

## 2. LANDASAN TEORI

### 2.1. Perbedaan temporer/sementara/waktu

Kunci utama yang harus dipahami di dalam menerapkan PSAK Nomor 46 adalah konsep mengenai "*Temporary Differences*" (perbedaan temporer). Menurut PSAK Nomor 46 (IAI 1992), definisi perbedaan temporer adalah perbedaan antara jumlah tercatat aktiva atau kewajiban dengan Dasar Pengenaan Pajaknya (DPP).

Definisi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) menurut PSAK Nomor 46 (IAI 1992) adalah sebagai berikut: "Dasar Pengenaan Pajak (DPP) aktiva atau kewajiban adalah nilai aktiva atau kewajiban yang diakui oleh Direktorat Jendral Pajak dalam penghitungan laba fiskal". Dasar Pengenaan Pajak juga dikenal sebagai nilai buku fiskal (*tax base*), yaitu nilai buku yang diakui oleh aturan perpajakan untuk aktiva dan kewajiban. Nilai buku tersebut akan digunakan sebagai dasar pelaporan pada surat pemberitahuan (SPT). Perbedaan temporer timbul apabila nilai buku menurut akuntansi (*Accounting Base*) berbeda dengan nilai buku fiskal (*Tax Base*) atas nilai aktiva dan kewajiban karena perbedaan periode pengakuan, namun akan membalik (*reverse*) di masa yang akan datang.

Komponen-komponen perbedaan temporer menurut PSAK Nomor 46:

1) Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan (*Deductible Temporary Differences*)

Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan adalah perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah yang boleh dikurangkan (*Deductible Amounts*) dalam perhitungan laba fiskal periode yang akan datang pada saat nilai tercatat aktiva dipulihkan (*Recovered*) atau nilai tercatat kewajiban dilunasi (*Settled*). Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan mempunyai konsekuensi pajak di masa yang akan datang berupa pengurangan pembayaran pajak karena perbedaan tersebut mengurangi laba fiskal di masa yang akan datang, contoh: kompensasi rugi fiskal dan penyisihan piutang usaha.

2) Perbedaan temporer kena pajak (*Taxable Temporary Differences*)

Perbedaan temporer kena pajak adalah perbedaan temporer yang menimbulkan suatu jumlah kena pajak (*Temporary Amounts*) dalam perhitungan laba fiskal periode yang akan datang pada saat nilai tercatat aktiva dipulihkan (*Recovered*) atau nilai tercatat kewajiban dilunasi (*Settled*). Perbedaan temporer kena pajak mempunyai konsekuensi pajak di masa yang akan datang berupa pembayaran pajak karena perbedaan tersebut menambah laba fiskal di masa yang akan datang, contoh: penyusutan aktiva tetap.

## 2.2. Aktiva Pajak Tangguhan

Perbedaan temporer yang boleh dikurangkan di masa yang akan datang akan mengurangi jumlah laba kena pajak sehingga dengan adanya pengurangan dalam jumlah pajak di masa yang akan datang maka konsekuensinya dapat menimbulkan aktiva pajak tangguhan. Menurut PSAK Nomor 46 (IAI 1992) "Aktiva pajak tangguhan (*Deferred Tax Assets*) adalah jumlah pajak penghasilan terpulihkan (*recoverable*) pada periode mendatang sebagai akibat adanya:

- a. perbedaan temporer yang boleh dikurangkan, dan
- b. sisa kompensasi kerugian".

Aktiva pajak tangguhan merupakan perbedaan temporer negatif yang terjadi jika ketentuan perpajakan mengakui beban lebih lambat dari pengakuan beban menurut praktek akuntansi seperti penyisihan piutang usaha/persediaan dan akuntansi mengakui penghasilan lebih lambat dari pengakuan penghasilan menurut ketentuan perpajakan seperti penghasilan kumulatif beberapa tahun untuk tebusan pensiun yang menimbulkan suatu jumlah yang boleh dikurangkan dalam perhitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aktiva dipulihkan/nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi. Jadi pada tahun awal terjadinya perbedaan waktu yang boleh dikurangkan, penghasilan kena pajak akan besar daripada laba komersial. Akan tetapi, untuk tahun-tahun yang akan datang perbedaan waktu yang boleh dikurangkan ini akan menyebabkan penghasilan kena pajak menjadi lebih kecil daripada laba komersial karena perbedaan waktu yang boleh dikurangkan ini dapat mengurangi hutang pajak di masa yang akan datang.

Untuk saldo raji fiskal yang dapat dikompensasi hanya dapat diakui sebagai aktiva pajak tangguhan apabila besar kemungkinan bahwa laba fiskal pada masa mendatang memadai untuk dikompensasi dengan pertimbangan:

- Jika perusahaan memiliki perbedaan temporer kena pajak yang besar
- Jika perusahaan memiliki kemungkinan untuk memperoleh laba fiskal
- Jika saldo raji fiskal yang dapat dikompensasi timbul dari kasus-kasus tertentu yang hampir tidak mungkin terlang (*extra ordinary case*)

Pada saat perusahaan mengalami kerugian terdapat manfaat ekonomi berupa pengurangan pembayaran pajak karena kompensasi kerugian tersebut dapat mengurangi jumlah laba fiskal di masa yang akan datang. Pengurangan pembayaran pajak tersebut dapat dinikmati oleh perusahaan apabila kerugian tersebut dapat direalisasikan. Bila tidak mungkin tersedia dalam jumlah laba fiskal yang memadai maka aktiva pajak tangguhan tidak diakui kecuali terdapat perbaikan dalam kondisi perekonomian perusahaan.

Semua perbedaan temporer yang boleh dikurangkan diakui sebagai aktiva pajak tangguhan sepanjang besar kemungkinan perbedaan temporer yang boleh dikurangkan tersebut dapat dimanfaatkan untuk mengurangi laba fiskal pada masa mendatang, kecuali aktiva pajak tangguhan yang timbul dari:

- i) *goodwill* negatif yang diakui sebagai pendapatan tangguhan sesuai dengan PSAK Nomor 22 tentang akuntansi penggabungan usaha
- ii) pengakuan awal aktiva/kewajiban dari suatu transaksi yang:
  - bukannya transaksi penggabungan usaha
  - saat transaksi, tidak mempengaruhi laba akuntansi dan laba fiskal

Terhadap penghasilan yang telah dikenakan pajak penghasilan final maka terhadap unsur aktiva dan kewajiban yang terkait dengan penghasilan yang telah dikenakan pajak penghasilan final tersebut tidak boleh diakui adanya perbedaan waktu. Hal ini diatur dalam PSAK Nomor 46 paragraf 79:

"Apabila nilai tercatat aktiva atau kewajiban yang berhubungan dengan pajak penghasilan final berbeda dari DPP-nya maka perbedaan tersebut tidak boleh diakui sebagai aktiva/kewajiban pajak tangguhan. Dengan demikian, untuk penghasilan yang telah dikenakan pajak penghasilan final tidak ada pengakuan aktiva pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan atas unsur aktiva dan kewajiban terkait." (IAL1999)

### 2.3. Kewajiban Pajak Tangguhan

Perbedaan temporer kena pajak di masa yang akan datang akan menambah laba fiskal di masa yang akan datang sehingga dengan adanya penambahan pembayaran pajak di masa yang akan datang maka konsekuensinya dapat menimbulkan kewajiban pajak tangguhan. Menurut PSAK Nomor 46 (IAI 1999) "Kewajiban pajak tanggulan (*Deferred Tax Liabilities*) adalah jumlah pajak penghasilan temtang (*payable*) untuk periode yang akan datang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak."

Kewajiban pajak tangguhan merupakan perbedaan temporer positif yang terjadi apabila pengakuan beban untuk tujuan pajak lebih cepat dari pengakuan beban untuk akuntansi seperti penyusutan mulai tahun pengeluaran dari pengakuan penghasilan untuk tujuan pajak lebih lambat dari pengakuan penghasilan untuk tujuan akuntansi yang menimbulkan suatu jumlah kena pajak dalam perhitungan laba fiskal periode mendatang pada saat nilai tercatat aktiva dipulihkan/nilai tercatat kewajiban tersebut dilunasi. Jadi pada tahun awal terjadinya perbedaan waktu kena pajak, penghasilan kena pajak akan lebih kecil daripada laba komersial. Akan tetapi, pada tahun-tahun yang akan datang perbedaan waktu kena pajak ini akan menyebabkan penghasilan kena pajak lebih besar daripada laba komersial karena perbedaan waktu kena pajak ini dapat menyebabkan hutang pajak yang dibayarkan oleh perusahaan di masa yang akan datang menjadi lebih besar.

Semua perbedaan temporer kena pajak diakui sebagai kewajiban pajak tangguhan, kecuali jika timbul perbedaan temporer kena pajak:

- a) dari *goodwill* yang diamortisasi tidak dapat dikurangkan untuk tujuan fiskal
- b) pada saat pengakuan awal aktiva /kewajiban dari suatu transaksi yang:
  - bukan transaksi penggabungan usaha
  - saat transaksi, tidak mempengaruhi laba akuntansi dan laba fiskal

Definisi laba akuntansi menurut PSAK Nomor 46 adalah laba atau rugi bersih selama satu periode sebelum dikurangi beban pajak. Sedangkan definisi penghasilan kena pajak/laba fiskal (*taxable profit*) atau rugi pajak (*tax loss*) menurut PSAK Nomor 46 adalah laba/rugi selama satu periode dihitung

berdasarkan peraturan perpajakan dan yang menjadi dasar penghitungan pajak penghasilan.

## 2.4. Pengakuan Pajak Tangguhan

### 2.4.1. Pendekatan Aktiva

Apabila pada tahun berjalan jumlah tercatat aktiva (nilai buku komersial) lebih besar dari 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 pada 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 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.

### 2.4.2. 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.

## 2.5, Asset/Liability Method

PSAK Nomor 46 mengharuskan penggunaan *Asset-liability Method* terdapat pada paragraph 30 sebagai berikut:

"Aktiva dan kewajiban pajak tanggulan harus diukur dengan mengimakan tarif pajak yang akan berlaku (tarif progresif) pada saat aktiva dipulihkan atau kewajiban dilunasi, yaitu dengan tarif pajak (peraturan pajak) yang berlaku atau yang telah secara substantif berlaku pada tanggal neraca." (IAI1999)

*Asset-liability Method* digunakan di dalam penerapan PSAK Nomor 46 yaitu dilakukan pengakuan atas aktiva atau kewajiban pajak tanggulan untuk mempertanggungjawabkan konsekuensi pajak di masa yang akan datang akibat perbedaan temporer yang terjadi. *Asset Liability Method* melihat selisih nilai buku akuntansi dengan nilai buku fiskal untuk akun-akun yang ada pada neraca telah mencakup apa yang dilaporkan dalam laporan laba rugi yang menggambarkan posisi keuangan badan usaha pada satu tanggal tertentu (Bambang Kesit:20011. Selain itu juga mengakui adanya pajak penghasilan tanggulan baik berupa beban pajak maupun penghasilan pajak dalam laporan laba rugi. Defmisi beban pajak (*Tax Expense*) atau penghasilan pajak (*Tax Income*) menurut PSAK Nomor 46 sebagai berikut:

"Beban pajak (*Tax Expense*) atau penghasilan pajak (*Tax Income*) adalah jumlah agregat pajak kini (*Current Tax*) dan pajak tanggulan (*Deferred Tax*) yang diperhitungkan dalam perhitungan Laba/Rugi pada satu periode". (IAI1999)

Dengan demikian berdasarkan PSAK Nomor 46 maka beban pajak atau penghasilan pajak yang harus diakui terdiri dari dua unsur utama yaitu pajak kini dan pajak tanggulan ditambah (jika ada) seperti yang dinyatakan dalam PSAK Nomor 46 paragraf 73:

"Pajak kini dan pajak tanggulan diakui sebagai penghasilan atau beban pada laporan laba rugi periode berjalan, kecuali untuk pajak penghasilan yang berasal dari:

- a) transaksi atau kejadian yang langsung dikreditkan atau dibebankan ke ekuitas pada periode yang sama atau periode yang berbeda; atau
- b) penggabungan usaha yang secara substansi adalah akuisisi" (IAI 1999)

Definisi pajak kini (*Current Tax*) menurut PSAK Nomor 46 adalah jumlah pajak penghasilan terutang (*payable*) atau penghasilan kena pajak pada satu periode. Pajak kini dijelaskan dalam PSAK Nomor 46 paragraf 64:

"Jumlah pajak kini, yang belum dibayar harus diakui sebagai kewajiban. Apabila jumlah pajak yang telah dibayar untuk periode berjalan dan periode-periode sebelumnya melebihi jumlah pajak yang terutang untuk periode-periode tersebut, maka selisihnya diakui sebagai aktiva." (IAI 1999)

Penjelasan lebih lanjut mengenai pajak kini di dalam PSAK Nomor 46 terdapat dalam paragraf 68:

"Kewajiban (aktiva) pajak kini untuk periode berjalan dan periode sebelumnya, diakui sebesar jumlah pajak terutang (restitusi pajak), yang dihitung dengan menggunakan tarif pajak (peraturan pajak) yang berlaku atau yang telah secara substantif berlaku pada tanggal neraca." (IAI 1999)

Definisi pajak penghasilan menurut PSAK Nomor 46 adalah pajak yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan pajak ini dikenakan atas penghasilan kena pajak perusahaan. Tarif pajak yang digunakan untuk menghitung pajak penghasilan adalah tarif umum pajak penghasilan yang diterapkan berdasarkan pasal 17 UU Nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 17 tahun 2000. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa tarif pajak dibedakan menjadi 2 yaitu tarif pajak untuk wajib pajak pribadi perseorangan dalam negeri dan wajib pajak badan yaitu Bentuk Usaha Tetap (BUT).

TABEL 2.1  
TARIF PAJAK BADAN

Lapisan PKP	Tarif Pajak
0-50juta	10%
>50-100juta	15%
>100juta	30%

Sumber: Undang-Undang No. 17 Tahun 2000

## 2.6. Contoli Kasus

### 2.6.1. Jumlah Masa Depan Kena Pajak dan Kewajiban Pajak Tangguhan

Perbedaan sementara adalah perbedaan antara dasar pajak suatu aktiva atau kewajiban dengan nilai yang dilaporkan (nilai buku) dalam laporan keuangan, yang akan menghasilkan jumlah-jumlah yang dapat dikenakan pajak (*Future Taxable Amounts*) atau jumlah-jumlah yang boleh dikurangkan (*Future Deductible Amounts*) di tahun-tahun mendatang. Untuk memberikan gambaran yang jelas mengenai jumlah masa depan kena pajak dan kewajiban pajak tangguhan maka akan diberikan contoh mengenai penyusutan aktiva tetap.

#### KASUS:

PT. Nasional membeli aktiva tetap senilai \$100 pada awal tahun 1995. Aktiva tersebut memiliki umur manfaat 5 tahun dan penyusutan dihitung menggunakan metode garis lurus untuk tujuan pelaporan keuangan komersial. Sedangkan penyusutan untuk tujuan pelaporan keuangan pajak menggunakan umur manfaat 4 tahun dengan tarif penyusutan kelompok I untuk metode saldo menurun. Pola penyusutan adalah sebagai berikut:

TABEL 2.2  
DEPRECIABLE ASSETS

YEAR	DEPRECIATION		
	ACCOUNTING	TAX	DIFFERENCES
1995	\$20	\$50	\$(30)
1996	\$20	\$25	\$(5)
1997	\$20	\$12,5	\$7,5
1998	\$20	\$12,5	\$7,5
1999	\$20	-	\$20
	\$100	\$100	\$0

Dari contoh diatas dapat dilihat bahwa penyusutan fiskal pada tahun 1995 dan 1996 melebihi penyusutan komersial untuk aktiva yang sama. Yang menjadi masalah adalah tarif penyusutan yang digunakan oleh perusahaan karena terdapat perbedaan di dalam penetapan tarif penyusutan yang digunakan antara perusahaan dengan ketentuan perpajakan, maka dengan sendirinya akan menimbulkan perbedaan beban penyusutan antara yang dibebankan oleh perusahaan dengan yang seharusnya dibebankan menurut ketentuan perpajakan.

TABEL 2.3  
PERBEDAAN TEMPORER

	Per Books	Per SPT	Beda Waktu	DTA/DTL
<i>Fixed Asset</i>				
<i>Cost</i>	\$100	\$100		
<i>Accum. depre.</i>	\$(20)	\$(50)		
<i>NBV</i>	\$80	\$50	\$30	\$9

Dari tabel diatas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa perbedaan waktu yang timbul adalah sebesar \$30. Perbedaan waktu tersebut kemudian akan dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku untuk mencari besarnya aktiva pajak tangguhan/kewajiban pajak tangguhan. Dikarena nilai buku akuntansi lebih besar daripada nilai buku fiskal pada tahun berjalan maka timbulah kewajiban pajak tangguhan (*Deferred Tax Liability*). Kewajiban pajak tangguhan tersebut akan menyebabkan laba komersial menjadi lebih kecil daripada laba fiskal di tahun yang akan datang. Adapun jurnal yang perlu dibuat untuk mengakui adanya kewajiban pajak tangguhan adalah:

Jurnal:

Beban pajak tangguhan	\$9
Kewajiban pajak tangguhan	\$9

### 2.6.2 Jumlah Masa Depan Yang Dapat Dikurangkan Dan Aktiva Pajak Tangguhan

Untuk memberikan gambaran yang jelas mengenai jumlah raasa depan yang dapat dikurangkan dan aktiva pajak tangguhan maka akan diberikan contoh mengenai penyisihan piutang usaha. Pembentukan penyisihan atas piutang tidak tertagih dibebankan sebagai biaya untuk tujuan akuntansi yang dikurangkan dalam perhitungan laba akuntansi, sedangkan untuk tujuan fiskal baru boleh dikurangkai dalam perhitungan laba fiskal pada saat piutang dihapuskan.

Piutang menurut SAK di dalam penyajiannya harus memenuhi ketentuan berikut: piutang dinyatakan sebesar jumlah piutang kotor yang dikurangi dengan taksiran juralah piutang yang tidak dapat ditagih. Jumlah taksiran piutang tidak tertagih ini dibukukan dalam akun "piutang ragu-ragu". Jumlah piutang kotor harus tetap disajikan pada neraca diikuti dengan penyisihan untuk piutang yang diragukan atau taksiran jumlah piutang yang tidak dapat ditagih sebagai pengurang piutang usaha.

Menurut akuntansi, dikenal dua macam cara penghapusan piutang yaitu cara *langsung/direct write off method* dan metode *cadangan/allowance methoc'*. Umumnya akuntansi menggunakan metode cadangan. Hal ini dilakukan untuk menanggulangi timbulnya resiko atau kernungkinan langganan tidak dapat membayar karena pailit/bangkrut.

Dalam pajak, pembentukan dana cadangan pada dasarnya tidak boleh diakui sebagai biaya kecuali cadangan piutang tidak tertagih untuk usalia bank dan Sisa Guna Usaha (SGU) dengan hak opsi, usaha asuransi dan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan yang ketentuan dan syarat-syaratnya ditetapkan oleh menteri keuangan. Jadi kemgian karena piutang tidak tertagih tidak boleh ditentukan berdasarkan metode cadangan, tetapi harus berdasarkan metode langsung. Di dalam metode langsung, kerugian karena tidak tertagihnya piutang sebesar piutang yang benar-benar tidak dapat tertagih dikurangkan langsung dari jumlah piutangnya. Nilai piutang dalam neraca dicantumkan secara neto dalam arti saldo piutang yang telah dikurangi dengan piutang yang benar-benar tidak dapat ditagih lagi. Oleh karena itu perlu dilakukan rekonsiliasi fiskal untuk

mengurangi besarnya biaya kerugian piutang yang telah dibebankan berdasarkan metode cadangan.

#### KASUS:

Di akhir Desember 1998, PT Nasional membual: taksiran piutang tidak tertagih sebesar 6% dari saldo rata-rata piutang usaliannya. Saldo awal piutang usaha sebesar Rp 200.000.000,00 dan saldo akhir piutang usaha sebesar Rp 400.000.000,00. Perhitungan besarnya taksiran piutang tidak tertagih yaitu:

$$\begin{aligned} \text{Rata-rata saldo piutang} &= \frac{\text{Rp } 200.000.000 + \text{Rp } 400.000.000}{2} \\ &= \text{Rp } 300.000.000,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Piutang tidak tertagih} &= 6\% \times \text{Rp } 300.000.000 \\ &= \text{Rp } 18.000.000,00 \end{aligned}$$

Jumlah untuk taksiran piutang tidak tertagih bila menggunakan metode cadangan dicatat sebagai berikut:

Kerugian piutang tidak tertagih	Rp 18.000.000
Cadangan kerugian piutang	Rp 18.000.000

Sedangkan untuk metode langsung taksiran piutang tidak tertagih tidak dicatat atau dijurnal, karena piutang tidak tertagih ini masih merupakan taksiran, bukan jumlah piutang yang sesungguhnya benar-benar tidak dapat ditagih. Namun, jika piutang yang benar-benar tidak tertagih untuk tahun 1998 tersebut sebesar Rp 10.000.000,00, maka jumlah tersebut dicatat sebagai berikut:

Cadangan piutang tidak tertagih	Rp 10.000.000
Piutang Usaha	Rp 10.000.000

Di akhir Desember 1998, PT Nasional tersebut melaporkan jumlah piutang usahanya sebesar Rp 400.000.000 dan cadangan kerugian piutang sebesar Rp 18.000.000, sedangkan piutang yang benar-benar tidak dapat tertagih sebesar Rp 10.000.000. Perusahaan telah mencantumkan saldo piutang usaha dalam neraca komersial sebesar Rp 382.000.000, yang diperoleh dari Rp 400.000.000 dikurangi dengan Rp 18.000.000. Adapun jumlah piutang usaha yang ada dalam neraca fiskal harus sebesar Rp 390.000.000. Oleh karena itu jumlah piutang yang ada di neraca komersial perlu dikoreksi secara fiskal yaitu sebesar Rp 8.000.000

Jurnal:

Aktiva pajak tangguhan	8.000.000
Penghasilan pajak tangguhan	8.000.000

## 2.7 Penentuan Saldo Awal Aktiva/Kewajiban Pajak Tangguhan

Berdasarkan paragraph 62-65 PSAK Nomor 25 tentang Laba atau Rugi untuk periode berjalan, penerapan SAK yang baru dilakukan secara "*retrospektif*", kecuali apabila dalam masa transisi dinyatakan lain. Mengingat dalam PSAK Nomor 46, tidak menetapkan masa transisi, berarti penerapan PSAK Nomor 46 dapat dilakukan secara "*retrospektif*" karena terjadi perubahan kebijakan akuntansi yang dilakukan sehubungan dengan penerapan suatu standar akuntansi yang diberlakukan (Jusuf Halim:2001). Dengan pemberlakuan PSAK Nomor 46 secara "*retrospektif*" berarti perlu penetapan kembali/*restatement* terhadap laporan keuangan tahun-tahun sebelumnya dan *penyesuaian/adjustment* terhadap saldo laba ditahan (*Retained Earnings*).

Penetapan kembali laporan keuangan tahun sebelumnya adalah untuk mengetahui saldo awal aktiva/kewajiban pajak tangguhan atas perbedaan temporer. Jumlah perbedaan temporer tersebut dapat diketahui dari perbandingan antara saldo neraca menurut buku (*per books*) dengan saldo neraca menurut fiskal (*per SPT*). Apabila jumlah perbedaan temporer pada tanggal neraca telah diketahui maka dapat dibitung jumlah saldo awal aktiva pajak tangguhan (*Deferred Tax Assets*) dan jumlah saldo awal kewajiban pajak tangguhan (*Deferred Tax Liabilities*) sebagai akibat perbedaan temporer tersebut.

Kebijakan akuntansi pajak penghasilan yang baru akan langsung diterapkan untuk penyusunan dan penyajian laporan keuangan pada periode akuntansi yang berakhir 31 Desember 2001 dengan menyajikan kembali laporan keuangan periode tahun sebelumnya dengan menyajikan perbedaan temporer. Perbedaan temporer tersebut harus dipisahkan untuk menentukan yang mana yang termasuk perbedaan temporer kena pajak dan yang mana yang termasuk perbedaan temporer yang boleh dikurangkan. Penentuan perbedaan temporer kena pajak agar dapat menghitung saldo awal kewajiban pajak tangguhan pada awal periode tahun berjalan dan perbedaan temporer yang boleh dikurangkan agar dapat menghitung saldo awal aktiva pajak tangguhan pada awal periode tahun berjalan.

## 2.8 Penerapan Tahun Berjalan

Agar dapat menerapkan PSAK Nomor 46 pada laporan keuangan perusahaan untuk tahun berjalan maka harus mengetahui jumlah perbedaan temporer. Jumlah perbedaan temporer tersebut dapat diketahui dari rekonsiliasi fiskal atas laporan keuangan komersial perusahaan untuk tahun 2001. Jumlah tersebut akan dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku agar dapat menentukan saldo akhir aktiva/kewajiban pajak tangguhan. Perbedaan antara saldo akhir aktiva/kewajiban pajak tangguhan dengan saldo awal aktiva/kewajiban pajak tangguhan merupakan penghasilan/beban pajak tangguhan.

## 2.9 Penyajian Aktiva Pajak dan Kewajiban Pajak Dalam Laporan Keuangan

Menurut PSAK Nomor 46, penyajian kewajiban pajak dalam laporan Laba Rugi adalah sebagai berikut:

1. disajikan sebagai taksiran pajak penghasilan, mengurangi laba/rugi sebelum taksiran pajak penghasilan
2. dibedakan dari beban pajak penghasilan periode berjalan

Pencatatan kewajiban pajak ditangguhkan adalah sebagai berikut:

Beban pajak	xxx
Hutang pajak (kewajiban pajak kini)	xxx
Kewajiban pajak ditangguhkan	xxx

Menurut PSAK Nomor 46 (1999:9-10), penyajian aktiva pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan dalam neraca adalah sebagai berikut:

1. dipisahkan dari aktiva dan kewajiban lainnya
2. dibedakan dari aktiva pajak kini dan kewajiban pajak kini
3. disajikan sebagai aktiva (aktiva lain-lain) dan kewajiban (diatas kewajiban jangka panjang) tidak lancar

Dalam PSAK Nomor 46 tidak dinyatakan secara tegas apakah aktiva pajak tangguhan boleh/harus dikompensasi (*offset*) dengan kewajiban pajak tangguhan dalam penyajian di Neraca. Apabila aktiva pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan terkait dengan pengenaan pajak penghasilan oleh otoritas pajak yang sama dan terhadap entitas pajak yang sama serta terdapat "*legal right of set-off*" maka berdasarkan IAS 12 (revised 1996) aktiva pajak tangguhan dan kewajiban pajak tangguhan harus dioffset dan disajikan neto.