

IMPLEMENTASI PSAK 16 AKTIVA TETAP DAN PSAK 48 PENURUNAN NILAI AKTIVA TERHADAP NILAI WAJAR AKTIVA SESUAI PADA PSAK 68

Djodi Setiawan, S.E., M.M., Ak., CA., CTA.

Fakultas Ekonomi Program Studi Akuntansi Universitas Bale Bandung

ABSTRAK

Keputusan Investasi merupakan salah satu pilar utama pertumbuhan perusahaan. Keputusan Investasi ini dapat mengakibatkan penambahan aset tetap di perusahaan. Penilaian Aktiva Tetap yang selama ini dilakukan dengan menggunakan penilaian *historical cost*, Aset Tetap dan properti investasi merupakan komponen dari asset tidak lancar. Penurunan Nilai Aktiva terutama Aktiva Tetap terjadi jika ada perbedaan antara nilai wajar dengan nilai yang terpulihkan dari suatu aktiva dalam hal ini aktiva tetap. Sedangkan Nilai wajar adalah standar penilaian yang dilakukan oleh pihak berkepentingan untuk mengukur sejauh mana nilai aktiva tersebut diukur dengan nilai pasar.

Kata Kunci : Implementasi, PSAK, Aktiva.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pada Laporan Keuangan, kita sering membaca dan menganalisa nilai yang tercantum untuk Aktiva Tetap ataupun nilai dari semua rekening atau akun yang ada adalah berdasarkan pada kejadian yang lalu atau berdasarkan nilai perolehan atau juga berdasarkan nilai yang terjadi saat terjadinya transaksi tersebut atau sering disebut juga *historical cost*. Akan tetapi, *historical cost* memiliki kelemahan yaitu jika di presentasikan dengan nilai kekinian, akan kurang tepat karena adanya pengaruh nilai waktu dan uang dan juga pengaruh dari nilai pasar. Sehingga nilai pasar adalah nilai yang dapat disandingkan dengan kenyataan yang ada dari aktiva tetap tersebut, sehingga dalam hal ini akan dapat di hitung nilai wajar dari satu aktiva tetap. Selama ini fenomena penurunan nilai aktiva diabaikan oleh *historical cost accounting* yang beranggapan bahwa nilai aktiva akan selalu dicatat berdasarkan harga peolehan, tanpa ada penyesuaian akibat penurunan nilai aktiva. Akibatnya, banyak nilai aktiva yang disajikan pada neraca tidak mencerminkan nilai sebenarnya. Pengabaian tersebut, sebenarnya juga terjadi karena keengganan manajemen melakukan penurunan nilai aktiva, sebab akan mengurangi laba dan nilai aktiva. Hal ini kemudian disadari oleh para penyusun standar akuntansi keuangan sehingga muncullah "*Akuntansi Penurunan Nilai Aktiva*". Keputusan investasi jangka panjang berhubungan dengan masalah pertumbuhan. Indikasi adanya pertumbuhan adalah penambahan aset tetap. Keputusan membeli aset tetap dapat dibagi dalam :

- Expansi , dilakukan dengan menambah kapasitas
- Bertahan, berupa penggantian aset lama dengan aset baru, tetapi kapasitas tidak berubah
- Divestasi, terjadi apabila perusahaan melepaskan sebagian aset produktif sehingga kapasitas berkurang.

1.2. Rumusan masalah

Adapun perumusan Masalah dalam penulisan ini adalah :

- a. Bagaimanakah Implementasi PSAK 16 tentang Aktiva tetap terhadap pencatatan dengan Nilai Wajar sesuai pada PSAK 68
- b. Bagaimanakah Implementasi PSAK 48 tentang Penurunan Nilai Aktiva terhadap pencatatan dengan Nilai Wajar sesuai pada PSAK 68

1.3. Tinjauan Penulisan

Berdasarkan latar belakang serta rumusan masalah yang telah dikemukakan diatas, maka tujuan penulisan ini yaitu untuk mengetahui :

1. Tujuan Pencatatan Nilai Aktiva tetap sesuai pada PSAK 16 terhadap Prinsip Nilai Wajar seperti yang dibahas pada PSAK 68.
2. Tujuan penerapan penghitungan tentang Penurunan Nilai Aktiva terutama Aktiva tetap terhadap pencatatan dengan nilai wajar seperti yang dibahas pada PSAK 68.
3. Pemberlakuan penyesuaian atas seluruh pencatatan Nilai Aktiva Tetap termasuk Penurunan Nilai Aktiva dengan Prinsip Nilai Wajar

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Pengertian PSAK No.16 tentang Aktiva Tetap

Aktiva tetap saat ini identik dengan sebutan Properti, Pabrik dan Peralatan adalah barang berwujud yang diharapkan dapat digunakan dalam jangka waktu lebih dari satu periode dan digunakan dalam proses produksi, untuk sewa atau untuk administrasi. Termasuk juga barang-barang yang diperoleh untuk keselamatan dan alasan yang berhubungan dengan lingkungan, karena adanya manfaat di masa yang akan datang.

Menurut Marisi Purba (2013,2) mendefinisikan Aset tetap adalah aset yang digunakan perusahaan sebagai entitas bisnis untuk menciptakan pendapatan. Aset tetap berasal dari aktifitas investasi perusahaan.

Beberapa Isu pokok yang perlu diperhatikan dalam keputusan investasi adalah:

- Ketidakpastian
- Materialitas
- Ukuran
- Valuasi
- *Earning Managenent*

Pada IAS (*International Accounting standard*) 16 *Plant , Proterty and Equipment* menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan asset tetap adalah asset berwujud yang digunakan untuk penyediaan barang atau jasa, disewakan kepada pihak lain atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode. Oleh karena itu Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) yang berada di bawah Ikatan Akuntan Indonesia mengadopsi IAS 16 menjadi PSAK 16 tentang Asset Tetap

2.1.1 Fair Value vs Historical Cost

Banyak lembaga penyusun standar akuntansi keuangan telah melakukan terobosan dengan merubah paradigma akuntansi keuangan dengan mulai meninggalkan sikap “terlalu setia” terhadap historical cost atau sikap yang menganggap tidak ada basis pengukuran yang lain yang dapat dihalalkan kecuali historical cost. Penggunaan nilai wajar atau fair value kini dianggap sebagai suatu solusi yang menjanjikan guna memenuhi kebutuhan akan informasi keuangan yang relevan.

2.2. Pengertian PSAK No.48 tentang Penurunan Nilai Aktiva (Impairment Asset)

2.2.1. Konsep Penurunan Nilai aktiva

Impairment atau penurunan nilai terjadi nilai tercatat aset melebihi nilai terpulihkan. Nilai terpulihkan adalah nilai yang lebih tinggi antara nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan dan nilai pakai. Kerugian penurunan nilai merupakan selisih antara nilai tercatat dikurangi dengan nilai terpulihkan. Kerugian tersebut diakui dalam laporan laba rugi pada saat terjadinya. Pemulihan terhadap penurunan nilai dapat dilakukan.

Penurunan nilai didasarkan pada prinsip konservatisme dan kehati-hatian. Aset tidak boleh dicatat *overstated*, dari nilai dapat diperoleh kembali. Sesuai definisi aset adalah manfaat ekonomi yang di masa depan yang diharapkan akan mengalir dalam suatu entitas. Aset harus disajikan sebesar nilai yang mencerminkan manfaat ekonomi yang akan diperoleh di masa depan. Saat nilai yang akan diperoleh di masa depan lebih rendah dari nilai tercatat, maka aset tersebut harus diturunkan.

Pengukuran penurunan nilai dapat dilakukan untuk satu unit aset tunggal maupun satu kelompok aset. Ada aset yang dapat menghasilkan arus kas independen dari aset atau kelompok aset lain. Jika satu aset dapat menghasilkan arus kas independen maka pengukuran penurunan nilai dilakukan berdasarkan unit aset tersebut. Namun ada beberapa aset yang dapat menghasilkan arus kas jika berada dalam kelompok aset, sehingga penurunan nilai dilakukan untuk satu unit penghasil kas. Contoh unit penghasil kas adalah investasi asosiasi, investasi di anak perusahaan, suatu unit pabrik .

2.2.2. Nilai aktiva yang dapat dipulihkan

Sebuah nilai aktiva yang dapat dipulihkan kembali adalah nilai yang lebih besar dari nilai wajar dikurangi nilai untuk menjual dan nilai aktiva yang sedang digunakan atau dalam masa manfaat.

2.2.3. Indikasi Penurunan Nilai

Penurunan nilai aset dapat diidentifikasi berdasarkan informasi yang diperoleh yang dikelompokkan menjadi dua bagian, yaitu informasi eksternal dan internal sebagaimana diatur dalam PSAK 48 paragraf 12. Informasi eksternal atau informasi yang berasal dari luar perusahaan

2.3. Pengertian PSAK No. 68 tentang Nilai wajar

Seperti yang kita ketahui, dalam sejumlah peraturan yang mengatur kegiatan penilaian sering digunakan istilah-istilah jenis nilai. Ukurannya seringkali nilai pasar wajar atau nilai wajar - dua istilah yang diperlakukan seolah-olah identik. Tetapi berdasarkan sumber, Nilai Pasar Wajar dan Nilai Wajar tidak identik dan perbedaannya penting.

Nilai Pasar Wajar adalah ukuran pajak, seringkali didapati dari analisis kasus hukum dan menentukan Nilai Pasar Wajar. Kasus hukum dan sejarah menjadi kebiasaan, sehingga penilai dan akuntan mengandalkan Nilai Pasar Wajar sebagai ukuran standar untuk nilai aset, perusahaan, dan real estate.

Sebaliknya, Nilai Wajar adalah standar penilaian berdasarkan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum, yang merupakan semacam peraturan akuntansi resmi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan (FASB).

3. PEMBAHASAN

3.1. Pencatatan Aktiva tetap sesuai dengan PSAK No. 16

Suatu asset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset pada awalnya harus diukur sebesar biaya perolehan. Biaya Perolehan aset tetap meliputi hal berikut ini :

- a. Harga Perolehan termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi potongan-potongan (*discount*).
- b. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa asset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap untuk digunakan dengan keinginan dan maksud dari manajemen.
- c. Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi asset

3.1.1. Aktiva yang di bangun sendiri

Perusahaan seringkali membangun sendiri gedung-gedung miliknya atau membuat mesin-mesin tertentu. Entitas ini memiliki sekelompok pekerja di bidang pemeliharaan yang dapat dipergunakan untuk membangun suatu aktiva selama waktunya memungkinkan dan atau biaya serta kualitas dari pembangunan aktiva tersebut bisa diawasi secara lebih baik.

Timbul permasalahan akuntansi dalam menentukan biaya-biaya mana yang akan dialokasikan ke proyek dalam pembuatan sendiri. Biaya yang secara spesifik dapat diidentikkan dengan proyek tersebut dan sebaliknya yang tidak seharusnya dikeluarkan akan dimasukkan ke pada biaya (dikapitalisir).

Pada umumnya, biaya langsung dalam pengertian ini meliputi bahan baku, gaji, biaya tenaga ahli (arsitek) dan biaya-biaya teknikal lainnya. Sedangkan Biaya tidak langsung lebih sukar untuk menetapkannya. Seperti berapa biaya pemanasan, biaya listrik, penerangan, asuransi, apresiasi, pajak kekayaan dan sebagainya yang cenderung merupakan pengorbanan setelah pemanfaatan aktiva tersebut, sehingga lebih cenderung dikatakan atau digolongkan sebagai beban. Untuk mengatasi hal ini ada 3 cara prinsipil untuk memecahkan masalah ini, yaitu :

- a. **Tidak memperhitungkan biaya tidak langsung**
Pada umumnya cara pemecahan ini tidak realistis sejauh memang terdapat beberapa pengeluaran biaya tidak langsung yang diakibatkan oleh pembangunan tersebut.
- b. **Memperhitungkan sebagian dari seluruh biaya tidak langsung**
Dengan cara ini jumlah seluruh biaya tidak langsung dibandingkan dengan jumlah hasil (misalnya dialokasikan secara proporsional antara biaya produksi dengan pembuatan
- c. **Hanya memperhitungkan biaya tambahan**
Dengan cara ini banyak kenaikan biaya yang disebabkan oleh adanya pembangunan tersebut saja yang dimasukkan, sejauh biaya tetapnya telah berlangsung sebagaimana biasa. Pada umumnya pemecahan masalah ini tidak akan mengganggu jumlah biaya tidak langsung yang diperhitungkan ke produksi normal.

3.2. Pencatatan Aktiva tetap sesuai dengan PSAK No. 48

Suatu aktiva yang turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Penurunan nilai aktiva tersebut diakui sebagai kerugian dalam laporan keuangan. PSAK 48 Paragraf 7 sampai dengan 12 menjelaskan indikasi kemungkinan terjadinya kerugian penurunan nilai aktiva yaitu jika terdapat indikasi suatu aktiva turun nilainya, perusahaan harus menentukan taksiran nilai yang dapat diperoleh kembali. Jika tidak terdapat indikasi penurunan nilai aktiva, risiko terjadinya kerugian penurunan nilai adalah kecil, sehingga perusahaan tidak perlu menentukan taksiran nilai yang dapat diperoleh kembali. Pada setiap tanggal neraca, perusahaan harus me-review ada atau tidaknya indikasi penurunan nilai aktiva. Jika terdapat indikasi penurunan nilai aktiva, perusahaan harus menaksir jumlah yang dapat diperoleh kembali dari aktiva tersebut

3.2.1.1. Pengakuan dan pengukuran kerugian penurunan nilai aktiva

Jika nilai yang dapat diperoleh kembali dari suatu aktiva lebih kecil dari nilai tercatatnya, nilai tercatat aktiva harus diturunkan menjadi sebesar nilai yang dapat diperoleh kembali. Penurunan tersebut merupakan rugi penurunan nilai aktiva dan harus segera diakui sebagai beban pada laporan laba rugi.

- Jika jumlah taksiran kerugian penurunan nilai aktiva lebih besar dari nilai tercatat aktiva, perusahaan harus mengakui kewajiban hanya jika hal ini diwajibkan dalam PSAK lain.
- Setelah kerugian penurunan nilai aktiva diakui, beban depresiasi (amortisasi) aktiva untuk periode yang akan datang harus disesuaikan agar mencerminkan alokasi nilai tercatat yang telah di-revisi, setelah dikurangi nilai sisa (jika ada), secara sistematis selama sisa periode depresiasi (amortisasi).
- Pengakuan kerugian penurunan nilai suatu aktiva mungkin juga merupakan tanda bahwa nilai sisa, sisa periode depresiasi (amortisasi) atau metode depresiasi (amortisasi) untuk aktiva harus di-review sesuai dengan PSAK yang berlaku bagi aktiva tersebut.
- Jika kerugian penurunan nilai diakui, semua pajak yang ditanggung yang terkait dengan aktiva tersebut atau kewajiban, harus ditentukan sesuai dengan PSAK 46 Pajak Penghasilan, dengan membandingkan jumlah nilai tercatat yang telah direvisi dengan nilai setelah pajak. Untuk setiap kelompok aktiva, laporan keuangan harus mengungkapkan :

- 1. rugi penurunan nilai yang diakui selama periode tersebut dan elemen laporan laba rugi yang didalamnya kerugian penurunan nilai telah dimasukkan; dan
- 2. pemulihan kerugian penurunan nilai yang diakui selama periode tersebut dan elemen laporan laba rugi yang didalamnya kerugian-an penurunan nilai telah pulih

3.2.2. Pengujian penurunan nilai aktiva

Untuk memastikan apakah telah terjadi penurunan nilai aktiva atau tidak, manajemen harus terlebih dahulu melakukan pengujian atas asset yang ada pada suatu entitas bisnis. Pengujian harus dilakukan secara netral dan objektif atas UPK dan goodwill yang terkait dengannya sehingga bebas dari salah saji yang material.

Pengujian sebaiknya dilakukan oleh manajemen perusahaan sebagai pihak yang paling mengetahui kondisi perusahaan. Manajemen juga dapat melakukan pengujian berdasarkan rekomendasi auditor eksternal.

3.2.2.1. Kapan pengujian dilakukan?

Berdasarkan IAS 36 paragraf 96, pengujian atas UPK dimana suatu goodwill dialokasikan, dapat dilakukan setiap waktu dalam satu periode akuntansi. Pengujian dilakukan secara berjenjang dengan mengacu kepada pola alokasi goodwill. Sama halnya dengan IAS 36, SFAS 144 pada paragraph 8 menegaskan bahwa apabila terdapat indikasi adanya penurunan nilai aktiva tetap, maka pengujian penurunan aktiva tetap harus segera dilakukan.

3.2.2.2. Prosedur Pengujian Penurunan Nilai

Secara garis besar, keseluruhan proses pengujian hingga pengakuan rugi penurunan nilai aktiva dilakukan dengan memperhatikan langkah-langkah sebagaimana ditetapkan dalam IAS 36. Apabila terdapat corporate assets, manajemen perusahaan harus terlebih dahulu mengalokasikan corporate assets ke dalam UPK atau sekelompok UPK yang terkait IAS 36 paragraf 102-103 mengatur hal-hal yang harus diperhatikan dalam menguji penurunan nilai suatu UPK secara rinci, dengan keberadaan corporate assets.

3.2.2.3. Pengakuan Rugi pada Penurunan Nilai Aktiva

Hal-hal yang harus diperhatikan dalam melakukan pengakuan terhadap rugi penurunan nilai aktiva, seperti penentuan recoverable value, value in use, nilai wajar dan alokasi rugi penurunan nilai aktiva.

3.2.2.4. Recoverable Value

Recoverable value adalah nilai tertinggi antara value in use dan nilai wajar suatu aktiva. Yang dimaksud dengan nilai wajar disini adalah nilai wajar yang berdasarkan harga pasar yang aktif dikurangi biaya jual. Sedangkan value in use adalah nilai kini taksiran arus kas yang diharapkan dari penggunaan ataupun pelepasan suatu aktiva. IAS 36 menjelaskan bahwa suatu perusahaan akan memutuskan menjual aktivanya apabila ditemukan harga jualnya lebih tinggi dari kas yang dihasilkannya. Hal-hal yang harus diperhatikan adalah nilai wajar dan value in use.

3.2.2.5. Alokasi Penurunan Nilai Aktiva

Sebelum IAS no. 36 diberlakukan, pernah diusulkan dalam draft IAS 36 agar alokasi penurunan nilai dilakukan dengan urutan sebagai berikut:

1. Goodwill
2. Aktiva tetap tidak berwujud dimana tidak terdapat pasar yang aktif
3. Aktiva yang nilai jual bersih lebih rendah ketimbang nilai tercatat
4. Aktiva lainnya dalam suatu UPK secara pro rata dengan basis nilai tercatat

Goodwill menjadi prioritas utama dalam penurunan nilai aktiva karena penurunan nilai aktiva harus lebih diutamakan terhadap aktiva yang memiliki nilai-nilai yang paling subjektif.

3.2.2.6. Pemulihan Nilai Aktiva Tetap

Berdasarkan IAS 36, pemulihan penurunan nilai aktiva dikenal dengan istilah 'reversal'. IAS 36 menetapkan ketentuan yang terpisah atas pemulihan nilai aktiva secara individual, kelompok UPK dan goodwill.

3.2.2.7. Pengakuan

Pemulihan nilai aktiva akan diakui sebagai bagian ekuitas atau sebagai penambah surplus revaluasi apabila aktiva yang telah diturunkan nilainya pernah direvaluasi karena menggunakan revaluation model, dan saldo surplus revaluasi yang berasal dari revaluasi tahun-tahun sebelumnya belum habis. Apabila suatu aktiva pernah diturunkan nilainya dimana saldo surplus revaluasi telah habis, maka suatu pemulihan aktiva akan diakui sebagai laba hingga nilai aktiva dipulihkan sebesar nilai tercatat yang tidak memperhitungkan revaluasi.

Apabila aktiva dikelompokkan ke dalam UPK, maka pemulihan aktiva harus dialokasikan dengan cara pro rata berdasarkan nilai tercatat aktiva-aktiva tersebut kecuali goodwill. IAS 36 paragraf 124 menyebutkan bahwa kerugian yang timbul sebagai akibat penurunan nilai goodwill tidak dapat dipulihkan nilainya atau tidak dapat mengalami reversal pada periode-periode berikutnya.

Pada saat exposure draft IAS 36 dikeluarkan, hampir semua responden berpendapat bahwa pemulihan nilai goodwill adalah sesuatu yang tidak dapat diterima.

3.2.3. Pembalikan Penurunan Nilai Aset

Nilai aset tetap yang telah mengalami penurunan menurut Marisi P Purba (2013,117) dapat mengalami pembalikan apabila terdapat indikasi yang menunjukkan adanya pembalikan penurunan nilai aset tersebut. Pembalikan penurunan nilai aset juga dikenal dengan istilah **reversal**. Dimana sama seperti penurunan nilai aset, pembalikan juga dilakukan melalui mekanisme evaluasi dan penilaian yang dilakukan oleh manajemen perusahaan minimal setiap akhir periode pelaporan keuangan.

Pemulihan nilai aktiva akan diakui sebagai bagian ekuitas atau sebagai penambah surplus revaluasi apabila aktiva yang telah diturunkan nilainya pernah direvaluasi karena menggunakan revaluation model, dan saldo surplus revaluasi yang berasal dari revaluasi tahun-tahun sebelumnya belum habis. Apabila suatu aktiva pernah diturunkan nilainya dimana saldo surplus revaluasi telah habis, maka suatu pemulihan aktiva akan diakui sebagai laba hingga nilai aktiva dipulihkan sebesar nilai tercatat yang tidak memperhitungkan revaluasi.

Apabila aktiva dikelompokkan ke dalam Unit Penghasil Kas (UPK) atau Profit Centre, maka pemulihan aktiva harus dialokasikan dengan cara pro rata berdasarkan nilai tercatat aktiva-aktiva tersebut kecuali goodwill. IAS 36 paragraf 124 menyebutkan bahwa kerugian yang timbul sebagai akibat penurunan nilai goodwill tidak dapat dipulihkan nilainya atau tidak dapat mengalami reversal pada periode-periode berikutnya.

Pada saat exposure draft IAS 36 dikeluarkan, hampir semua responden berpendapat bahwa pemulihan nilai goodwill adalah sesuatu yang tidak dapat diterima.

5. DAFTAR PUSTAKA

Bragg, Steven.M; *PANDUAN IFRS*; Penerbit indeks;2011

Greuning,Hennie van ;Scott,Darrel,Terblance.Simonet; *INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS*; Penerbit Salemba Empat; 2010

Martani, Dwi : *AKUNTANSI KEUANGAN MENENGAH, BUKU 1*; Penerbit Salemba Empat,2012

Prihadi,Toto; *PRAKTIS LAPORAN KEUANGAN SESUAI IFRS DAN PSAK; PPM Manajemen*; 2011

Purba , Marisi P; *AKUNTANSI KEUANGAN ASET TETAP DAN ASET TAK BERWUJUD*; Penerbit Graha Ilmu; 2013

Tunggal, Amin Wijaya; *AKUNTANSI UNTUK PENURUNAN NILAI AKTIVA*; Penerbit Havarindo;2009

<https://valuer23stan.wixsite.com/penilai23/single-post/2017/09/29/Nilai-Wajar-atau-Nilai-Pasar-Wajar> (diunduh tanggal 14 februari jam 12.01)

<https://asdarmunandar.blogspot.co.id/2017/02/penurunan-nilai-aset-tetap.html>
(diunduh tanggal 19 februari jam 10.20)

<https://japanesebuginese.wordpress.com/2013/01/18/ias-36-penurunan-nilai-aktiva/>
(diunduh tanggal 19 februari jam 10.25)