

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. *Review Hasil Penelitian Terdahulu*

Penelitian yang dilakukan oleh Koapaha, Sondakh, dan Pusung dari Universitas Sam Ratulangi Manado (Jurnal EMBA Volume 2, Nomor 3, September 2014) yang berjudul “Evaluasi Penerapan Perlakuan Akuntansi Aktiva Tetap Berdasarkan PSAK Nomor 16 Pada RSUP Dr. R. D. Kandou Manado”. Metode penelitian yang digunakan oleh peneliti adalah deskriptif komparatif. Hasil dari penelitian dapat disimpulkan bahwa RSUP Prof. Dr. R.D Kandou menjalankan kegiatan akuntansinya sudah berpedoman pada kebijakan akuntansi perusahaan yang mengarah pada PSAK Nomor 16. Pengukuran aktiva tetap pada RSUP Prof. Dr. R.D Kandou dilakukan sesuai kebijakan perusahaan, pengakuan aktiva tetap perusahaan sesuai sudah dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia, RSUP Prof. Dr. R.D Kandou menyusutkan aktiva tetapnya menggunakan metode saldo menurun dimana hal ini belum sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. RSUP Prof. Dr. R.D Kandou menghentikan aktiva tetap yang sudah tidak digunakan dengan cara menghapus aktiva tetap dari daftar kepemilikan dan melepasnya dengan cara dihibahkan. RSUP Prof. Dr. R.D Kandou telah menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan dan mengungkapkan sejumlah informasi dalam catatan atas laporan keuangan. Peneliti menyarankan kepada pihak manajemen yaitu dengan melakukan revaluasi secara teratur, agar RSUP Prof. Dr. R.D Kandou bisa memastikan jumlah tercatat tidak berbeda pada akhir periode pelaporan.

Penelitian yang dilakukan oleh Erwin Budiman, Sifrid Pangemanan, dan Steven Tangkuman dari Universitas Sam Ratulangi Manado (Jurnal EMBA Volume 2, Nomor 1, Maret 2014) yang berjudul “Analisis Perlakuan Akuntansi Aktiva Tetap pada PT. Hasjrat Multifinance Manado 2012”. Metode analisis data yang digunakan oleh peneliti adalah metode deskriptif kualitatif dengan teknik pengumpulan data yang dilakukan adalah dokumentasi dan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perlakuan akuntansi aktiva tetap pada PT. Hasjrat

Multifinance Manado dalam menetapkan harga perolehan untuk aktiva tetap perusahaan terkadang tidak terjadi penyeragaman untuk harga perolehan aktiva tetap, begitu juga dengan pengukuran penurunan nilai dan penghentian aktiva tetapnya. Peneliti menyarankan kepada pihak manajemen yaitu perlu adanya internal kontrol yang baik serta dilakukan pemeriksaan daftar aktiva tetap 1 tahun sekali yaitu dengan membandingkan jumlah nilai fisik aktiva tetap di perusahaan dengan daftar kartu aktiva tetap, sehingga dapat diketahui aktiva tetap mana yang mengalami penurunan nilai yang sudah tidak sesuai dengan harga pasar atau nilai wajar serta aktiva tetap mana yang umur ekonomisnya sudah habis dan sudah tidak bisa digunakan atau sudah rusak.

Penelitian yang dilakukan oleh Jesella Lourina Makaluas dan Dhullo Afandi dari Universitas Sam Ratulangi Manado (Jurnal EMBA Volume 4, Nomor 1, Maret 2016) yang berjudul “Analisis Pelaporan dan Pengungkapan Aktiva Tetap di PT. Kemilau Nur Sian”. Metode analisis yang digunakan oleh peneliti adalah metode deskriptif. Hasil dari penelitian terlihat pelaporan aktiva tetap neraca PT. Kemilau Nur Sian tidak menjelaskan secara detail informasi mengenai jenis-jenis aktiva tetap perusahaan. Pengungkapan aktiva tetap yang dilakukan oleh PT. Kemilau Nur Sian belum memadai, karena belum semua diungkapkan seperti aset diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual, akuisisi melalui kombinasi bisnis, jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aktiva tetap, serta jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam pembangunan. Peneliti menyarankan kepada pihak manajemen yaitu dengan melaporkan jenis-jenis aktiva tetap secara terpisah dalam neraca dan mengungkapkan secara rinci mengenai hal tersebut, sehingga perusahaan dapat menyajikan informasi yang akurat kepada pihak yang mempunyai kepentingan terhadap laporan keuangan.

Penelitian pada Jurnal Riset dan Jurnal Akuntansi, Volume 2, Nomor 1, Agustus 2017 yang berjudul “Tinjauan Akuntansi Aktiva Tetap Menurut PSAK Nomor 16 pada Distrik Navigasi Kelas I Belawan”. Metode analisis yang digunakan oleh peneliti adalah kualitatif deskriptif. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa perolehan aktiva tetap pada Distrik Navigasi Kelas I Belawan dengan Pembelian tunai, Hibah dan Transfer masuk. Metode penyusutan aktiva tetap yang digunakan oleh Distrik Navigasi Kelas I Belawan yaitu

menggunakan metode garis lurus yang sudah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Pelepasan aktiva tetap pada Distrik Navigasi Kelas I Belawan dengan cara mengadakan *stock opname* per 5 tahun untuk melihat apakah kondisi aktiva layak atau tidak dan aktiva tetap yang tidak layak pakai akan didaftarkan ke KPKNL Medan untuk dilakukan proses pelelangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Rumayar, Saerang dan Pangerapan dari Universitas Sam Ratulangi Manado (Jurnal Riset Akuntansi *Going Concern* 12 (2), 2017) yang berjudul “Evaluasi Penerapan Akuntansi atas Aset Tetap pada PT. Meratus Line Cabang Bitung”. Metode analisis yang digunakan oleh peneliti adalah analisis deskriptif dengan pendekatan kualitatif, menggunakan teknik wawancara langsung, dokumentasi dan email. Dari hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa perusahaan menjalankan kegiatan akuntansi yang dipandu oleh kebijakan akuntansi yang telah menghasilkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan tentang aset tetap.

Penelitian yang dilakukan oleh Ieva Kozlovska dari *Riga Business School* (*Copernican Journal of Finance & Accounting Volume 4, Issue 2, 2015*) yang berjudul “*The Impact of Long-Lived Non-Financial Assets Depreciation or Amortization Method On Financial Statements*”. Artikel ini mengungkapkan pandangan teoretis dan praktis yang mengeksplorasi bagaimana informasi terkait penyusutan / amortisasi aset non-keuangan yang berumur panjang mempengaruhi hasil dalam laporan keuangan perusahaan Latvia yang terdaftar di bursa Baltik.

Penelitian yang dilakukan oleh Talnagiova dan Cerana dari DAAAM International, Vienna, Austria (*Annals dan Proceedings of DAAAM International 2011*) yang berjudul “*Measurement of Assets in Financial Statements of An Industrial Company*”. Masalah utama dari pengukuran dalam akuntansi keuangan dibahas dalam penelitian ini: menggunakan pengukuran nilai wajar pada hari neraca untuk aset tetap berwujud. Pengukuran aset semacam itu menentukan laporan keuangan perusahaan. Tujuan penelitian ini adalah untuk menunjukkan perbedaan yang signifikan di bidang pengukuran aset menurut IAS 16 properti, rencana dan peralatan dalam laporan keuangan yang disiapkan berdasarkan International Standar Pelaporan Keuangan (IFRS).

Penelitian yang dilakukan oleh Magdalena Lech dan Małgorzata Kamieniecka dari Maria Curie Skłodowska University, Polandia (*Management, Knowledge, and Learning, 25-27 June 2014*) yang berjudul “*Valuation Of Tangible Fixed Assets At The Moment Of Transition To The IFRS/IAS (Based On KGHM JSC)*”. Tujuan dari penelitian ini adalah interpretasi konten standar internasional dalam hal penilaian awal aset tetap berwujud, serta analisis komparatif dengan persyaratan Undang-Undang Akuntansi Polandia [pol. Ustawa o Rachunkowości]. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan ada banyak ketidaksesuaian dalam penilaian aset tetap antara peraturan yang terkandung dalam IFRS atau IAS dan Undang-Undang Akuntansi Polandia. Untuk meningkatkan komparabilitas dan transparansi laporan keuangan dibuat sesuai dengan peraturan Polandia dan internasional, peneliti memberi saran yaitu dengan perlu adanya secara bertahap menyesuaikan peraturan domestik dengan solusi internasional.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Ruang Lingkup yang Diatur dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014)

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan pedoman dalam melakukan praktek akuntansi yang mencakup hampir semua aspek yang berkaitan dengan akuntansi yang dalam penyusunannya melibatkan sekumpulan orang dengan kemampuan dibidang akuntansi yang tergabung dalam suatu lembaga yang dinamakan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Dengan kata lain Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) adalah buku petunjuk bagi pelaku akuntansi yang berisi pedoman tentang segala hal yang berhubungan dengan akuntansi.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang mengatur mengenai aset tetap dan yang berlaku, yang digunakan dalam penelitian saat ini adalah PSAK Nomor 16 (revisi 2014). PSAK ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi aset tetap, sehingga pengguna laporan keuangan dapat memahami informasi mengenai investasi entitas dalam aset tetap, dan perubahan dalam investasi tersebut. Masalah utama dalam akuntansi aset tetap adalah pengakuan aset, penentuan jumlah tercatat, pembebanan penyusutan, dan rugi penurunan nilainya (IAI, 2014: 16.1).

Di dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014) (IAI, 2014: 16.1) disebutkan bahwa “Pernyataan ini diterapkan dalam akuntansi aset tetap, kecuali PSAK lain mensyaratkan atau mengizinkan perlakuan akuntansi yang berbeda”. Dapat disimpulkan bahwa PSAK Nomor 16 harus ditetapkan dalam perlakuan akuntansi aset tetap kecuali ada pernyataan lain yang menetapkan atau mengizinkan perlakuan akuntansi yang berbeda dengan standar ini. Beberapa pernyataan lain yang dapat mensyaratkan perlakuan akuntansi yang berbeda dengan PSAK Nomor 16 (revisi 2014), yaitu:

- a. Aset tetap yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual sesuai dengan PSAK 58: Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan.
- b. Dikosongkan.
- c. Pengakuan dan pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi (lihat PSAK 64: Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi pada Pertambangan Sumber Daya Mineral).
- d. Hak penambangan dan cadangan mineral seperti minyak, gas alam, dan sumber daya serupa yang tidak dapat diperbarui. (IAI, 2014: 16.1)

PSAK lain mungkin mensyaratkan pengakuan aset tetap berdasarkan pendekatan yang berbeda dari Pernyataan ini. Sebagai contoh PSAK 30: Sewa mensyaratkan entitas untuk mengevaluasi pengakuan aset tetap sewaan dengan dasar pemindahan risiko dan manfaat. Akan tetapi, dalam aspek perlakuan akuntansi tertentu lain untuk aset tersebut, termasuk penyusutan, diatur oleh Pernyataan ini (IAI, 2014: 16.1).

2.2.2. Pengertian Aset Tetap

Aset tetap merupakan salah satu unsur utama yang mendukung kelancaran operasi perusahaan dan mempunyai porsi yang cukup besar dari seluruh kekayaan perusahaan. Peranan aset tetap didalam suatu entitas tidak dapat dipungkiri lagi baik dari segi fungsinya untuk melakukan produksi maupun dari segi investasinya.

Para ahli sejak dulu telah melakukan pengkajian terhadap definisi dari aset tetap. Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 16 (revisi 2014) disebutkan bahwa:

Aset tetap adalah aset berwujud yang:

- a. Dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif.
- b. Diperkirakan untuk digunakan selama lebih dari satu periode (IAI, 2014: 16.1-16.2).

Menurut Rudianto (2012: 256) dalam bukunya Pengantar Akuntansi, Konsep dan Teknik Penyusunan Laporan Keuangan menyebutkan aset tetap adalah barang berwujud milik perusahaan yang sifatnya relatif permanen dan digunakan dalam kegiatan normal perusahaan, bukan untuk diperjualbelikan.

Menurut L. M. Samryn (2015: 162-163) dalam buku Pengantar Akuntansi Buku 2 Metode Akuntansi untuk Elemen Laporan Keuangan Diperkaya dengan Perspektif IFRS dan Perbankan menyebutkan Aktiva tetap pada umumnya merupakan komponen aktiva jangka panjang yang paling besar nilainya dalam perusahaan. Aktiva tetap merupakan kelompok aktiva perusahaan yang memenuhi semua kriteria sebagai berikut:

- a. Mempunyai masa manfaat, atau umur ekonomis lebih dari satu tahun.
- b. Dimiliki dengan tujuan untuk digunakan dalam membantu aktivitas perusahaan. Dalam pengertian dimiliki bukan untuk dijual atau digunakan sebagai bahan untuk melengkapi produk.
- c. Fisik barangnya dapat dilihat dan diraba, sehingga biasa juga disebut aktiva tetap berwujud. Aktiva tetap yang tidak memenuhi kriteria ini disebut aktiva tetap tidak berwujud.
- d. Biasanya mempunyai nilai perolehan yang relatif besar. Berdasarkan kriteria ini, aktiva perusahaan yang bisa dipakai bertahun-tahun, tetapi harga perolehannya tidak signifikan, maka aktiva yang bersangkutan tidak dikelompokkan sebagai aktiva tetap, dan bahkan kadang-kadang langsung dikategorikan sebagai beban yang disatukan dengan tujuan pembelanjannya.

Menurut Hans Kartikahadi *et al* (2016: 362) dalam buku Akuntansi Keuangan Berdasarkan SAK Berbasis IFRS, Edisi Kedua, Buku 1, menyebutkan aset tetap adalah aset berwujud yang digunakan untuk mendukung kegiatan operasional sehari-hari. Terdapat beberapa istilah untuk aset berwujud tersebut, yaitu aset tetap tanah, bangunan, dan peralatan (*property, plant, and equipment*), dan istilah yang sekarang digunakan adalah aset tetap.

Aset tetap (*fixed asset*) adalah aset yang bersifat jangka panjang atau secara relatif memiliki sifat permanen seperti peralatan, mesin, gedung, dan tanah. Nama lain yang biasa digunakan dalam bahasa Inggris untuk aset tetap adalah *plant asset* atau *property, plant, and equipment*. Aset tetap mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- a. Memiliki bentuk fisik dan dengan demikian merupakan aset berwujud.
- b. Dimiliki dan digunakan oleh perusahaan dalam kegiatan operasi.
- c. Tidak dimaksudkan untuk dijual sebagai bagian dari kegiatan operasi. (Warren *et al*, 2017: 486).

Para pakar memberi definisi mengenai aset tetap dengan kalimat yang berbeda-beda, namun secara substansial tidak memiliki perbedaan yang signifikan. Dari beberapa pengertian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa aset tetap mempunyai kriteria sebagai berikut:

- a. Memiliki wujud yang nyata (*tangible assets*).
- b. Memiliki unsur ekonomis lebih dari satu periode akuntansi.
- c. Digunakan dalam operasional perusahaan, namun tidak dimaksudkan untuk dijual.

2.2.3. Penggolongan Aset Tetap

Aset tetap yang dimiliki dan dikuasai oleh perusahaan dapat berbeda jenis dan macam bentuknya. Hal ini dikarenakan sifat dan bidang usaha yang dijalankan berbeda sehingga aset tetap yang digunakan berbeda sesuai dengan kebutuhan

masing-masing perusahaan. Untuk tujuan akuntansi tetap dapat dikelompokkan menurut beberapa kategori.

Di dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014) menyebutkan bahwa: Suatu kelas aset tetap adalah pengelompokan aset-aset yang memiliki sifat dan kegunaan yang serupa dalam operasi entitas. Berikut adalah contoh dari kelas tersendiri:

- (a) tanah;
- (b) tanah dan bangunan;
- (c) mesin;
- (d) kapal;
- (e) pesawat udara;
- (f) kendaraan bermotor;
- (g) perabotan; dan
- (h) peralatan kantor (IAI, 2014: 16.7)

Pengelompokan menurut Rudianto dalam bukunya Pengantar Akuntansi, Konsep dan Teknik Penyusunan Laporan Keuangan (2012: 257) adalah sebagai berikut:

- a. Aset tetap yang umurnya tidak terbatas, seperti tanah tempat kantor atau bangunan pabrik berdiri, lahan pertanian, lahan perkebunan, dan lahan peternakan. Aset tetap jenis ini adalah aset tetap yang dapat digunakan secara terus menerus selama perusahaan menghendakinya tanpa harus memperbaiki atau menggantinya.
- b. Aset tetap yang umurnya terbatas dan apabila sudah habis masa manfaatnya bisa diganti dengan aset yang sejenis, seperti bangunan, mesin, kendaraan, komputer, mebel, dan sebagainya. Aset tetap kelompok kedua adalah jenis aset tetap yang memiliki umur ekonomis maupun umur teknis yang terbatas. Karena itu, jika secara ekonomis sudah tidak menguntungkan (beban yang dikeluarkan lebih besar dari manfaatnya), maka aset seperti ini harus diganti dengan aset lain.
- c. Aset tetap yang umurnya terbatas dan apabila sudah habis masa manfaatnya tidak dapat diganti dengan yang sejenis, seperti tanah pertambangan dan hutan. Kelompok aset tetap yang ketiga merupakan aset tetap sekali pakai dan tidak

dapat diperbarui karena kandungan atau isi dari aset itulah yang dibutuhkan, bukan wadah luarnya. Tanah pertambangan memang tetap masih ada saat kandungan emas atau minyaknya habis, tetapi bukan tanah itu sendiri yang mendorong perusahaan membeli atau berinvestasi, melainkan emas atau minyaknya. Memang, hutan dapat ditanami kembali, tetapi itu memerlukan waktu yang sangat lama dan beban yang sangat besar.

2.2.4. Pengakuan Aset Tetap

Permasalahan utama yang sering kali timbul saat pengakuan aset tetap adalah kriteria apa serta kapan suatu aset tetap yang akan diperoleh tersebut dapat diakui sebagai aset tetap perusahaan dan dapat disajikan dalam laporan keuangan. Pengakuan yang berhubungan dengan aset tersebut adalah meliputi waktu, nilai uang (*cost*), unsur-unsur biaya apa saja yang dapat diakui sebagai biaya perolehan aset tetap, dan karakteristik apa saja yang harus dimiliki oleh suatu aset agar dapat diakui sebagai aset tetap.

Menurut Hans Kartikahadi *et al* (2016: 363) biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika:

- a. Besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas.
- b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.

Hal tersebut menegaskan bahwa biaya perolehan suatu aset tetap hanya dapat diakui dalam catatan akuntansi entitas jika dan hanya jika biaya perolehannya dapat diukur secara andal dan memberikan manfaat ekonomis di masa depan. Hal ini juga diterapkan untuk, jika setelah perolehan awal, terdapat biaya-biaya yang dikeluarkan untuk aset tetap tersebut. Hanya pengeluaran yang memenuhi syarat di atas, memiliki manfaat ekonomis masa depan dan dapat diukur secara andal yang dapat diakui sebagai bagian dari aset tetap. Pertimbangan yang hati-hati (*prudent*) diperlukan untuk menentukan apakah suatu biaya perolehan aset berwujud atau bagian dari aset berwujud dapat dikategorikan sebagai aset tetap atau tidak. Pertimbangan dalam penerapan kriteria pengakuan ini harus disesuaikan dengan

kondisi dari entitas, yang dapat diterapkan terhadap unit-unit secara individual atau secara agregasi (Hans Kartikahadi, 2016: 364).

Biaya perolehan aset tetap dapat diakui sebagai aset jika dan hanya jika: “(a) kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut; dan (b) biaya perolehannya dapat diukur secara andal”. (IAI, 2014: 16.2)

Suatu entitas harus dapat menilai apakah suatu aset yang dimilikinya akan mempunyai nilai ekonomik dimasa depan atau tidak, dan didukung dengan adanya bukti-bukti yang diperlukan. Suatu aset juga dapat dicatat sebagai aset tetap ketika aset tersebut memenuhi kriteria dapat digunakan lebih dari satu periode.

Aset tetap dapat diperoleh untuk alasan keamanan atau lingkungan. Perolehan aset tetap tersebut, meskipun tidak secara langsung meningkatkan manfaat ekonomik masa depan dari aset tertentu yang ada, mungkin diperlukan bagi entitas untuk memperoleh manfaat ekonomik masa depan dari aset lain. Aset tetap tersebut memenuhi syarat pengakuan aset, karena aset tersebut memungkinkan entitas memperoleh manfaat ekonomik masa depan yang lebih besar dari aset terkait dibandingkan dengan manfaat ekonomik yang dihasilkan seandainya aset tersebut tidak diperoleh (IAI, 2014: 16.3).

Unit ukuran dalam pengakuan suatu aset tetap tidak diatur dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014), maka tidak ada aturan yang baku mengenai unit ukuran suatu aset tetap. Unit ukuran suatu aset tetap disesuaikan dengan keadaan spesifik entitas. Hal yang mungkin sesuai untuk untuk menggabungkan unit-unit yang secara individual tidak signifikan, seperti cetakan dan perkakas, kemudian menerapkan kriteria pengakuan terhadap nilai gabungan tersebut (IAI, 2014: 16.2).

2.2.5. Pengukuran Aset Tetap

Aset tetap harus dapat diukur dengan uang sehingga dapat dimasukkan dalam laporan keuangan. Salah satu elemen dalam laporan keuangan adalah dapat diukur, selain itu salah satu pengakuan aset tetap adalah biaya perolehan dapat diukur secara handal.

Mengenai pengukuran aset tetap dapat dibagi kedalam dua bagian, yaitu:

1. Pengakuan awal ketika aset tersebut diperoleh

Harga perolehan aset tetap meliputi seluruh jumlah yang dikeluarkan untuk mendapatkan aset tersebut. Jadi, aset tetap akan dilaporkan dalam neraca tidak hanya sebesar harga belinya saja, tetapi juga termasuk seluruh biaya yang dikeluarkan sampai aset tetap tersebut siap untuk dipakai (Hery, 2015: 267-268).

Di dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014) menyebutkan bahwa “Aset tetap yang memenuhi kualifikasi pengakuan sebagai aset diukur pada biaya perolehan”. (IAI, 2014: 16.3). Biaya perolehan merupakan biaya atau *cost* yang dikeluarkan pada saat suatu aset dibeli atau selama aset tersebut dalam konstruksi. Menurut IAI biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat aset tersebut dibeli. Namun terdapat biaya-biaya lain yang merupakan komponen biaya perolehan selain harga beli aset tersebut. Komponen biaya-biaya tersebut meliputi bea impor, pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain, biaya-biaya dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan serta estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan relokasi aset. Contoh biaya yang dapat diatribusikan langsung antara lain:

- a. Biaya imbalan kerja (sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 24: Imbalan Kerja) yang timbul secara langsung dari konstruksi aset tetap.
- b. Biaya penyiapan lahan untuk pabrik.
- c. Biaya penanganan dan penyerahan awal.
- d. Biaya instalasi dan perakitan.
- e. Biaya pengujian aset apakah aset berfungsi dengan baik, setelah dikurangi hasil neto penjualan setiap produk yang dihasilkan sehubungan dengan pengujian tersebut (seperti contoh hasil dari peralatan yang sedang diuji).
- f. *Fee* profesional.

2. Pengukuran setelah pengakuan awal

Pengukuran aset tetap selain dilakukan pada awal perolehan juga dilakukan pada periode setelah aset tetap tersebut diperoleh. Di dalam PSAK Nomor 16 terdapat perubahan yang signifikan mengenai perlakuan akuntansi aset tetap terutama tentang pengukuran nilai aset tetap setelah perolehan. PSAK Nomor 16 mengakui adanya dua metode dalam perlakuan akuntansi tetap tersebut. Kedua metode ini adalah:

a) Metode Biaya (PSAK Tahun 2014)

Model biaya adalah model yang selama ini dikenal, yang setelah pengakuan awal aset tetap (Hans Kartikahadi *et al*, 2016: 384).

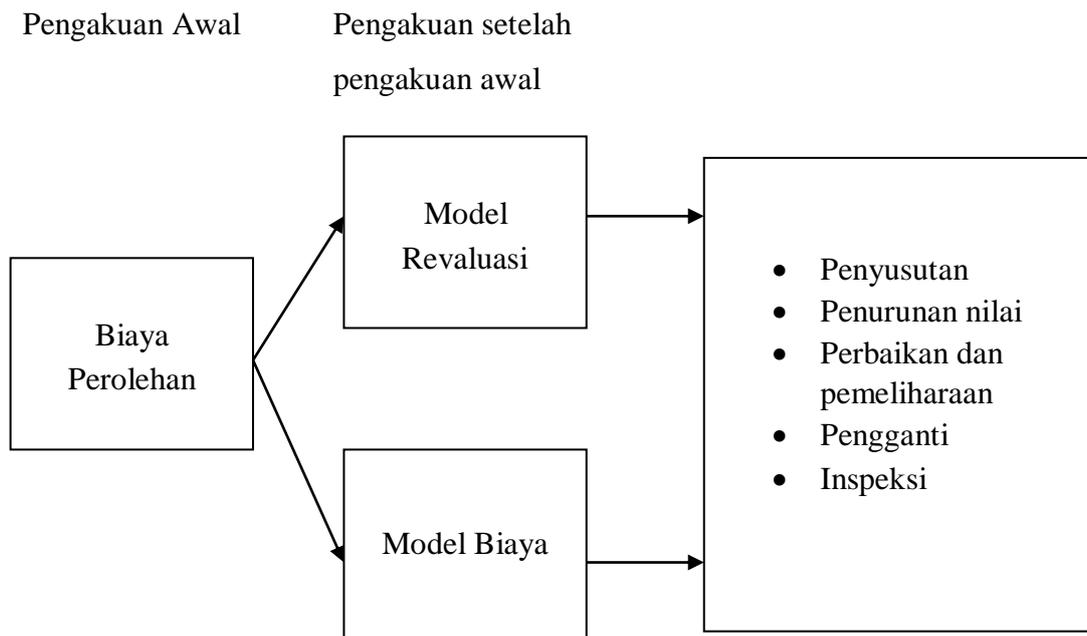
Aset tetap

Biaya perolehan	Rp 120.000.000
Akumulasi penyusutan	Rp (70.000.000)
Akumulasi penurunan nilai aset	<u>Rp (9.000.000)</u>
Aset tetap (net)	Rp 41.000.000

Dengan metode ini, setelah pengakuan sebagai aset, aset tetap dicatat pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai (IAI, 2014: 16.6).

b) Metode Revaluasi (PSAK revisi 2014)

Dengan metode ini, setelah pengakuan sebagai aset, aset tetap yang nilai wajarnya dapat diukur secara andal dicatat pada jumlah revaluasian, yaitu nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai setelah tanggal revaluasi. Revaluasi dilakukan dengan keteraturan yang cukup reguler untuk memastikan bahwa jumlah tercatat tidak berbeda secara material dengan jumlah yang ditentukan dengan menggunakan nilai wajar pada akhir periode pelaporan (IAI, 2014: 16.6).



Gambar 2.1. Model Revaluasi atau Model Biaya

Sumber: Buku Akuntansi Keuangan Berdasarkan SAK Berbasis IFRS, Edisi Kedua, Buku 1

Pilihan penggunaan model pengukuran, antara model biaya dan model revaluasi, merupakan pilihan kebijakan akuntansi yang ditentukan oleh manajemen. Pemilihan kebijakan ini harus diterapkan pada keseluruhan aset tetap yang berada dalam kelompok yang sama. Misalnya entitas memiliki 3 gedung yang berlokasi di 3 kota, Jakarta, Tangerang, dan Bekasi. Jika untuk gedung di Jakarta, entitas memilih untuk menggunakan model revaluasi, maka baik gedung di Tangerang dan Bekasi juga harus menggunakan model revaluasi. Sementara untuk kelompok aset lain, misalnya mesin dan peralatan pabrik, entitas dapat memilih menggunakan model biaya (Hans Kartikahadi, 2016: 382-383).

2.2.6. Biaya-biaya Setelah Perolehan Awal

Pada saat proses perolehan aset tetap sudah selesai, aset tetap sudah digunakan pada kondisi dan lokasi sesuai dengan tujuan perolehannya. Dimulai pada saat penggunaannya sampai dengan pada akhir masa manfaat, terdapat beberapa jenis biaya yang lazimnya terjadi sehubungan dengan pemanfaatan aset

tetap, yang disebut sebagai biaya-biaya setelah perolehan awal, yang umumnya dapat dikelompokkan sebagai berikut:

1. Biaya Perbaikan dan Pemeliharaan

Termasuk dalam kelompok biaya ini adalah biaya-biaya tenaga kerja dan biaya habis pakai (*consumables*) sehubungan dengan kegiatan perawatan sehari-hari aset tetap. Biaya perbaikan dan pemeliharaan tidak boleh diakui sebagai bagian dari biaya aset tetap, namun harus langsung diakui sebagai beban dalam laporan laba rugi pada saat terjadinya.

2. Biaya Penggantian

Bagian tertentu dari aset tetap mungkin perlu diganti secara periodik. Biaya penggantian ini dapat menjadi bagian dari biaya aset tetap jika memenuhi kriteria pengakuan aset tetap, yang telah dijelaskan pada bagian awal bab ini, yaitu terdapat manfaat ekonomi dari aset tetap yang akan mengalir ke entitas dan biaya perolehannya dapat diukur secara andal.

3. Biaya Inspeksi Teratur

Untuk dapat mempertahankan kinerja dari suatu aset, perlu dilakukan inspeksi secara teratur yang memerlukan biaya yang cukup signifikan, karena mungkin saja melibatkan keahlian teknis yang cukup tinggi. Biaya terkait dengan kegiatan inspeksi ini dapat dikapitalisasi pada nilai aset tetap jika memenuhi pengakuan aset tetap, seperti yang telah dijelaskan kembali pada butir kedua di atas. Nilai tercatat dari inspeksi yang pernah dilakukan sebelumnya atau yang dilakukan pada saat perolehan (pembangunan aset tetap) harus dihentikan pengakuannya. Estimasi biaya inspeksi sejenis yang dilakukan dapat digunakan sebagai indikasi biaya inspeksi saat aset tersebut diperoleh atau dibangun.

PSAK 16 mengatur bahwa jika terjadi pengganti bagian signifikan dari suatu aset, maka nilai tercatat dari bagian yang diganti harus dihentikan pengakuannya (dikeluarkan dari nilai tercatat aset tetap) dan nilai bagian pengganti ditambahkan

ke dalam nilai aset tetap. Sisa nilai tercatat bagian yang diganti diakui sebagai beban periode berjalan.

Demikian juga untuk inspeksi teratur. Jika suatu inspeksi teratur atas suatu aset tetap dilakukan, maka biaya untuk inspeksi teratur tersebut ditambahkan ke nilai tercatat aset tetap, namun nilai tercatat dari inspeksi teratur sebelumnya harus dikeluarkan dan diakui sebagai beban periode berjalan.

Berdasarkan pengaturan di atas, maka entitas sebaiknya memiliki suatu sistem informasi aset tetap yang cukup memadai sehingga dapat menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk pencatatan dan pelaporan transaksi di atas (Hans Kartikahadi *et al*, 2016: 379-380).

2.2.7. Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan adalah proses pengalokasian harga perolehan aset tetap menjadi biaya selama masa manfaatnya dengan cara yang rasional dan sistematis. PSAK Nomor 16 (revisi 2014) menyatakan “jumlah tersusutkan dari suatu aset dialokasikan secara sistematis sepanjang umur manfaatnya” (IAI, 2014: 16.8). Penyusutan ini digunakan untuk mencerminkan nilai sebenarnya dari suatu aset karena aset secara nyata nilai aset yang dipakai dari tahun ke tahun manfaatnya akan menurun. Menurunnya manfaat tersebut dikarenakan sebab teknis (kerusakan, keausan, ataupun keausan) dan dikarenakan sebab ekonomis (semakin tidak seimbang antara *revenues* dan *expenses*).

Penyusutan adalah proses pengalokasian biaya perolehan suatu aset tetap sedemikian sehingga jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aset tetap dapat dialokasikan secara sistematis selama masa manfaatnya. Kecuali tanah tidak disusutkan, karena pada dasarnya nilai tanah tidak berkurang, walaupun digunakan atau berjalannya waktu. Perlu dipahami adanya perbedaan penguasaan fisik atas tanah berdasarkan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan atau lainnya diperlakukan sesuai dengan ISAK 25 Hak Atas Tanah (Hans Kartikahadi *et al*, 2016: 391).

Seiring dengan berjalannya waktu, aset tetap selain tanah, kehilangan kemampuannya untuk memberikan jasa. Akibatnya, biaya peralatan, gedung, dan

pengembangan tanah perlu dipindahkan ke akun beban secara sistematis selama umur manfaatnya. Pemindahan biaya ke beban secara berkala semacam ini disebut penyusutan atau depresiasi (*depreciation*). Oleh karena tanah memiliki kemampuan yang tidak terbatas, tanah tidak terdepresiasi (Warren *et al*, 2017: 491).

Terdapat tiga faktor yang menentukan jumlah beban penyusutan yang diakui setiap periode. Tiga faktor tersebut adalah:

1. Biaya awal aset tetap

Biaya perolehan awal aset tetap ditentukan menggunakan konsep yang dijelaskan sebelumnya.

2. Umur manfaat yang diharapkan (*expected useful life*)

Dari aset tetap diestimasi ketika aset mulai menyediakan jasa. Estimasi umur manfaat yang diharapkan dapat berasal dari berbagai asosiasi perdagangan. Direktorat Jenderal Pajak juga mempublikasikan peraturan yang berguna dalam menentukan penyusutan untuk keperluan pelaporan keuangan. Akan tetapi, merupakan hal yang biasa jika perusahaan yang berbeda menggunakan umur manfaat yang berbeda untuk aset yang sama.

3. Estimasi nilai pada akhir umur manfaatnya. Faktor yang ketiga disebut nilai residu.

Faktor ketiga disebut nilai residu. Nilai residu (*residual value*) aset tetap pada akhir umur manfaat yang diharapkan harus diperkirakan pada saat aset disiapkan untuk menyediakan jasa. Dalam bahasa Inggris, nilai residu terkadang disebut *scrap value*, *salvage value*, atau *trade-in value*. Perbedaan antara jumlah biaya perolehan awal dan nilai residu disebut biaya penyusutan. Biaya penyusutan adalah jumlah biaya aset yang dialokasikan sepanjang umur manfaat sebagai beban penyusutan. Jika aset tetap tidak mempunyai nilai residu, maka keseluruhan biaya harus dialokasikan pada penyusutan (Warren *et al*, 2017: 492).

PSAK Nomor 16 (revisi 2014) menjelaskan bahwa “nilai residu dari aset adalah estimasi jumlah yang dapat diperoleh entitas saat ini dari pelepasan aset,

setelah dikurangi estimasi biaya pelepasan, jika aset telah mencapai umur dan kondisi yang diperkirakan pada akhir umur manfaatnya” (IAI, 2014: 16.2). Dalam kenyataannya nilai sisa sering kali tidak signifikan dan dapat diabaikan dalam perhitungan jumlah yang dapat disusutkan.

Nilai perolehan suatu aset mencakup seluruh pengeluaran yang terkait dengan perolehannya dan persiapannya sampai aset dapat digunakan. Jadi, disamping harga beli, pengeluaran-pengeluaran lain yang diperlukan untuk mendapatkan dan mempersiapkan aset harus disertakan sebagai harga perolehan (Hery, 2015: 276).

Nilai sisa merupakan estimasi nilai realisasi pada saat aset tidak dipakai lagi. Dengan kata lain, nilai sisa ini mencerminkan nilai estimasi dimana aset dapat dijual kembali ketika aset tetap tersebut dihentikan dari pemakaiannya atau pada saat estimasi masa manfaat aset berakhir. Besarnya estimasi nilai sisa sangat tergantung pada kebijakan manajemen mengenai penghentian aset tetap, dan juga tergantung pada kondisi pasar serta faktor lainnya. Bila perusahaan menggunakan asetnya hingga secara fisik benar-benar usang dan tidak dapat memberi manfaat lagi, maka aset tersebut dapat dikatakan tidak memiliki nilai sisa. Dalam praktek, seringkali nilai sisa ini diabaikan dalam menentukan beban penyusutan karena nilainya yang relatif kecil atau perhitungan yang pelik dimana manfaat yang didapat lebih rendah daripada waktu dan usaha yang dikorbankan untuk menaksir besarnya estimasi nilai sisa. Nilai sisa sifatnya adalah subyektif, dimana sangat tergantung pada kebijakan manajemen dari masing-masing perusahaan (Hery, 2015: 277).

Dalam menghitung besarnya beban penyusutan, umur ekonomis dapat diartikan sebagai suatu periode atau umur fisik dimana perusahaan dapat memanfaatkan aset tetapnya dan dapat juga berarti sebagai jumlah unit produksi (*output*) atau jumlah jam operasional yang diharapkan diperoleh dari aset (Hery, 2015: 277).

Umur ekonomis aset dapat dinyatakan baik berdasarkan faktor estimasi waktu ataupun faktor estimasi penggunaan. Berdasarkan waktu yang dilampaui atau tingkat pemakaian inilah alokasi terhadap nilai perolehan aset dilakukan dengan suatu tarif alokasi yang telah ditentukan. Estimasi umur ekonomis memerlukan suatu pertimbangan (*judgement*) pihak manajemen yang pada umumnya berdasarkan pada pengalaman terhadap jenis-jenis aset yang serupa (Hery, 2015: 278).

Manfaat ekonomis masa depan melekat pada aset yang dikonsumsi oleh entitas terutama melalui penggunaan aset itu sendiri. Namun, beberapa faktor lain seperti keusangan teknis, keusangan komersial, dan keausan selama aset tersebut tidak terpakai, sering mengakibatkan menurunnya manfaat ekonomis yang dapat diperoleh dari area tersebut. Berkaitan dengan hal-hal tersebut di atas, seluruh faktor berikut ini diperhitungkan dalam menentukan umur manfaat dari setiap aset:

- a. Prakiraan daya pakai dari aset yang bersangkutan. Daya pakai atau daya guna tersebut dinilai dengan merujuk pada prakiraan kapasitas atau kemampuan fisik aset tersebut untuk menghasilkan sesuatu.
- b. Prakiraan tingkat keausan fisik, yang bergantung pada faktor pengoperasian aset tersebut seperti jumlah penggiliran (*shift*) penggunaan aset dan program pemeliharaan aset dan perawatannya, serta perawatan dan pemeliharaan aset pada saat aset tersebut tidak digunakan (menganggur).
- c. Keusangan teknis dan keusangan komersial yang diakibatkan oleh perubahan atau peningkatan produksi, atau karena perubahan permintaan pasar atas produk atau jasa yang dihasilkan oleh aset tersebut.
- d. Pembatasan penggunaan aset karena aspek hukum atau peraturan tertentu, seperti berakhirnya waktu penggunaan sehubungan dengan sewa.

Penyusutan aset dapat dihentikan lebih awal, jika:

- a. Aset tersebut diklasifikasikan sebagai aset dimiliki untuk dijual.
- b. Aset tersebut dihentikan pengakuannya.

Oleh karena itu, penyusutan tidak berhenti pada saat aset tersebut tidak dipergunakan atau dihentikan penggunaannya kecuali apa telah habis disusutkan. Namun, apabila metode penyusutan yang digunakan adalah *usage method* (seperti *unit of production method*) maka beban penyusutan menjadi nol jika tidak ada produksinya. Pada saat perolehan, entitas harus menentukan masa manfaat dari setiap aset tetap dan pada setiap akhir tahun buku nilai residu harus direviu dan apa ternyata hasil reviu berbeda dengan estimasi sebelumnya, maka perbedaan tersebut harus diperlakukan sebagai estimasi akuntansi sesuai dengan PSAK 25 (Hans Kartikahadi, 2016: 394).

Seluruh aset tetap kecuali tanah akan mengalami penyusutan nilai manfaat. Oleh karena itu, aset tetap akan disusutkan agar perusahaan dapat mengetahui bahwa nilai dari aset tetap yang tercatat tidak lagi dapat mewakili nilai manfaat yang dimiliki aset tersebut. Pengalokasian manfaat atas aset tetap ini juga perlu dilakukan secara sistematis.

1. Metode Alokasi (Penyusutan)

Terdapat beberapa macam metode penyusutan untuk mengalokasikan jumlah yang disusutkan pada suatu aset dengan suatu dasar yang sistematis dan logis sepanjang masa manfaatnya. Tiga metode yang paling sering digunakan adalah sebagai berikut:

a. Metode Garis Lurus

Model metode garis lurus cukup sederhana. Metode ini menghubungkan alokasi biaya dengan berlalunya waktu, dan mengakui pembebanan periodik yang sama sepanjang umur aset. Asumsi yang mendasari metode garis lurus ini adalah bahwa aset yang bersangkutan akan memberikan manfaat yang sama untuk setiap periodenya sepanjang umur aset, dan pembebanannya tidak dipengaruhi oleh perubahan produktivitas maupun efisiensi aset. Metode garis lurus seringkali diasumsikan sama akuratnya dengan metode lain. Selain itu, metode garis lurus dianggap cukup mudah untuk dilaksanakan dan dipahami. Besarnya beban penyusutan periodik dapat dihitung sebagai berikut (Hery, 2015: 281) :

$$\text{Beban Penyusutan} = \frac{\text{Harga Perolehan} - \text{Estimasi Nilai Residu}}{\text{Estimasi Masa Manfaat}}$$

b. Metode Saldo Menurun Ganda

Metode ini memberikan pembebanan pada awal masa manfaat lebih besar untuk kemudian semakin menurun secara periodik hingga akhir masa manfaat. Beban penyusutan setiap periode dihitung dengan menggunakan persentase penyusutan tetap terhadap nilai tercatat (nilai buku) pada awal periode penyusutan tersebut (Hans Kartikahadi, *et al*, 2016: 395).

Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*) menghasilkan beban periodik yang semakin menurun selama estimasi manfaat aset. Metode saldo menurun ganda diaplikasikan dalam tiga tahap, yaitu (Warren *et al*, 2015:495) :

Tahap 1. Menentukan persentasi garis lurus, menggunakan umur manfaat yang diharapkan.

Tahap 2. Menentukan saldo menurun ganda dengan mengalikan tarif garis lurus dari Tahap 1 dengan 2.

Tahap 3. Menghitung beban penyusutan dengan mengalikan tarif saldo menurun ganda dari Tahap 2 dengan nilai buku aset.

c. Metode Jumlah Unit Produksi

Metode ini memberikan pembebanan berdasarkan pada penggunaan atau *output* yang diharapkan dari suatu aset. Faktor yang digunakan bisa saja jumlah jam produksi atau jumlah dari hasil produksi (Hans Kartikahadi, *et al*, 2016: 396).

Metode unit produksi (*units production method*) menghasilkan jumlah beban penyusutan yang sama untuk setiap unit yang diproduksi atau setiap unit kapasitas yang digunakan oleh aset. Tergantung dengan asetnya, metode unit produksi dapat dinyatakan dalam jam, mil, atau jumlah kuantitas produksi. Sebagai contoh, unit produksi truk normalnya dinyatakan dalam mil. Untuk aset manufaktur, metode unit produksi sering dinyatakan dalam jumlah produk. Dalam buku ini, metode unit *output* disebut metode unit produksi (Warren *et al*, 2015: 495).

Metode unit produksi diaplikasikan dalam dua tahap, yaitu:

Tahap 1. Menentukan penyusutan per unit:

$$\text{Penyusutan per Unit} = \frac{\text{Biaya – Nilai Residu}}{\text{Total Unit Produksi}}$$

Tahap 2. Menghitung beban penyusutan:

$$\text{Beban Penyusutan} = \text{Penyusutan per Unit} \times \text{Total Unit Produksi yang Digunakan}$$

Membandingkan Metode Penyusutan

Ketiga metode penyusutan dirangkum dalam Tabel 2.1. Seluruh metode membebaskan sebagian jumlah total biaya aset dalam periode akuntansi, dan tidak pernah menyusutkan aset di bawah nilai residunya.

Tabel 2.1. Rangkuman Metode Penyusutan

Metode	Umur Manfaat	Biaya yang Dapat Disusutkan	Tarif Penyusutan	Beban Penyusutan
Garis Lurus	Tahun	Biaya dikurangi nilai residu	Tarif garis lurus*	Konstan
Unit Produksi	Jumlah unit produksi	Biaya dikurangi nilai residu	Biaya – Nilai residu Jumlah unit produksi	Variabel
Saldo Menurun Ganda	Tahun	Nilai buku menurun, tetapi tidak di bawah nilai residu	Tarif garis lurus* × 2	Menurun
*Tarif garis lurus = (100% / umur manfaat)				

Sumber: Buku Pengantar Akuntansi 1 Adaptasi Indonesia Edisi 4

Metode garis lurus menghasilkan jumlah beban penyusutan periodik yang sama selama umur manfaat aset. Metode unit produksi menghasilkan jumlah beban penyusutan periodik yang berbeda-beda bergantung jumlah aset yang digunakan. Metode saldo menurun ganda menghasilkan jumlah penyusutan yang lebih tinggi pada tahun pertama penggunaan aset, diikuti dengan jumlah yang menurun secara bertahap (Warren *et al.*, 2015: 496).

2. Penurunan Nilai

PSAK Nomor 16 menyatakan bahwa penurunan nilai aset tetap harus diperhitungkan sesuai dengan ketentuan PSAK Nomor 48 Penurunan Nilai Aset (paragraf 63). Kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang, atau dihentikan harus dimasukkan dalam penentuan laba atau rugi pada saat kompensasi diakui menjadi piutang (paragraf 65). Misalnya bila perusahaan mendapatkan penggantian asuransi atau dari pihak lainnya ketika aset tersebut turun nilainya.

PSAK Nomor 16 menyatakan bahwa penurunan nilai atau kerugian aset tetap, klaim atas atau pembayaran kompensasi dari pihak ketiga, dan pembelian atau konstruksi selanjutnya atas penggantian aset adalah peristiwa ekonomi yang terpisah sehingga harus diperhitungkan secara terpisah pula. Sehingga entitas tidak bisa misalnya tidak mencatat rugi penurunan nilai karena menganggap sudah ada penggantian dari pihak ketiga. Pernyataan khusus tentang penurunan nilai terdapat dalam PSAK Nomor 16 paragraf 66 yakni mensyaratkan bahwa:

- 1) Penurunan nilai aset tetap harus diakui sesuai dengan PSAK Nomor 48
- 2) Penghentian aset tetap ditentukan sesuai dengan PSAK Nomor 16
- 3) Kompensasi dari pihak ketiga harus dimasukkan dalam laporan laba rugi komprehensif pada saat menjadi piutang

2.2.8. Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Aset tetap yang tidak lagi memiliki umur ekonomis yang lebih lama dapat dibuang, dijual, atau ditukar dengan aset tetap lainnya. Dalam kasus pelepasan aset tetap, nilai buku aset harus dihapus. Penghapusan nilai buku dilakukan dengan cara mendebet akun akumulasi penyusutan sebesar saldonya pada tanggal pelepasan aset dan mengkredit akun aset bersangkutan sebesar harga perolehannya atau biaya historis (Hery, 2015: 291).

Aset tetap seharusnya tidak dihapus oleh karena aset tersebut telah disusutkan secara penuh. Jika aset masih dipakai, harga perolehan dan akumulasi penyusutannya seharusnya masih tetap tampak dalam buku besar. Dalam hal ini, buku besar aset tetap berfungsi sebagai salah satu cara untuk mengendalikan atau memantau kepemilikan aset yang masih digunakan dalam kegiatan operasional harian perusahaan (Hery, 2015: 291).

Aset tetap yang tidak lagi berguna dapat dibuang atau dijual. Dalam kasus seperti ini, nilai buku aset harus dihapus dari akunnya. Aset tetap tidak boleh dihapus dari akun hanya karena aset tersebut sudah habis disusutkan.

Jika aset tetap masih digunakan oleh perusahaan, biaya dan akumulasi penyusutannya tetap dicatat dalam buku besar meskipun aset telah disusutkan

sepenuhnya. Hal ini dimaksudkan untuk menjaga akuntabilitas aset dalam buku besar. Jika nilai buku aset dipindahkan dari buku besar, akun tidak akan menyimpan bukti keberadaan aset yang masih berlangsung. Selain itu, data biaya dan akumulasi aset seperti itu sering kali masih dibutuhkan untuk keperluan pelaporan pajak bangunan dan pajak penghasilan (Warren *et al*, 2017: 499).

Berkaitan dengan penghentian dan pelepasan aset tetap, PSAK Nomor 16 (revisi 2014) (IAI, 2014: 16.10) menyatakan bahwa jumlah tercatat aset tetap dihentikan pengakuannya: (a) pada saat pelepasan; atau (b) ketika tidak dapat lagi manfaat ekonomik dimasa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan aset tetap dapat dilakukan dengan berbagai cara (contohnya: dijual, disewakan dalam sewa pembiayaan, atau disumbangkan) (IAI, 2014: 16.11). Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap dimasukkan dalam laba rugi pada saat tersebut dihentikan pengakuannya.

Kemudian menurut Warren *et al* (2017: 499-501) dalam bukunya yang berjudul “Pengantar Akuntansi 1 Adaptasi Indonesia Edisi 4” mengatakan ada beberapa transaksi yang menghentikan pemakaian aset tetap, yaitu:

1. Membuang Aset Tetap

Jika aset tetap tidak lagi berguna bagi perusahaan dan tidak memiliki nilai residu atau nilai pasar, aset tersebut akan dibuang. Sebagai contoh, asumsikan jika aset tetap yang sudah disusutkan sepenuhnya dan tidak punya nilai residu akan dibuang. Ayat jurnal untuk mencatat pembuangan aset menghilangkan aset yang bersangkutan dan akumulasi penyusutan terkait dari buku besar.

Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa peralatan yang diperoleh dengan biaya Rp 25.000.000 telah habis disusutkan per 31 Desember 2015. Pada tanggal 14 Februari 2016, peralatan tersebut dibuang. Ayat jurnal untuk mencatat pembuangan adalah sebagai berikut.

14 Feb.	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 25.000.000
	Peralatan	Rp 25.000.000

(menghapus peralatan yang dibuang)

Jika aset belum habis disusutkan, penyusutan harus dicatat sebelum pemindahan aset tersebut dari catatan akuntansi. Sebagai ilustrasi, diasumsikan bahwa peralatan dengan biaya Rp 6.000.000 dan tanpa nilai residu disusutkan dengan tingkat penyusutan garis lurus 10%. Pada tanggal 31 Desember 2015, saldo akumulasi penyusutan, setelah ayat jurnal penyesuaian adalah Rp 4.650.000. Pada tanggal 24 Maret 2016, aset tersebut dihilangkan dari jasa dan dibuang. Ayat jurnal untuk mencatat penyusutan selama tiga bulan pada tahun 2016 sebelum aset dibuang adalah sebagai berikut.

24 Maret	Beban Penyusutan – Peralatan	Rp 150.000
	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 150.000

(mencatat penyusutan berjalan untuk peralatan yang dibuang $Rp\ 600.000 \times \frac{3}{12}$)

Pembuangan peralatan kemudian dicatat sebagai berikut.

24 Maret	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 4.800.000
	Rugi atas Pelepasan Aset Tetap	Rp 1.200.000
	Peralatan	Rp 6.000.000

(menghapus peralatan yang dibuang)

Rugi sebesar Rp 1.200.000 dicatat karena saldo akun akumulasi penyusutan (Rp 4.800.000) lebih kecil dari saldo akun peralatan (Rp 6.000.000). Rugi atas pelepasan aset tetap termasuk dalam pos non-operasi dan biasanya dilaporkan di bagian Beban Lainnya di laporan laba rugi.

2. Menjual Aset Tetap

Ayat jurnal untuk mencatat penjualan aset tetap sama dengan ayat jurnal di atas untuk membuang aset. Perbedaannya adalah kas yang diterima juga harus dicatat. Jika harga jual lebih besar dari nilai buku aset, transaksi tersebut

menghasilkan keuntungan (laba). Jika harga jual lebih kecil dari nilai buku, berarti terdapat kerugian.

Sebagai ilustrasi, diasumsikan peralatan yang diperoleh dengan biaya Rp 10.000.000 dan tanpa nilai residu, disusutkan dengan tingkat penyusutan garis lurus tahunan 10%. Peralatan dijual secara tunai pada tanggal 12 Oktober setelah delapan tahun penggunaan. Saldo akun akumulasi penyusutan per 31 Desember tahun sebelumnya adalah Rp 7.000.000. Ayat jurnal untuk mencatat penyusutan selama sembilan bulan pada tahun berjalan adalah sebagai berikut.

12 Okt.	Beban Penyusutan – Peralatan	Rp 750.000	
	Akumulasi Penyusutan – Peralatan		Rp 750.000

(mencatat penyusutan berjalan untuk peralatan yang dijual
 $\text{Rp } 10.000.000 \times \frac{9}{12} \times 10\%$)

Setelah penyusutan berjalan dicatat, nilai buku aset menjadi Rp 2.250.000 (Rp 10.000.000 – Rp 7.750.000). Ayat jurnal untuk mencatat penjualan, jika diasumsikan terdapat tiga harga jual yang berbeda, adalah sebagai berikut.

12 Okt.	Kas	Rp 2.250.000	
	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 7.750.000	
	Peralatan		Rp 10.000.000

(dijual pada nilai buku sebesar Rp 2.250.000, tidak ada laba atau rugi)

12 Okt.	Kas	Rp 1.000.000	
	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 7.750.000	
	Rugi atas Pelepasan Aset Tetap	Rp 1.250.000	
	Peralatan		Rp 10.000.000

(dijual di bawah nilai buku dengan harga Rp 1.000.000, rugi sebesar Rp 1.250.000)

12 Okt.	Kas	Rp 2.800.000
	Akumulasi Penyusutan – Peralatan	Rp 7.750.000
	Peralatan	Rp 10.000.000
	Laba atas Pelepasan Aset Tetap	Rp 550.000

(dijual di atas nilai buku dengan harga Rp 2.800.000, laba sebesar Rp 550.000)

Secara prinsip, apabila sebuah aset tetap dijual, ayat jurnal untuk mencatat penjualan sama seperti ayat jurnal yang telah diilustrasikan di atas, hanya saja dalam hal ini uang kas yang diterima juga harus dicatat. Jika harga jual lebih besar dari nilai buku aset, maka keuntungan akan diakui. Sebaliknya, jika harga jual aset lebih kecil dibanding dengan nilai bukunya, maka akan timbul kerugian (Hery, 2015: 291).

2.2.9. Pengungkapan Aset Tetap

Di dalam PSAK Nomor 16 (revisi 2014) laporan keuangan mengungkapkan untuk setiap kelas aset tetap:

1. Dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto.
2. Metode penyusutan yang digunakan.
3. Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
4. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.
5. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode. (IAI, 2014: 16.11)

Laporan keuangan juga mengungkapkan:

1. Keberadaan dan jumlah pembatasan atas hak milik dan aset tetap yang dijamin untuk liabilitas.
2. Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam konstruksi.
3. Jumlah komitmen kontraktual untuk memperoleh aset tetap.
4. Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang, atau dihentikan yang termasuk dalam laba rugi, jika

tidak diungkapkan secara terpisah dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain (IAI, 2014: 16.12).

Dalam buku Akuntansi Keuangan Berdasarkan SAK Berbasis IFRS, Edisi Kedua, Buku 1 (Hans Kartikahadi, 2016: 408) Entitas harus mengungkapkan hal-hal berikut dalam catatan atas laporan keuangan, untuk setiap kelompok aset tetap:

- a. Dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto.
- b. Metode penyusutan, masa manfaat dan tarif penyusutan yang digunakan.
- c. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode, dan rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode.
- d. Penurunan nilai aset.
- e. Nilai pertanggungan asuransi atas aset tetap, jika asuransi dilakukan dan pendapat manajemen apakah nilai tersebut memadai untuk itu.

Dalam catatan atas laporan keuangan juga perlu diungkapkan:

- a. Keberadaan dan jumlah restriksi atas hak milik, dan aset tetap yang dijaminan untuk utang.
- b. Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam pembangunan.
- c. Jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aset tetap.
- d. Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang, atau dihentikan yang dimasukkan dalam laporan laba rugi, jika tidak diungkapkan secara terpisah pada laporan laba rugi.

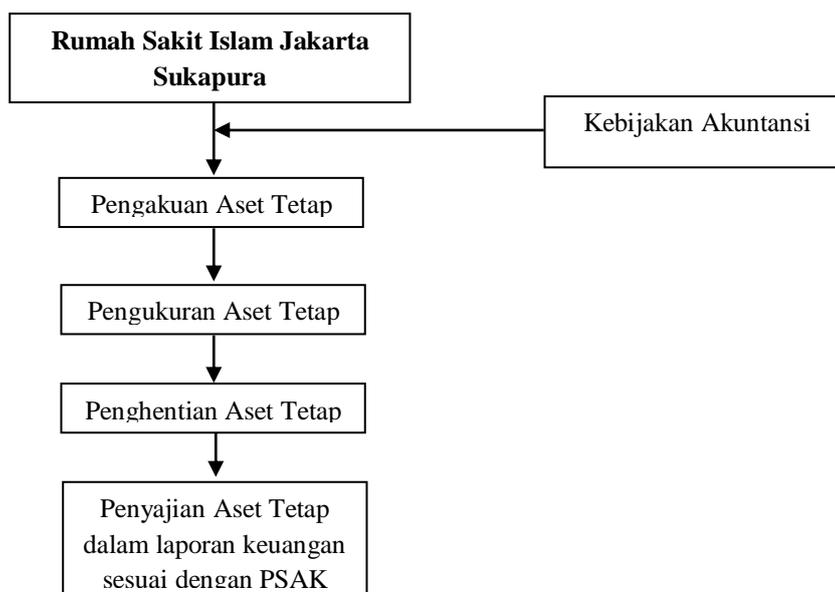
Jika selama periode pelaporan terdapat perubahan estimasi akuntansi yang berdampak material baik pada periode sekarang maupun pada periode akan datang, maka sifat dan dampak perubahan tersebut harus diungkapkan sehingga pembaca laporan keuangan mendapatkan informasi yang memadai sebagai bahan pertimbangan dalam menilai laporan keuangan. Perubahan estimasi dapat terjadi karena adanya perubahan pada estimasi nilai residu, masa manfaat dan metode penyusutan.

Jika aset tetap disajikan pada jumlah revaluasian, hal berikut harus diungkapkan:

- a. Tanggal efektif revaluasi.
- b. Apakah penilai independen dilibatkan.
- c. Metode dan asumsi signifikan yang digunakan dalam mengestimasi nilai wajar aset.
- d. Penjelasan mengenai nilai wajar aset yang ditentukan secara langsung berdasar harga yang dapat diobservasi (*observable prices*) dalam suatu pasar aktif atau transaksi pasar terakhir yang wajar atau diestimasi menggunakan teknik penilaian lainnya.
- e. Untuk setiap kelompok aset tetap, jumlah tercatat aset seandainya aset tersebut dicatat dengan model biaya.
- f. Surplus revaluasi, yang menunjukkan perubahan selama periode dan pembatasan-pembatasan distribusi kepada pemegang saham.

2.3. Kerangka Konseptual Penelitian

Untuk menyelesaikan permasalahan yang tertuang dalam skripsi ini, penulis akan menguraikan alur berfikir dalam permasalahan sebagai berikut



Gambar 2.2. Kerangka Konseptual Penelitian

Sumber: data telah diolah kembali

Kebijakan akuntansi aset tetap merupakan kebijakan dalam pemilihan prinsip-prinsip, dasar-dasar, peraturan, dan prosedur yang diterapkan rumah sakit untuk menentukan:

- a. Cara memperoleh aset tetap.
- b. Cara mengukur aset tetap, metode penyusutan apa yang digunakan.
- c. Kebijakan pelepasan dan penghentian.
- d. Penyajian aset tetap dalam laporan keuangan.

Sehingga kebijakan ini sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yaitu PSAK Nomor 16 (revisi 2014).