuntansi dapat pula menggunakan metode unit produksi atau jumlah angka tahun, c) umur aset menurut pajak ditentukan berdasar kelompok-kelompok sementara akuntansi berdasar manfaat ekonomisnya. Selain itu beberapa asset tertentu khususnya asset-aset perusahaan yang hanya digunakan secara khusus oleh satu orang pejabat/petugas tertentu seperti pesawat handphone, mobil dinas, menurut pajak, beban penyusutannya hanya diakui 50% nya.
3. *Beban Riset dan Pengembangan.* Akuntansi mengakui beban ini baik yang dikeluarkan di Indonesia maupun di luar negeri. Di sisi lain pajak hanya mengakui sepanjang dikeluarkan di Indonesia.
4. *Rugi Penurunan Nilai Aset.* Akuntansi mengakui rugi penurunan nilai aset meskipun belum terjadi realisasi. Di sisi lain pajak tidak memperbolehkan rugi tersebut kalau belum terealisasi.
5. *Denda-denda Perpajakan.* Akuntansi dapat mengakui denda ini sebagai beban atau kerugian. Di sisi lain pajak tidak memperbolehkan denda tersebut sebagai unsur yang mengurangi penghasilan.

6. *Beban Iuran Pensiun/Jaminan Hari Tua*. Pajak hanya mengakui pengeluaran ini sebagai beban hanya bila pembayarannya dilakukan kepada lembaga dana pensiun yang pendiriannya sudah disahkan oleh Meteri Keuangan. Di sisi lain akuntansi akan mengakui sebagai beban meskipun dibayarkan kepada lembaga dana pensiun yang pendiriannya belum disahkan oleh Meteri Keuangan asalkan sesuai dengan kebijakan perusahaan.
7. *Beban Natura*. Perusahaan dapat member imbalan kepada karyawannya berupa barang (natura) seperti beras, gula, minyak, dan lain-lain. Menurut akuntansi beban ini tidak berbeda dengan beban lainnya. Di sisi lain menurut pajak beban natura bukan merupakan beban yang dapat dikurangkan dari penghasilan karena natura ini tidak diperhitungkan sebagai penghasilan bagi penerimanya (karyawan).
8. *Beban Sumbangan*. Perusahaan dapat menyumbang kepada pihak lain seperti memberi sumbangan kepada masyarakat yang tertimpa musibah bencana. Menurut akuntansi beban ini tidak berbeda dengan beban lainnya. Di sisi lain menurut pajak beban sumbangan bukan merupakan beban yang dapat dikurangkan dari penghasilan kecuali ditetapkan tersendiri dengan peraturan lain.

KESIMPULAN

Setiap akhir tahun perusahaan atau badan diwajibkan membuat dan menyerahkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan. Salah satu komponen utama agar perusahaan/badan dapat membuat dan menyerahkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan adalah tersedianya data penghasilan dan beban yang berasal dari Laporan Laba-Rugi perusahaan. Laporan Laba-Rugi perusahaan yang sering juga disebut Laporan Laba-Rugi Komersial yang dilaporkan tidak otomatis diterima oleh pajak. Seringkali diperlukan penyesuaian atau koreksi pajak/fiskal baik pada sisi penghasilan maupun beban agar pelaporan laba akuntansi sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku.

Penyesuaian pajak positif adalah penyesuaian yang berakibat penghasilan kena pajak (penghasilan menurut pajak) menjadi lebih besar. Sebaliknya penyesuaian pajak negatif adalah penyesuaian yang berakibat penghasilan kena pajak (penghasilan menurut pajak) menjadi lebih kecil.

Penyesuaian pajak positif terjadi karena penghasilan menurut akuntansi lebih kecil dibanding menurut pajak dan karena beban menurut akuntansi lebih besar dibanding menurut pajak. Sebaliknya penyesuaian pajak negatif terjadi karena penghasilan menurut akuntansi lebih besar dibanding menurut pajak dan karena beban menurut akuntansi lebih kecil dibanding menurut pajak.

REFERANSI

Pemerintah Republik Indonesia, *Undang-Undang RI No. 136 Th 2008 Tentang Perubahan Atas UU RI No. 7 Th 1983 tentang Pajak Penghasilan*.

Zain, Mohammad (2003), *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta.

Suandy, Erly (2003), *Perencanaan Pajak*, Salemba Empat, Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia (2009), *Standar Akuntansi Keuangan*, Salemba Empat, Jakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia (2009), *Standar Akuntansi Keuangan Entitan Tanpa Akuntabilitas Publik*, Dewan Standar Akuntansi Keuangan, Jakarta.