

**INSTRUMEN METODE PENYUSUTAN DIPERCEPAT
MENURUT UU PPh 1984 DAN BUKU PAI:
SUATU TINJAUAN UMUM**

Mardiasmo

ABSTRACT

Tulisan ini bertujuan untuk membahas mengenai perbedaan-perbedaan penerapan metode penyusutan dipercepat antara UU PPh 1984 dengan buku PAI, serta hal-hal yang dapat mengurangi (menurunkan) keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat. Selain itu juga dibahas mengenai penyusutan, metode penyusutan dan tata cara perhitungan penentuan besarnya penyusutan menurut UU PPh dan buku PAI.

Penyusutan merupakan elemen pengurang laba kena pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak, maka usaha meminimalan pajak yang terutang melalui penyusutan dapat dilakukan dengan memperbesar pengakuan penyusutan dan mempercepat pengakuan penyusutan. Metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 dimaksudkan untuk mempercepat pengakuan penyusutan. Manfaat mempercepat pengakuan penyusutan nampak jelas di dalam pengambilan keputusan usulan investasi terutama jika perusahaan menggunakan metode evaluasi usulan investasi yang berdasarkan laba tunai.

Instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 berbeda dengan metode-metode penyusutan yang diperkenankan oleh buku PAI. Perbedaan-perbedaan terjadi karena maksud dan tujuan yang ingin dicapai UU PPh 1984 berbeda dengan maksud dan tujuan yang ingin dicapai buku PAI. Perbedaan-perbedaan tersebut pada dasarnya merupakan beda waktu. Namun, perbedaan-perbedaan tersebut dapat berubah menjadi beda tetap terutama pada saat penarikan aktiva dari pemakaian yang nilai buku aktivasnya lebih besar dibanding hasil penjualan neto.

Beda waktu yang berubah menjadi beda tetap tersebut dapat mengurangi keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984.

Hal-hal lain yang dapat juga menyebabkan berkurangnya keefektifan instrumen tersebut adalah perusahaan menderita rugi dan pengenaan tarif pajak progresif.

Melalui kebijakan fiskal, sebagaimana tercantum dalam Undang-undang nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh 1984), pemerintah berusaha mendorong investasi (pembelian aktiva tetap) dengan menggunakan instrumen pajak berupa metode penyusutan dipercepat (accelerated depreciation method).

Metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 berbeda dengan metode penyusutan dipercepat menurut buku Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). Perbedaan tersebut berkenaan dengan saat mulai dan berakhirnya pengakuan penyusutan, penggunaan metode penyusutan, ketentuan dan tata cara perhitungan penyusutan dan sistem penyusutan yang digunakan.

Perbedaan-perbedaan yang ada antara UU PPh 1984 dan buku PAI mempengaruhi keefektifan metode penyusutan dipercepat, yaitu untuk mendorong investasi. Keefektifan di sini menunjuk kepada besarnya dorongan investasi yang dapat dicapai jika instrumen metode penyusutan dipercepat berjalan sebagaimana mestinya tanpa adanya hambatan-hambatan.

Tulisan ini membahas mengenai perbedaan-perbedaan penerapan metode penyusutan dipercepat antara UU PPh 1984 dengan buku PAI, hal-hal yang dapat mengurangi (menurunkan) keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat. Sebelumnya akan dibahas sedikit mengenai penyusutan itu sendiri.

Penyusutan

Committee on terminology dari AICPA memberi pengertian penyusutan sebagai berikut:

Depreciation accounting is a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital assets, less salvage (if any), over the estimated useful life of the unit (which may group of assets) in a systematic and rational manner. It is a process of allocation, not of valuation (AICPA, 1953).¹

¹ Sidney Davidson, "Depreciation" di dalam Handbook of Modern Accounting, ed. S. Davidson and Roman L. Weil, McGraw-Hill, third ed., 1983: hal. 20-2.

Dari pengertian di atas dapat diketahui bahwa akuntansi penyusutan merupakan proses alokasi harga pemerolehan yang disusut selama periode-periode yang menikmati aktiva tetap.

Diadakannya penyusutan sebenarnya berpijak pada kenyataan bahwa aktiva yang dimiliki perusahaan dengan tujuan dipakai dalam kegiatannya akan memberikan manfaat potensial untuk mendapatkan penghasilan di masa yang akan datang. Oleh karena itu bagian harga pemerolehan yang dibebankan ke suatu periode, disebut penyusutan, dimaksudkan untuk mengasosiasikan biaya terhadap pendapatan (*matching principle*). Dengan demikian, penyusutan merupakan salah satu elemen yang mempengaruhi laporan keuangan yang sifatnya menurunkan laba kena pajak perusahaan.

Di lain pihak, manajemen perusahaan selalu berusaha meminimalkan pajak yang terutang. Besarnya pajak sama dengan laba kena pajak dikalikan tarif pajak. Penulis menggunakan istilah penghasilan kena pajak untuk laba kena pajak menurut penghitungan UU PPh 1984 dan istilah laba akuntansi sebelum pajak untuk laba kena pajak menurut penghitungan buku PAL. Oleh karena penyusutan merupakan elemen pengurang laba kena pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak, maka usaha meminimalisasi pajak yang terutang melalui penyusutan dapat dilakukan dengan memperbesar pengakuan penyusutan dan mempercepat pengakuan penyusutan. Semakin besar penyusutan yang diakui akan semakin memperkecil laba kena pajak yang berarti juga semakin menurunkan pajak yang terutang. Semakin cepat penyusutan diakui akan semakin menaikkan nilai sekarang penghematan pajak berupa *tax saving* yang berarti juga semakin menurunkan nilai sekarang pajak yang terutang.

Metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 dimaksudkan untuk mempercepat pengakuan penyusutan. Manfaat mempercepat pengakuan penyusutan nampak jelas di dalam pengambilan keputusan usulan investasi terutama jika perusahaan menggunakan metode evaluasi usulan investasi yang berdasarkan laba tunai. Penyusutan tidak menunjukkan aliran kas ke luar (*cash outflow*) yang sesungguhnya, namun penyusutan tersebut mengurangi jumlah laba kena pajak. Oleh karena itu, penyusutan mengurangi besarnya pajak yang terutang pada suatu periode sebesar penyusutan dikalikan tarif pajak. Pengakuan penyusutan yang lebih cepat berarti mempercepat pengakuan *tax saving* yang dapat digunakan oleh perusahaan

untuk membiayai investasi yang lebih menguntungkan.² Dengan cara demikian instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 dimaksudkan untuk mendorong investasi.

Perbedaan-perbedaan

Metode penyusutan dan/atau tata cara perhitungan penentuan penyusutan yang digunakan perusahaan dengan yang digunakan UU PPh 1984 adalah berbeda. Perbedaan ini terjadi karena faktor-faktor yang mempengaruhi dan tujuan-tujuan yang ingin dicapai untuk masing-masing aturan tersebut berbeda. Akuntansi penyusutan bertujuan untuk mengalokasikan harga pemerolehan yang harus disusut secara sistematis dan rasional. Sementara, tujuan penyusutan menurut UU PPh 1984 lebih ditekankan kepada maksud pemerintah untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu, seperti mendorong investasi dan memantapkan stabilitas ekonomi. Hal tersebut merupakan manifestasi fungsi pajak sebagai fungsi pengatur (*regularend*).

Beda antara undang-undang perpajakan dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berhubungan dengan pengakuan penyusutan aktiva dapat diklasifikasi menjadi dua, yaitu:

1. Beda tetap (*permanent differences*); penyusutan yang terhitung dalam penentuan penghasilan kena pajak, namun tidak terhitung dalam penentuan laba akuntansi sebelum pajak, atau sebaliknya.
2. Beda waktu (*timing differences*); penyusutan yang terhitung dalam penentuan penghasilan kena pajak pada satu atau lebih periode tertentu, namun baru terhitung dalam penentuan laba akuntansi sebelum pajak pada satu atau lebih periode berikutnya, atau sebaliknya.

Untuk menjelaskan perbedaan antara UU PPh 1984 dengan buku PAI, di bawah ini diuraikan penyusutan menurut buku PAI dan penyusutan menurut UU PPh 1984. Kemudian setelah itu dijelaskan mengenai sifat perbedaan-perbedaannya.

Penyusutan Menurut Buku PAI

Untuk menunjukkan bagian dari nilai aktiva tetap yang aus, menurut buku PAI perlu diadakan alokasi yang sistematis dan rasional atas harga pemerolehan aktiva

² Carl L. Moore and Robert K. Jaedicke, *Managerial Accounting*, Southwestern Publishing Co. USA, third ed., 1972: hal. 515

selama taksiran umur ekonomisnya. Pengalokasian untuk aktiva berwujud disebut penyusutan.

Saat dimulainya penyusutan adalah tahun pemakaian aktiva. Penyusutan diperhitungkan sejak tanggal pemakaian sampai dengan tanggal penarikan aktiva dari pemakaian.

Buku PAI memberi beberapa alternatif metode penyusutan yang dapat digunakan oleh manajemen perusahaan. Untuk tujuan pelaporan keuangan, manajemen perusahaan akan memilih metode penyusutan yang mencerminkan tujuan-tujuan perusahaan. Lazimnya, dalam penentuan besarnya penyusutan manajemen perusahaan harus mempertimbangkan harga pemerolehan, taksiran umur ekonomis, taksiran nilai residual dan pola dan sifat pemakaian aktiva. Beberapa metode penyusutan yang dapat digunakan menurut buku PAI antara lain adalah:

1. Metode saldo menurun berganda.
2. Metode gabungan/kelompok.

Metode saldo menurun berganda merupakan salah satu macam metode penyusutan dipercepat yang mengakui penyusutan periodik paling besar pada periode awal pemakaian dan semakin menurun pada periode-periode berikutnya. Metode saldo menurun berganda ini merupakan salah satu metode penyusutan yang pengelompokannya didasarkan atas waktu.

Besarnya penyusutan periodik adalah persentase tetap tertentu dikalikan nilai buku aktiva (harga pemerolehan dikurangi akumulasi penyusutan pada periode sebelumnya). Besarnya persentase tetap metode saldo menurun berganda sama dengan dua kali persentase tetap apabila penyusutan dihitung menggunakan metode garis lurus.³ Dalam penggunaan metode ini, taksiran nilai residual tidak dipertimbangkan dalam penentuan besarnya penyusutan periodik. Namun, jumlah total harga pemerolehan yang harus disusut besarnya adalah sama dengan selisih harga pemerolehan dengan taksiran nilai residual. Oleh karena itu, pada akhir umur ekonomis aktiva terdapat tiga kemungkinan mengenai jumlah harga pemerolehan belum disusut (*undepreciated cost*), yaitu:

³ Lihat Sidney Davidson, Depreciation, di dalam Handbook of Modern Accounting, ed. S. Davidson and Roman L. Weil, McGraw-Hill, third ed., 1983, hal 20-11. Lihat juga Jay M. Smith and K. Fred Skousen, Intermediate Accounting, South-Western Publishing Co., seventh ed., 1981, hal 375.

1. Harga pemerolehan belum disusut sama dengan taksiran nilai residual. Kemungkinan ini jarang terjadi dan tidak menimbulkan masalah.
2. Harga pemerolehan belum disusut lebih besar dibanding taksiran nilai residual.
3. Harga pemerolehan belum disusut lebih kecil dibanding taksiran nilai residual.

Harga pemerolehan belum disusut sama dengan selisih nilai buku aktiva saat penarikan aktiva dari pemakaian dikurangi penghasilan netto dari penjualan aktiva tersebut. Pemecahan masalah kemungkinan kedua dan ketiga di atas, Sidney Davidson menyatakan sebagai berikut:

The problem is usually anticipated and solved by adjusting the depreciation charge in one or more of the later years. If the salvage value is large, is likely to be depreciated to that value before the end of the estimated service life and the last period(s) will have no depreciation charges. If the salvage value is small, the firm can switch the last years of asset life to writing off the undepreciated cost minus salvage value in straight-line fashion over remaining life. In general, the switch to the straight-line method for the remainin life is made when the switch will produce a greater depreciation charge than the one resulting from continued application of the double-declining-balance method. For assets with zero salvage value, this ordinarily occurs in the period following the midpoint of the service life.⁴

Dengan demikian, perusahaan dapat melakukan penggantian metode penyusutan saldo menurun berganda ke metode penyusutan lainnya apabila pada periode tertentu besarnya penyusutan yang diakui menurut metode saldo menurun berganda lebih kecil dibanding penyusutan yang diakui menurut metode pengganti. Penggantian tersebut lebih ditujukan untuk perpajakan.⁵

Metode berdasarkan kelompok (group method) dan metode berdasarkan gabungan (composite method) dapat diterapkan jika perusahaan menggunakan sistem penyusutan non partial. Dari sudut pandang akuntansi, tidak ada perbedaan perlakuan antara metode kelompok dengan metode gabungan. Metode kelompok digunakan jika aktiva tetap dikelompokkan berdasarkan umur ekonomis dan jenis yang sama, khususnya aktiva yang memiliki umur ekonomis sama. Metode gabungan digunakan jika suatu kelompok atau keseluruhan aktiva memiliki jenis dan umur ekonomis yang

⁴ Sidney Davidson, op, cit., hal. 20-11.

⁵ Jay M. Smith, Jr and K. Fred Skousen, Intermediate Accounting, Southwestern Publishing Co., seventh ed., 1981: hai. 376.

berlainan. Metode gabungan dan kelompok digunakan karena alasan kepraktisan pencatatan.

Besarnya penyusutan periodik dengan menggunakan metode kelompok atau gabungan adalah persentase tetap dikalikan harga pemerolehan aktiva yang masih dipakai. Kelompok aktiva dinyatakan dalam satu rekening aktiva tetap dan satu rekening akumulasi penyusutan aktiva tetap. Kedua rekening tersebut tidak merinci perubahan-perubahan setiap unit aktiva, sehingga nilai buku dan akumulasi penyusutan suatu unit aktiva tidak dapat diketahui secara pasti. Pencatatan terhadap pemberhentian satu atau beberapa anggota kelompok dilakukan dengan mengkredit rekening aktiva tetap kelompoknya sebesar harga pemerolehan unit aktiva yang diberhentikan tersebut, dan mengkredit rekening akumulasi penyusutan sebesar selisih harga perolehan dikurangi hasil penjualannya. Laba atau rugi yang diperoleh karena pemberhentian satu atau beberapa anggota kelompok aktiva ditunda pengakuannya sampai dengan keseluruhan anggota kelompok tersebut diberhentikan dari pemakaian.

Metode penyusutan kelompok dan gabungan dalam penerapannya akan menggunakan metode-metode penyusutan lainnya, seperti metode garis lurus, metode saldo menurun, metode saldo menurun berganda, metode jumlah angka tahun dan lain-lain. Hal ini terjadi karena metode penyusutan kelompok dan gabungan sebenarnya untuk menangani masalah penyusutan, yaitu cara penyusutan terhadap aktiva-aktiva yang memiliki nilai kecil tetapi dalam jumlah yang banyak atau terjadinya terus menerus. Dengan demikian, untuk menentukan besarnya penyusutan periodik dengan menggunakan metode kelompok dan gabungan memerlukan metode-metode penyusutan lainnya.

Sistem penyusutan yang berlaku menurut prinsip akuntansi yang lazim di Indonesia, yaitu:

1. Sistem penyusutan parsial. Besarnya penyusutan periodik keseluruhan aktiva ditentukan secara individual. Artinya, besarnya penyusutan periodik keseluruhan aktiva merupakan penjumlahan penyusutan periodik dari berbagai macam aktiva yang dihitung secara individu.
2. Sistem penyusutan non-parsial. Besarnya penyusutan periodik keseluruhan aktiva ditentukan dari kelompok atau keseluruhan aktiva. Artinya, sekelompok atau

seluruh aktiva dianggap sebagai satu aktiva. Metode penyusutan dan ketentuan-ketentuan lainnya yang digunakan untuk sekelompok atau seluruh aktiva adalah seragam.

Penyusutan Menurut UU PPh 1984

Pemerintah mengatur perlakuan penyusutan aktiva tetap dalam UU PPh 1984 dan penjelasannya, khususnya pasal 11, dan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 961/KMK. 04/1983.

Aktiva yang dapat disusut adalah aktiva berwujud yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, dengan suatu masa manfaat yang lebih dari satu tahun, kecuali tanah yang tidak berkurang nilainya karena penggunaan untuk memperoleh penghasilan.

Saat dimulainya penyusutan adalah pada tahun pembelian aktiva, sedangkan saat berakhirnya penyusutan ditentukan pada tahun penarikan aktiva dari pemakaian. Besarnya penyusutan yang diakui adalah tahunan; aktiva dianggap dibeli dan langsung dioperasikan pada tanggal 1 Januari tahun pembelian dan penarikan aktiva dari pemakaian dianggap pada tanggal 1 Januari tahun penarikan. Dengan demikian, pada tahun pembelian aktiva diakui penyusutan untuk satu tahun dan pada tahun penarikan aktiva dari pemakaian tidak diakui penyusutan.

Aktiva dibagi menjadi empat golongan, yaitu Golongan 1, Golongan 2, Golongan 3 dan Golongan Bangunan. Untuk golongan 1, 2 dan 3, metode penyusutan yang digunakan adalah metode gabungan yang menggunakan metode saldo menurun berganda. Metode penyusutan yang digunakan adalah metode gabungan karena setiap golongan terdiri dari berbagai macam aktiva yang tidak sejenis. Sedangkan metode gabungan tersebut menggunakan metode saldo menurun berganda dapat dibuktikan jika umur manfaat aktiva mencapai umur manfaat maksimal menurut UU PPh 1984, yaitu untuk Golongan 1 umur manfaat aktiva empat tahun, Golongan 2 umur manfaat aktiva delapan tahun, dan Golongan 3 umur manfaat aktiva dua puluh tahun. Aktiva yang termasuk Golongan Bangunan disusut dengan metode garis lurus. Macam-macam aktiva yang termasuk dalam setiap golongan di atas terdapat dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 961/KMK. 04/1983.

Tarif penyusutan untuk setiap golongan berbeda. Besarnya tarif penyusutan dapat dilihat dalam UU PPh 1984 pasal 11. Tata cara dan penghitungan penyusutan menurut UU PPh 1984 juga terdapat dalam UU PPh 1984 pasal 11. Sistem penyusutan yang digunakan UU PPh 1984 adalah sistem penyusutan non-parsial jika penarikan aktiva dari pemakaian karena sebab biasa dan sistem penyusutan parsial jika penarikan aktiva dari pemakaian karena sebab luar biasa.

Besarnya penyusutan suatu periode setiap golongan aktiva ditetapkan dengan mengalikan dasar penyusutan golongan aktiva dengan tarif penyusutannya. Dasar penyusutan untuk suatu tahun pajak sama dengan jumlah awal pada tahun pajak ditambah dengan tambahan, perbaikan atau perubahan aktiva dan dikurangi dengan penarikan aktiva dari pemakaian.

Untuk aktiva yang ditarik dari pemakaian karena sebab biasa, jumlah awal pada tahun penarikan aktiva tersebut dikurangi sebesar penerimaan netto dari penjualan aktiva tersebut. Untuk aktiva yang ditarik dari pemakaian karena sebab luar biasa, jumlah awal pada tahun penarikan aktiva tersebut dikurangi sebesar nilai buku aktiva yang ditarik dari pemakaian dan sebesar nilai buku tersebut diakui sebagai pengurang penghasilan tahun tersebut. Penghasilan netto penjualan atau penggantian asuransi (jika ada) yang diterima dari aktiva yang ditarik dari pemakaian karena sebab luar biasa tersebut diakui sebagai penghasilan pada tahun penarikan aktiva tersebut.

Perbedaan Penyusutan Antara Buku PAI dan UU PPh 1984

Perbedaan-perbedaan antara penyusutan menurut UU PPh 1984 dengan buku PAI sebagaimana disebutkan di atas dapat diringkas sebagai berikut:

UU PPh 1984			BUKU PAI		
1.	Saat dimulainya pengakuan penyusutan adalah tahun pembelian. Penyusutan ditentukan tahunan; pembelian dan penarikan aktiva dianggap tanggal 1 Januari tahun tersebut.		1.	Saat dimulainya pengakuan penyusutan adalah tanggal pemakaian. Penyusutan diperhitungkan sejak tanggal pemakaian sampai dengan tanggal penarikan aktiva dari pemakaian.	
2.	Aktiva tetap digolongkan menjadi		2.	Tidak ada penggolongan aktiva.	

empat golongan.

- | | |
|---|--|
| <p>3. Metode penyusutan yang digunakan adalah metode gabungan yang menggunakan metode saldo menurun berganda untuk Golongan 1, 2 dan 3 dan metode garis lurus untuk Bangunan.</p> <p>4. Tata cara penentuan penyusutan ditetapkan dalam Pasal 11.</p> <p>5. Nilai residual tidak dipertimbangkan.</p> <p>6. Aktiva Golongan 1, 2 dan 3 menggunakan sistem penyusutan nonparsial untuk aktiva yang ditarik dari pemakaian karena sebab biasa dan sistem penyusutan parsial untuk aktiva yang ditarik karena sebab luar biasa. Untuk Golongan Bangunan menggunakan sistem penyusutan parsial.</p> | <p>3. Terdapat banyak alternatif metode penyusutan yang dapat digunakan manajemen perusahaan.</p> <p>4. Tata cara penentuan penyusutan tergantung metode penyusutan yang digunakan.</p> <p>5. Nilai residual dipertimbangkan.</p> <p>6. Sistem penyusutan yang digunakan dapat nonparsial atau parsial tergantung jenis aktiva, asal digunakan secara konsisten dari tahun ke tahun.</p> |
|---|--|

Hal-hal yang Dapat Mengurangi Keefektifan Instrumen

Metode Penyusutan Dipercepat

Pada dasarnya perbedaan-perbedaan yang ada antara UU PPh 1984 dengan buku PAI yang berkaitan dengan penyusutan merupakan beda waktu, yaitu berbeda saat pengakuan penyusutan. Namun, beda waktu tersebut dapat berubah menjadi beda tetap khusus untuk aktiva yang termasuk Golongan 1, 2 dan 3. Pengakuan penyusutan setelah umur ekonomis aktiva habis tidak sesuai lagi dengan definisi penyusutan menurut buku PAI.

Beda waktu yang berubah menjadi beda tetap dapat terjadi jika terjadi penarikan aktiva dari pemakaian karena sebab biasa di mana besarnya nilai buku

aktiva pada saat penarikan aktiva menurut UU PPh 1984 lebih besar dibanding hasil penjualan netto aktiva tersebut.

Beda waktu yang berubah menjadi beda tetap bersifat mengurangi (menurunkan) keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat.

Hal-hal lain yang dapat menurunkan keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 adalah apabila perusahaan menderita rugi dan pengenaan tarif pajak yang progresif. Berikut diuraikan lebih rinci hal-hal yang dapat mengurangi keefektifan instrumen tersebut.

Terdapat Harga Pemerolehan Belum Disusut sampai dengan Penarikan Aktiva dari Pemakaian Karena Sebab Biasa

Perbedaan penerapan penyusutan menurut UU PPh 1984 dengan penerapan penyusutan menurut buku PAI menyebabkan nilai buku aktiva pada saat penarikan aktiva dari pemakaian juga berbeda. Dalam hal penarikan aktiva dari pemakaian karena sebab biasa maka menurut UU PPh 1984 penerimaan netto dari penjualan aktiva tersebut dikurangkan dari jumlah awal golongan aktiva yang bersangkutan. Sedangkan menurut buku PAI dalam hal penarikan aktiva dari pemakaian maka sebesar harga pemerolehan aktiva dikurangkan dari rekening aktiva yang bersangkutan. Oleh karena itu, besarnya harga pemerolehan belum disusut sampai dengan saat penarikan aktiva dari pemakaian menurut UU PPh 1984 menjadi berbeda dengan harga pemerolehan belum disusut menurut buku PAI. Harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984 merupakan selisih nilai buku aktiva saat penarikan aktiva dari pemakaian dikurangi penghasilan netto dari penjualan aktiva tersebut. Sedangkan harga pemerolehan belum disusut menurut buku PAI sama dengan nol.

Harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984 dapat lebih besar dibanding harga pemerolehan belum disusut menurut buku PAI (harga pemerolehan yang belum disusut menurut UU PPh 1984 bernilai positif), atau sebaliknya. Apabila harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984 lebih besar dibanding menurut buku PAI menunjukkan bahwa sampai dengan penarikan aktiva dari pemakaian masih terdapat harga pemerolehan belum disusutkan dan jumlah tersebut

akan disusutkan secara teratur pada periode-periode setelah penarikan aktiva dari pemakaian.

Dalam evaluasi usulan investasi, pengakuan penyusutan setelah penarikan aktiva dari pemakaian tidak dapat diperhitungkan. Dengan demikian, apabila harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984 bernilai positif maka akan terdapat tax saving yang diterima setelah umur ekonomis aktiva habis. Namun, tax saving tersebut tidak dapat diperhitungkan dalam evaluasi usulan investasi.

Instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 mengakui besarnya penyusutan dari satu periode ke periode lain dalam persentase yang tetap, misalnya pada tahun kedua investasi pengakuan penyusutan untuk aktiva yang termasuk Golongan 1 sebesar 25% dari harga pemerolehan, untuk tahun ketiga sebesar 12,5% dari harga pemerolehan dan seterusnya. Besarnya pengakuan yang tetap, dalam persentase, dapat mengakibatkan harga pemerolehan belum disusut menjadi lebih besar jika umur ekonomis aktiva sesungguhnya lebih pendek dibanding umur ekonomis aktiva menurut UU PPh 1984. Semakin pendek umur ekonomis aktiva kemungkinan besar semakin besar harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984. Suatu aktiva yang termasuk Golongan 2 menurut UU PPh 1984 yang memiliki umur ekonomis lima tahun dengan nilai residu nol dan hasil penjualan netto sama dengan nol maka harga pemerolehan belum disusut pada akhir tahun kelima lebih besar dibanding dengan harga pemerolehan belum disusut apabila aktiva memiliki umur ekonomis tujuh tahun dengan nilai residual yang sama. Dengan demikian, semakin pendek umur ekonomis aktiva akan dapat menyebabkan harga pemerolehan belum disusut menjadi lebih besar.

Perusahaan Menderita Rugi

Laba sebelum penyusutan dan pajak sama dengan penghasilan bruto dikurangi biaya-biaya yang harus diakui selain penyusutan. Sedangkan besarnya laba kena pajak sama dengan laba sebelum penyusutan dan pajak dikurangi penyusutan yang diakui. Dengan demikian besarnya laba kena pajak sama dengan penghasilan bruto dikurangi biaya-biaya yang harus diakui dan penyusutan. Kerugian dapat terjadi jika:

1. Penghasilan bruto lebih kecil dibanding biaya-biaya yang harus diakui, tidak termasuk penyusutan (laba sebelum penyusutan dan pajak sudah bernilai negatif).
2. Laba sebelum penyusutan dan pajak bernilai positif tetapi jumlahnya lebih kecil dibanding penyusutan yang diakui.

Apabila point pertama yang terjadi maka besarnya total kerugian sama dengan jumlah negatif laba sebelum penyusutan dan pajak ditambah dengan besarnya penyusutan yang diakui. Suatu perusahaan yang menderita rugi, menurut UU PPh 1984 tidak membayar pajak dan kerugian tersebut dapat dikompensasi ke periode-periode berikutnya pada saat perusahaan memperoleh laba. Oleh karena itu, pada saat laba sebelum penyusutan dan pajak bernilai negatif maka seluruh penghematan pajak berupa tax saving yang seharusnya diterima tidak dapat diterima pada tahun kerugian tersebut dan akan ditunda penerimaannya untuk tahun-tahun berikutnya pada saat perusahaan memperoleh laba.

Apabila point kedua yang terjadi maka besarnya total kerugian sama dengan selisih penyusutan dengan laba sebelum penyusutan dan pajak. Dalam kondisi seperti ini maka penghematan pajak yang seharusnya diterima hanya diterima sebagian pada periode kerugian tersebut sedangkan yang sebagian lagi ditunda penerimaannya pada periode-periode berikutnya pada saat perusahaan memperoleh laba. Dengan demikian, besarnya penghematan pajak yang ditunda penerimaannya adalah kerugian dikalikan tarif pajak.

Penundaan pengakuan tax saving berarti menurunkan nilai sekarang tax saving. Dengan metode evaluasi usulan investasi yang berdasarkan laba tunai yang memperhitungkan nilai waktu uang (*time value money*), seperti metode net present value, penundaan pengakuan tax saving berakibat menurunkan besarnya tax saving yang diakui.

Pengenaan Tarif Pajak Progresif

Pengakuan penyusutan yang besar pada periode-periode pertama investasi akan menurunkan penghasilan kena pajak pada periode-periode pertama investasi tersebut. Namun, pada periode-periode akhir investasi akan menaikkan penghasilan kena pajak. Dengan pengenaan tarif pajak progresif sebagaimana tercantum dalam

pasal 17 UU PPh 1984, maka kenaikan penghasilan kena pajak yang terjadi pada periode-periode akhir aktiva juga akan menaikkan jumlah pajak yang terutang yang pada akhirnya juga me-nurunkan pendapatan investasi.

Hal-hal yang menurunkan keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat di atas dapat diilustrasikan sebagai berikut: Aktiva yang memiliki harga pemerolehan Rp40.000.000,00, umur ekonomis empat tahun dan nilai residual nol, misalnya dapat menghasilkan laba sebelum penyusutan dan pajak per tahun Rp15.000.000,00. Diasumsikan metode penyusutan yang digunakan (menurut buku PAI) adalah garis lurus. Besarnya penyusutan periodik dan laba kena pajak menurut buku PAI dan menurut UU PPh 1984 dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1

Tahun ke...	Penyusutan Menurut... (Rp)		Laba Kena Pajak Menurut... (Rp)	
	Buku PAI	UU PPh 1984	Buku PAI	UU PPh 1984
1	10.000.000,00	20.000.000,00	5.000.000,00	(5.000.000,00)
2	10.000.000,00	10.000.000,00	5.000.000,00	0
3	10.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	10.000.000,00
4	10.000.000,00	2.500.000,00	5.000.000,00	12.500.000,00
Jumlah	40.000.000,00	37.500.000,00	20.000.000,00	22.500.000,00

Tabel di atas menunjukkan hal-hal yang mengurangi keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 sebagai berikut:

1. Pada akhir tahun keempat masih terdapat harga pemerolehan belum disusut menurut UU PPh 1984 sebesar Rp2.500.000,00 sedangkan menurut buku PAI besarnya harga pemerolehan belum disusut sebesar nol. Besarnya harga pemerolehan belum disusut sebesar Rp2.500.000,00 akan disusutkan pada tahun-tahun setelah aktiva tersebut ditarik dari pemakaian yang berarti terdapat tax saving yang tidak diperhitungkan dalam evaluasi usulan investasi. Juga, dengan adanya harga pemerolehan belum disusut pada saat penarikan aktiva dari pemakaian tersebut instrumen metode penyusutan dipercepat akan membebani pajak kepada perusahaan lebih besar dibanding jika perusahaan menggunakan

metode penyusutan garis lurus (lihat jumlah total laba kena pajak). Besarnya penghasilan kena pajak lebih besar Rp2.500.000,00 dibanding besarnya laba akuntansi sebelum pajak.

2. Pada tahun pertama terdapat kerugian sebesar Rp5.000.000,00 yang terjadi karena laba sebelum penyusutan dan akuntansi bernilai positif tetapi lebih kecil dibanding penyusutan yang diakui menurut UU PPh 1984. Oleh karena itu, pada tahun pertama terdapat penundaan pengakuan penyusutan Rp5.000.000,00. Penundaan ini berarti juga menunda penerimaan tax saving sebesar Rp5.000.000,00 dikalikan tarif pajak.
3. Laba akuntansi sebelum pajak untuk setiap tahun dikenai tarif pajak sebesar 15%, sedangkan penghasilan kena pajak selain dikenai tarif pajak 15%, khusus untuk tahun keempat dikenai tambahan tarif 25% untuk penghasilan di atas Rp10.000.000,00. Dengan demikian, pajak yang terutang jika penyusutannya dihitung menurut UU PPh 1984 akan lebih besar bila dibanding dengan pajak yang terutang jika penyusutan dihitung menurut buku PAL. Besarnya selisih adalah Rp2.500.000,00 dikalikan 25%.

Kesimpulan

Instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984 berbeda dengan metode-metode penyusutan yang diperkenankan oleh buku PAL. Perbedaan-perbedaan terjadi karena maksud dan tujuan yang ingin dicapai UU PPh 1984 berbeda dengan maksud dan tujuan yang ingin dicapai buku PAL. UU PPh 1984 lebih menekankan pada tujuan pajak sebagai fungsi pengatur, seperti untuk mendorong investasi, memantapkan stabilitas ekonomi. Sedangkan buku PAL lebih menekankan pada tujuan untuk mengalokasikan harga pemerolehan aktiva secara sistematis dan rasional ke periode-periode yang menikmati aktiva.

Perbedaan-perbedaan yang berkaitan dengan penerapan metode penyusutan dipercepat antara UU PPh 1984 dan buku PAL pada dasarnya merupakan beda waktu. Namun, perbedaan-perbedaan tersebut dapat berubah menjadi beda tetap terutama pada saat penarikan aktiva dari pemakaian di mana nilai buku aktiva tersebut lebih besar dibanding hasil penjualan netto.

Beda waktu yang berubah menjadi beda tetap dapat mengurangi keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat yang diterapkan UU PPh 1984. Hal-hal lain yang juga menyebabkan berkurangnya keefektifan instrumen tersebut adalah perusahaan menderita rugi dan penerapan tarif pajak progresif.

Penutup

Dalam artikel ini telah diungkapkan hal-hal yang dapat mengurangi keefektifan instrumen metode penyusutan dipercepat untuk mencapai tujuannya, terutama untuk mendorong investasi. Hal-hal di atas merupakan masalah-masalah yang harus diperhatikan.

Daftar Pustaka

- Accountants International Study Group. 1971. *Accounting for Corporate Income Taxes*.
- Archer, Stephen H and G. Marc Choate and George Racette. 1983. *Financial Management*, second ed., John Wiley & Sons.
- Davidson, Sidney. 1983. "Depreciation." di dalam *Handbook of Modern Accounting*, ed. S. Davidson and Roman L. Weil, Third ed., McGraw-Hill.
- Financial Accounting Standard Board. 1984/1985. *Accounting Standards Current Text as of June 1, 1984: General Standard*.
- Harnanto. 1982. *Akuntansi Keuangan Intermediate 2*. ed. Pertama cetakan pertama, Liberty, Yogyakarta.
- Heitger, Lester E and Serge Matulich. 1985. *Managerial Accounting*, second ed., McGraw-Hill.
- Hicks, Sam A. Mi 1978. "Choosing the Form for Business Tax Incentives." di dalam *Accounting Review*. Vol. LIE, no. 3.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 1984. *Prinsip Akuntansi Indonesia 1984*. Jakarta.
- Mardiasmo. 1990. *Perpajakan*. cetakan keempat, Andi Offset Yogyakarta.
- Moore, Carl L. and Robert K. Jaedicke. 1972. *Managerial Accounting*, third ed., South-Western Publishing Co. USA.
- Nurnberg, Hugo. 1983. "Accounting Corporate Income Taxes." di dalam *Handbook of Modern Accounting*, ed. S. Davidson and Roman L. Weil, third ed.

Peraturan-peraturan tentang Perpajakan. 1984. Badan Penerbit Pekerjaan Umum.

Skousen, K.Fred and Jay M. Smith. 1981. *Intermediate Accounting*, seventh ed.
South-Western Publishing Co.