

Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Tetap pada Pabrik Gula berdasarkan PSAK 16 (Studi Kasus pada PTPN XI)

Disusun oleh:

Nurul Qamaril Ramadhani

Dosen Pembimbing:

Rizka Fitriasaki, S.E., MSA., Ak.

Abstrak:

PTPN XI merupakan salah satu perusahaan manufaktur yang menghasilkan produk utama yaitu gula dan tetes. Aktivitas utama produksi gula ini melibatkan berbagai aset tetap perusahaan. Hal tersebut mengakibatkan aset tetap merupakan kelompok aset yang memiliki nilai terbesar dalam laporan keuangan perusahaan. Akibatnya, apabila terjadi ketidaksesuaian dalam perlakuan akuntansinya akan menimbulkan salah saji yang cukup material.

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang bertujuan untuk mendeskripsikan bagaimana perlakuan akuntansi aset tetap perusahaan berdasarkan PSAK 16. Penelitian ini juga dimaksudkan untuk memberikan solusi apabila terjadi ketidaksesuaian dalam penerapannya. Data yang diperoleh dalam penelitian ini adalah melalui dokumentasi, studi pustaka, wawancara dan observasi.

Secara keseluruhan, perusahaan telah menerapkan PSAK 16 dalam perlakuan akuntansi aset tetapnya. Kesalahan terjadi dalam klasifikasi beberapa transaksi terkait perolehan, pengakuan penghapusan aset dan penilaian saat melakukan *impairment*. Ketidaksesuaian utama terjadi karena adanya ketidaksesuaian metode penyusutan dengan pola konsumsi pada beberapa aset.

Kata kunci : Aset tetap, PTPN XI, PSAK 16.

ABSTRACT

PTPN XI is one of several manufacturing companies that produce sugar and molasses. This main activity involves a number of fixed assets in company. It makes fixed assets are the assets with the largest value in company financial statement. As a result, if there is an inappropriate of accounting treatment, it will lead to material misstatement.

This qualitative research is aimed to describe the accounting treatment of company fixed assets according to PSAK 16. This research is also provide a solutions if any inappropriate happened in the application. The data obtained in this research is through documentation, the study of literature, interviews, and observation.

Overall, company has implementing PSAK 16 appropriately. Some errors occur in classifications some transaction related to acquisition, recognition of assets removal, and appraisalment when impairment. But, the main error comes

from mismatch between depreciation method chosen and consumption pattern on assets.

Keywords : Fixed Asset, PTPN XI, PSAK 16.

PENDAHULUAN

Bisnis yang semakin berkembang menyebabkan tuntutan atas relevansi dan keandalan laporan keuangan pun semakin tinggi. Tuntutan ini muncul agar tidak terjadi konflik antara pengguna laporan keuangan dan manajemen. Oleh karena itu dibutuhkanlah standar yang mengatur bagaimana seharusnya laporan keuangan itu disajikan agar dapat diperbandingkan.

Di Indonesia, standar tersebut diatur oleh IAI. Standar tersebut dikenal dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Dalam PSAK ini mengatur berbagai macam transaksi perusahaan. Perusahaan dituntut untuk mematuhi standar ini agar laporan keuangan dapat diperbandingkan dan konflik antar pengguna dan manajemen dapat ditekan.

PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) atau PTPN XI adalah salah satu contoh BUMN yang bergerak di bidang agribisnis perkebunan. PTPN XI memiliki *core business* gula yang memberikan kontribusi sekitar 16% produksi secara nasional (www.ptpn-11.com). Perusahaan ini didirikan sejak tahun 1996 dan saat ini berada di bawah pimpinan Andi Punoko. PTPN XI merupakan salah satu BUMN yang berkontribusi dalam memberikan pendapatan pada negara melalui dividen, pajak dan privatisasinya (Sugiharto, 2007). PTPN XI memiliki pusat operasi di Jawa Timur. Unit usaha PTPN XI mencapai 16 unit yang tersebar di seluruh Jawa Timur

Keseluruhan proses tersebut tentu saja tidak terlepas dari peranan aset tetap perusahaan. Tidak mengherankan apabila dalam laporan keuangan perusahaan aset tetap menduduki nilai yang sangat material. Aset tetap menyumbang sekitar 85% dari total keseluruhan aset tidak lancar perusahaan menurut *Annual Report* tahun 2013 PTPN XI. Nilai tersebut setara dengan 35% dari total keseluruhan aset perusahaan. Sejalan dengan kepemilikan aset tetap yang besar tersebut, penyusutan aset tetap perusahaan pun kemudian bernilai besar. Penyusutan aset tetap PTPN XI pada tahun 2013 mencapai Rp1.155.949.822.328,00.

Selain karena jumlahnya yang material tersebut, aset tetap juga merupakan salah satu akun yang memiliki tingkat kompleksivitas tinggi. Harrison dan Horngren (2010:382) memaparkan kompleksivitas ini muncul karena:

- a. Aset tetap mempunyai masa manfaat yang panjang
- b. Depresiasi mempengaruhi pajak perusahaan
- c. Perusahaan mungkin mendapat keuntungan atau kerugian dari penjualan aset tetapnya

Kondisi tersebut pun membuat perusahaan dituntut memberikan penekanan lebih atas pemahaman perlakuan akuntansi terhadap aset tetap yang tepat. Perlakuan tersebut meliputi pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapannya. Tentu saja dengan perlakuan yang tepat pada aset tetap akan menghasilkan

perlakuan yang tepat pula pada depresiasi perusahaan dan akun-akun lain yang terkait dengan aset tetap. Perlakuan yang benar ini diharapkan dapat mencegah terjadinya salah saji pada laporan keuangan.

PSAK 16 merupakan pernyataan standar akuntansi keuangan yang mengatur tentang aset tetap. PSAK ini memaparkan seluruh proses akuntansi tentang aset tetap, mulai dari pengakuan awal hingga penghentian pengakuan serta penyajian dan pengungkapan. PSAK 16 memaparkan bahwa saat pengakuan awal akan timbul biaya-biaya yang menyusun harga perolehan suatu aset tetap.

PTPN XI mengacu pada PSAK 16 untuk perlakuan akuntansi aset tetap di perusahaan. Pengakuan, pengukuran hingga penyajian dan pengungkapan atas aset tetap, seluruhnya berpedoman pada PSAK 16. Pernyataan acuan tersebut tertuang dalam kebijakan akuntansi perusahaan dan SOP perusahaan. Walaupun begitu, dengan nilai aset tetap yang cukup material dan kompleksitas yang tinggi, perlu diteliti lebih dalam apakah penerapan atas PSAK 16 dan kebijakan tersebut sudah diterapkan dengan baik.

KAJIAN PUSTAKA

Aset tetap merupakan salah satu bagian dari aset perusahaan. Dalam perusahaan, terdapat dua kategori aset, yaitu aset lancar dan aset tidak lancar atau disebut juga aset tetap. PSAK nomor 16 menyebutkan definisi 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; dan (b) diperkirakan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

Tidak semua item bisa dikategorikan sebagai aset tetap. Beberapa kriteria khusus dibutuhkan suatu item agar dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap. Kieso, Weygandt, Warfield (2011:512) serta Agoes (2012:270) memaparkan bahwa suatu aset tetap memiliki ciri, yaitu :

- a. *Acquired for use in operations and not for resale* (Dibeli untuk digunakan operasional bukan untuk dijual kembali). Ciri inilah yang membedakan aset tetap dengan persediaan. Persediaan adalah aset perusahaan yang tujuan utamanya untuk dijual kembali, sedangkan tujuan tersebut tidak terdapat pada aset tetap. Aset tetap digunakan untuk operasional perusahaan, yaitu untuk memproduksi persediaan, menyokong penyediaan barang atau jasa dan tujuan administratif.
- b. *Long-term in nature and usually depreciated* (Sifatnya jangka panjang dan didepresiasi). Sesuai dengan definisinya, aset tetap adalah aset yang memberikan manfaat ekonomi lebih dari satu tahun atau satu periode. Oleh karena itu, penyusutan pun diperlukan karena aset tersebut masa manfaat dan potensi aset yang dimiliki berkurang sehingga dibebankan secara berangsur-angsur atau proporsional ke masing-masing periode yang menerima manfaat. (Hery dan Lekok, 2011:22)
- c. *Possess physical substance* (Memiliki substansi fisik). Aset tetap berwujud harus memiliki substansi fisik yang dapat dilihat dan dipegang (Nikolai, dkk, 2007:460).

- d. Jumlahnya cukup material. Material dapat diartikan apakah penyajiannya dapat mempengaruhi pengguna dalam pengambilan keputusan. Apabila aset tetap tersebut menurut *judgement* jumlahnya tidak material, maka tidak perlu ditampilkan di laporan keuangan.

PEROLEHAN ASET TETAP

Perusahaan perlu memperoleh aset tetap untuk operasionalnya. Proses perolehan tersebut menimbulkan biaya-biaya untuk memperoleh suatu aset tetap. Seluruh biaya yang dibutuhkan perusahaan untuk memperoleh aset tetap dan biaya-biaya lain yang dibutuhkan hingga aset tersebut siap digunakan sesuai dengan maksud awal perolehan itulah yang disebut harga perolehan. PSAK 16 menjabarkan definisi tentang harga perolehan tersebut sebagai:

jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aset ketika perolehan atau konstruksi atau, jika dapat diterapkan, jumlah yang diatribusikan pada aset ketika pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain, misalnya PSAK 53 (revisi 2010): Pembayaran Berbasis Saham.

Namun, tidak semua biaya bisa dimasukkan ke dalam perhitungan harga perolehan aset tetap. Sesuai dengan definisi aset tetap, pengakuan atas seluruh biaya perolehan ke dalam harga perolehan tersebut dapat dilakukan apabila seluruh biaya dapat diukur secara andal dan perusahaan meyakini bahwa akan ada manfaat ekonomi masa depan yang mengalir ke perusahaan setelah perolehan tersebut. Pernyataan ini dipertegas dalam PSAK 16, yaitu:

- (7) Biaya perolehan aset tetap diakui sebagai aset jika dan hanya jika:
- (a) kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomi masa depan dari aset tersebut; dan
 - (b) biaya perolehan dapat diukur secara andal.

Jadi, secara umum, biaya perolehan aset tetap terdiri dari:

- a. harga beli bersih yaitu harga beli dikurangi diskon pembelian apabila ada, termasuk pula pajak-pajak yang terkait dan potongan-potongan lain.
- b. Biaya-biaya yang diperlukan untuk membuat aset tetap tersebut siap digunakan sesuai intensi manajemen.

Pengaplikasian biaya perolehan berdasarkan jenis berbeda untuk setiap jenis aset tetap. Perbedaan itu terutama muncul dari biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk membuat aset tersebut siap digunakan. Selain dipandang dari jenis aset tetapnya, biaya perolehan atas aset tetap tersebut juga bisa bergantung dari cara pembeliannya. Cara pembelian yang dimaksud adalah apakah pembelian tersebut hanya merupakan pembelian satu macam aset tetap atau pembelian tersebut merupakan pembelian gabungan (*lumpsum*) beberapa aset tetap. Pembelian satu macam aset berarti perusahaan hanya membeli satu buah aset saja dalam satu kali transaksi. Dalam pembelian satu macam aset ini, nominal dan harga perolehan untuk setiap aset dapat dengan jelas diidentifikasi.

Berbeda dengan pembelian satu macam aset. Pembelian gabungan membutuhkan usaha khusus dalam mengidentifikasi harga perolehannya. Pembelian gabungan merupakan pembelian beberapa aset dalam satu kali transaksi. Akibatnya, harga setiap aset belum tentu dapat diketahui secara pasti.

Nilai wajar setiap aset tetap dibutuhkan untuk mengidentifikasi harga perolehannya.

Selain itu, perlakuan akuntansi atas perolehan aset tetap juga dapat berbeda-beda tergantung dari bagaimana cara memperoleh aset tersebut. Aset tetap dapat diperoleh melalui berbagai cara, menurut Harahap (2002) serta Hery dan Lekok (2011), yaitu :

Pembelian secara tunai

Pembelian secara tunai mengharuskan perusahaan menyerahkan uang kas untuk ditukar dengan suatu aset tetap dalam satu waktu. Harga perolehan dari aset tetap adalah sebesar harga beli bersih ditambah dengan biaya-biaya lain hingga aset tersebut siap digunakan seperti intensi manajemen. Jurnal yang perlu dibuat oleh perusahaan adalah.

Aset tetap	xxx	
Kas		Xxx

Pembelian dengan kredit

Tak jarang perusahaan memilih untuk mengakuisisi aset tetap dengan kredit untuk beberapa aset tetap yang nilainya besar. Pembelian secara kredit ini mengharuskan perusahaan untuk melakukan serangkaian pembayaran hingga tercapai pelunasan pada tanggal yang telah disepakati di kontrak. Bunga yang muncul dari pembelian kredit ini dianggap sebagai beban bunga selama masa kontrak pinjaman tersebut. Nilai aset tetap untuk pembelian dengan kredit adalah nilai sekarang (*present value*) dari kontrak tersebut.

Pembelian dengan penerbitan sekuritas

Selain pembelian secara kredit, perusahaan juga bisa memperoleh aset tetap dengan menerbitkan sekuritas. Harga perolehan aset tetap tersebut menurut Hery dan Lekok (2011:11) adalah:

Ketika saham diterbitkan dalam pertukaran untuk aktiva selain kas, seperti tanah, bangunan dan peralatan, maka aktiva yang diperoleh harus dicatat sebesar nilai pasar wajarnya. Namun, jika nilai pasar wajar dari aktiva tidak dapat ditentukan secara objektif, maka harga pasar wajar saham akan digunakan untuk mencatat perolehan aset tersebut. Nilai pari atau nilai yang ditetapkan tidak pernah dipakai dalam menentukan besarnya harga perolehan.

Diterima dari sumbangan

Harga perolehan aset tetap yang diperoleh melalui transaksi ini akan diakui sebesar nilai wajarnya. Perlakuan atas pengeluaran-pengeluaran yang dibutuhkan hingga aset tetap tersebut siap dipakai sama seperti pengeluaran pada aset tetap pada umumnya. Pencatatan atas transaksi ini adalah mendebet pada akun aset terkait dan kredit *deferred grant revenue* (pendapatan hibah tangguhan). PSAK 16 (28) mengatur aset tetap yang diperoleh melalui sumbangan sebagai “Jumlah tercatat aset tetap dapat dikurangi dengan hibah pemerintah sesuai dengan PSAK 61: *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*”

Pencatatan ini tidak berlaku jika aset donasi ini masih bersifat kontingensi. Artinya, untuk memperoleh aset tersebut, perusahaan harus memenuhi kriteria tertentu terlebih dahulu. Selama perusahaan belum memperoleh aset tetap tersebut, perusahaan tidak mengakuinya sebagai aset terlebih dahulu.

Pertukaran aset tetap

Beberapa perusahaan memilih untuk menukarkan aset tetapnya karena beberapa kondisi. Misalnya, perusahaan mempunyai kelebihan suatu aset tetap dan membutuhkan suatu aset tetap yang dimiliki perusahaan lain. Saat aset tetap dipertukarkan antar perusahaan, timbul istilah apakah pertukaran tersebut mengandung substansi yang komersial atau tidak. Substansi komersial berarti arus kas perusahaan diekspektasikan berubah secara signifikan dengan adanya pertukaran tersebut. Substansi komersial inilah yang kemudian mempengaruhi bagaimana perusahaan mencatat pertukaran tersebut. Syarat-syarat suatu pertukaran memiliki substansi komersial atau tidak, menurut PSAK 16, adalah sebagai berikut:

- a. konfigurasi (risiko, waktu, dan jumlah) arus kas dari aset yang diterima berbeda dengan konfigurasi dari konfigurasi arus kas dari aset yang diserahkan; atau
- b. nilai spesifik entitas dari bagian operasi entitas yang terpengaruh oleh transaksi berubah sebagai akibat dari pertukaran; dan
- c. selisih di (a) atau (b) adalah relatif signifikan terhadap nilai wajar dari aset yang dipertukarkan.

Untuk tujuan penentuan apakah transaksi pertukaran memiliki substansi komersial, nilai spesifik entitas dari bagian operasi entitas yang terpengaruh oleh transaksi menggambarkan arus kas sesudah pajak. Hasil analisis ini dapat menjadi jelas tanpa entitas menyajikan perhitungan yang rinci.

Sewa

Perusahaan dapat memperoleh suatu aset tetap melalui transaksi sewa. Transaksi sewa ini terjadi saat perusahaan diberikan hak untuk menggunakan aset oleh pihak lain selama waktu tertentu dan dengan pembayaran secara periodik (Stice, ddk; 2010). Terdapat dua macam transaksi sewa, yaitu sewa operasi (*operating lease*) atau sewa guna usaha (*financial lease*). Perbedaan transaksi tersebut terletak dari dipenuhi atau tidaknya suatu syarat *finance lease*. Syarat-syarat tersebut berupa

- a. Adanya transfer kepemilikan dari lessor ke lessee
- b. Adanya *bargain purchase option*
- c. Jangka waktu perjanjian kontrak merupakan sebagian besar dari umur ekonomis aset tetap
- d. *Present value* dari jumlah pembayaran sewa minimum berjumlah substansial pada nilai wajar aset yang disewakan.

Apabila salah satu dari persyaratan tersebut dipenuhi, berarti perusahaan mengakuisisi aset tetap tersebut melalui *finance lease*. Harga perolehan aset tetapnya adalah *Present value* dari jumlah pembayaran sewa minimum dan diakui sebagai “aset tetap dari sewa pembiayaan”. Depresiasi atas aset tetap pun menjadi tanggungan perusahaan (lessee). PSAK 16 mengatur aset tetap yang diperoleh melalui sewa sebagai “Biaya perolehan aset tetap yang dicatat oleh *lessee* dalam sewa pembiayaan ditentukan sesuai dengan PSAK 30 (revisi 2011): *Sewa*”

Namun, apabila seluruh kriteria tidak dapat terpenuhi, berarti perusahaan memperoleh aset tetap melalui *operating lease*. Perolehan melalui *operating lease* mensyaratkan perusahaan untuk tidak mengakui aset tersebut dalam laporan posisi

keuangan. Hal ini disebabkan transaksi tersebut hanya diakui sebagai beban sewa oleh perusahaan. Depresiasi atas aset tetap itu pun tidak menjadi tanggungan perusahaan.

Dibuat sendiri (self constructed assets)

Pembuatan aset tetap terkadang menjadi mayoritas pilihan perusahaan dalam proses perolehannya. Keputusan pembuatan sendiri aset tetap biasanya muncul karena adanya keinginan untuk penghematan biaya konstruksi, adanya fasilitas yang tidak terpakai hingga keinginan mendapatkan aset tetap sesuai dengan kualitas yang diinginkan (Hery dan Lekok, 2011:12). Pada dasarnya, nilai perolehan aset tetap melalui cara ini sama dengan nilai perolehan atas aset tetap lainnya. Nilai perolehannya tetap sebesar seluruh biaya yang dikeluarkan hingga aset tetap tersebut siap digunakan.

Permasalahan utama dalam perolehan aset tetap konstruksi sendiri adalah penentuan *overhead* daripada penentuan bahan baku dan tenaga kerja yang mudah ditelusuri. Menurut Kieso, dkk (2011:515) perlakuan atas *overhead* tersebut bisa diperlakukan sebagai proporsi ataupun variabel saja. Berikut adalah penjelasan atas perlakuan *overhead* tersebut:

- *Incremental method*

Pendekatan ini mengasumsikan bahwa perusahaan akan mengeluarkan biaya yang sama tanpa memperhatikan apakah perusahaan sedang mengkonstruksi aset atau tidak. *Overhead* yang dibebankan adalah sebesar kenaikan dari *overhead* saat perusahaan tidak membangun aset tetap.

- *Full-costing approach*

Dalam pendekatan ini, perusahaan menetapkan bagian dari semua biaya pengeluaran tambahan ke proses konstruksi, sebagai produksi normal. Para ahli berkata bahwa kegagalan dari mengalokasikan biaya pengeluaran tambahan lebih rendah dari biaya inisial aset dan menghasilkan alokasi masa depan yang tidak akurat.

Masalah lain muncul apabila suatu aset tetap konstruksi didanai melalui pinjaman. Pinjaman tersebut menimbulkan beban bunga bagi perusahaan. Terdapat beberapa asumsi dalam pengakuan bunga tersebut. Tiga pendekatan telah disarankan untuk menghitung bunga yang terjadi dalam pembiayaan pembangunan aset tetap (Kieso, dkk, 2011), yaitu:

- a. Kapitalisasi tanpa bunga selama masa konstruksi
- b. Membebankan konstruksi atas semua biaya dana yang digunakan, walaupun tidak dapat diidentifikasi
- c. Kapitalisasi hanya bunga aktual yang terjadi selama konstruksi.

IFRS mensyaratkan kapitalisasi biaya aktual biaya yang dikeluarkan selama konstruksi. Pendekatan ini sesuai dengan sebagian dasar pemikiran pendekatan kedua, bahwa bunga adalah biaya yang sama nilainya dengan biaya bahan baku dan tenaga kerja. Dalam pendekatan ini, perusahaan yang menggunakan sumber pembiayaan utang akan memiliki aset dengan biaya yang lebih tinggi daripada perusahaan yang menggunakan sumber pembiayaan ekuitas. Beberapa pihak menganggap pendekatan ini tidak memuaskan karena mereka percaya bahwa biaya perolehan suatu aset harusnya sama apakah itu dibiayai secara tunai, utang, ataupun ekuitas. Menurut Kieso, dkk (2011) rasionalisasi dari pendekatan tersebut

adalah aset tetap tersebut belum menghasilkan pendapatan bagi perusahaan. Oleh karena itu beban bunga seharusnya ditangguhkan. Saat aset tetap telah selesai dikonstruksi, perusahaan pun bisa mendapatkan pendapatan dari aset tetap tersebut.

BIAYA-BIAYA SETELAH PEROLEHAN AWAL

Walaupun suatu aset tetap telah diperoleh perusahaan, namun tak jarang pengeluaran-pengeluaran diperlukan untuk menjaga agar aset tersebut tetap dapat digunakan. Perbedaan biaya-biaya ini dengan harga perolehan adalah harga perolehan aset tetap merupakan seluruh harga yang dikeluarkan perusahaan hingga aset tersebut siap digunakan. Sehingga, biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan tidak menjadi harga perolehan lagi apabila aset tetap tersebut telah siap digunakan. Hal tersebut dipaparkan dalam PSAK 16, yaitu:

Pengakuan biaya dalam jumlah tercatat aset tetap dihentikan ketika aset tersebut berada pada lokasi dan kondisi yang diinginkan supaya aset siap digunakan sesuai dengan maksud manajemen. Oleh karena itu, biaya pemakaian dan pengembangan aset tidak dimasukkan dalam jumlah tercatat aset tersebut

Biaya-biaya yang muncul setelah aset siap digunakan dapat diklasifikasikan sebagai biaya-biaya setelah perolehan awal. Perlakuan akuntansi untuk biaya-biaya setelah perolehan awal oleh PSAK 16 diatur sebagai berikut:

- (29) Entitas memilih model biaya di paragraf 30 atau model revaluasi di paragraf 31 sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama.

Model Biaya

- (30) Setelah pengakuan sebagai aset, aset tetap dicatat pada biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset.

Model Revaluasi

- (31) 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.

Pengeluaran setelah perolehan awal itu dibedakan perlakuannya, yaitu dikapitalisasi atau dibebankan. Kebijakan kapitalisasi yang menghasilkan penggolongan apakah suatu pengeluaran diakui sebagai *capital expenditure* ataukah *revenue expenditure* muncul karena aset tetap memiliki jumlah yang material (Agoes, 2012). Perbedaan kedua pengeluaran tersebut adalah apakah pengeluaran tersebut dapat membuat peningkatan umur manfaat atau kuantitas atau kualitas produk yang diproduksi aset tetap tersebut. *Capital expenditure* menurut Taswan (2012:280) adalah pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh manfaat yang akan dirasakan lebih dari satu periode akuntansi sehingga harus dikapitalisasi ke aset yang bersangkutan. Sedangkan Agoes (2012:270) menyebutkan *capital expenditure* adalah “suatu pengeluaran modal yang

jumlahnya material dan mempunyai manfaat lebih dari satu tahun. Berdasarkan pemaparan Reeve, dkk (2010:5) dapat disimpulkan bahwa perawatan jenis ini dapat meningkatkan nilai aset sehingga saat terjadinya transaksi dicatat sebagai kenaikan pada akun aset tetap. Namun, menurut Reeve, dkk (2010), apabila pengeluaran modal tersebut dapat memperpanjang masa manfaat aset tetap, pencatatannya dapat dilakukan dengan menurunkan nilai akumulasi penyusutan aset tetap terkait (mendebit akumulasi penyusutan). Seluruh pengeluaran atas aset tetap yang dimiliki perusahaan dan memenuhi syarat pengeluaran modal berdasarkan kebijakan perusahaan harus dikapitalisasikan ke dalam nilai aset termasuk aset yang didapatkan dari sewa. (Stice, dkk. 2010).

Sedangkan *revenue expenditure* menurut Taswan (2012:280) adalah pengeluaran yang hanya bisa dirasakan dalam suatu periode akuntansi saja, sehingga tidak perlu dilakukan kapitalisasi apabila perusahaan melakukan pengeluaran pendapatan atas suatu aset. Agoes (2012: 270) mendefinisikan *revenue expenditure* adalah pengeluaran yang tidak material walaupun jumlahnya lebih dari satu tahun dan dilakukan perusahaan dalam rangka menghasilkan pendapatan dan dibebankan ke laba rugi pada saat terjadinya. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pengeluaran tersebut tidak memperpanjang masa manfaat aset, tetapi hanya untuk menjaga agar aset tetap bekerja sebagaimana mestinya. Pengeluaran tersebut terkait dengan perawatan dan perbaikan biasa atau dalam istilah umumnya disebut perawatan dan pemeliharaan. Reeve, dkk (2010:4) menyebutkan bahwa pengeluaran tersebut dicatat sebagai beban pada periode berjalan, yaitu kenaikan pada akun Beban Perbaikan dan Perawatan.

DEPRESIASI

IAS 16 dan PSAK 16 menyebutkan definisi depresiasi sebagai “*systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life* (alokasi sistematis jumlah tersusutkan dari aset selama umur manfaatnya).” Depresiasi muncul karena aset tersebut manfaatnya menurun. Penurunan terjadi karena aset tersebut bisa disebabkan oleh dua faktor, yaitu faktor fisik dan faktor fungsional. Faktor fisik muncul karena aset tetap digunakan terus menerus atau terpapar bencana, seperti kebakaran, yang mengakibatkan aset tetap tersebut rusak secara fisik. Sedangkan faktor fungsional muncul karena aset tetap tersebut usang karena adanya teknologi baru yang lebih efisien daripada aset tetap tersebut maupun aset tetap tersebut tidak mampu memenuhi kapasitas produksi perusahaan. Dalam menghitung penyusutan aset tetap, terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi, yaitu :

a. Jumlah tersusutkan

PSAK 16 mendefinisikan jumlah tersusutkan sebagai “biaya perolehan aset, atau jumlah lain yang merupakan pengganti biaya perolehan, dikurangi nilai residunya.”. Berdasarkan definisi tersebut, perlu diperhitungkan dua faktor dalam menghitung jumlah tersusutkan. Original cost (harga perolehan) merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan hingga aset tetap tersebut dapat digunakan untuk operasional perusahaan. Nilai sisa merupakan nilai berdasarkan hasil estimasi, seperti yang telah dipaparkan pada paragraf sebelumnya.

b. Umur ekonomis

Penandingan harga perolehan, nilai sisa dan umur ekonomis akan menghasilkan suatu tarif depresiasi untuk suatu aset. Tarif depresiasi inilah yang kemudian diolah dengan metode penyusutan yang dipilih perusahaan dan menghasilkan pembebanan penyusutan ke setiap periode. Walaupun melalui *judgement*, penentuan umur ekonomis sangat bergantung pada tiga faktor, menurut Hery dan Lekok (2011:) serta Setiawan (2001:164) yaitu faktor waktu dan faktor penggunaan dan pembatasan hukum atau lainnya atas penggunaan aset. Faktor waktu terkait lamanya penggunaan suatu aset dalam operasional perusahaan, sehingga faktor waktu biasanya dinyatakan dalam tahun, bulan, hari. Sedangkan faktor penggunaan terkait dengan jam operasional atau output yang dihasilkan oleh suatu aset.

d. Metode Penyusutan

Dalam mengalokasikan biaya aset tetap, terdapat berbagai macam metode yang dapat digunakan. Penggunaan tersebut hanya memberikan perbedaan pada jumlah alokasi yang dibebankan ke perusahaan setiap periode, namun secara keseluruhan tetap memberikan jumlah yang sama. Pemilihan penggunaan metode tersebut tentunya harus relevan dengan kondisi perusahaan. Pernyataan ini sejalan dengan PSAK 16 paragraf 61 yang menyatakan bahwa “Metode penyusutan yang digunakan mencerminkan ekspektasi pola pemakaian manfaat ekonomi masa depan aset oleh entitas. Berikut adalah penjelasan mengenai beberapa metode depresiasi yang lazim digunakan di Indonesia.

Time-factor method

Time-factor method merupakan metode depresiasi yang mengasumsikan depresiasi dialokasikan berdasarkan fungsi waktu. Time-factor method memiliki dua macam metode penyusutan, yaitu:

- Metode Garis Lurus

Dalam metode garis lurus, jumlah pembebanan penyusutan setiap periode adalah sama. Penyusutan dianggap sebagai fungsi dari waktu. Artinya aset tetap tersebut digunakan secara terus menerus dan tidak terpengaruh oleh produktivitas atau efisiensi aset tetap tersebut (Stice, dkk. 2010). Kelebihannya adalah metode ini sangat simpel dibandingkan metode-metode lainnya. Kieso, dkk (2011) dan Stice, dkk (2010) menjelaskan bahwa asumsi yang digunakan (sekaligus kelemahan metode ini) adalah : manfaat ekonomi aset sama setiap tahun dan perbaikan dan pemeliharaan sama setiap periode. Hery dan Lekok (2011) serta Setiawan (2001:165) mengungkapkan bahwa metode ini tepat digunakan apabila dalam keadaan berikut:

- beban perbaikan dan pemeliharaan tetap konstan sepanjang umur aset,
- tingkat efisiensi operasi aset pada periode berjalan sama baiknya dengan periode-periode sebelumnya,
- Manfaat ekonomis aktiva setiap tahun sama.
- Beban penyusutan yang diakui tidak mencerminkan upaya yang digunakan dalam menghasilkan pendapatan. Hal ini mengakibatkan laba yang dihasilkan setiap tahun tidak menggambarkan tingkat

pengembalian yang sesungguhnya dari umur kegunaan aktiva (dalam *matching principle*, beban penyusutan harus proporsional pada penghasilan yang dihasilkan).

Namun, karena sulitnya mengestimasi secara tepat faktor-faktor diatas yang mengakibatkan sulitnya menemukan metode yang tepat, metode garis lurus pun diasumsikan sama akuratnya dengan metode lain (Hery dan Lekok, 2011). Kelemahan lain adalah adanya distorsi analisis *rate of return*. Distorsi ini muncul karena pembebanan depresiasi akan tetap sama, walaupun terjadi fluktuasi pada perekonomian perusahaan. Menurut Nikolai, dkk (2010:506) "*The straight-line method is appropriate when a company estimates that the benefits it will derive from the asset will be approximately constant each period of its life.*" Rumus yang digunakan dalam menghitung penyusutan dengan metode garis lurus adalah :

$$\text{Jumlah tersusutkan} = \frac{\text{Harga perolehan}-\text{Nilai residu}}{\text{Umur ekonomis}}$$

- Metode Saldo Menurun

Dalam metode saldo menurun, pembebanan penyusutan lebih ditekankan pada awal perolehan aset. PSAK 16 paragraf 63 menjelaskan metode ini sebagai "...Metode saldo menurun menghasilkan pembebanan yang menurun selama umur manfaat aset..." Penggunaan metode ini berdasarkan asumsi bahwa aset akan lebih produktif pada awal penggunaannya. Metode ini banyak dipilih perusahaan untuk tujuan pajak. Hery dan Lekok (2011:29) memaparkan kondisi-kondisi yang memungkinkan penggunaan metode tersebut secara tepat, yaitu:

- Kontribusi jasa tahunan yang menurun
- Efisiensi operasi atau prestasi operasi yang menurun
- Terjadi kenaikan beban perbaikan dan pemeliharaan
- Turunnya aliran masuk kas atau pendapatan
- Adanya ketidakpastian mengenai besarnya pendapatan dalam tahun-tahun belakangan.

Rumus yang digunakan untuk menghitung laju depresiasi dalam metode ini adalah sebagai berikut :

$$\text{Laju depresiasi} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Nilai sisa}}{\text{Harga perolehan}}}$$

Namun, karena rumitnya perhitungan tersebut, beberapa pengguna metode ini diperbolehkan untuk sekedar melipatgandakan tarif depresiasi garis lurus.

Metode berdasarkan faktor penggunaan

Metode ini merupakan cara terbaik untuk menandingkan pendapatan dan beban. PSAK 16 mendefinisikan metode ini sebagai "...Metode jumlah unit menghasilkan pembebanan berdasarkan pada penggunaan atau output yang diharapkan dari suatu aset..." Dalam metode ini biaya depresiasi dihubungkan dengan produktivitas atau aktivitas penggunaan aset. Menurut Nikolai, dkk (2010:509) "*A company should use an activity method when the service life of the asset is affected primarily by the amount the asset is used and not by the passage of time.*" Ia melanjutkan bahwa walaupun metode ini sebenarnya tepat digunakan

berbagai aset tetap, namun tidak banyak perusahaan yang menggunakan metode ini. Hal tersebut dikarenakan metode ini cukup rumit dan tidak banyak perusahaan yang mampu melakukan estimasi atas kapasitas maksimal maupun jam penggunaan maksimal aset tetap. Stice, dkk (2010) menyatakan bahwa metode ini merupakan metode yang tepat apabila pengukuran kuantitatif dapat diestimasi dengan baik. Hal ini disebabkan karena beban depresiasi mengikuti fluktuasi pendapatan perusahaan, bukannya stagnan.

a. Metode unit aktivitas

Metode unit aktivitas merupakan sebuah metode yang menghitung depresiasi berdasarkan jam aktivitas penggunaan asset tersebut. Berbeda dengan metode garis lurus, metode ini mengasumsikan bahwa metode depresiasi tidak bergantung pada fungsi waktu penggunaan asset. Formulasi atas metode unit aktivitas digambarkan sebagai berikut:

$$\text{beban depresiasi} = \frac{\text{jumlah tersusutkan x jam kerja periode berjalan}}{\text{estimasi total jam kerja}}$$

b. Metode unit produksi

Sama halnya dengan metode unit aktivitas, metode unit produksi juga mengasumsikan bahwa penyusutan asset tetap tidak bergantung pada fungsi waktu. Namun, perbedaannya yang diperbandingkan dalam metode ini adalah kapasitas produksi maksimal dari suatu asset dan kapasitas yang digunakan perusahaan dalam melakukan produksi selama periode berjalan. Perhitungan tarif depresiasi adalah:

$$\text{beban depresiasi} = \frac{\text{jumlah tersusutkan x produksi periode berjalan}}{\text{estimasi total produksi}}$$

IMPAIRMENT

Menurut Hery dan Lekok (2011:38) *impairment* terjadi setelah asset dibeli namun sebelum umur ekonomis aset tetap tersebut berakhir. *Impairment* terjadi karena adanya penurunan kemampuan dari suatu aset tetap dalam menghasilkan pendapatan perusahaan baik melalui pemakaian maupun penjualan aset tetap tersebut.

REVALUASI ASET TETAP

Revaluasi aset tetap merupakan pilihan bagi perusahaan. hal ini berarti perusahaan tidak wajib merevaluasi aset tetapnya. Pilihan ini telah ditetapkan perusahaan sejak awal, yaitu mencatat aset dengan model biaya atau model revaluasi. Saat perusahaan memilih menggunakan model revaluasi, perusahaan pun diwajibkan untuk melakukan revaluasi atas aset tetapnya. Dengan model revaluasi, perusahaan harus menjaga nilai aset tetapnya secara *up to date*. Menurut Kieso, dkk (2011) perusahaan tidak banyak yang menggunakan model revaluasi. Alasannya adalah biaya yang dikeluarkan cukup besar, baik dari sisi pembayaran jasa penilai maupun dari sisi perpajakan. Selain itu keuntungan atas revaluasi tidak menambah laba bersih perusahaan karena dicatat langsung di ekuitas. Revaluasi juga dianggap perusahaan sebagai pengurang laba bersih baik saat terjadi kerugian maupun keuntungan (saat mendapat keuntungan revaluasi, beban depresiasi semakin besar dan laba bersih semakin kecil). Namun, bagi perusahaan

yang memilih model revaluasi, biasanya adalah perusahaan yang memang berada di lingkungan inflasi tinggi sehingga biaya historis bukan merupakan nilai yang relevan lagi. Selain itu, perusahaan juga memilih model revaluasi untuk meningkatkan nilai ekuitasnya untuk kepentingan pemenuhan syarat kontrak. (Kieso, dkk, 2011:583)

PENGHENTIAN PENGAKUAN

Aset tetap mungkin dihentikan pengakuannya oleh perusahaan atau dengan kata lain aset tetap tersebut didisposisi. Disposisi aset tetap merupakan hal yang wajar dalam dunia bisnis dengan berbagai macam penyebab. Penyebab tersebut berupa penjualan, pemberian, bencana atau musibah. Dalam transaksi ini, yang perlu dilakukan perusahaan adalah menghitung nilai buku terkini pada aset tetap yang akan didisposisi tersebut. Perusahaan menyesuaikan depresiasi pada aset tetap tersebut juga. Setelah nilai buku sesuai dan aset tetap sudah didisposisi, perusahaan kemudian membuat jurnal sebagai berikut:

a. Apabila terjadi keuntungan penghentian		
akumulasi depresiasi	xxx	
keuntungan disposisi		xxx
aset tetap		xxx
b. Apabila terjadi kerugian penghentian		
akumulasi depresiasi	xxx	
kerugian disposisi	xxx	
aset tetap		xxx

ANALISIS PERLAKUAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA PTPN XI

Aset tetap perusahaan merupakan aset berwujud milik perusahaan dan diekspektasikan dimiliki lebih dari satu periode. PTPN XI menggunakan model biaya dalam kebijakan akuntansi atas aset tetapnya. Berdasarkan hasil wawancara, pertimbangan pajak adalah hal yang paling utama saat memilih model biaya sebagai model yang digunakan perusahaan. Hal ini dijabarkan dalam pedoman kebijakan akuntansi PTPN XI yang berisi:

Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset. Biaya perolehan meliputi biaya yang dapat diatribusikan langsung untuk memperoleh aset bersangkutan

Aset tetap PTPN XI ini baru diakui apabila harga perolehannya telah melampaui batas minimum pengakuan untuk kepentingan tingkat materialitasnya. Berdasarkan kebijakan akuntansi perusahaan, batas tingkat materialitas pengakuan aset tetap adalah sebagai berikut:

Bangunan permanen dan rumah	Rp	30.000.000
Bangunan	Rp	5.000.000
Mesin dan instalasi	Rp	10.000.000
Jalan & jembatan	Rp	10.000.000
Alat pengangkutan	Rp	10.000.000
Alat pertanian	Rp	5.000.000

Inventaris Kantor/Rumah	Rp	1.000.000
Instalasi Limbah	Rp	5.000.000

Secara rinci, pembahasan atas perlakuan akuntansi aset tetap di PTPN XI adalah sebagai berikut:

Perolehan aset tetap

Di PTPN XI, aset tetap dapat diperoleh melalui berbagai cara seperti pada perusahaan umumnya. Namun, mayoritas, aset tetap yang ada di PTPN XI diperoleh melalui pembuatan sendiri atau dengan kata lain *self-constructed asset*. Selain membuat sendiri, di PTPN XI, aset tetap juga ada yang diperoleh dari membeli ataupun hibah dari pemerintah. Dalam kebijakan akuntansi perusahaan juga dipaparkan tentang biaya perolehan aset tetap perusahaan. Pada umumnya, biaya perolehan atas aset tetap dinilai dengan komponen berupa:

- Harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak dapat dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan lainnya;
- Setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dalam kondisi yang diinginkan supaya aset tersebut siap digunakan sesuai maksud manajemen (misalnya biaya perakitan, biaya pengujian aset, biaya komisi profesional, dan lainlain);
- Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset tetap.
- Bunga dan biaya pinjaman lain yang timbul baik yang langsung maupun tidak langsung digunakan dalam membiayai konstruksi aset tetap, dikapitalisasikan sampai dengan saat aset tetap tersebut telah siap pakai. Bunga dan biaya pinjaman yang timbul setelah aset tetap tersebut siap digunakan dibebankan dalam laporan laba rugi komprehensif.

Berdasarkan hasil wawancara dan dokumentasi, analisis perlakuan akuntansi aset tetap pada PTPN XI dapat dirangkum dalam tabel berikut:

Tabel 1

Checklist Biaya Perolehan Aset Tetap berdasarkan Wawancara

No.	Item	Narasumber	PSAK 16
1	harga perolehannya	V	V
2	bea impor	Tidak tahu dan tidak ada	V
3	pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan	V	V
4	diskon pembelian dan potongan-potongan lain	V	V
5	Beban angkut	V	V
6	biaya imbalan kerja	X	V
7	biaya penyiapan lahan untuk pabrik	V	V
8	biaya <i>handling</i> dan penyerahan awal	V	V
9	biaya perakitan dan instalasi;	V	V
10	biaya pengujian aset	V	V
11	hasil bersih penjualan produk yang dihasilkan sehubungan dengan pengujian	V	V

12	komisi profesional	V	V
14	biaya pengenalan produk baru	X	X
15	biaya pelatihan staf	X	X
16	administrasi dan biaya <i>overhead</i> umum lainnya, seperti mobil BPKB, tanah balik nama.	V	X
17	biaya-biaya yang terjadi ketika suatu aset telah mampu beroperasi sesuai dengan intensi manajemen namun belum dipakai atau masih beroperasi di bawah kapasitas penuhnya	X	X
18	kerugian awal operasi,		X
19	biaya relokasi atau reorganisasi sebagian atau seluruh operasi entitas.		X

Dalam menghimpun data, penelitian ini juga memberikan ilustrasi kepada narasumber tentang aset tetap, berikut adalah ringkasan tabel perlakuan akuntansi berdasarkan ilustrasi:

Tabel 2

Perbandingan perlakuan aset dalam konstruksi menurut PSAK dan perusahaan

Item	PSAK 16	Perlakuan perusahaan
Harga beli	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Beban bunga	Dikapitalisasi tertimbang	Dikapitalisasi tertimbang
Pinjaman pada bank	Tidak dikapitalisasi	Tidak dikapitalisasi
Biaya angkut	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Biaya pengujian	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Kecelakaan kerja	Tidak dikapitalisasi	Tidak dikapitalisasi
Bahan baku diluar estimasi	Tidak dikapitalisasi	dikapitalisasi
Aset gagal	Tidak dikapitalisasi	Tidak dikapitalisasi

Tabel 3

Perbandingan perlakuan akuntansi pembelian aset menurut PSAK dan perusahaan

Item	PSAK 16	Perlakuan perusahaan
Harga beli	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Biaya angkut	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Biaya pemasangan	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Biaya pelatihan pegawai	Tidak dikapitalisasi	Tidak dikapitalisasi
Biaya administrasi	Tidak dikapitalisasi	Dikapitalisasi
Diskon pembelian	Dikapitalisasi	Dikapitalisasi

Secara keseluruhan perlakuan dan pemahaman narasumber atas harga perolehan sudah cukup baik. Terbukti dari tabel tersebut telah banyak kesesuaian antara yang ada di PSAK 16 dan pemahaman narasumber apabila terjadi biaya tersebut. Penjelasan narasumber atas ketidaksesuaian imbalan kerja juga sudah cukup dapat dipahami. Ketidaksesuaian tersebut karena biaya imbalan kerja tidak dapat diidentifikasi secara khusus di aset tetap dalam konstruksi. Ketidaksesuaian ini dapat dipahami karena IFRS adalah *principal-based*. *Principal-based* ini membuat standar lebih fleksibel dan disesuaikan dengan kondisi perusahaan. Konklusinya, perlakuan atas harga perolehan aset tetap ini telah dipahami dengan

baik oleh PTPN XI. Pemahaman yang baik ini memberikan gambaran bahwa perhitungan harga perolehan aset tetap pun mungkin juga dilakukan dengan tepat.

Penyusutan

Secara singkat, dalam hal penyusutan, perusahaan menggunakan metode garis lurus untuk seluruh aset tetapnya dan menetapkan umur ekonomis beserta tarif penyusutannya. Kebijakan akuntansi perusahaan dan aturan-aturan tertulis perusahaan tentang depresiasi aset tetap sudah sesuai dengan PSAK 16, yaitu paragraf 44 “Setiap bagian dari aset tetap yang memiliki biaya perolehan cukup signifikan terhadap total biaya perolehan seluruh aset harus disusutkan secara terpisah” dan bagian dari paragraf 59 yang berisi “Pada umumnya tanah memiliki umur manfaat tidak terbatas sehingga tidak disusutkan, kecuali entitas meyakini bahwa umur manfaat tanah terbatas misalnya tanah yang digunakan untuk tempat pembuangan akhir.” Kombinasi dua paragraf tersebut sudah sesuai dengan definisi objek penyusutan yang ada dalam kebijakan perusahaan.

Perusahaan juga telah mendefinisikan dengan tepat. Dasar penyusutan perusahaan yaitu “Jumlah tersusutkan yaitu biaya perolehan aset dikurangi nilai residunya.” Definisi tersebut sesuai dengan PSAK 16 paragraf 54 yang berisi “Jumlah tersusutkan suatu aset ditentukan setelah mengurangi nilai residualnya. Dalam praktik, nilai residu aset terkadang tidak signifikan sehingga tidak material dalam penghitungan jumlah tersusutkan.” Selain itu, dari paragraf tersebut, juga dapat ditarik kesimpulan bahwa penetapan nilai residu sudah tepat. Waktu mulai perhitungan penyusutan perusahaan juga telah tepat dilakukan perusahaan yaitu saat aset telah siap digunakan. Pernyataan ini sesuai dengan paragraf 56 yaitu “.... Penyusutan aset dimulai pada saat aset tersebut siap untuk digunakan.”

Disini, yang perlu disoroti adalah adanya perbedaan antar yang ada dalam kebijakan perusahaan pada laporan keuangan dan hasil wawancara. Dalam hasil wawancara, narasumber menyebutkan hal-hal yang direview setiap tahun adalah kondisi aset tetap dan umur ekonomis saja. Sedangkan pada laporan keuangan disebutkan bahwa “Perusahaan melakukan penelaahan berkala atas masa manfaat ekonomis aset, nilai residu, metode penyusutan, dan sisa umur pemakaian berdasarkan kondisi teknis.” Ketidaksesuaian ini dapat menggambarkan adanya hubungan yang tidak sinkron antara penerapan dan apa yang diungkapkan perusahaan. Apabila pada kenyataannya memang tidak dilakukan review terhadap item-item tersebut, timbullah ketidaksesuaian dengan PSAK 16 paragraf 52 dan 62.

Metode penyusutan yang diterapkan perusahaan adalah metode garis lurus. Analisis atas metode ini mengacu pada beberapa paragraf PSAK yaitu PSAK 16 paragraf 44-63. Berdasarkan kebijakan perusahaan tersebut, objek dan dasar penyusutan telah tepat diaplikasikan perusahaan. pernyataan tersebut sesuai dengan paragraf 54 dan 59

- (54) Jumlah tersusutkan suatu aset ditentukan setelah dikurangi nilai residualnya. Dalam praktik, nilai residu aset terkadang tidak signifikan sehingga tidak material dalam penghitungan jumlah tersusutkan.
- (59) Pada umumnya tanah memiliki umur manfaat tidak terbatas sehingga tidak disusutkan

Namun, metode penyusutan yang diterapkan kurang sesuai dengan PSAK 16. Metode penyusutan yang digunakan PTPN XI adalah garis lurus untuk semua aset tetap. Padahal, menurut PSAK 16 paragraf 61 menyebutkan bahwa “Metode penyusutan yang digunakan mencerminkan ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomik masa depan dari aset oleh entitas.” Berdasarkan paragraf tersebut kurang tepat apabila menggunakan metode penyusutan garis lurus untuk seluruh aset tetapnya. Metode garis lurus menggambarkan fungsi waktu penggunaan aset tetap yang cukup stabil dan penurunan nilainya tidak signifikan. Hal tersebut dikarenakan :

- a. Aset akan terus mengalami keusangan dari waktu ke waktu, sehingga nilainya seharusnya menurun seiring berjalannya waktu
- b. Mesin dan instalasi limbah yang hanya digunakan selama 6 bulan yang didepresiasi menggunakan metode garis lurus, tidak mencerminkan pola konsumsi secara tepat.

Selain itu, berdasarkan paragraf 62 disebutkan bahwa:

Metode penyusutan yang digunakan untuk suatu aset dikaji stidak-tidaknya setiap akhir tahun buku dan, jika terjadi perubahan yang signifikan dalam ekspektasi pola pemakaian manfaat ekonomi masa depan aset tersebut, maka metode penyusutan diubah untuk mencerminkan perubahan pola tersebut. Perubahan metode penyusutan diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi sesuai dengan PSAK 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Kesalahan.

Penurunan nilai aset tetap

Menurut skema yang ditulis oleh kieso, dkk (2011), *impairment* dilakukan dengan membandingkan nilai buku perusahaan dengan nilai yang dipulihkan. Disini, perlakuan perusahaan terhadap penurunan nilai aset tetap kurang tepat. Berdasarkan wawancara, perusahaan membandingkan nilai buku dengan nilai wajar aset tetap. Walaupun demikian, penerapan saat menyelesaikan ilustrasi dari penulis sudah cukup tepat. Hal ini terbukti dengan keputusan narasumber untuk memilih nilai wajar dikurangi biaya untuk menjualnya dengan nilai buku saat ini. Nilai wajar untuk menjual tersebut lebih tinggi daripada nilai apabila digunakan sehingga dapat dikategorikan sebagai nilai yang dipulihkan. Pencatatan yang dilakukan pun kurang tepat. Narasumber memaparkan bahwa apabila terjadi penurunan nilai, perusahaan pun mengakui sebagai : Namun, pencatatan yang dilakukan perusahaan kurang tepat.

Biaya Penurunan Nilai Aset	Xxx	
Cadangan Penurunan Nilai Aset		xxx

Pencatatan ini tidak diatur secara rinci oleh PSAK, namun menurut literatur, penurunan nilai tersebut seharusnya dicatat sebagai:

Kerugian penurunan nilai	xxx	
Akumulasi depresiasi		xxx

Pengeluaran setelah perolehan awal

Dalam kebijakan akuntansi perusahaan, pengaturan mengenai biaya pemeliharaan aset berbunyi “Seluruh biaya pemeliharaan aset tetap diakui dalam laporan laba rugi saat terjadinya.” Biaya inilah yang dimaksud *revenue expenditure* atau Menurut narasumber, walaupun aset tetap belum digunakan sama sekali namun dikeluarkan biaya-biaya untuk aset tetap. “biaya perbaikan rutin yang bersifat mengembalikan kapasitas normal di buku sebagai biaya eksploitasi.” Jurnal yang disebutkan narasumber apabila terjadi transaksi perbaikan aset tetap tersebut adalah:

Beban Perawatan dan Pemeliharaan	Xxx	
Kas/bank		xxx

Penyajian dilaporkan keuangan atas beban perbaikan dan pemeliharaan dicatat dalam “Biaya Pabrik.”

Narasumber menyebutkan bahwa *capital expenditure* ada dengan pertimbangan “Manfaat atas pengeluaran tersebut lebih dari satu tahun dan memenuhi tingkat materialitas yang ditetapkan dalam kebijakan akuntansi perusahaan.” *Capital expenditure* ini merupakan pengeluaran berupa penggantian suatu komponen di PTPN XI. Pencatatannya menurut narasumber adalah “*Kalau ada komponen yang harus diganti dan itu vital dan harus diganti dengan komponen baru, kita menilai komponen lama dan mengeluarkannya dari nilai aset. Kemudian, nilai dari komponen baru dikapitalisasi ke nilai aset yang baru.*” Selain masa manfaat, pertimbangan materialitas juga menjadi salah satu pertimbangan kapitalisasi. Tingkat materialitas ini mengacu pada “batas materialitas pengeluaran aset tetap” yang telah disebutkan sebelumnya.

Jurnal yang disebutkan narasumber untuk *capital expenditure* adalah:

Aset tetap dalam penyelesaian	Xxx	
Hutang		xxx

Perlakuan akuntansi atas pengeluaran setelah perolehan yang dilakukan PTPN XI sudah cukup tepat. Hal tersebut terlihat dari pengeluaran-pengeluaran untuk pemeliharaan aset yang diakui sebagai “Beban Pemeliharaan dan Perawatan” dan diakui di laba rugi. Sedangkan *capital expenditure* dikapitalisasikan dengan nilai aset perusahaan yaitu saat mengkonstruksi aset yaitu pada akun ‘Aset dalam Penyelesaian’, atau pada aset yang telah ada. Ilustrasi yang diberikan oleh penulis pun juga telah diselesaikan dengan tepat oleh narasumber dan sesuai dengan PSAK 16 terkait.dalam kebijakan akuntansi perusahaan yang disebutkan bahwa:

Nilai tercatat bagian dari aset tetap yang dilepas/dibongkar/digantikan dengan aset tetap sejenis yang baru dan tidak dapat dipergunakan/dimanfaatkan lagi di bagian lain dicatat terpisah dari aset tetap dan dikelompokkan ke dalam “Aset Tetap Tidak Non Produktif”. Sedangkan akumulasi penyusutannya direklasifikasikan ke dalam “Akumulasi Penyusutan Aset Tetap Non Produktif”.

Penghentian pengakuan dan Penghapusan aset tetap

Penghentian pengakuan aset tetap di suatu unit usaha juga bisa terjadi saat adanya aset tetap yang diberikan kepada unit usaha lain. Saat terjadi transaksi,

antara unit usaha tersebut perlu melakukan penukaran kartu aset dan memberitahu pusat tentang transaksi tersebut. Tidak ada penjurnalan terkait pemberian tersebut. Kebijakan akuntansinya adalah:

Aset tetap yang dipindahkan/direlokasi dari suatu lokasi ke lokasi lain dicatat sebesar nilai tercatat bagian yang dipindahkan/direlokasi ke lokasi lain tersebut ditambah biaya operasional lain sampai aset tersebut dapat dioperasikan secara normal di lokasinya yang baru.

Pemberian aset tetap hanya dilakukan antar unit usaha. PTPN XI tidak pernah dan tidak memperbolehkan unit usahanya menjual aset tetap kepada perusahaan lain. Alasannya yang dikemukakan Narasumber saat wawancara adalah: *“Aset tetap perusahaan digunakan untuk proses produksi dan bukan untuk diperjualbelikan. Terlebih lagi sebagai BUMN aset yang dimiliki adalah aset negara dimana untuk menjualnya harus mendapatkan ijin dari pemegang saham dilakukan.”*

Sedangkan ketentuan yang ada dalam kebijakan akuntansi perusahaan tentang penghentian pengakuan aset tetap berupa :

- Aset tetap yang sudah tidak dipergunakan lagi atau yang dijual dikeluarkan dari kelompok aset tetap berikut akumulasi penyusutannya.
- Laba atau rugi yang timbul dari pelepasan suatu aset tetap ditentukan sebesar perbedaan antara jumlah neto hasil pelepasan dengan nilai tercatat dari aset tetap tersebut dan diakui dalam laporan laba rugi pada pos “pendapatan/(beban) lain-lain neto”.

Jurnal yang terjadi saat penjualan adalah sebagai berikut:

Aset Tetap Non Produktif	xxx
Akumulasi Penyusutan Aset Tetap- kendaraan	xxx
Kendaraan	xxx
Cadangan Aset Tetap Non Produktif	xxx

Dari segi pelaporan aset yang dijual tersebut, perlakuannya sudah tepat. Berdasarkan paragraf PSAK diatas, perusahaan memang sudah seharusnya membandingkan antara pendapatan bersih perusahaan dan nilai buku aset tersebut untuk mengetahui keuntungan atau kerugian atas transaksi itu. Namun, dari segi pencatatan, tidak diatur dalam PSAK 16 mengenai pencatatan pelepasan secara detail. Namun juga dalam berbagai literatur, tidak disinggung mengenai cadangan aset tetap non produktif. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pencatatan yang dilakukan perusahaan belum ada aspek yang mendasari. Adapun menurut kebijakan perusahaan, aset tetap non produktif adalah aset yang tidak digunakan lagi. Bukan untuk transaksi aset yang dijual.

Pengungkapan aset tetap

Tabel 4

Perbandingan pengungkapan menurut PSAK 16 dan perusahaan

No.	Item menurut PSAK 16	Perlakuan perusahaan
	Paragraf 74	
1	dasar pengukuran yang digunakan dalam	Diungkapkan

	menentukan jumlah tercatat bruto	
2	metode penyusutan yang digunakan	Diungkapkan
3	jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; dan	Diungkapkan
4	umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;	Diungkapkan
5	rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan	Diungkapkan
	penambahan	Diungkapkan
	aset diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan dan pelepasan lainnya	Tidak ada
	perolehan melalui kombinasi bisnis;	Tidak ada
	peningkatan atau penurunan akibat dari revaluasi sesuai paragraf 31, 39, dan 40 serta dari rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik dalam pendapatan komprehensif lain sesuai PSAK No. 48 (revisi 2009): Penurunan Nilai Aset;	Tidak ada
	rugi penurunan nilai yang diakui dalam laba rugi sesuai PSAK 48	Diungkapkan
	penyusutan;	Diungkapkan
	selisih nilai tukar neto yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang pelaporan yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor;	Tidak ada
	perubahan lain.	Tidak ada
Paragraf 80		
6	jumlah tercatat aset tetap yang tidak dipakai sementara;	Tidak ada
7	jumlah tercatat bruto dari setiap aset tetap yang telah disusutkan penuh dan masih digunakan;	Tidak ada
8	jumlah tercatat aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif dan tidak diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual sesuai dengan PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar	Tidak ada

	yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan; dan	
9	jika model biaya digunakan, nilai wajar aset tetap apabila berbeda secara material dari jumlah tercatat	Diungkapkan

Berdasarkan tabel tersebut dapat diperhatikan bahwa perusahaan telah melaksanakan pengungkapan dan penyajian yang sesuai dengan PSAK 16.

KESIMPULAN DAN SARAN PERBAIKAN TERKAIT AKUNTANSI ASET TETAP PTPN XI

Perusahaan telah menerapkan dengan baik PSAK 16 secara keseluruhan. Namun, beberapa kekeliruan telah terjadi dan terjadi pula ketidaksesuaian dengan PSAK 16. Secara umum kekeliruan tersebut terjadi karena kurangnya pemahaman PSAK 16, seperti item-item pada harga perolehan yang tidak dikapitalisasi perusahaan ke harga perolehan. Item-item tersebut seharusnya dikapitalisasi ke dalam akun aset tetap terkait sehingga tidak menimbulkan *understatement* pada laporan keuangan perusahaan. Pemahaman tentang *impairment* yang kurang tepat juga dapat menyumbang kontribusi terhadap salah saji laporan keuangan.

Namun, secara khusus, usulan perbaikan ditekankan pada metode depresiasi yang dipilih perusahaan. Perusahaan menggunakan metode depresiasi garis lurus pada semua aset tetapnya. Dimana aset tetap perusahaan bermacam-macam jenisnya. Aset tetap tersebut juga ditetapkan secara pasti umur ekonomis dan juga tarif penyusutan. Namun sayangnya tidak semua aset tetap memiliki pola konsumsi yang sama. Pola konsumsi tersebut terkait dengan bagaimana perusahaan menghasilkan pendapatan (*matching concept*) dan penggunaan aset tetap selama periode berjalan.

Sebelumnya telah dibahas beberapa pertimbangan yang seharusnya digunakan perusahaan untuk menentukan metode depresiasi. Dalam metode garis lurus, keadaan yang membuat metode depresiasi tersebut tepat adalah:

- a. beban perbaikan dan pemeliharaan tetap konstan sepanjang umur aset,
- b. tingkat efisiensi operasi aset pada periode berjalan sama baiknya dengan periode-periode sebelumnya,
- c. Manfaat ekonomis aktiva setiap tahun sama.
- d. Beban penyusutan yang diakui tidak mencerminkan upaya yang digunakan dalam menghasilkan pendapatan. Hal ini mengakibatkan laba yang dihasilkan setiap tahun tidak menggambarkan tingkat pengembalian yang sesungguhnya dari umur kegunaan aktiva (dalam *matching principle*, beban penyusutan harus proporsional pada penghasilan yang dihasilkan).

Berdasarkan paparan kondisi tersebut dan kondisi yang tepat untuk setiap metode seperti yang telah dipaparkan pada bagian kajian pustaka, usulan peneliti adalah sebagai berikut:

- a. Kelompok Aset Tetap Bangunan, Jalan dan Jembatan serta Inventaris kantor tetap menggunakan aset tetap karena digunakan secara terus menerus

- b. Kelompok Aset Tetap Mesin dan Instalasi Limbah menggunakan metode jam penggunaan. Hal ini dikarenakan pola konsumsi aset tetap yang digunakan *idle* 6 bulan dan 6 bulan beturut-turut digunakan. Metode Jam Penggunaan dapat digunakan pada kelompok aset tetap ini karena adanya pendataan pada jam penggunaan mesin.
- c. Kelompok aset tetap, Alat pengangkutan dan alat pertanian menggunakan metode saldo menurun karena tidak adanya pendataan khusus terkait jam penggunaan namun aset tetap ini tidak digunakan secara terus menerus.

DAFTAR PUSTAKA

- _____. *Laporan Keuangan tahunan 2013 PTPN XI*
- _____. *Kebijakan Akuntansi PTPN XI tahun 2013*
- _____. *Standar Operasional Perusahaan PTPN XI*
- Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing : Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta : Salemba Empat
- Deegan, Craig dan Jeffrey Unerman. 2008. *Financial Accounting Theory (European Edition)*. New York : McGraw Hill.
- Harahap, Sofyan Syafri. 2002. *Akuntansi Aset Tetap: Akuntansi, Perpajakan, Revaluasi dan Leasing*. Jakarta : PT Raja Grafindo Persada.
- Harrison, Walter T. dan Charles T. Hongren. 2008. *Financial Accounting (7th edition)*. New Jersey : Pearson Education, Inc.
- Hery dan Widyawati Lekok. 2011. *Akuntansi Keuangan Menengah 2*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Jogjakarta : BPFE
- International Accounting Standard Board. 2009. *International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment*.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, dan Terry D. 2011. Warfield. *Intermediate Accounting, Volume 1(IFRS Edition)*. USA : John Wiley
- Nikolai, Loren A., John. D. Bazley, dan Jefferson P. Jones. *Intermediate Accounting (10th edition)*. USA: Thomson South-Western
- Reeve, James M, dkk. 2010. *Pengantar Akuntansi – Adaptasi Indonesia (jilid 2)*. Jakarta: Salemba Empat
- Setiawan, Slamed Juniady. 2001. *Kajian terhadap Beberapa Metode Penyusutan dan Pengaruhnya terhadap Perhitungan Beban Pokok Penjualan (Cost Of Good Sold)*. Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 3, No. 2, November 2001: 157 – 173 Universitas Kristen Petra

Subramanyam, K.R dan John J. Wild. 2009. *Financial Statement Analysis*. New York : McGraw Hill.

Stice, Earl K., James D. Stice, dan K. Fred Skousen. 2010. *Intermediate Accounting (17th edition)*. USA: Cengage Learning.

Taswan. 2012. *Akuntansi Perbankan : Transaksi dalam Valuta Rupiah*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN

Tyas, Esti Laras Aruming. 2013. Evaluasi Penerapan Standar Akuntansi Keuangan dalam Pelaporan Aset Biologis (Studi Kasus pada Koperasi "M"). Skripsi. Malang: Universitas Brawijaya

Umar, Husein. 2000. *Riset Akuntansi*. Jakarta : Gramedia Pustaka