

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pemahaman tentang Industri Pupuk

2.1.1 Pengertian Industri Pupuk

Industri pupuk menjadi salah satu sektor yang menjadi penyangga ekonomi terbesar di Indonesia. Karena menjadi negara yang sebagian besar kebutuhan pangannya didapatkan dari sektor pertanian, peran industri pupuk ini sangat penting karena dapat mendorong peningkatan pertumbuhan di sektor pertanian untuk memperkuat ketahanan pangan nasional.

Dalam UU No 3 Tahun 2014 Pasal 1 Ayat 2 disebutkan bahwa Industri merupakan seluruh kegiatan ekonomi dalam memanfaatkan sumber daya industri atau mengolah bahan baku sehingga dapat menghasilkan barang yang mempunyai nilai tambah dan manfaat lebih tinggi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa industri pupuk merupakan kegiatan dalam mengolah bahan baku menjadi barang jadi berupa pupuk yang memiliki nilai jual dibantu dengan teknologi mesin dan keterampilan tenaga kerja.

2.1.2 Kegiatan Industri Pupuk

Kegiatan Industri yang umumnya dilakukan adalah menghasilkan barang ekonomis berupa pupuk yang dapat bermanfaat bagi sektor pertanian dalam mengelola tanamannya. Terdapat dua jenis pupuk yang biasanya diproduksi, yaitu pupuk organik dan anorganik. Pupuk organik merupakan pupuk yang berasal dari

bahan tanaman atau kotoran hewan. Contoh dari pupuk organik adalah pupuk kandang dan pupuk kompos. Sedangkan pupuk anorganik merupakan pupuk buatan yang di dalamnya terdapat kandungan bahan-bahan kimia dan memiliki efek samping untuk lingkungan jika penggunaannya tidak dikendalikan. Contoh dari pupuk anorganik adalah pupuk urea, pupuk NPK, pupuk KCL, SP-36 dan masih banyak lagi.

Namun, selain kegiatan utamanya menghasilkan produksi berupa pupuk yang memiliki nilai jual, ternyata terdapat kegiatan di bidang jasa lainnya seperti melakukan penelitian dan pengembangan terkait dengan perkembangan pupuk, pemberian pendidikan dan latihan dalam hal pengoperasian alat pabrik, dan masih banyak kegiatan lainnya.

2.2 International Financing Reporting Standard (IFRS)

Seiring dengan pesatnya perkembangan ilmu akuntansi yang sudah diterapkan oleh beberapa dunia usaha secara global, termasuk halnya di Indonesia. Akibat perkembangan yang sangat cepat dan melesat, maka perlu adanya standar akuntansi yang mengatur untuk skala internasional agar menyeragamkan perlakuan akuntansi di seluruh dunia. Oleh karena itu, seluruh negara termasuk salah satunya Indonesia yang sudah mulai menerapkan standar akuntansinya berdasarkan *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

IFRS merupakan seperangkat standar akuntansi yang dikembangkan oleh *International Accounting Standard Board (IASB)* dan menjadi standar secara global dalam penyusunan laporan keuangan perusahaan. IASB merupakan

organisasi independen yang membuat peraturan akuntansi namun tidak hanya untuk suatu negara tertentu, melainkan membuat peraturan akuntansi secara umum, sehingga laporan keuangannya dapat dibandingkan dari perusahaan ke perusahaan bahkan negara ke negara (Zai, 2021).

Menurut Muanas & Garini (2018), dijelaskan bahwa IFRS merupakan standar tunggal pelaporan akuntansi berkualitas tinggi dan kerangka akuntansi yang berbasiskan prinsip, meliputi *professional judgement* yang kuat dengan pengungkapan serta transparansi yang jelas. Di Indonesia melalui Dewan Standar Akuntansi Indonesia (DSAK IAI) telah menerbitkan Standar Akuntansi Keuangan yang berbasis IFRS dan efektif per 1 Januari 2015, di mana secara garis besar akan konvergen dengan IFRS yang telah berlaku efektif 1 Januari 2014. Dengan adanya Standar Akuntansi Keuangan yang sudah berbasis IFRS diharapkan seluruh penggunaan informasi laporan keuangan dan transaksi pasar modal dapat meningkatkan kualitas dan keandalan informasi yang disajikan dalam laporan keuangannya.

2.3 Standar Akuntansi yang Berlaku di Indonesia

Ketika memasuki dunia bisnis di era globalisasi, pekerjaan lebih efisien dan efektif menjadi salah satu tuntutan perusahaan. Dalam hal menaikkan daya saing, entitas perusahaan dituntut agar dapat menaikkan daya saing di tengah persaingan antar bisnis yang semakin ketat (MUIS, 2020). Dalam pelaksanaan bisnis, setiap entitas perusahaan pastinya diharapkan dapat membuat catatan, pembukuan dan pelaporan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang

berlaku di sektor itu berdiri. Hal tersebut bertujuan agar laporan dapat lebih mudah dipahami dan dibuat sesuai dengan ketentuan yang tertera dalam standar. Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia dibuat oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) yang berada dibawah naungan Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI).

Dalam Zai (2021), dijelaskan bahwa standar akuntansi yang berlaku di Indonesia terdiri atas empat pilar, yaitu:

1. Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

SAK ini dipakai oleh entitas perusahaan yang sudah *go public* di pasar modal atau entitas fidusia (yang menggunakan dana masyarakat seperti perbankan, dana pensiun dan asuransi).

2. Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Public (SAK-ETAP)

Merupakan standar akuntansi yang digunakan untuk entitas perusahaan yang tidak memiliki akuntabilitas public dalam menyusun laporan keuangan. Yang membedakannya dengan SAK adalah untuk SAK-ETAP tidak menyajikan I seperti laporan laba/rugi komprehensif, aset tak berwujud, revaluasi dan penilaian untuk aset tetap

3. Standar Akuntansi Keuangan Syariah (SAK Syariah)

Yaitu standar yang digunakan entitas perusahaan yang memiliki transaksi berbasis syariah seperti koperasi syariah, bank syariah, pegadaian syariah dan badan zakat.

4. Standar Akuntansi Pemerintah

Merupakan standar akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah baik untuk pusat yang nantinya menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) maupun pemerintah daerah yang menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

2.4 Pengertian Laporan Keuangan

Untuk memudahkan perusahaan melakukan evaluasi tahunan, diperlukannya ikhtisar informasi yang menyajikan seluruh aktivitas perusahaan. Biasanya ikhtisar informasi tersebut disajikan dalam bentuk laporan keuangan tahunan seperti laporan neraca dan laba rugi, yang nantinya akan dipakai oleh *external users* dalam mengambil keputusan sesuai kepentingannya masing-masing. Pengertian laporan keuangan menurut Tamam & Muis (2020) adalah cerminan dari prestasi yang dapat dilihat oleh manajemen pada periode tertentu. Menurut PSAK 1 paragraf 7 disebutkan bahwa laporan keuangan diperuntukkan untuk memenuhi kebutuhan sebagian besar pengguna laporan. Laporan keuangan dinyatakan lengkap jika memenuhi beberapa komponen berikut, yaitu:

1. Terdapat posisi keuangan pada akhir periode;
2. Terdapat laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain;
3. Terdapat laporan perubahan ekuitas sepanjang periode;
4. Terdapat laporan perbuahan arus kas sepanjang periode;
5. Terdapat Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang berisikan ringkasan kebijakan akuntansi yang diterapkan dan penjelasan informasi lainnya.

6. Terdapat laporan posisi keuangan awal periode paling terdekat sebelumnya di mana perusahaan menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif, atau akan membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan.

2.5 Definisi Aset Tetap

Sesuai dengan pernyataan PSAK 16 paragraf 06 yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntansi Indonesia, Pengertian aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk dipakai ketika produksi atau penyediaan barang/jasa, untuk direntalkan kepada pihak ketiga, atau untuk tujuan administratif dan dipergunakan selama lebih dari satu periode.

Menurut Weygandt *et al* (2018), terdapat tiga karakteristik terkait dari aset tetap yaitu:

- a. Terdapat substansi fisik (ukuran dan bentuk tertentu), yaitu aset tetap memiliki bentuk fisik yang dapat dipegang oleh indera peraba dan dapat diukur menggunakan satuan alat ukur.
- b. Dimanfaatkan dalam operasi bisnis, yaitu aset tetap digunakan untuk mendukung kelancaran kegiatan aktivitas bisnis untuk mencapai profit - banyaknya.
- c. Tidak dimaksudkan dijual kepada pelanggan. Pada umumnya, aset tetap dipakai oleh entitas lebih dari satu periode serta menunjang kegiatan operasi bisnis dari suatu perusahaan, maka aset tersebut tidak diperuntukkan untuk dijual kembali ke pihak sebanyak ketiga. jika aset tetap dimiliki namun untuk dijual kembali, maka klasifikasi penggolongannya berubah ke dalam akun persediaan.

Pernyataan dari Weygandt *et al* (2018) mengenai aset tetap sesuai dengan pendapat Warren *et al* (2018) yang mengatakan bahwa aset tetap merupakan aset jangka panjang dan memiliki ciri ciri yaitu terdapat wujud fisiknya, dimiliki dan digunakan perusahaan untuk pelaksanaan aktivitas bisnisnya, dan tidak ditawarkan untuk dijual kepada pelanggan sebagai bagian dari operasi normal perusahaan.

Selain itu, pengertian aset tetap menurut Mardjani *et al* (2015) adalah bagian dari neraca yang dilaporkan oleh manajemen dalam setiap periode atau setiap tahun. Aset digolongkan menjadi ke dalam dua kelompok akun, yaitu aset tetap berwujud (*fixed asset*) dan aset tetap tidak berwujud (*intangible asset*). Contoh dari *fixed asset* adalah tanah, gedung, bangunan, dan mesin. Sedangkan contoh lainnya dari aset tetap tidak berwujud seperti lisensi, *goodwill*, dan hak paten.

Berdasarkan dari uraian mengenai definisi aset tetap, dapat disimpulkan bahwa pengertian aset tetap adalah aset jangka panjang yang dimiliki oleh perusahaan lebih dari satu periode untuk dimanfaatkan dalam proses bisnis suatu entitas, tidak dimaksudkan untuk dijual kembali ke pelanggan serta bagian dari neraca yang nantinya akan dilaporkan oleh pihak manajemen ke laporan keuangan setiap tahunnya.

2.6 Klasifikasi Aset Tetap

Agar entitas lebih mudah dalam menerapkan perlakuan akuntansinya, aset tetap dikelompokkan menjadi beberapa jenis sesuai dengan kriterianya. Berdasarkan PSAK 16 paragraf 37, aset tetap diklasifikasikan sesuai dengan

kesamaan sifat dan kegunaannya dalam kegiatan operasi suatu entitas.

Pengelompokkan dari aset tetap tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Tanah;
- b. Tanah dan bangunan;
- c. Mesin;
- d. Kapal;
- e. Pesawat Udara;
- f. Kendaraan Bermotor;
- g. Perabotan; dan
- h. Peralatan kantor.

Terkait dengan penggolongan aset, menurut Hidayati *et al* (2019), aset tetap dapat dikelompokkan menjadi beberapa bagian, yakni:

1. Dari sisi penyusutan, aset tetap dibagi menjadi:
 - a. *Depreciated plan asset*, yaitu aset tetap yang dapat disusutkan setiap tahunnya seperti bangunan dan mesin;
 - b. *Undepreciated plan asset*, yaitu aset tetap yang tidak dapat disusutkan seperti tanah.
2. Dari sisi substansi, aset tetap dibagi menjadi:
 - a. *Tangible assets*, yaitu aset yang mempunyai bentuk fisik dan dapat dipegang seperti bangunan, kendaraan, peralatan;
 - b. *Intangible assets*, yaitu aset yang tidak mempunyai bentuk fisik (tidak berwujud) seperti *goodwill*, hak paten, merek dagang, dan *franchise*.

2.7 Pengakuan Aset Tetap

Sebelum aset tetap diukur, perusahaan perlu mengidentifikasi apakah aset tersebut sudah dapat diakui kepemilikannya. Dalam menentukan pengakuan aset tetap, perlu diketahui biaya perolehan yang harus diakui oleh perusahaan. Menurut PSAK 16 paragraf 06, biaya perolehan merupakan jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan/diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan awal atau pertama kali diakui. Dijelaskan dalam PSAK 16 paragraf 07 bahwa biaya perolehan aset tetap dapat diakui sebagai aset jika memenuhi syarat sebagai berikut:

1. Kemungkinan besar entitas akan mendapatkan manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut; dan
2. Biaya perolehannya dapat diukur secara andal.

Lebih lanjut, dalam paragraf 08 dijelaskan bahwa aset seperti suku cadang, peralatan pemeliharaan, dan peralatan siap pakai diakui sesuai PSAK 16 ketika telah memenuhi definisi dari aset tetap. Namun, apabila tidak memenuhi kriteria aset tetap sesuai PSAK 16, maka aset suku cadang, peralatan pemeliharaan serta siap pakai dikelompokkan sebagai persediaan. Terkait dengan unit pengukuran dalam pengakuan aset tetap, disebutkan dalam paragraf 09 bahwa PSAK 16 tidak mengatur mengenai ukuran dalam pengakuan aset tetap sehingga entitas dibebaskan untuk menentukan sesuai dengan keadaan spesifik masing-masing entitas.

Menurut PSAK 16 paragraf 10 bahwa seluruh biaya perolehan aset tetap dapat dievaluasi berdasarkan prinsip pengakuan ketika biaya tersebut terjadi. Dengan demikian, biaya yang dimaksud adalah biaya perolehan awal untuk

memperoleh aset tetap dan biaya selanjutnya yang timbul untuk menambah, memperbaiki hingga mengganti bagian aset tersebut.

Menurut Hidayati *et al* (2019), biaya perolehan aset tetap dapat diperoleh dengan transaksi seperti pembelian tunai dan gabungan, dibeli secara angsuran, tukar tambah, dibuat sendiri serta diterima sebagai hadiah. Dijelaskan dalam PSAK 16 Paragraf 11 bahwa biaya perolehan awal aset setidaknya harus memenuhi syarat pengakuan aset sehingga memungkinkan perusahaan untuk mendapatkan manfaat ekonomik dimasa mendatang meskipun tidak memberikan keuntungan ekonomi secara langsung yang signifikan. Pengakuan terkait perolehan aset tetap tersebut mungkin dibutuhkan oleh entitas untuk memperoleh manfaat ekonomik lebih baik dibandingkan aset lainnya untuk jangka panjang.

Selain membahas mengenai biaya perolehan awal aset tetap, PSAK 16 juga mengatur terkait dengan biaya selanjutnya terkait dengan perolehan aset. Pada paragraf 12 disebutkan dalam pengakuan biaya, biaya yang dikeluarkan terkait dengan perawatan mesin tidak dibebankan sebagai penambah dari biaya aset tetap. Biaya tersebut akan masuk ke dalam pos akun “biaya perbaikan dan pemeliharaan” pada laporan laba rugi dan menjadi pengurang dari pendapatan operasional perusahaan setiap tahunnya.

Selanjutnya, berdasarkan PSAK 16 Paragraf 13, dijelaskan bahwa terdapat bagian tertentu dari aset tetap yang perlu dilakukan pergantian secara berkala (periodik). Namun, perusahaan boleh melakukan penggantian aset yang dimilikinya tidak terlalu sering dan berulang. Terkait dengan pengakuan biaya, perusahaan

dapat mengakui biaya penggantian komponen tersebut pada jumlah tercatat aset tetap jika biaya pengeluaran tersebut telah memenuhi kriteria pengakuan sesuai yang tertuang pada PSAK 16 paragraf 07.

Agar dapat memastikan seluruh aset tetap yang dimiliki dapat dipakai secara berkelanjutan, perlu dilakukan pemeriksaan secara teratur terkait dengan komponen aset tetap yang dapat diganti. Menurut PSAK 16 paragraf 14, biaya pemeriksaan diakui dalam jumlah tercatat aset tetap sebagai suatu penggantian ketika telah memenuhi kriteria pengakuan, terlepas apakah biaya inspeksi sebelumnya tercatat dalam transaksi perolehan suatu aset tetap.

2.8 Pengukuran Aset Tetap

2.8.1 Pengukuran Aset Tetap Saat Pengakuan Awal

Setelah menentukan klasifikasi serta biaya pengakuan yang dapat diakui dalam aset tetap, selanjutnya perusahaan perlu mengukur semua biaya yang teratribusi secara langsung ke aset tetap dari awal perolehan hingga aset tersebut siap digunakan oleh manajemen. Aset yang memenuhi standar pengakuan sebagai aset tetap dapat diukur pada biaya perolehan, hal ini tercantum dalam PSAK 16 Paragraf 15.

Terdapat beberapa elemen biaya perolehan aset tetap yang tertuang dalam PSAK 16 paragraf 16, yaitu:

1. Harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak dapat dikreditkan setelah dikurangi diskon dan potongan lain.

2. Seluruh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tetap sampai dengan aset tersebut siap digunakan oleh manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan.
3. Estimasi awal biaya pembongkaran, pemindahan, restorasi aset tetap, kewajiban yang timbul ketika aset tetap diperoleh akibat dari penggunaan aset tetap selama periode tertentu namun untuk tujuan selain memproduksi persediaan.

Dalam PSAK 16 paragraf 17 diatur lebih lanjut mengenai contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung ke aset tetap, yaitu:

- a. *Fee professional*;
- b. Biaya imbalan kerja (dijelaskan pada PSAK 24: Imbalan Kerja);
- c. Biaya instalasi dan perakitan;
- d. Biaya pengujian aset;
- e. Biaya penyiapan lahan untuk pabrik; dan
- f. Biaya penanganan dan penyerahan awal.

Selain itu, dijelaskan secara spesifik mengenai biaya yang bukan merupakan biaya perolehan aset tetap yang tertuang dalam PSAK 16 Paragraf 19, yang meliputi:

- a. Biaya pengenalan produk atau jasa baru (termasuk biaya iklan dan promosi);
- b. Biaya pembukaan fasilitas baru;
- c. Biaya penyelenggaraan bisnis di lokasi baru atau kelas pelanggan baru (termasuk biaya pelatihan staf); dan
- d. Biaya administrasi dan biaya *overhead* lainnya.

Semua yang dijelaskan dalam PSAK 16 terkait dengan biaya langsung dan tidak langsung untuk perolehan aset tetap sesuai dengan pendapat Warren *et al* (2018) bahwa biaya pengiriman, biaya pemasangan peralatan, biaya percobaan aset, dan biaya pajak merupakan bagian dari total aset dan dikapitalisasi ke harga perolehan hingga aset tersebut siap dipakai. Sedangkan, biaya yang tidak meningkatkan manfaat aset akan diklasifikasikan sebagai beban seperti biaya vandalisme, kesalahan dalam pemasangan, kehilangan yang tidak diasuransikan, kerusakan saat membongkar dan memasang, serta biaya denda akibat tidak mendapat persetujuan resmi dari lembaga pemerintah.

Kemudian, terkait dengan perolehan aset dikonstruksi sendiri, tertuang dalam PSAK 16 Paragraf 22 bahwa pengukuran awal aset tetap ditentukan menggunakan prinsip yang sama ketika aset tetap diperoleh, bukan dengan konstruksi sendiri. Jika perusahaan membuat aset tetap namun diperuntukkan untuk dijual dalam operasi bisnisnya, maka pengukuran biaya perolehannya mengikuti PSAK 14 tentang persediaan.

Selanjutnya, pengukuran biaya perolehan lainnya dibahas lebih spesifik dalam PSAK 16 paragraf 23-28. Untuk perolehan aset dibeli secara tunai, dalam paragraf 23 disebutkan bahwa biaya perolehan aset tetap diukur setara dengan harga tunai pada tanggal pengakuan. Jika pembayaran ditangguhkan melebihi jangka waktu kredit yang telah ditentukan, maka selisihnya akan diakui sebagai beban bunga. Namun, perbedaan antara harga tunai dan total pembayaran tersebut dapat

dikapitalisasi ke harga perolehan aset tetap jika sesuai dengan karakteristik pada PSAK 26: *Biaya Pinjaman*.

Untuk aset tetap diperoleh melalui pertukaran dengan aset moneter atau aset non moneter maupun kombinasi antara keduanya, maka biaya perolehan tersebut diukur pada nilai wajar, kecuali:

- a. Transaksi pertukaran tidak memiliki substansi komersial; atau
- b. Nilai wajar dari aset yang diterima serta aset yang diserahkan tidak dapat diukur secara andal.

Dalam PSAK 16 paragraf 24 diterangkan bahwa perusahaan dapat mengukur biaya perolehan aset moneter/non moneter pada jumlah tercatat aset yang diserahkan jika aset tetap yang dimiliki perusahaan tidak dapat diukur pada nilai wajar. Dijelaskan lebih terperinci pada PSAK 16 paragraf 26 bahwa nilai wajar suatu aset dapat diukur secara andal jika variabilitas dalam rentang pengukuran nilai wajar aset adalah tidak signifikan serta probabilitas dalam rentang pengukuran dapat dinilai dan digunakan untuk mengukur nilai wajar secara rasional.

Kemudian, dalam hal nilai wajar dapat diukur secara andal oleh perusahaan dari aset yang diserahkan atau diterima, maka pengukuran biaya perolehan aset yang diterima menggunakan nilai wajar dari aset yang diserahkan, kecuali jika nilai wajar dari aset yang diterima lebih jelas.

Selain itu, terkait dengan biaya perolehan aset tetap yang diperoleh menggunakan sewa, dalam PSAK 16 paragraf 27 disebutkan bahwa PSAK 30: *Sewa* mengukur biaya perolehan aset tetap yang dicatat oleh *lessee* dalam

mekanisme penyewaan. Sedangkan, untuk perolehan aset tetap yang diperoleh dari hibah, menurut PSAK 16 Pasal 28 dijelaskan bahwa nilai tercatat aset tetap dapat dikurangi dengan hibah pemerintah sesuai dengan PSAK 61: *Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah*.

2.8.2 Pengukuran Aset Tetap Setelah Pengakuan Awal

Setelah menetapkan pengukuran awal biaya perolehan aset tetap, perusahaan juga perlu menentukan metode pengukuran aset tetap setelah pengakuan awal selama periode penggunaan aset. Perusahaan dapat menggunakan dua metode dalam mengukur aset tetap setelah pengakuan awal sebagaimana tertuang dalam PSAK 16 Paragraf 30-31, yaitu:

a. Model Biaya

Menurut PSAK 16 Paragraf 30, Setelah aset tetap diakui, kemudian aset tetap akan dicatat pada biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai.

b. Model Revaluasi

Model Revaluasi disebutkan dalam PSAK 16 Paragraf 31 bahwa dalam menghitung nilai revaluasi suatu aset tetap dapat menggunakan rumus nilai wajar pada tanggal dilakukan revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan serta akumulasi rugi penurunan nilai setelah tanggal revaluasi, setelah aset tetap diakui pengakuannya. Terkait dengan pengertian, menurut Wijaya (2021), model revaluasi adalah teknik menghitung nilai aset tetap namun lebih terfokus untuk penerapan akuntansi nilai wajar. Informasi yang disajikan akan lebih relevan karena aset tetap

disajikan sebesar nilai wajar saat ini, sehingga mencerminkan nilai yang sesungguhnya dan bermanfaat bagi *external users* dalam menentukan keputusan

Selanjutnya, aset tetap yang direvaluasi yang disebabkan oleh perubahan nilai wajar akan mempengaruhi jumlah frekuensi revaluasi. Ada aset tetap yang dapat direvaluasi setiap setahun sekali dan setiap tiga atau lima tahun sekali, tergantung pada tingkat fluktuatifnya. Aset tetap akan direvaluasi secara tahunan jika mengalami perubahan nilai wajar secara signifikan dan fluktuatif. Sedangkan jika tidak terlalu fluktuatif, maka aset tetap akan direvaluasi setiap tiga atau lima tahun sekali (PSAK 16 Paragraf 34).

Lebih lanjut mengenai perlakuan aset tetap yang direvaluasi, dalam PSAK 16 paragraf 35 mengenai cara perlakuan akumulasi penyusutan pada tanggal revaluasi, yaitu:

- a) Disajikan ulang secara proporsional dengan perubahan terkait jumlah tercatat bruto aset sehingga total jumlah tercatat aset setelah direvaluasi sama dengan jumlah revaluasinya. Perusahaan sering menggunakan metode ini jika aset tetap direvaluasi dengan cara memberi indeks untuk menentukan biaya penggantinya.
- b) Dikurangi terhadap jumlah tercatat bruto aset dan jumlah tercatat neto setelah dieliminasi, kemudian disajikan kembali sebesar jumlah nilai revaluasian dari aset tersebut. Perusahaan menggunakan metode ini pada bangunan.

Dalam PSAK 16 Paragraf 36 dijelaskan secara tegas bahwa ketika aset tetap direvaluasi, maka entitas akan merevaluasi seluruh aset tetap dalam kelas yang sama. Tujuan dilakukannya secara bersamaan dalam suatu kelas adalah untuk

menghindari revaluasi aset secara selektif, tercampurnya biaya perolehan serta biaya lain pada tanggal yang berbeda. Sebenarnya, jika perusahaan dapat merevaluasi kelas aset tetap secara lengkap, cepat, dan selalu melakukan *update*, maka kelas aset tetap tersebut dapat direvaluasi secara bergantian (Paragraf 38).

Masih membahas mengenai revaluasi, dalam hal peningkatan nilai tercatat aset tetap akibat revaluasi, maka peningkatan tersebut akan diakui pada penghasilan komprehensif lain dan terakumulasi dalam ekuitas laporan keuangan bagian surplus revaluasi. Namun, peningkatan tersebut akan diakui hingga sebesar jumlah penurunan nilai aset yang sama akibat revaluasi dalam laba rugi yang pernah diakui sebelumnya (Paragraf 39).

Terkait dengan penurunan nilai tercatat aset tetap akibat revaluasi, maka penurunan tersebut akan diakui pada penghasilan komprehensif lain dan tidak melebihi nilai surplus revaluasi aset tetap. Penurunan yang diakui perusahaan dalam penghasilan komprehensif lain tersebut mengurangi nilai akumulasi dalam ekuitas pada bagian surplus revaluasi. Namun, Jika jumlah penurunan aset akibat revaluasi melebihi saldo surplus revaluasi untuk aset tersebut, maka penurunannya akan diakui pada laporan laba rugi perusahaan (Paragraf 40).

Jika perusahaan telah menentukan model pencatatan mana yang akan digunakan yaitu antara model biaya ataupun model revaluasi, maka selanjutnya entitas juga mengukur lebih lanjut biaya-biaya yang timbul setelah pengakuan awal dari suatu aset. Biaya tersebut dapat terjadi karena beberapa hal seperti untuk menjaga atau bahkan meningkatkan performa serta kapasitas dari suatu aset.

Menurut Warren *et al* (2018), dalam rangka menjaga performa aset tetap agar tetap dapat digunakan dengan baik tanpa menambah kapasitas maupun masa manfaat aset maka entitas akan melakukan perbaikan terhadap aset tetap yang disebut dengan perbaikan biasa (*ordinary maintenance*). Biaya yang timbul akan diklasifikasikan sebagai pengeluaran pendapatan (*revenue expenditures*) yang kemudian diakui sebagai beban. Selain itu, entitas juga dapat melakukan aktivitas perbaikan aset tetap dalam rangka meningkatkan baik performa, kapasitas, serta masa manfaat aset tetap yang disebut sebagai perbaikan luar biasa (*extraordinary maintenance*) di mana biaya tersebut diklasifikasikan sebagai pengeluaran modal (*capital expenditures*) dan dikapitalisasi ke aset tetap.

2.8.3 Penyusutan Aset Tetap

Seluruh aset yang dimiliki oleh perusahaan akan mengalami penurunan nilai setiap tahunnya, kecuali tanah. Hal tersebut disebabkan karena pemakaian aset secara terus-menerus hingga akhirnya mengalami keusangan dan kerusakan, sehingga performanya tidak sebaik ketika aset diperoleh di awal pembelian. Dengan demikian, perlu dilakukannya pengalokasian biaya dari suatu aset menjadi beban yang disebut dengan beban penyusutan agar aset tetap lebih menggambarkan nilai yang sesungguhnya dalam neraca.

Pengertian penyusutan dijelaskan dalam PSAK 16 paragraf 6, merupakan pengalokasian secara sistematis jumlah tersusutkan aset tetap selama umur ekonomisnya. Sedangkan jumlah tersusutkan adalah biaya perolehan aset sampai dengan siap digunakan atau biaya perolehan pengganti lainnya dikurangi dengan

nilai sisanya (residu). Pengertian depresiasi menurut Weygandt *et al* (2018) adalah proses pengalokasian biaya perolehan aset secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Jika aset tetap disusutkan secara penuh tiap tahunnya, maka aset tersebut akan memiliki nilai buku (*book value*) sebesar nol (asumsi tidak terdapat nilai residu) dan kemungkinan masih memiliki nilai wajar (*fair value*). Hal ini yang perlu ditekankan bahwa depresiasi bukan merupakan proses penilaian aset karena tidak mengukur perubahan nilai wajar selama masa kepemilikan aset, melainkan depresiasi ini adalah proses pengalokasian biaya.

Dalam PSAK 16 disebutkan bahwa “setiap bagian dari aset tetap yang memiliki biaya perolehan cukup signifikan terhadap total biaya perolehan seluruh aset tetap disusutkan secara terpisah” (p. 7). Hal ini diperjelas di paragraf selanjutnya, maksudnya adalah perusahaan dapat mengalokasikan nilai pengakuan awal aset tetap pada bagian rangka aset yang sangat material dan menyusutkan bagian tersebut secara terpisah. Aset tetap yang penyusutannya dapat dilakukan secara terpisah contohnya adalah antara rangka pesawat (ekor, sayap) dan mesin pesawat terbang, baik yang berasal dari sewa pembiayaan maupun dimiliki sendiri (Paragraf 44).

Terkait dengan aset tetap tanah, dalam PSAK 16 dibahas secara rinci pada paragraf 58 dan 59. Disebutkan bahwa sejatinya, tanah tidak dapat disusutkan karena memiliki umur ekonomis yang tidak terbatas. Namun, dikecualikan jika perusahaan meyakini bahwa tanah tersebut memiliki umur manfaat yang tidak terbatas seperti tanah untuk pertambangan dan tanah yang dipakai untuk

tempercepat pembuangan akhir. Pernyataan dalam Paragraf 58 ini sesuai dengan pendapat dari Weygandt *et al* (2018) yang menyatakan bahwa tanah tidak termasuk aset yang disusutkan karena kemampuan untuk menghasilkan pendapatan umumnya akan selalu sama dari tahun ke tahun, bahkan semakin meningkat yang disebabkan karena kelangkaan tanah. Untuk biaya perolehan tanah, tertuang dalam Paragraf 59 PSAK 16 bahwa biaya pembongkaran, restorasi lokasi, dan pemindahan terkait dengan perolehan tanah dapat disusutkan selama periode manfaat yang diperolehnya.

Dalam paragraf 55 dijelaskan bahwa penyusutan aset tetap dimulai ketika aset siap untuk digunakan dan berada pada lokasi serta kondisi yang dibutuhkan sampai siap digunakan oleh manajemen perusahaan. Penyusutan dapat dihentikan perhitungannya ketika aset diklasifikasikan sebagai persediaan dan menggunakan metode penyusutan unit produksi, karena jika menggunakan metode tersebut, beban penyusutan akan menjadi nol ketika tidak ada produksi. Oleh karenanya, aset akan tetap disusutkan selama aset masih digunakan dan tidak dihentikan penggunaannya.

Dalam Warren *et al* (2018), dijelaskan terdapat tiga faktor yang mempengaruhi penyusutan yaitu:

- a. Biaya awal, perusahaan mencatat aset tetap sesuai dengan prinsip biaya historis dan sebesar biaya perolehannya ditambah seluruh biaya untuk menyiapkan aset tersebut.

- b. Masa manfaat yang diharapkan, perkiraan lamanya waktu aset tersebut digunakan dalam operasi normal. Masa manfaat dapat dinyatakan dalam unit aktivitas (seperti jam mesin), waktu, atau unit output. Pengalaman masa lalu terkait aset dapat mempermudah perusahaan dalam menentukan masa manfaat yang diharapkan.
- c. Nilai residu, merupakan taksiran nilai aset pada akhir masa manfaatnya. Biasanya bisa disebut dengan nilai tukar tambah.

Kemudian, terkait dengan manfaat ekonomik, disebutkan dalam paragraf 56 bahwa perusahaan dapat menentukan manfaat ekonomik masa depan melalui perkiraan penggunaannya. Faktor penyebab dari penurunannya masa ekonomis suatu aset yaitu keausan selama aset tak digunakan, keusangan teknis serta keusangan komersial. Akibatnya, seluruh faktor dibawah ini perlu diperhitungkan dalam menentukan umur manfaat dari suatu aset, yaitu:

- a) Perkiraan daya pakai yang dinilai dengan mengarah pada kapasitas atau output fisik dari aset;
- b) Perkiraan tingkat keausan fisik, bergantung pada faktor pengoperasian aset;
- c) Keusangan teknis atau keusangan komersial yang disebabkan dari peningkatan produksi/perubahan permintaan pasar; dan
- d) Pembatasan hukum atas penggunaan aset seperti berakhirnya waktu penggunaan seperti berakhirnya masa sewa aset.

Terkait dengan metode penyusutan aset tetap, disebutkan pada paragraf 61 bahwa entitas paling sedikit setidaknya setiap akhir tahun buku dapat menelaah

metode penyusutan yang diterapkan. Jika pada akhirnya terjadi perubahan pada perkiraan jumlah manfaat ekonomik masa depan aset tersebut, maka metode penyusutan dapat diubah dan dicatat sebagai perubahan estimasi akuntansi sesuai dengan PSAK 25: *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan kesalahan*.

Dalam pelaksanaannya, perusahaan dapat menggunakan berbagai metode untuk menghitung penyusutan aset tetap yang dimilikinya. Berdasarkan PSAK 16 Paragraf 62, metode penyusutan yang dapat digunakan adalah metode garis lurus, saldo menurun, dan metode unit produksi. Perusahaan dapat menggunakan metode tersebut secara konsisten dari tahun-ke tahun dan dapat memilih metode pola pemakaian yang paling mencerminkan terkait aset tersebut. Berikut merupakan beberapa metode penyusutan yang umumnya dipakai, yaitu:

a. Metode Garis Lurus (*Straight Line Method*)

Dasar dalam penyusutan metode ini adalah masa manfaat dari aset tersebut. Nantinya perusahaan akan membebankan jumlah penyusutan yang sama untuk setiap tahunnya sampai dengan masa ekonomik dari aset tersebut. Perhitungan rumus dengan metode garis lurus adalah sebagai berikut:

Gambar II.1 Rumus Metode Garis Lurus

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

Sumber: Weygandt *et al* (2018)

Metode garis lurus umumnya lebih sering dipakai karena perhitungannya lebih simple dan mudah. Selain itu, metode garis lurus memudahkan dalam mencocokkan nilai beban persediaan dengan pendapatan sepanjang masa pakai.

b. Metode Unit Produksi (*Activity Method*)

Dasar dalam penyusutan metode unit produksi adalah jumlah unit produksi yang mampu dikerjakan oleh suatu aset tetap. Metode ini cocok diterapkan dalam menghitung depresiasi mesin pabrik. Unit produksi bisa dinyatakan dalam jam mesin, jarak tempuh, ataupun kuantitas yang dapat dihasilkan. Perhitungan rumus dengan metode unit produksi adalah sebagai berikut:

Tahap 1. Menentukan Penyusutan Per Unit

Gambar II.2 Rumus Metode Unit Produksi

$$\text{Penyusutan Per unit} = \frac{(\text{Biaya Perolehan} - \text{Nilai Residu})}{\text{Total estimasi Unit Produksi}}$$

Sumber: Warren *et al* (2018)

Tahap 2. Menentukan Beban Penyusutan

Gambar II.3 Rumus Penyusutan Metode Unit Produksi

$$\text{Beban Penyusutan} = \text{Penyusutan Per Unit} \times \text{Jmlh produksi tahun berjalan}$$

Sumber: Warren *et al* (2018)

Dengan menggunakan metode depresiasi unit produksi, nilai terkait beban penyusutan per tahun dan nilai buku akan bervariasi setiap tahunnya.

c) Metode Saldo Menurun (*Diminishing balance method*)

Metode saldo menurun akan menghasilkan biaya depresiasi yang menurun setiap tahunnya di mana di tahun awal akan lebih besar bebannya dibandingkan di tahun akhir. Hal ini disebabkan karena produktivitas aset di tahun awal pastinya akan lebih besar juga daripada di tahun akhir. Menurut (Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2018), dijelaskan bahwa hanya metode saldo menurun saja yang tidak menggunakan nilai sisa (*residual value*) dalam perhitungan penyusutan. Umumnya, saldo menurun menggunakan fraksi dua kali lipat dari metode garis lurus. Metode ini biasa disebut dengan saldo menurun berganda (*Double Declining Balance*). Namun demikian, penyusutan akan tetap berhenti jika nilai sisa besarnya sama dengan nilai buku aset (*book value*). Berikut merupakan rumus dari metode saldo menurun ganda:

Gambar II.4 Rumus Penyusutan Metode Saldo Menurun Ganda

$$\text{Beban Penyusutan} = 2 \times \frac{100\%}{\text{Estimasi Masa Manfaat}} \times \text{Nilai buku Aset}$$

Sumber: Kieso *et al* (2018)

2.9 Penghentian Aset tetap

Menurut PSAK 16, aset tetap dapat dihentikan pengakuannya ketika tidak ada lagi manfaat ekonomis masa depan dari penggunaannya dan pada saat pelepasan aset tersebut. Pelepasan aset dapat dilakukan dengan berbagai cara seperti disumbangkan (hibah), dijual, maupun disewakan dalam sewa pembiayaan. Perusahaan dapat menerapkan sesuai dengan PSAK 23: *Pendapatan* untuk

mengakui pendapatan dari penjualan barang serta tanggal pelepasan aset. Sedangkan PSAK 30: *Sewa* dapat diterapkan untuk pelepasan aset melalui jual dan sewa.

Di dalam (Weygandt *et al.*, 2018) disebutkan bahwa terdapat tiga cara penghentian aset, yaitu menjual aset kepada pihak lain, menghapus aset tetap, dan menggantikannya dengan aset baru. Apapun metode pelepasannya, perusahaan harus tetap menghitung nilai buku aset pada saat pelepasan untuk menentukan keuntungan atau kerugian atas pelepasan aset tersebut. Menghitung nilai buku didapat dengan cara mengurangi akumulasi penyusutan hingga tanggal pelepasan dengan biaya perolehan yang diakui pada awal mendapatkan aset. Kemudian, jika penghentian aset dilakukan dengan cara penjualan, maka perusahaan melakukan nilai buku aset dengan hasil yang diterima dari penjualan untuk menentukan keuntungan atau kerugian. Keuntungan dapat dikatakan jika penjualan yang diterima lebih besar dari nilai bukunya. Sebaliknya, penjualan dapat dikatakan merugi jika nilai buku lebih besar dari hasil penjualan yang dapat diterima.

Dalam PSAK 16 Paragraf 68 disebutkan keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap dikategorikan ke dalam laporan laba rugi, terkecuali yang disebutkan dalam PSAK 30 tentang sewa. Keuntungan tidak boleh dikategorikan sebagai pendapatan. Ketentuan tentang imbalan dari pelepasan aset tetap diatur dalam PSAK 16 paragraf 72 bahwa imbalan tersebut diakui berdasarkan nilai wajarnya. Jika pembayaran ditangguhkan, maka imbalan yang diterima awalnya diakui setara dengan harga jual tunai. Perbedaan terkait nominal

imbangan dan nilai yang setara dengan harga jual tunai diakui sebagai pendapatan bunga yang mencerminkan imbalan efektif atas piutang tersebut sesuai PSAK 23 tentang Pendapatan.

2.10 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

2.10.1 Penyajian Aset Tetap

Penyajian informasi yang relevan dan andal sangatlah penting dalam penyusunan laporan keuangan, khususnya terkait dengan akuntansi aset tetap. Penyajian aset diurutkan berdasarkan tingkat likuiditasnya, yaitu aset lancar dan diikuti dengan aset tidak lancar. Aset tetap disajikan pada sub bagian aset tidak lancar dan dirinci berdasarkan klasifikasinya. Terkait dengan akumulasi aset tetap, merupakan kumpulan total dari beban depresiasi aset tiap tahunnya, dan menjadi kontra akun atas aset tetap. Maksud dari kontra akun adalah, akumulasi aset tetap menjadi pengurang dari akun aset tetap dan disajikan di dalam neraca.

Dalam penyajian depresiasi, perusahaan dapat menyajikan setidaknya hal-hal berikut di dalam CaLK yaitu: 1) saldo kelas utama aset yang dapat disusutkan; 2) beban penyusutan tiap periode; 3) metode penyusutan yang digunakan; dan 4) akumulasi penyusutan pada periode pelaporan (Weygandt *et al.*, 2018)

2.10.2 Pengungkapan Aset Tetap

Pengungkapan Aset Tetap tertuang di dalam PSAK 16 paragraf 73 sampai dengan paragraf 79. Terkait dengan hal tersebut, dalam paragraf 73 dijelaskan hal-hal yang perlu diungkapkan dalam setiap kelas aset tetap adalah sebagai berikut:

1. Laporan keuangan mengungkapkan dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto;
2. Laporan keuangan juga mengungkapkan metode apa yang digunakan untuk menghitung penyusutan;
3. Laporan keuangan mengungkapkan umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
4. Laporan keuangan mengungkapkan nilai akumulasi penyusutan (digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) dan jumlah tercatat bruto;
5. Laporan keuangan mengungkapkan rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - a. Penambahan;
 - b. Kepemilikan aset yang diklasifikasikan untuk dijual atau yang termasuk ke dalam kelompok yang dimiliki untuk dijual sesuai PSAK 58: *Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang dihentikan dan pelepasan lain*;
 - c. Perolehan melalui kombinasi bisnis;
 - d. Kenaikan atau penurunan akibat dari revaluasi sesuai dengan paragraf 31, 39, dan 40 serta rugi dari penurunan nilai yg diakui dalam penghasilan komprehensif lain sesuai PSAK 48: *Penurunan Nilai Aset*;
 - e. Pengakuan rugi penurunan nilai yang pada laba rugi sesuai PSAK 48;
 - f. Pembalikan rugi penurunan nilai dalam laba rugi sesuai PSAK 48;
 - g. Penyusutan

- h. Selisih kurs neto yang timbul akibat penyajian laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor; dan
- i. Perubahan lainnya.

Selain itu, laporan keuangan juga mengungkapkan beberapa hal berikut:

- 1) Keberadaan dan jumlah pembatasan atas hak milik dan aset tetap yang dijamin untuk liabilitas;
- 2) Pengeluaran terkait aset tetap yang sedang dikonstruksi diakui sebesar jumlah tercatat aset tetap tersebut
- 3) Jumlah komitmen kontraktual untuk memperoleh aset tetap; dan
- 4) Jumlah kompensasi atas aset yang mengalami penurunan nilai, hilang, atau dihentikan yang diberikan dari pihak ketiga dan termasuk ke dalam laba rugi jika tidak diungkapkan secara terpisah dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain.

Kemudian, di dalam Paragraf 76 dijelaskan bahwa jika perusahaan mengungkapkan sifat dan dampak perubahan estimasi akuntansi yang sangat material pada periode berikutnya, sesuai dengan PSAK 25: Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Kesalahan. Jika perubahan tersebut terkait dengan aset tetap, hal tersebut dapat timbul akibat dari: 1) perubahan dalam nilai residu; 2) perubahan terkait dengan umur manfaat dan metode penyusutan; serta 3) estimasi biaya pembongkaran, pemindahan, atau restorasi aset tetap

Jika aset tetap disajikan dalam nilai revaluasian, maka menurut PSAK 16 Paragraf 77 bahwa terdapat informasi tambahan yang perlu diungkapkan sesuai dengan PSAK 68 tentang Pengukuran Nilai Wajar, yaitu tanggal efektif revaluasi, pelibatan penilaian independent, jumlah tercatat aset jika dicatat menggunakan model biaya, dan surplus revaluasi.