

BAB II

TINJAUAN LITERATUR

2.1 Penelitian Terdahulu

Untuk menggambarkan pokok pikiran dalam penelitian ini, kiranya akan lebih mudah memaparkannya melalui sebuah model penelitian. Model penelitian ini secara garis besar menjelaskan posisi penelitian dengan judul tesis, yaitu hubungan keseragaman (uniformity) Praktik Akuntansi Komersial dan Fiskal dengan Kepatuhan Wajib Pajak Pada Perusahaan Pertambangan di KPP Pratama Jakarta Tanah Abang Tiga.

Slemrod (1992) menjelaskan bahwa peraturan yang kompleks dapat membuat wajib pajak kesulitan memenuhi kewajiban pajaknya, sehingga membuat wajib pajak mengorbankan sumber-sumbernya. Sedangkan peraturan yang sederhana mungkin tidak dapat memenuhi tujuan dari pengenaan pajak sebagaimana yang diharapkan oleh pemerintah.

Penelitian yang dilakukan oleh Feydeau dan Kulbokas di Perancis membuktikan bahwa variabel keseragaman antara praktik akuntansi komersial dan praktik akuntansi fiskal mempengaruhi Kepatuhan Pajak. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Feydeau dan Kulbokas, Sandford menegaskan bahwa harmonisasi pembukuan untuk tujuan komersial dan tujuan fiskal tidak membutuhkan sumber daya ataupun biaya ekstra sehingga tidak berdampak pada timbulnya ketidakpatuhan. Sebaliknya, perbedaan pembukuan untuk tujuan komersial dan tujuan fiskal yang terlalu banyak membutuhkan sumber daya ataupun biaya ekstra yang berdampak pada timbulnya ketidakpatuhan.

Secara ringkas hasil-hasil penelitian yang telah diuraikan sebelumnya dapat digaris besarkan pada tabel 2.1 berikut ini :

Tabel 2.1
Penelitian-penelitian Terdahulu

| No | Peneliti | Lokasi/tahun | Masalah yang diteliti | Hasil penelitian yang berhubungan dengan tesis |
|----|--|-----------------|---|---|
| 1 | Henri de Feydeau dan Francois Kulbokas | Perancis/1989 | Hubungan antara variabel keseragaman praktek pembukuan dan tingkat tax compliance di Prancis | Semakin seragam perlakuan pembukuan antara akuntansi komersial dan akuntansi fiskal (uniformity), semakin tinggi kepatuhan pajak |
| 2 | Joel Slemrord | USA/1991 | Pengaruh reformasi perpajakan 1986 di AS, apakah telah terjadi penyederhanaan peraturan dan mengurangi kompleksitasnya | Reformasi perpajakan 1986 tidak cukup mengurangi tingkat kompleksitas. Meski kompleksitas transaksional berkurang, namun tax compliance justru meningkat secara signifikan |
| 3 | Ian Wallschutzky | Australia/1993 | Bagaimana suatu sistem perpajakan seharusnya didesain dan di administrasikan untuk meminimalkan penghindaran pajak | Sistem administrasi pajak yang tidak efisien merupakan salah satu faktor yang menyebabkan dilakukannya tax evasion oleh Wajib pajak |
| 4 | Lillian F Mils | USA/1996 | Hubungan antara laporan keuangan komersial dengan kewajiban perpajakan dengan besarnya tingkat pajak terhutang yang harus dibayar. | Laporan keuangan perusahaan perlu penyesuaian untuk memenuhi ketentuan perpajakan dan perusahaan harus merencanakan pajak guna memenuhi ketentuan perpajakan dan mengupayakan agar pajak terhutang menjadi lebih kecil. |
| 5 | Prasetyo, Adinur | Indonesia/ 2007 | Pengaruh Keseragaman Praktik Akuntansi Komersial dan Fiskal serta kesamaan Persepsi Fiskus dalam penafsiran Peraturan Perpajakan dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kepatuhan Pajak | Keseragaman praktik akuntansi serta kesamaan persepsi dan ukuran perusahaan berhubungan dan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak |

2.2 Keseragaman (*Uniformity*)

Dalam sistem pemajakan (pajak penghasilan) dikenal istilah self-assessment system dan official assessment system. Self assessment system adalah suatu system pemajakan yang memberikan kepercayaan kepada masyarakat atau wajib pajak untuk melakukan pemenuhan kewajiban pajaknya, mulai dari pendaftaran untuk memperoleh NPWP, menghitung, menyetorkan pajak, melaporkan, hingga mempertanggungjawabkan pajak terhutang (Asikin : 1991 : 185).

Sistem self assessment dalam pemungutan pajak penghasilan mulai diberlakukan di Indonesia sejak tahun 1984. Dalam perkembangannya, system self assessment di Indonesia mengenal dua macam tipe system pemajakan, yaitu : semi self assessment dan full self assessment. Dalam semi self assessment, wajib pajak belum diberi wewenang sepenuhnya untuk menetapkan pajak terhutang. sedangkan, pada system full self assessment, proses dan penetapan sudah berada pada wajib pajak yang diwujudkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak secara lengkap, benar dan jelas dan semua lampiran sudah disertakan. SPT Tahunan sumbernya berasal dari laporan keuangan yang disusun berdasarkan SAK, karena ada perbedaan aturan antara SAK dan peraturan perpajakan maka mengakibatkan adanya perbedaan perlakuan. (Sitorus : 2001 : 1)

Pedoman ini mempunyai potensi timbulnya perbedaan treatment dan beda persepsi antara wajib pajak dan fiskus, yakni : (1) terjadinya perbedaan antara pengakuan pendapatan serta beban menurut standar akuntansi yang berlaku umum dan pengakuan menurut peraturan perpajakan, serta (2) perbedaan persepsi antara fiskus dan wajib pajak dalam penafsiran peraturan perpajakan. (Syafri : 1999 : 26)

Adanya perbedaan praktik akuntansi antara komersial dan fiskal dibanyak negara dalam praktiknya terjadi juga seperti di Indonesia. Adinur Prasetyo (2007) meneliti apakah terdapat Pengaruh Keseragaman Praktik Akuntansi Komersial dan Fiskal serta kesamaan Persepsi Fiskus dalam penafsiran Peraturan Perpajakan dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kepatuhan

Pajak. Penelitian ini juga menemukan bahwa Keseragaman praktik akuntansi serta kesamaan persepsi dan ukuran perusahaan berhubungan dan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Feydeau dan Kulbokas di Perancis membuktikan bahwa variabel keseragaman antara praktik akuntansi komersial dan praktik akuntansi fiskal mempengaruhi Kepatuhan Pajak. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Feydeau dan Kulbokas, Sandford menegaskan bahwa harmonisasi pembukuan untuk tujuan komersial dan tujuan fiskal tidak membutuhkan sumber daya ataupun biaya ekstra sehingga tidak berdampak pada timbulnya ketidakpatuhan. Sebaliknya, perbedaan pembukuan untuk tujuan komersial dan tujuan fiskal yang terlalu banyak membutuhkan sumber daya ataupun biaya ekstra yang berdampak pada timbulnya ketidakpatuhan.

Penelitian yang juga dilakukan oleh Lilian F Mills (1996 : 431) di Amerika Serikat juga menunjukkan adanya penyesuaian yang harus dilakukan terhadap laporan keuangan perusahaan untuk memenuhi ketentuan perpajakan. Penelitian menunjukkan hasil bahwa perusahaan harus mengeluarkan biaya ekstra mencapai rata-rata US\$ 200.000 atau 0.33% dari pajak terhutang untuk aktivitas ekstra guna memenuhi ketentuan atau kepatuhan perpajakan dan mengupayakan agar perusahaan tidak membayar pajak lebih dari yang seharusnya. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semakin besar uniformity (yang diartikan sebagai harmonisasi pembukuan untuk tujuan komersial dan tujuan fiskal) maka semakin tinggi kepatuhan pajak.

2.3 Kepatuhan Pajak

Dalam reformasi perpajakan tahun 1983 terjadi penggantian sistem perpajakan *self assessment* dengan *backbone voluntary compliance*. *Self-assessment* dianggap sudah merupakan *best international practices* karena hampir setiap studi *tax reform* menunjukkan superioritas sistem *self assessment*, tanpa mengurangi pendapat beberapa ahli yang mempertanyakan apakah *voluntary compliance* sebagai tulang punggung *self assessment* itu merupakan mitos atau realitas yang akan terwujud. (Sitorus : 2001 :1)

Dalam sistem *self assessment* berdasarkan *voluntary compliance*, sesuai dengan ketentuan perpajakan, dengan kesadaran dan kemauan sendiri masyarakat harus mendaftarkan diri menjadi pembayar pajak, menghitung sendiri pajak yang terhutang, membayar sendiri kekurangan pajaknya dan melaporkan semua itu ke kantor pajak. Walaupun diakui *voluntary compliance* merupakan dasar esensial dari suatu sistem perpajakan modern, namun beberapa penulis seperti Bruce dan Danal sebagaimana dikutip oleh Gunadi (2005 : 4) kurang percaya apabila pembayaran pajak (secara politis dan kultural) diserahkan sepenuhnya pada kemauan dan kesadaran masyarakat akan dapat berjalan seperti kemauan (kalimat demi kalimat) dalam ketentuan perpajakan. Bahkan secara ekstrem dapat dikatakan bahwa dalam sistem *self assessment* hampir tidak ada Wajib Pajak yang membayar sepenuhnya sebagaimana mestinya (Prasetyo : 2007).

Secara rasional harus disadari bahwa tentu ada penjelasan mengapa seorang patuh melaksanakan kewajiban perpajakannya, apakah murni dari hati nuraninya atau karena arahan setengah memaksa dari para elit. Menurut Jenkins dan Forlemu (dalam Gunadi : 2005: 6) terdapat beberapa doktrin *compliance* yaitu :

- (1) *economic models* dengan pemikiran bahwa keputusan untuk patuh didasarkan pada evaluasi biaya dan manfaat (*cost benefit analysis*).
- (2) *Uncertainty models* dengan pendekatan bahwa keputusan untuk patuh didasarkan pada pertimbangan risiko terdeteksi.
- (3) *Norms of compliance* yang menganggap bahwa keputusan untuk patuh didasarkan pada *social value* atas sesuatu yang bersifat *normative*, apakah sesuatu perilaku yang menyimpang dari ketentuan itu dapat dibenarkan dan bahkan merupakan kebanggaan atau tidak.
- (4) *The inertia method* yang menyatakan bahwa keputusan untuk patuh didasarkan pada praktik dan kebiasaan dalam kehidupan sehari-hari.

Selain determinan psikologis dan sosial tersebut, Silvani (1992 : 194) menyebut beberapa determinan kepatuhan lain seperti (1) efektivitas administrasi perpajakan; (2) pertimbangan makro ekonomi misalnya tingkat

bunga, inflasi; (3) rendahnya biaya kepatuhan pada sistem yang berlaku; (4) kewajaran/keadilan pajak; (5) simplisitas ketentuan dan tatacara serta prosedur; (6) kualitas pelayanan administrasi pajak kepada masyarakat pembayar pajak; (7) dapat dipertanggungjawabkan pemanfaatan uang dari masyarakat.

Kepatuhan pajak merupakan pelaksanaan atas kewajiban untuk menyetor dan melaporkan pajak yang terhutang sesuai dengan ketentuan perpajakan. Kepatuhan yang diharapkan adalah kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*), bukan kepatuhan yang dipaksakan (*compulsary compliance*). Untuk meningkatkan kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak diperlukan adanya keadilan dan keterbukaan dalam menerapkan peraturan perpajakan, kesederhanaan peraturan dan prosedur perpajakan dan pelayanan yang baik dan cepat terhadap Wajib Pajak (Bird : 1992 : 274-275).

Kewajiban perpajakan meliputi ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang menjadi kewajiban dari Wajib Pajak yang harus dilaksanakan. Kewajiban tersebut apabila dilanggar akan dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Beberapa kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak sebagaimana disarikan dari undang-undang antara lain :

- a. Setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak / NPWP.
- b. Setiap Wajib Pajak sebagai pengusaha yang dikenakan Pajak berdasarkan PPN, wajib melaporkan usahanya pada Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak / PKP.
- c. Menghitung jumlah pajak yang terhutang, yang merupakan kewajiban sebagai akibat dari diterapkannya sistem *self assessment*. Dengan kewajiban menghitung pajak yang terhutang berarti Wajib Pajak harus paham benar mengenai berbagai peraturan perundang-undangan perpajakan karena

kesalahan dalam melaksanakan kewajiban tersebut akan dapat dikenakan sanksi oleh Direktur Jenderal Pajak yang dapat dikenakan setelah dilakukannya pemeriksaan.

- d. Menyelenggarakan pembukuan/pencatatan. Untuk dapat menghitung pajak yang terhutang dengan benar, maka Wajib Pajak harus menyelenggarakan pembukuan/pencatatan atas kegiatan usaha yang dilakukan.
- e. Membayar atau menyetor pajak yang terhutang, baik angsuran masa maupun tahunan.
- f. Melaporkan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, baik Surat Pemberitahuan Masa maupun Surat Pemberitahuan Tahunan (Suandy : 2001 : 34).

Pengertian kepatuhan menurut Milgram sebagaimana dikutip Koeswara (1989 : 193) adalah kepatuhan pada otoritas atau aturan-aturan. Kepatuhan dalam perpajakan dapat diartikan sebagai tingkat sampai di mana wajib pajak mematuhi undang-undang perpajakan. Kepatuhan menunjukkan adanya kekuatan yang mempengaruhi individu secara eksplisit. Kepatuhan juga merupakan respon yang tipikal dari individu terhadap individu lain yang status dan kekuasaannya lebih tinggi.

Kepatuhan merupakan pemicu yang kuat pada individu-individu. Kepatuhan menjadi elemen dasar yang penting bagi pembentukan kehidupan sosial yang tertib dan teratur. Untuk meningkatkan kepatuhan sukarela menurut Silvani (1992 : 274-275) diperlukan keadilan dan keterbukaan dalam penerapan, prosedur perpajakan, kesederhanaan peraturan dan pelayanan yang baik serta cepat terhadap wajib pajak. Dari pengertian di atas dapat dikatakan bahwa kepatuhan pajak merupakan pelaksanaan atas kewajiban untuk mendaftar, menyetor dan melaporkan pajak yang terhutang sesuai dengan peraturan perpajakan (*self assessment*). Kepatuhan yang diharapkan dalam sistem *self assessment* adalah kepatuhan sukarela bukan kepatuhan yang dipaksakan.

Menurut Nashuca (2004 : 148), kepatuhan pajak dapat dilihat dari tiga aspek yaitu :

- a) Aspek yuridis, yaitu kepatuhan wajib pajak dilihat dari ketaatan terhadap prosedur administrasi perpajakan yang ada. Aspek ini meliputi laporan perkembangan penyampaian SPT, laporan perkembangan penyampian SPT secara persentase yang diisi secara benar dan tidak benar, serta laporan perkembangan penyampaian angsuran berdasarkan perkembangan SPT masa.
- b) Aspek psikologis, yaitu kepatuhan wajib pajak dilihat dari persepsi wajib pajak terhadap penyuluhan, pelayanan dan pemeriksaan pajak.
- c) Aspek sosiologis, yaitu kepatuhan wajib pajak dilihat dari aspek sosial sistem perpajakan, antara lain kebijakan publik, kebijakan fiskal, kebijakan perpajakan dan administrasi perpajakan.

Kepatuhan Wajib Pajak merupakan perwujudan dari sikap disiplin Wajib Pajak terhadap hak dan kewajibannya dalam membayar dan melaporkan jumlah pajak yang terhutang sesuai dengan peraturan perpajakan. Kepatuhan Wajib Pajak dapat dimotivasi dengan adanya kebijakan perpajakan yang bersifat formal mengikat, dalam arti dapat mendorong perilaku Wajib Pajak untuk menjadi patuh, dan harus ada sanksi hukum yang bersifat memaksa (*the strong approach*) berupa kebijakan perpajakan yang mengandung pelaksanaan sanksi hukum bagi yang tidak memenuhi syarat kepatuhan. Sanksi hukum tersebut harus diberikan kepada setiap Wajib Pajak yang tidak memenuhi syarat dan tidak patuh. Karena pada dasarnya setiap kebijakan sebagai produk hukum di bidang perpajakan tidak akan bermakna apabila tidak dilaksanakan secara pasti (Suandy : 2001: 45).

Dengan demikian kepatuhan dapat diartikan sebagai ketaatan dari Wajib Pajak terhadap ketentuan atau peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dari uraian di atas, selain dapat diambil kesimpulan mengenai pengertian kepatuhan Wajib Pajak, juga dapat diketahui beberapa indikator utama yang menunjukkan kepatuhan Wajib Pajak, yaitu :

- 1) ketaatan waktu pembayaran / periodisasi.
- 2) kesesuaian pembayaran dengan jumlah tagihan.
- 3) tingkat kooperatif Wajib Pajak dalam hal terjadi pemeriksaan sebagai sarana pengujian atas pelaksanaan penerapan sistem *self assessment*.

Pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bertujuan untuk memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada Wajib Pajak. Kepastian hukum tersebut kurang lebih sama dengan kepastian hukum yang dihasilkan oleh produk-produk pengadilan pada umumnya seperti ketetapan atau keputusan (secara fiskal : penetapan dari pihak fiskus melalui surat ketetapan pajak), keberatan, dan banding (*compulsary compliance*). Akan tetapi dengan penerapan sistem teknologi informasi yang baik dan komprehensif diharapkan hal-hal yang menghambat pelaksanaan kepatuhan secara sukarela (*voluntary compliance*) dapat diminimalisasi karena sarana dan prasarana yang disediakan dapat lebih memudahkan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Tax Compliance atau kepatuhan pajak diartikan sebagai kondisi ideal Wajib Pajak yang memenuhi peraturan perpajakan serta melaporkan penghasilannya secara akurat dan jujur (Mansury : 2000 : 23). Dari kondisi ideal tersebut, kepatuhan pajak didefinisikan sebagai suatu keadaan Wajib Pajak yang memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya dalam bentuk formal dan kepatuhan material. Konsep kepatuhan perpajakan di atas sesuai dengan pendapat Yoingco (1997) yang menyebutkan tingkat kepatuhan perpajakan sukarela memiliki tiga aspek yaitu : aspek formal, material (*honestly*) dan pelaporan (*reporting*).

Undang-undang tidak pernah menegaskan mengenai siapa dan bagaimana kriteria dari wajib pajak (WP) yang tergolong patuh. Kriteria yang ada hanya diatur dalam keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000 yang diubah dengan keputusan Menteri Keuangan Nomor 235/KMK.03/2003 jo Keputusan Dirjen Pajak Nomor 550 tahun 2000 dalam rangka pemberian kemudahan percepatan restitusi. Apabila empat kriteria di bawah ini dipenuhi,

maka Wajib Pajak dapat digolongkan sebagai Wajib Pajak patuh. Keempat kriteria tersebut adalah :

- a. wajib pajak tepat waktu dalam menyampaikan Surat pemberitahuan untuk semu jenis pajak dalam dua tahun terakhir;
- b. wajib pajak tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajaknya;
- c. wajib pajak tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana dibidang perpajakan;
- d. dalam hal laporan keuangan di audit oleh Akuntan Publik, harus mendapat opini wajar tanpa pengecualian atau opini wajar dengan pengecualian, sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

Secara garis besar, kriteria dalam peraturan pemerintah di atas pada dasarnya mencakup tiga aspek inti dalam konsep kepatuhan sukarela sebagaimana yang dikemukakan oleh Yoingco (1997). Dalam hal ini poin a merujuk pada aspek formal, point b dan c merujuk pada aspek materil, sedangkan poin d merujuk pada aspek pelaporan.

2.4 Informasi dalam laporan keuangan

Akhir tahun adalah saat dimana perusahaan membuat laporan keuangan untuk memenuhi kepentingan berbagai pihak yang menggunakannya. Pengguna informasi dalam laporan keuangan pada dasarnya dapat dibedakan menjadi dua kelompok yaitu kelompok internal (manajemen dan karyawan) dan kelompok eksternal (investor/calon investor, kreditor/calon kreditor, pelanggan, pemerintah, masyarakat).

Pihak internal khususnya manajemen sangat berkepentingan terhadap laporan keuangan yang dibuatnya karena informasi tersebut akan digunakan untuk membuat perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Pihak ekstern (pemerintah) laporan keuangan khususnya dipakai untuk kepentingan fiskal (perpajakan). Terutama laporan laba rugi yang berisi informasi untuk

menentukan pajak penghasilan yang harus ditanggung oleh perusahaan tersebut. Lebih lanjut informasi tersebut digunakan untuk mengetahui apakah pajak yang telah dibayarkan oleh perusahaan sebagai wajib pajak badan atau orang pribadi yang wajib melakukan pembukuan telah memenuhi persyaratan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

Sebagai wajib pajak maka pada suatu tanggal tertentu yang telah ditetapkan (selambatnya 3 bulan setelah akhir tahun pajak - biasanya pada tanggal 31 Maret tahun berikutnya) harus menyampaikan informasi tentang penghasilan yang dikenakan pajak melalui penyerahan SPT (Surat Pemberitahuan) - dalam hal ini SPT PPh tahunan. Salah satu fungsi SPT ini adalah sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan pajak yang sebenarnya terutang atau harus dibayar. Oleh karena sistem pemungutan pajak yang dianut di negara kita adalah *Self Assessment System* dimana wajib pajak diberi wewenang penuh untuk menentukan besarnya pajak terutang mulai menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang (mengisi sendiri SPT), maka dalam penyampaian SPT nantinya harus melaporkan buktibukti yang mendukung penghitungan pajak terutang. Bagi wajib pajak yang mengadakan pembukuan, bukti tersebut berupa laporan keuangan (Neraca dan Laporan Laba Rugi) serta keterangketerangan lain yang diperlukan untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak, seperti daftar penghitungan penyusutan, daftar piutang yang dihapuskan, penghitungan alokasi biaya kantor pusat, dll.

Dari segi akuntansi, pedoman penyusunan laporan keuangan di Indonesia diatur dalam Standar Akuntansi Keuangan, sedangkan dalam hal penghitungan pajak yang terutang pedoman yang digunakan adalah Peraturan Perpajakan. Standar Akuntansi Keuangan (SAK) sendiri tidak secara spesifik mengatur akuntansi terhadap Pajak Penghasilan. Biaya pajak penghasilan selama ini dianggap sama dengan utang pajak penghasilan (kas) yang penghitungannya didasarkan pada laba (penghasilan) menurut perpajakan. Di sisi lain, laporan keuangan yang dibuat perusahaan lebih banyak ditujukan untuk kepentingan eksternal (individual investor) sebagai pertimbangan dalam

membuat keputusan ekonomik dan pihak internal untuk kepentingan perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan.

Oleh karena itu perusahaan-perusahaan besar mengutamakan menyusun laporan keuangan komersial untuk menunjukkan informasi yang realistis. Laporan laba rugi yang disusun secara komersial tersebut menghasilkan laba sebelum pajak, sedangkan laporan laba rugi fiskal menghasilkan laba kena pajak. Ketidaksamaan antara pedoman dalam SAK dengan dalam Peraturan Perpajakan membuat penghitungan laba sebelum pajak berbeda dengan laba kena pajak yang salah satunya adalah digunakannya dasar akrual dalam akuntansi sementara dalam peraturan perpajakan tidak secara murni digunakan dasar akrual tersebut ataupun murni dasar tunai. Laba sebelum pajak (*pre tax financial income*) adalah laba untuk tujuan pelaporan keuangan, merupakan hasil perbandingan pendapatan dengan beban berdasar ketentuan SAK. Laba kena pajak (*taxable income*) adalah laba untuk tujuan pajak (“Penghasilan Kena Pajak”), merupakan istilah yang digunakan untuk menunjukkan jumlah tertentu sebagai dasar penghitungan pajak penghasilan yang terutang. Pada saat menghitung pajak penghasilan yang akan dibayar (terutang) yang berdasar laba kena pajak tersebut, perusahaan mungkin hanya melakukan penyesuaian laba rugi komersial atau bahkan membuat dua laporan keuangan untuk memenuhi kepentingan yang berbeda tersebut.

Negara-negara tertentu tidak membedakan laba kena pajak dan laba sebelum pajak. Dalam kondisi yang demikian, memilih konsep laba mana yang digunakan sebagai dasar penghitungan pajak penghasilan maupun mencari penyebab perbedaannya tidaklah perlu. Di Amerika Serikat, akuntansi terhadap pajak penghasilan masih menjadi isu yang kontroversial terutama pada masalah alokasi Pajak Penghasilan akibat dari *timing differences*.

Penelitian ini akan membahas mengenai penyebab perbedaan penghitungan laba sebelum pajak menurut akuntansi (pendekatan komersial) dengan laba kena pajak menurut peraturan perpajakan (pendekatan fiskal). Perbedaan pedoman dalam akuntansi dengan perpajakan juga secara tidak langsung akan membuat laporan keuangan komersial (dibuat berdasar Standar

Akuntansi Keuangan), yang biasanya untuk memenuhi kepentingan pemakai secara umum berbeda dengan laporan keuangan fiskal (dibuat berdasar peraturan perpajakan), yang biasanya dibuat untuk memenuhi kepentingan perpajakan (fiskus). Pembahasan juga disertai dengan ilustrasi sederhana mengenai pengaruh perbedaan-perbedaan tersebut dan bagaimana penyesuaiannya untuk memperoleh laporan keuangan fiskal. Sehingga meskipun terdapat perbedaan kepentingan antar pemakainya tetapi perusahaan tidak perlu membuat dua atau lebih laporan keuangan yang berbeda. Khususnya dalam penyajian laporan laba rugi, jumlah laba sebelum pajak disesuaikan/direkonsiliasi dengan menambahkan atau mengurangi jumlah perbedaan tersebut sehingga diperoleh jumlah laba kena pajak yang benar menurut ketentuan perpajakan yang berlaku.

2.5 Latar Belakang Perbedaan Konsep Laba

Latar belakang yang membuat laba dalam laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal berbeda secara umum dapat dikelompokkan menjadi:

2.5.1 Perbedaan Tujuan atau Sasaran Perusahaan

Pada dasarnya terdapat berbagai rumusan tentang tujuan perusahaan yang biasanya tidak merupakan satu kesatuan tetapi tujuan tersebut bahkan mengandung makna kemenduaan. Di satu sisi, *Financial objectives* suatu perusahaan (Sofyan Syafri ; 1999 : 23) adalah a) memaksimalkan *return on assets*, b) memaksimalkan *shareholders'* ataupun *stakeholders' wealth*, c) memaksimalkan *net income* atau yang lain. Sedangkan di sisi yang lain, *taxation objectives*nya adalah meminimalkan pembayaran pajak (*minimizing tax-payments*) terutama perusahaan-perusahaan non BUMN dan BUMD - tentunya dengan memperhatikan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kedua tujuan tersebut nampaknya bertentangan satu dengan yang lainnya sehingga membuat tidak terdapatnya *complete agreement* antara laba akuntansi (*accounting-income / pre tax financial income*) dengan laba kena pajak (*taxable-income*). Tugas manajemen adalah justru mencari atau bahkan

menciptakan variabel-variabel yang membuat perbedaan tersebut yang berakibat berkurangnya pajak yang terutang sehingga tujuan minimisasi pajak tidak dipandang sebagai tujuan yang terpisah dengan tujuan finansialnya.

2.5.2 Perbedaan ekonomis

Perbedaan kedua pendekatan (komersial dan fiskal) juga akan bermakna ekonomis dalam pengambilan keputusan, tidak hanya bagi pihak eksternal tetapi juga bermakna ekonomis bagi pihak internal seperti manajemen suatu perusahaan. Manajemen biasanya dituntut untuk paling tidak mengambil suatu keputusan terutama dalam hal (Sofyan Syafri : 1999 : 30) : a) investasi, b) pendanaan dan c) dividen.

Keputusan yang diambil manajemen merupakan pilihan satu diantara berbagai alternatif yang tersedia. Oleh karena itu dalam mengambil suatu keputusan, manajemen harus selalu mempertimbangkan hal-hal yang dianggap relevan baik dari segi *revenue, cost, time value of money* maupun dari segi lain.

Ketiga keputusan tersebut juga tidak terlepas dari salah satu variabel yang mempengaruhi yaitu pajak khususnya pajak penghasilan. Keputusan investasi misalnya, informasi relevan yang perlu dipertimbangkan adalah aliran kas masuk setelah pajak (*after-tax cash flows*), yang berarti memasukkan pajak sebagai salah satu variabel penghitungannya. Demikian pula dalam kaitannya dengan keputusan pendanaan, informasi relevan dalam pengambilan keputusan tersebut adalah biaya modal sesudah pajak (*after-tax cost of capital*). Keputusan dividen hendaknya mempertimbangkan dua faktor penting yaitu *liquidity test* dan *bankruptcy test*.

2.5.3 Area Perbedaan

Faktor-faktor yang menyebabkan perbedaan laba sebelum pajak menurut akuntansi dengan laba kena pajak menurut perpajakan secara lebih rinci dikategorikan dalam (Sitorus : 2001 : 40-44):

1) Perbedaan waktu (*timing/temporary differences*)

Perbedaan Waktu dan Perbedaan Permanen *Timing differences* (Perbedaan Waktu/Sementara) didefinisikan oleh APB (FASB, 1989: 151 dalam Sugiri hal 80) sebagai: “perbedaan-perbedaan antara periode-periode pengakuan

transaksi-transaksi yang mempengaruhi laba kena pajak (*taxable income*) dan periode-periode pengakuan transaksi tersebut dalam penentuan laba akuntansi sebelum pajak”. Setiap *timing differences* berasal dari satu periode akuntansi tertentu yang mempengaruhi laba kena pajak atau laba akuntansi dan kemudian berbalik pada satu atau lebih periode berikutnya. Empat tipe transaksi yang akan menimbulkan *timing differences* diuraikan sebagai berikut:

- Pendapatan atau keuntungan dimasukkan ke dalam laba kena pajak pada periode sesudah pos-pos tersebut dimasukkan dalam laba akuntansi sebelum pajak
- Beban/biaya atau kerugian dikurangkan dalam penentuan laba kena pajak pada periode sesudah pos-pos tersebut dikurangkan dalam penentuan laba akuntansi sebelum pajak.
- Pendapatan atau keuntungan dimasukkan ke dalam laba kena pajak pada periode sebelum pos-pos tersebut dimasukkan ke dalam laba akuntansi sebelum pajak.
- Beban/biaya atau kerugian dikurangkan dalam penentuan laba kena pajak pada periode sebelum pos-pos tersebut dikurangkan dalam penentuan laba akuntansi sebelum pajak.

2) Perbedaan permanen (*permanent differences*)

Permanent differences (perbedaan permanen/tetap) didefinisikan oleh APB (Klinger dan Savage, 1988 dalam Sugiri) sebagai: “perbedaan-perbedaan antara laba kena pajak dan laba akuntansi sebelum pajak yang muncul dari transaksi-transaksi yang berdasarkan UU atau aturan perpajakan, tidak akan terhapus oleh selisih-selisih yang bersangkutan pada periode-periode yang lain”.

Di Indonesia, ada dua bentuk perbedaan dalam perlakuan pos rekening yang mempengaruhi penghitungan laba rugi (Tjahjono, 1997: 501), yaitu: “Pertama, perbedaan tetap adalah transaksi-transaksi pendapatan dan biaya tertentu yang boleh diakui akuntansi tetapi tidak boleh diakui oleh pajak (peraturan pajak) atau sebaliknya. Kedua, perbedaan waktu adalah perbedaan pengakuan pendapatan atau biaya untuk penghitungan laba”. Suatu transaksi pendapatan atau biaya sudah diakui akuntansi sehingga dilaporkan (dibukukan)

dalam laporan keuangan periode tertentu tetapi menurut perpajakan diperhitungkan pada periode yang berbeda (ataupun dicatat dengan jumlah yang berbeda), dan sebaliknya.

Dengan demikian perbedaan waktu ini hanya menyebabkan perbedaan laba sebelum pajak dengan laba kena pajak antar periode saja sedangkan secara akumulasi (totalnya) tidak menyebabkan adanya perbedaan. Atau perbedaan di satu atau beberapa periode akan tertutup oleh periode yang lainnya.

2.6 Area Perbedaan Laporan Keuangan

Area perbedaan dalam laporan keuangan meliputi perbedaan waktu dan perbedaan tetap, perbedaan waktu adalah menyangkut perbedaan waktu atas pembebanan biaya dan pengakuan penghasilan antara laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal, sedangkan perbedaan tetap adalah perbedaan *treatment* atas pembebanan biaya dan pengakuan penghasilan antara laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal. Penjelasan lebih lanjut mengenai area perbedaan laporan keuangan sebagai berikut :

2.6.1 Perbedaan Waktu

Beberapa faktor yang jelas-jelas menyebabkan terjadinya perbedaan waktu, antara lain adalah:

1. Depresiasi (Penyusutan) Aktiva Berujud dan Amortisasi Aktiva Sumber Alam & Aktiva Tak Berujud

Depresiasi (Penyusutan) Aktiva berujud merupakan jumlah yang dapat disusutkan (*depreciable amount*) dari suatu aktiva yang dialokasikan berdasar suatu dasar yang sistematis dan beralasan selama masa manfaat aktiva tersebut. Biaya depresiasi ini menjadi penyebab beda waktu karena terdapat beberapa metode yang berbeda yang dianut oleh akuntansi dan oleh perpajakan sehingga membuat pengalokasian ke masing-masing tahun berbeda meskipun jumlah totalnya menjadi sama. Perbedaan biaya ini hanya berpengaruh pada laba rugi perusahaan antar satu periode dengan periode lainnya tetapi jumlah keseluruhan yang dapat disusutkan tersebut akhirnya akan dinikmati pula oleh periode-periode selama masa manfaat aktiva tersebut.

Sehingga setelah masa manfaat aktiva tersebut berakhir jumlah pengurang penghasilan (biaya) akan sama, dialokasikan dengan jumlah yang berbeda untuk setiap periodenya. Perbedaan jumlah yang dialokasikan tersebut tergantung pada faktor penentu depresiasi. Perbedaan faktor penentu depresiasi menurut akuntansi dan perpajakan adalah: 1) metode depresiasi, 2) penentuan masa manfaat aktiva tetap, 3) perlakuan nilai residu (nilai sisa).

2. Penilaian Persediaan

Dalam perpajakan, persediaan dan pemakaian persediaan untuk penghitungan harga pokok dinilai berdasarkan harga perolehan secara rata-rata (*average*) atau dengan cara mendahulukan persediaan yang diperoleh pertama yang disebut dengan *FIFO (First In First Out)*/MPKP (Masuk Pertama Keluar Pertama). Dalam akuntansi banyak metode bisa digunakan untuk menentukan besarnya persediaan dan harga pokok penjualan, diantaranya adalah metode FIFO/MPKP, LIFO (*Last In First Out*)/MPKT (Masuk Pertama Keluar Terakhir), Rerata Tertimbang atau metode lain. Beda waktu terjadi jika pendekatan untuk membuat laporan keuangan komersial berbeda dengan kepentingan fiskal.

3. Penghapusan Piutang

Standar Akuntansi Keuangan menyatakan bahwa "*piutang dinyatakan sebesar jumlah kotor tagihan dikurangi dengan taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih. Jumlah kotor piutang harus tetap disajikan pada neraca diikuti dengan penyisihan untuk piutang yang diragukan atau taksiran jumlah yang tidak dapat ditagih*". Dalam akuntansi sendiri sebenarnya dikenal dua metode penghapusan piutang, yaitu: metode langsung dan metode cadangan. Dalam metode langsung, kerugian piutang baru diakui pada waktu diketahui ada piutang yang benar-benar tidak dapat ditagih sesuai dengan kebijakan perusahaan atau pernyataan debitur. Dengan demikian pengakuan kerugian piutang sebagai pengurang pendapatan baru dilakukan pada tahun terjadinya penghapusan piutang tersebut. Dalam metode cadangan, pada setiap akhir suatu periode dibentuklah cadangan kerugian piutang untuk menaksir jumlah piutang yang sekiranya tidak dapat ditagih pada periode berikutnya. Pada saat

pembentukan cadangan ini perusahaan mengakui adanya kerugian piutang sedangkan pada saat benar benar terjadi piutang yang tidak tertagih (piutang harus dihapus) maka tidak lagi mengakui adanya kerugian piutang tetapi hanya menghapus piutang dan membebankannya ke rekening cadangan kerugian piutang yang telah dibentuk sebelumnya.

Pernyataan SAK di atas mengandung makna agar akuntansi di Indonesia menganut metode cadangan dalam penghapusan piutang. Dalam perpajakan, salah satu komponen tidak diperbolehkan sebagai pengurang penghasilan dalam menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak adalah pembentukan atau pemupukan dana cadangan kecuali cadangan piutang tak tertagih untuk usaha tertentu seperti usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, usaha asuransi, usaha pertambangan sebagai cadangan biaya reklamasi. Piutang akan dihapus dan diakui sebagai kerugian piutang pada saat atau periode dimana piutang tersebut nyata-nyata tidak dapat ditagih.

Hal ini berarti metode yang dianut adalah penghapusan piutang langsung.

2.6.2 Perbedaan Permanen

Beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya perbedaan permanen dikelompokkan ke dalam:

1. Adanya penghasilan yang merupakan obyek pajak yang bersifat final, meliputi: Penghasilan bunga deposito dan tabungan lainnya, penghasilan karena transaksi penjualan saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan hak atas tanah/atau bangunan, penghasilan dari hadiah undian, penghasilan bunga atas diskonto obligasi yang dijual di bursa efek, penghasilan sewa (tanah/atau bangunan), dll. Beberapa contoh penghasilan tersebut menurut akuntansi akan ditambahkan pada laba usaha dalam periode direalisasikannya penghasilan tersebut sehingga dalam laporan laba ruginya, pos pendapatan akan ditambah dengan jumlah penghasilan-penghasilan di atas sebagai kelompok pendapatan di luar usaha. Sedangkan dalam perpajakan, tidak lagi digabungkan dengan pos penghasilan bruto karena sudah dikenakan pajaknya langsung pada saat penghasilan itu terjadi (dengan tarif tertentu) oleh pemungut/pemotongnya.

Jumlah penghasilan tersebut tidak perlu dimasukkan sebagai penghitungan laba kena pajak dan jumlah pajak yang telah dibayarkan tersebut berarti tidak bisa dikreditkan dengan pajak yang terutang, inilah yang selanjutnya dikatakan bersifat final. Akibat dari perlakuan penghasilan ini akan menghasilkan penghitungan laba rugi yang berbeda antara pendekatan fiskal dengan pendekatan komersial - laba sebelum pajak lebih besar dibandingkan dengan laba kena pajak.

2. Aktiva lebih besar atau utang lebih kecil menurut komersial dibanding menurut fiskal. Beberapa contoh pendapatan tersebut bukan sebagai penghasilan dalam perpajakan tetapi dalam akuntansi termasuk kelompok penghasilan. Akibat dari perlakuan penghasilan ini akan membuat penghitungan laba rugi menurut fiskal berbeda dengan menurut komersial - laba sebelum pajak lebih besar daripada laba kena pajak. Aktiva (Utang) menurut komersial lebih besar (kecil) dibanding dengan Aktiva (utang) menurut fiskal. Penyesuaian terhadap laporan keuangan komersial adalah:

- Laba sebelum pajak dalam laporan laba rugi komersial dikurangi dengan sejumlah penghasilan di atas untuk menghitung laba kena pajak dalam menyusun laporan laba rugi fiskal.
- Aktiva (utang) dalam neraca komersial dikurangi (ditambah) dengan sejumlah penghasilan di atas untuk menyusun neraca fiskal.
- Laba sebelum pajak dalam laporan laba rugi komersial ditambah dengan sejumlah biaya di atas untuk menghitung laba kena pajak dalam menyusun laporan laba rugi fiskal.
- Aktiva (utang) dalam neraca komersial ditambah (dikurangi) dengan sejumlah biaya di atas untuk menyusun neraca fiskal.

3) Perbedaan lain-lain (*other differences*)

2.6.3 Perbedaan Lain-lain

Faktor pembeda yang ke tiga terdiri dari:

1. Kerugian usaha dalam negeri. Jika suatu perusahaan menderita kerugian dalam suatu tahun tertentu maka sejumlah kerugian tersebut - menurut ketentuan perpajakan - dapat dikompensasikan pada periode berikutnya maksimal lima

tahun. Akuntansi di Indonesia tidak secara jelas mengatur dapat tidaknya kerugian usaha dapat dikompensasikan ke periode sebelum atau sesudahnya.

2. Penggabungan penghasilan dalam menentukan kredit pajak maksimal untuk laba atau rugi usaha di luar negeri. Dengan dasar akrual (yang dianut akuntansi) maka jumlah pendapatan yang dilaporkan dalam laporan laba rugi komersial adalah berdasar pada waktu terjadinya pendapatan tersebut tanpa memandang kas sudah diterima atau belum. Sedangkan dalam perpajakan, penggabungan penghasilan berasal dari luar negeri dilakukan dengan ketentuan sebagai berikut: 1) untuk penghasilan dari usaha dilakukan dalam tahun pajak diperolehnya penghasilan tersebut, 2) untuk penghasilan lainnya dilakukan dalam tahun pajak diterimanya penghasilan tersebut, 3) untuk penghasilan berupa dividen atas penyertaan saham lebih dari 50% dari jumlah modal disetor dilakukan berdasar Keputusan Menteri Keuangan RI.

3. Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Untuk wajib pajak orang pribadi, yang menggunakan pembukuan maka penghasilan atau laba menurut penghitungan pembukuan tersebut masih dikurangi dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak sesuai dengan kondisi wajib pajak yang bersangkutan untuk menentukan Penghasilan (Laba) Kena Pajak. Penyesuaian untuk kondisi ini adalah: laba sebelum pajak dikurangi dengan PTKP.

4. *Investment Tax Credit*, merupakan pengurangan sejumlah tertentu dari pajak penghasilan yang terutang untuk mendorong tumbuhnya investasi di bidang-bidang tertentu. Perlakuan *Investment Tax Credit* itu sendiri ada dua yaitu dengan *differred method* dan *flow through method*, tetapi perbedaan keduanya tidak menyebabkan adanya perbedaan laba kena pajak dan laba sebelum pajak. Metode inipun belum diatur dalam SAK. UU Pajak Penghasilan di Indonesia juga tidak mengenal fasilitas kredit pajak investasi. Fasilitas kepada perusahaan yang melakukan investasi dalam bidang usaha, dan daerah tertentu berupa memperhitungkan depresiasi aktiva tetapnya (golongan I) berdasar tarif sebesar 100% (saldo menurun).

5. *Preferential Tax Rate*: perbedaan karena tarip pajak final dan tarip pajak progresif. Di Indonesia pajak hanya dikenal/diatur dalam aturan perpajakan sehingga tidak mengenal perbedaan karena tarip pajak menurut akuntansi dan menurut perpajakan.

2.7 Hubungan Akuntansi Pajak dengan Akuntansi Keuangan

Walaupun akuntansi mempunyai pengaruh yang sangat besar dalam pajak namun terdapat banyak perbedaan antara akuntansi pajak dan pajak. Perbedaan itu timbul karena adanya perbedaan tujuan antara pajak dan akuntansi. (Dodge : 1989 : 160)

Tujuan utama akuntansi keuangan adalah untuk menyediakan informasi yang berguna kepada manajemen, para pemegang saham, para kreditur dan pihak-pihak lain yang berkepentingan. Tanggung jawab utama akuntan adalah melindungi pihak-pihak yang berkepentingan tersebut. Sebaliknya tujuan utama sistem pajak adalah pemungutan pajak secara adil. Tujuan utama instansi perpajakan adalah melindungi kepentingan masyarakat pajak. (Sitorus : 2001 40).

Persamaan antara akuntansi pajak dan akuntansi keuangan menyangkut beberapa unsur yaitu kapitalisasi, realisasi, penyusutan, persediaan, utang-piutang, metode kas. (Dodge : 1989 : 164-184)

Hubungan antara akuntansi keuangan dan akuntansi pajak di masing-masing Negara berbeda-beda tergantung pada ketentuan pajak di negara yang bersangkutan. Berdasarkan laporan kelompok kerja standar akuntansi dari Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) pendekatan akuntansi keuangan dan akuntansi pajak dapat dikelompokkan dalam tiga kelompok (OECD : 1987 : 9-10) :

- a. Pendekatan pertama, dalam praktik, praktik akuntansi sangat dipengaruhi oleh ketentuan pajak. Meskipun laporan keuangan disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi, namun sangat dipengaruhi ketentuan pajak. Perusahaan-perusahaan dilarang melakukan pencatatan dalam pembukuan jika tidak sesuai atau bertentangan dengan ketentuan

pajak. Dengan demikian jika perusahaan ingin memperoleh informasi keuangan yang tidak diwarnai pertimbangan pajak, maka perusahaan harus memproses kembali data tersebut di luar kerangka akuntansi dan menyusun laporan keuangan proforma yang sebenarnya secara teoritis publikasinya dilarang. Pendekatan ini dianut di Norwegia.

- b. Pendekatan kedua, laporan keuangan disusun sesuai dengan prinsip-prinsip dan metode akuntansi tanpa dipengaruhi oleh ketentuan pajak. Jadi terdapat dua perangkat ketentuan, yaitu ketentuan pajak dan ketentuan akuntansi yang berjalan secara independent dan pada prinsipnya tidak saling mempengaruhi. Dengan demikian perusahaan bebas mencatat transaksinya sesuai dengan prinsip akuntansi dan jika terdapat ketidaksesuaian dengan ketentuan pajak, Wajib pajak akan menyelenggarakan pencatatan dalam pembukuannya atas perbedaan tersebut dan membuat rekonsiliasi antara penghasilan akuntansi dan penghasilan kena pajak. Pendekatan ini antara lain dianut di Denmark, Belanda, Inggris dan Amerika Serikat.
- c. Pendekatan ketiga, penyajian laporan keuangan didasarkan pada prinsip prinsip dan standar-standar akuntansi dan digunakan sebagai dasar untuk menetapkan pajak penghasilan terhutang. Pendekatan ini antara lain dianut oleh Jerman.

Pendekatan yang diuraikan di atas adalah pendekatan yang terdapat dalam negara-negara yang tergabung dalam OECD tetapi pendekatan yang dianut di Indonesia dapat dikelompokkan dalam salah satu dari pendekatan tersebut yaitu pendekatan kedua. (Sitorus : 2001 : 45).

Diantara negara OECD terdapat kecenderungan pergeseran dari pendekatan pertama ke pendekatan kedua. Pergeseran pendekatan tersebut memberikan rekomendasi sebagai berikut (OECD : 1987 : 11):

- a. pengenaan pajak atas perusahaan didasarkan pada laporan keuangan perusahaan
- b. laporan keuangan perusahaan harus disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima secara umum

- c. semua alokasi yang dilakukan berdasarkan pajak (tax based allocation) harus dipisahkan dari laporan keuangan
- d. Harus dibuat rekonsiliasi terpisah antara laba netto dan laba kena pajak tahun yang bersangkutan dan semua transaksi yang didasarkan atas pajak harus dijelaskan.
- e. Dalam laporan keuangan harus dijelaskan utang pajak dan pajak penghasilan yang ditangguhkan dari semua perbedaan waktu antara penghasilan neto dan penghasilan kena pajak. Pajak yang ditangguhkan harus dikalsifikasi sebagai kewajiban tidak lancar dalam neraca.
- f. Unsur-unsur perbedaan waktu harus diungkapkan sebagai informasi tambahan dalam laporan keuangan.

Dalam SAK (1999:16) penghasilan/income didefinisikan sebagai :

”kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk penambahan aktiva/penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Yang dimaksud dalam penghasilan terdiri dari : pendapatan yang merupakan aliran kas masuk atau kenaikan dalam aktiva pelunasan hutang selama suatu periode yang berasal dari penyerahan atau pembuatan barang/jasa dan kegiatan utama perusahaan lainnya; keuntungan yakni peningkatan dalam aktiva yang berasal dari transaksi sampingan atau transaksi yang terjadi selama suatu periode”

Menurut Mansury (2002 : 66) untuk menetapkan suatu obyek pajak agar tercapai keadilan diperlukan 3 kriteria yaitu : (1) Penghasilan yang dikenakan pajak memenuhi suatu definisi tentang penghasilan yang paling mencerminkan kemampuan untuk membayar dari semua Wajib Pajak. (2) Indeks yang dipakai untuk membandingkan kemampuan membayar Wajib Pajak yang satu dengan Wajib Pajak lainnya harus mencakup keseluruhan tambahan kemampuan atau “*global income*”. (3) Penerimaan atau perolehan tambahan kemampuan membayar yang dipergunakan untuk membiayai upaya mendapatkan penghasilan hendaknya dikurangkan dari tambahan yang dikenakan pajak.

Dalam buku *The Concept of Income*, Haig, Robert Murray (1959 : 60) mendefinisikan penghasilan itu sebagai :

” Aliran kepuasan yang dinikmati seseorang selama suatu jangka waktu tertentu. Jika penghasilan seseorang dipergunakan untuk membeli makanan untuk makan, maka yang merupakan penghasilan adalah kepuasan yang dirasakan sehubungan dengan makan makanan yang dibeli dari uang tersebut ”

E.R.A Seligman, (1914) dalam Nurmantu (2000) mendefinisikan penghasilan itu sebagai aliran kepuasan yang dinikmati seseorang selama suatu jangka waktu tertentu. Jika penghasilan seseorang dipergunakan untuk membeli makanan untuk makan, maka yang merupakan penghasilan adalah kepuasan yang dirasakan sehubungan dengan makan makanan yang dibeli dari uang tersebut. Menurut pemikiran Ely, karena kepuasan itu tidak dapat diukur, maka nilai dari penghasilan itu harus didasarkan atas nilai dari barang dan jasa yang dihasilkan. Semua nilai barang dan jasa yang dihasilkan itu merupakan penghasilan, tidak diperhatikan lagi apa dipakai untuk pemuasan kebutuhan sekarang atau disimpan untuk dipakai di kemudian hari.

Terdapat konsep lain tentang pengertian penghasilan yang disebut “*The Source Concept of Income*” yang menyatakan bahwa penghasilan itu adalah penerimaan yang mengalir terus menerus dari sumber penghasilan. Konsep ini dikembangkan di negara-negara Eropa yang memungut pajak atas penghasilan yang semula memakai “*schedular taxation*” atas penghasilan dari berbagai - bagai sumber.

Penghasilan yang menurut Simons dapat dihitung tersebut adalah “jumlah aljabar dari (1) nilai pasar dari hak yang dipakai untuk konsumsi dan (2) perubahan nilai dari hak-hak atas harta antara awal periode dengan akhir periode yang bersangkutan.” Menurut Simons (1938 : 50) dalam bukunya

“*Personal Income Tax, The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* adalah bahwa “ *in other words, it is merely the result obtained by adding consumption during the period to “wealth” at the end of the period and subtracting “wealth” at the beginning*”

Mansury (2000:70-80),”unsur-unsur yang perlu diuraikan dan dipahami dalam pengenaan pajak penghasilan adalah tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun yang berasal dari luar Indonesia, yang dipakai untuk konsumsi maupun yang dipakai untuk membeli tambahan harta, dengan nama dan dalam bentuk apapun juga, agar supaya pemahaman tentang penghasilan yang dikenakan pajak tersebut sesuai dengan apa yang diatur oleh undang-undang.

