

## 2. LANDASAN TEORI

### 2.1. Pengertian Aktiva Tetap

#### 2.1.1. Pengertian Aktiva Tetap Jika Ditinjau Dari Segi Akuntansi

Dalam akuntansi, aktiva tetap akan selalu merupakan kajian menarik tersendiri dari berbagai aspek. Di masa depan, bukan tidak mungkin bentuk dan jenis aktiva tetap akan terus berkembang seiring dengan perkembangan teknologi, informatika dan proses produksi yang sangat mempengaruhi perkembangan dunia bisnis. Untuk itu, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah menetapkan perlakuan akuntansi untuk aktiva tetap dalam rangka penyusunan dan penyajian laporan keuangan di Indonesia, yaitu dengan menetapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 16. Pernyataan ini diantaranya menyangkut perlakuan akuntansi mengenai saat pengakuan aktiva tetap, penentuan jumlah tercatat, pembebanan penyusutan, maupun penentuan dan perlakuan akuntansi atas penurunan nilai tercatat (*carrying value*).

Setiap perusahaan mempunyai aktiva yang berupa kas, piutang, tanah, gedung, peralatan, goodwill, dan lain sebagainya. Di dalam neraca, aktiva ini umumnya dikelompokkan berdasarkan tingkat likuiditasnya menjadi aktiva lancar, investasi, aktiva tetap, aktiva tak berwujud, dan aktiva lain-lain. Di antara kelompok aktiva tersebut, kelompok aktiva tetap pada umumnya merupakan bagian terbesar dari keseluruhan aktiva yang dimiliki perusahaan. Karena dalam prakteknya, penggunaan *working capital* lebih banyak dipemntukkan bagi aktiva tetap. Terdapat berbagai istilah aktiva tetap berwujud untuk jenis perusahaan yang berbeda, misalnya untuk perusahaan fabrikasi menggunakan istilah *plant* dan *equipment* sedang untuk perusahaan jasa yang memiliki gedung sendiri menggunakan istilah *property* dan *equipment*.

Suatu aktiva akan dikelompokkan sebagai aktiva tetap apabila tmemenuhi kriteria tertentu, sebagaimana yang dimaksud oleh definisi aktiva tetap dalam Standar Akuntansi Keuangan (1999:16.1) yang menetapkan Aktiva Tetap sebagai salah satu sumber daya yang dimiliki perusahaan memiliki definisi: "Aktiva berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dibangun lebih dahulu,

yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan normal perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun." Kecuali tanah, semua jenis aktiva tersebut mempunyai umur terbatas.

Sedangkan pengertian aktiva tetap menurut Standar Akuntansi Keuangan Aktiva No.16 (1999:16.2): "...Sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dimasa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan."

Smith & Skousen (1984:315) mendefinisikan aktiva tetap: "*Plant assets sometimes referred to as fixed assets, are tangible assets of a durable nature employed in the operating activities of an enterprise.*"

Pendapat lain mengenai definisi aktiva tetap juga dikemukakan oleh Theodoras M. Tuanakotta (2000:21): "Aktiva tetap merupakan aktiva tetap yang tidak dimaksudkan untuk diperjualbelikan melainkan untuk digunakan dalam kegiatan perusahaan, yang umumnya lebih dari satu tahun, dan menipakan pengeluaran perusahaan dalam jumlah besar."

Dari berbagai pendapat tentang pengertian aktiva tetap berwujud tersebut diatas, Sophar Lumbantoran (1999:216) menarik kesimpulan bahwa suatu aktiva dapat disebut sebagai aktiva tetap apabila memenuhi syarat sebagai berikut:

1. Memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun.  
Artinya aktiva tersebut dapat digunakan untuk jangka panjang, biasanya dipakai lebih dari 1 (satu) tahun atau lebih dari satu periode akuntansi. Dan biasanya, *costs* yang dikeluarkan untuk aktiva ini dialokasikan selama periode manfaatnya melalui beban penyusutan, kecuali tanah tidak disusutkan.
2. Dipergunakan dalam rangka kegiatan operasi perusahaan dan tidak untuk diperjualbelikan.
3. Pengeluaran untuk memperoleh aktiva tetap, biasanya merupakan pengeluaran yang cukup besar.

Menurut akuntansi maupun ketentuan perpajakan nilai aktiva tetap tidak boleh dibebankan sekaligus sebagai biaya. Menurut akuntansi komersial, aktiva tetap yang diperoleh dalam bentuk siap pakai dicatat berdasarkan harga beli ditambah biaya yang terjadi dalam rangka menempatkan aktiva tersebut pada kondisi dan yang siap dipergunakan, seperti. bea masuk impor, PPN sebagai Pajak

Masukan yang tidak boleh direstitusi, biaya pengangkutan, biaya pemasangan dan lain sebagainya sedangkan harga perolehan aktiva tetap yang dibangun sendiri meliputi seluruh biaya yang terjadi berkenaan pembangunan aktiva tersebut sehingga siap dipergunakan.

Aktiva tetap didalam prakteknya terdiri dari banyak item, untuk itu dalam pembukuannya dan penyusunan laporan keuangan, harta yang sejenis dikelompokkan dalam satu perkiraan, hal ini agar laporan yang disusun lebih ringkas namun tetap menjaga sifat keinformatifannya. Mengenai penggolongan ini, beberapa literatur, membagi aktiva tetap menjadi:

- 1) Tanah
- 2) Bangunan
- 3) Mesin
- 4) Kendaraan
- 5) Perabot
- 6) Inventaris/Peralatan
- 7) Prasarana

Menurut PSAK No. 16 paragraf ke-14 suatu benda berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aktiva dan dikelompokkan sebagai aktiva tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Selanjutnya dikemukakan bahwa bea impor dan PPN Masukan tidak boleh direstitusi dan setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aktiva tersebut ke kondisi yang membuat aktiva tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan, setiap potongan dagang dan rabat dikurangkan dari harga pembelian. Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung menurut PSAK No. 16 paragraf ke-14 adalah sebagai berikut:

- a. biaya pengiriman awal (*initial delivery*) dan biaya simpan dan bongkar-muat (*handling costs*);
- b. biaya pemasangan (*installation costs*);
- c. biaya profesional seperti arsitek dan insinyur.

Berdasarkan definisi aktiva tetap menurut PSAK No. 16 yang menyatakan bahwa aktiva berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dengan dibangun terlebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak

dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan nonnal perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Dalam hal ini, aktiva tetap memiliki beberapa unsur antara lain sebagai berikut:

- Masa manfaat adalah:
  1. periode suatu aktiva diharapkan digunakan oleh perusahaan.
  2. jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aktiva oleh perusahaan.
- Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aktiva pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aktiva tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.

Sedangkan pengertian *historical cost* menurut definisi Kieso dan Weygant (1999:501) adalah sebagai berikut:

*"Historical cost is measured by cash or cash equivalent price of obtaining the asset and bringing it to the location and condition necessary for its intended use".*

- Nilai wajar adalah suatu jumlah, untuk itu suatu aktiva mungkin ditukar atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.
- Jumlah tercatat (*carrying amount*) adalah nilai buku, yaitu perolehan suatu aktiva setelah dikurangi akumulasi penyusutan.
- Jumlah yang dapat diperoleh kembali (*recoverable amount*) adalah jumlah yang diharapkan dapat diperoleh kembali dari penggunaan suatu aktiva di masa yang akan datang, termasuk nilai sisanya atas pelepasan aktiva.

Untuk diakui sebagai aktiva dan dikelompokkan sebagai aktiva tetap maka harus dipenuhi syarat berikut:

- Besar kemungkinan (*probable*) bahwa manfaat keekonomian di masa yang akan datang yang berkaitan dengan aktiva tersebut akan mengalir ke dalam perusahaan.
- Biaya perolehan aktiva dapat diukur secara andal, dimana transaksi pertukaran mempunyai bukti pembelian aktiva yang mengidentifikasi biayanya.
- Aktiva yang digunakan dalam operasi atau kegiatan utama perusahaan dan tidak untuk dijual.

- Memiliki umur ekonomi yang panjang, biasanya lebih dari satu tahun dan disusutkan nilainya.
- Memiliki bentuk fisik yang aktual.

#### 2.1.2. Pengertian Aktiva Tetap Menurut Ketentuan Fiskal

Dalam Ketentuan fiskal, aktiva tetap disebut dengan istilah harta berwujud yang dimiliki dan digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Pembebanannya dilakukan melalui alokasi secara berangsur-angsur dengan cara penyusutan atau amortisasi. Sesuai dengan ketentuan fiskal harga perolehan aktiva tetap adalah sejumlah yang sesungguhnya dikeluarkan, sedangkan dalam hal pengalihan harta nilai perolehannya adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan. Dalam hal jual beli harga bagi pembeli adalah harga yang sesungguhnya dibayar dan harga penjualan bagi pihak penjual adalah harga yang sesungguhnya diterima.

Selain itu penggolongan aktiva tetap dalam perpajakan lebih berkaitan dengan masalah perhitungan penyusutan daripada untuk pelaporan. Aturan perpajakan mengenai penggolongan aktiva bertujuan untuk memudahkan Wajib Pajak dalam mengbitung beban penyusutan serta untuk memberikan kepastian, keadilan dan keseragaman untuk semua Wajib Pajak, karena suatu aktiva yang sejenis misalkan mobil, akan disusutkan dengan tarif yang sama antara Wajib Pajak yang satu dengan Wajib Pajak yang lain. Dengan demikian penggolongan aktiva tetap menurut ketentuan fiskal (UU Pajak No. 17 Tahun 2000) telah ditetapkan pula masa manfaat aktiva tetap berdasarkan kelompok harta berwujud begitu juga dengan tarif penyusutan aktiva tetap, hal ini berbeda dengan prinsip akuntansi secara komersial, dimana masa manfaat dari aktiva tetap tersebut dapat ditentukan sendiri sesuai dengan kebijakan pihak perusahaan.

Disamping untuk pengbitungan penyusutan, penggolongan aktiva tetap didalam perpajakan juga dipakai sebagai dasar untuk menentukan aktiva tetap apa saja yang dapat dinilai kembali, karena sesuai dengan pasal 2 Kep.Men.Keu Nomor 18/ KMK.04 /1998 tanggal 21 Januari 1998, aktiva tetap perusahaan yang dapat dinilai kembali adalah aktiva berwujud dalam bentuk:

- 1) Tanah
- 2) Bangunan
- 3) Kelompok bukan bangunan yang termasuk kedalam kelompok 2, 3 dan 4.

## **2.2. Penyusutan atau Depresiasi**

### **2.2.1. Pengertian Penyusutan atau Depresiasi Menurut Akuntansi**

Penyusutan bukan merupakan penilaian, tetapi merupakan alat untuk alokasi biaya. Penyusutan didefinisikan sebagai proses akuntansi untuk mengalokasikan harga pokok (*cost*) aktiva berwujud pada beban dengan cara yang sistematis dan rasional dalam periode-periode yang mengambil manfaat dari penggunaan aktiva tersebut.

Menurut PSAK Nomor 17: "Penyusutan adalah alokasi jumlah suatu aktiva yang dapat disusutkan sepanjang masa manfaat yang diestimasi."

Sedangkan pendapat Kieso & Weygant (1999:529) mengatakan: *"Depreciation is defined as accounting process of allocating the cost of tangible assets to expense in a systematic and rational manner to those periods expected the benefit from the use of the asset."*

*Committee on Terminology* dari AICPA yang dikutip oleh Zaki Baridwan (2000:307), memberikan definisi depresiasi sebagai berikut:

"Akuntansi depresiasi adalah suatu sistem akuntansi yang bertujuan untuk membagikan harga perolehan atau nilai dasar lain dari aktiva tetap berwujud, dikurangi nilai sisa (jika ada), selama umur kegunaan unit tersebut yang ditaksir (mungkin berupa suatu kumpulan aktiva-aktiva) dalam suatu acara yang sistematis dan rasional. Ini merupakan proses alokasi, bukan penilaian. Beban depresiasi untuk suatu tahun adalah bagian dari jumlah total beban itu yang dengan sistem tersebut dialokasikan ke tabung yang bersangkutan. Meskipun di dalam alokasi itu diperhitungkan hal-hal yang terjadi selama tahun itu tidaklah dimaksud sebagai suatu alat pengukur terhadap akibat-akibat dari kejadian itu."

### 2.2.2. Pengertian Penyusutan atau Depresiasi Menurut Perpajakan

Undang-undang pajak tidak menyebutkan secara spesifik pengertian dari penyusutan. Ketentuan tentang penyusutan menurut Undang-undang pajak tercantum pada pasal 11 ayat 1 Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 tahun 2000. Pasal ini menyatakan bahwa dasar penyusutan adalah harga perolehan, yakni pengeluaran untuk pembelian, pendirian, penambahan, perbaikan ataupun perubahan harta berwujud kecuali tanah, yang dimiliki dan dipergunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat selama lebih dari 1 (satu) tahun. Lebih lanjut Undang-undang menyebutkan bahwa alokasi harga perolehan secara sistematis dilakukan dengan dua cara, yaitu: (1) penyusutan dengan jumlah yang sama besarnya selama masa manfaat atau garis lurus (*straight line method*) dan (2) penyusutan dilakukan dengan jumlah yang menurun selama masa manfaat atau saldo menurun (*decline balancemethod*).

Berikut ini adalah ketentuan peraturan yang memuat tentang penyusutan, yang tercantum dalam pasal 11 Undang-undang Nomor 17 tahun 2000:

1. Penyusutan atas pengeluaran untuk pembelian pendirian, penambahan, perbaikan atau perubahan harta berwujud kecuali tanah yang berstatus hak milik, hak guna bangunan dan hak pakai yang dimiliki dan digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun dilakukan dalam bagian-bagian yang sama besar selama masa manfaat yang telah ditentukan bagi harta tersebut.
2. Penyusutan atas pengeluaran harta berwujud sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) selain bangunan, dapat juga dilakukan dalam bagian-bagian yang menurun selama masa manfaat, yang dihitung dengan cara menerapkan tarif penyusutan atas nilai sisa buku disusutkan sekaligus, dengan syarat dilakukan secara taat asas.
3. Penyusutan dimulai pada bulan dilakukan pengeluaran kecuali untuk harta yang masih dalam proses pengerjaan, penyusutannya dimulai pada bulan selesainya pengerjaan harta tersebut.

4. Dengan persetujuan Direktorat Jendral Pajak, Wajib Pajak diperkenankan melakukan penyusutan mulai pada bulan harta tersebut digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan atau pada bulan harta yang bersangkutan mulai menghasilkan.
5. Apabila Wajib Pajak melakukan penilaian kembali aktiva tetap berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksudkan dalam pasal 19, maka dasar penyusutan atas harta adalah setelah dilakukan penilaian kembali aktiva tersebut.
6. Menyimpang dari ketentuan sebagaimana diatur dalam ayat (1) ketentuan tentang penyusutan atas aktiva tetap berwujud yang dimiliki dan digunakan dalam usaha tertentu ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.
7. Apabila terjadi pengalihan atau penarikan harta sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf d atau penarikan harta karena sebab lainnya maka jumlah nilai sisa buku harta tersebut dibebankan sebagai kerugian dan jumlah harga jual atau penggantian asuransinya yang diterima atau diperoleh dibukukan sebagai penghasilan pada tahun terjadinya penarikan harta tersebut.
8. Apabila hasil penggantian asuransi yang akan diterima jumlahnya baru dapat diketahui dengan pasti dimasa kemudian, maka dengan persetujuan Direktorat Jendral Pajak jumlah sebesar kerugian sebagaimana dimaksud dalam ayat (8) dibukukan sebagai beban masa kemudian tersebut.
9. Apabila terjadi pengalihan harta yang memenuhi syarat sebagaimana dimaksud pasal 4 ayat (3) huruf a dan b yang harta berwujud, maka jumlah nilai sisa buku harta tersebut tidak boleh dibebankan sebagai kerugian bagi pihak yang mengalihkan.
10. Kelompok harta berwujud sesuai dengan masa manfaat sebagaimana dimaksud dalam ayat (6) ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Dari kedua pengertian tersebut dapat diketahui bahwa penyusutan menurut akuntansi merupakan merupakan alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan (*depreaable amount*) dari suatu harta sepanjang masa manfaat harta tersebut. Sedangkan undang-undang pajak menyatakan pengeluaran untuk memperoleh

harta berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun harus dibebankan sebagai biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan dengan cara mengalokasikan pengeluaran tersebut selama masa manfaat harta tersebut, melalui penyusutan. Dengan demikian jelaslah bahwa secara umum, konsep akuntansi dan Undang-undang Pajak tentang masalah penyusutan tidak berbeda.

### 2.2.3. Harta yang Dapat Disusutkan

Tidak semua harta dapat disusutkan. Berdasarkan ketentuan Standar Akuntansi Keuangan, untuk dapat disusutkan harta tersebut harus memenuhi kriteria tertentu, yaitu:

1. Diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode akuntansi.
2. Memiliki suatu raasa manfaat yang terbatas.
3. Ditahan oleh suatu perusahaan untuk digunakan dalam produksi atau memasok barang dan jasa, untuk disewakan, atau untuk tujuan administrasi.

Sedangkan menurut pasal 11 Undang-undang No.17 tahun 2000, harta yang dapat disusutkan adalah semua harta yang berwujud yang dimiliki dan dipergunakan dalam pemsahaan atau dimiliki untuk memperoleh penghasilan, mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun, kecuali untuk tanah. Dengan demikian menurut pajak, harta yang dapat disusutkan mempunyai ketentuan sebagai berikut:

1. Yaitu harta berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun yang digunakan untiik mendapatkan menagih, dan memelihara penghasilan (obyek pajak), kecuali tanah.
2. Harta yang tidak digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan tidak boleh disusutkan secara fiskal. Misalnya: kendaraan perusahaan yang dikuasai dan dibawa pulang oleh kaiyawan, rumah dinas karyawan yang tidak terletak di daerah terpencil.
3. Dalam hal harta yang tidak boleh disusutkan secara fiskal tersebut dijual (dialihkan), keuntungan merupakan obyek PPh, yang dihitung dari selisih antara harga jual (nilai pasar) dengan harga perolehan. Dalam hal selisihnya negatif (ragi), kerugian tesebut tidak dapat dikurangkan sebagai biaya.

Lebih lanjut, dalam penjelasan Undang-undang juga dinyatakan bahwa harta berwujud berupa tanah tidak boleh disusutkan, kecuali apabila tanah yang digunakan dalam perusahaan atau dimiliki untuk memperoleh penghasilan berkurang nilainya karena penggunaan, misalnya tanah digunakan untuk membuat genteng, keramik atau batu bata.

#### 2.2.4. Dasar Penyusutan dan Penentuan Harga Perolehan

Dasar penyusutan antara akuntansi komersial dan akuntansi pajak adalah sama. Dasar penyusutan menurut SAK adalah harga perolehan aktiva tetap, ditambah dengan beban yang dapat dikapitalisasi pada harga perolehan tersebut.

Menurut akuntansi sebagaimana disebutkan pada PSAK No.17, penyusutan dimulai pada bulan takwim dimana aktiva tetap yang bersangkutan mulai digunakan. Pembebanan akuntansi berdasarkan bulan penuh. Jika dalam bulan bersangkutan jumlah hari kurang dari 15 hari dibulatkan ke bawah (diabaikan) dan jika lebih dari 15 hari dibulatkan menjadi satu bulan penuh.

Sedangkan menurut pasal 10 dan 11 Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 tahun 2000, dasar penyusutan adalah harga perolehan yakni pengeluaran untuk pembelian, pendirian, penambahan, perbaikan atau perubahan harta berwujud kecuali tanah, yang dimiliki dan dipergunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Sedangkan yang termasuk dalam harga perolehan adalah harga beli dan biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh harta tersebut seperti: bea masuk, biaya pengangkutan dan biaya pemasangan.

Menurut peraturan perpajakan, pada dasarnya penyusutan dimulai pada bulan dilakukan pengeluaran, kecuali harta yang masih dalam proses pengerjaan, penyusutan dimulai pada tahun selesainya pengerjaan harta tersebut (Pasal 11 ayat 3 UU No.17 tahun 2000). Namun berdasarkan persetujuan Direktur Jendral Pajak, saat mulai penyusutan dapat dilakukan pada bulan harta tersebut digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan atau pada tahun harta tersebut mulai menghasilkan (pasal 11 ayat 4 UU No.17 tahun 2000). Sesuai dengan Undang-undang, saat mulai menghasilkan dikaitkan dengan saat mulai

berproduksi dan tidak dikaitkan dengan saat diterima atau diperolehnya penghasilan.

Pada dasarnya yang menjadi dasar penentuan besarnya harga perolehan adalah jumlah sesungguhnya yang dikeluarkan atau diterima, sedangkan apabila terjadi hubungan istimewa adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima. Hubungan istimewa yang dimaksud disini antara Pengusaha Kena Pajak dengan pihak yang menerima penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang dapat terjadi karena ketergantungan atau keterkaitan satu dengan yang lain dikarenakan: faktor kepemilikan atau penyertaan, adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, adanya hubungan darah atau karena perkawinan. Dengan demikian besarnya harga perolehan tetap dipengaruhi oleh cara perolehannya.

Berikut ini adalah cara perolehan harta berwujud dan penentuan besarnya harga perolehan, antara lain:

1. Harta tetap yang berasal dari pembelian.

Harga perolehan harta menurut pasal 10 Undang-undang Nomor 17 tahun 2000 dibedakan menjadi:

- Jika harta berasal dari transaksi jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pasal 18 ayat 4 UU No.17 tahun 2000, harga perolehan adalah harga yang sesungguhnya dikeluarkan sampai dengan harta berwujud tersebut siap digunakan.
- Jika terdapat hubungan istimewa antara pembeli dengan penjual, maka harga perolehan adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa harga perolehan dipengaruhi oleh ada tidaknya hubungan istimewa antara pihak yang memberikan dan pihak yang menerima.

2. Harta tetap yang diperoleh melalui pertukaran.

Harta tetap dapat juga diperoleh melalui pertukaran dengan harta sejenis lainnya. Seperti dinyatakan di dalam Pasal 10 ayat 2 UU Nomor 17 tahun 2000, jika harta diperoleh melalui pertukaran maka harga perolehan yang harus diakui adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga

pasar. Pada dasarnya, harta yang ditukarkan kepada pihak lain dinilai berdasarkan harga pasarnya.

3. Harta tetap yang diperoleh karena hibah, bantuan, sumbangan yang memenuhi syarat, warisan dan bantuan.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan, aktiva tetap yang diperoleh dari sumbangan atau hibah, harus dinilai berdasarkan harga taksiran atau harga pasar yang layak dari aktiva tersebut dengan mempertimbangkan masa manfaat yang tersisa. Dengan demikian aktiva tetap yang diterima akan dicatat sebesar nilai tersebut dengan mendebit rekening aktiva tetap, dan sebagai konsekuensi pencatatan *double entry accounting*, maka sejumlah angka yang sama harus dikredit sebagai modal donasi (modal sumbangan)

Menurut Undang-undang Pajak, dalam hal terjadi penyerahan harta karena hibah, bantuan, sumbangan yang memenuhi syarat dalam Pasal 4 ayat 3 huruf a atau warisan, maka harga perolehan bagi pihak yang menerima harta adalah nilai sisa buku harta dari pihak yang melakukan penyerahan. Namun jika Wajib Pajak tidak menyelenggarakan pembukuan sehingga nilai sisa buku tidak diketahui, maka nilai perolehan atas harta ditetapkan oleh Direktorat Jendral Pajak. Jika tidak memenuhi syarat Pasal 4 ayat 3 huruf a dan b, maka harga perolehan bagi pihak yang menerima harta adalah harga pasar.

Besaraya harga perolehan dalam hal ini, selain dipengaruhi oleh memenuhi atau tidaknya persyaratan Pasal 4 ayat 3 huruf a, juga dipengaruhi oleh adanya hubungan istimewa antara yang menyerahkan dan pihak yang menerima (lihat pasal 10 UU Nomor 17 tahun 2000). Menurut ketentuan pasal tersebut, besarnya harga perolehan mengikuti ketentuan sebagai berikut:

- Ada hubungan istimewa  
Harga perolehan harta hibah bagi penerima harta hibah adalah sebesar harga pasar.
- Jika tidak ada hubungan istimewa  
Harga perolehan harta hibah bagi penerima adalah nilai buku harta dari pihak yang mengalihkan. Jika pihak yang menyerahkan tidak menyelenggarakan pembukuan, maka nilai perolehan ditetapkan ditetapkan dalam keputusan Dirjen Pajak No.KEP-1 1/PJ/1995.

4. Harta tetap berasal dari pengalihan dalam rangka likuiditas, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha.

Dalam hal harta tetap diperoleh dari pengalihan dalam rangka likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan dan pengambilalihan usaha, nilai perolehan yang harus diakui adalah sebesar jumlah yang seandainya dikeluarkan berdasarkan harga pasar atau nilai lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk mendapatkan harta. Sedangkan jika ada hubungan istimewa, maka besarnya harga perolehan yang harus diakui adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan berdasarkan harga pasar.

5. Harta tetap berwujud yang dibangun sendiri.

Jika harta berwujud dibangun sendiri oleh Wajib Pajak maka besarnya harga perolehan yang seharusnya diakui adalah biaya-biaya untuk membangun atau membuat aktiva tersebut, dimana harus dikeluarkan (dikoreksi) unsur-unsur biaya yang menurut ketentuan fiskal tidak dapat dibebankan (*non deductible*). Atau dengan kata lain semua jumlah pengeluaran yang berhubungan langsung dengan pembangunan gedung tersebut sampai dengan selesai atau siap dipakai. Selain itu dalam hal aktiva tersebut dibangun dengan dana yang berasal dari pinjaman, biaya bunga tersebut harus dikapitalisir dalam harga perolehan aktiva yang bersangkutan (menjadi unsur harga perolehan).

#### 2.2.5. Penggolongan Aktiva Tetap yang Dapat Disusutkan

Aktiva tetap didalam prakteknya terdiri dari banyak item, untuk itu dalam pembukuannya dan penyusunan laporan keuangan, harta yang sejenis dikelompokkan dalam satu perkiraan, hal ini agar laporan keuangan yang disusun lebih ringkas namun tetap menjaga sifat keinformatifannya. Mengenai penggolongan ini, beberapa literatur membagi aktiva tetap menjadi:

1. Tanah
2. Bangunan
3. Mesin
4. Kendaraan
5. Perabot
6. Inventaris/Peralatan

## 7. Prasarana

Sedangkan penggolongan aktiva tetap dalam perpajakan lebih berkaitan dengan masalah perhitungan penyusutan daripada untuk pelaporan. Aturan perpajakan mengenai penggolongan aktiva bertujuan untuk memudahkan Wajib Pajak dalam menghitung beban penyusutan serta untuk memberikan kepastian, keadilan dan keseragaman untuk semua wajib Pajak.

Selain untuk penghitungan penyusutan, penggolongan aktiva tetap di dalam perpajakan juga dipakai sebagai dasar untuk menentukan aktiva tetap apa saja yang dapat dinilai kembali, karena sesuai dengan pasal 2 Kep.Men.Keu Nomor 18/KMK.04/1998 tanggal 21 Januari 1998, aktiva tetap perusahaan yang dapat dinilai kembali adalah aktiva berwujud dalam bentuk: a) tanah b) bangunan dan kelompok bukan bangunan yang termasuk kedalam kelompok 2,3 dan 4.

Penggolongan aktiva tetap diatur dalam pasal 11 Undang-undang Pajak Penghasilan yang membagi aktiva tetap menjadi dua jenis yaitu bangunan dan bukan bangunan. Kelompok bukan bangunan terdiri dari 4 (empat) kelompok dan jenis bangunan terdiri dari bangunan permanen dan tidak permanen. Sedangkan metode penyusutan aktiva tetap yang diperbolehkan berdasarkan pasal 11 Undang-undang Nomor 17 tahun 2000 pada prinsipnya ada dua metode, yaitu: 1) Saldo menurun dan 2) garis lurus. Ketentuan penggunaan kedua metode tersebut adalah sebagai berikut:

- Terhadap aktiva yang termasuk kelompok I sampai dengan kelompok IV, Wajib Pajak diperkenankan untuk memilih antara metode garis lurus (*straight line methode*) atau metode saldo menurun (*decline balance methode*).
- Terhadap aktiva kelompok bangunan, Wajib Pajak harus menerapkan metode garis lurus.
- Penggunaan metode penyusutan tersebut harus dilakukan secara taat asas.
- Masa manfaat dan tarif penyusutan aktiva untuk masing-masing kelompok telah ditetapkan sebagai berikut:

Tabel 2.1. Penggolongan Aktiva Tetap Menurut Ketentuan Perpajakan

| Kelompok<br>Harta<br>Berwujud | Masa<br>Manfaat | Tarif Penyusutan  |               |
|-------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|
|                               |                 | Metode Penyusutan |               |
|                               |                 | Garis Lurus       | Saldo Menurun |
| <b>I. Bukan Bangunan</b>      |                 |                   |               |
| Kelompok 1                    | 4 tahun         | 25%               | 50%           |
| Kelompok 2                    | 8 tahun         | 12,5%             | 25%           |
| Kelompok 3                    | 16 tahun        | 6,25%             | 12,5%         |
| Kelompok 4                    | 20 tahun        | 5%                | 10%           |
| <b>II. Bangunan</b>           |                 |                   |               |
| Permanen                      | 20 tahun        | 5%                | -             |
| Tidak Permanen                | 10 tahun        | 10%               | -             |

(Sumber data: UU Pajak No. 17 Tahun 2000)

Selanjutnya penggolongan aktiva tetap (Pasal 11 ayat 6 UU Pajak Penghasilan) diatur lebih rinci dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 138/KMK.03/2002 tanggal 8 April 2002 perihal jenis-jenis harta yang termasuk dalam kelompok harta berwujud bukan bangunan untuk keperluan penyusutan. Didalam keputusan ini diuraikan jenis-jenis harta berwujud per jenis usaha untuk masing-masing kelompok. Penggolongan kelompok harta berwujud ini bisa dilihat pada lampiran.

#### 2.2.6. Metode dan Tarif Penyusutan

Menurut PSAK No.17 penyusutan dapat dilakukan dengan berbagai metode yang dapat dikelompokkan menurut kriteria berikut:

## 1. Berdasarkan waktu

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

Metode garis lurus ini paling banyak diterapkan oleh perusahaan-perusahaan karena merupakan metode yang paling praktis, sederhana, dan paling mudah diaplikasikan dalam akuntansi. Dalam metode ini, beban penyusutan untuk tiap tahun nilainya sama besar dan tidak dipengaruhi dengan hasil/output yang diproduksi. Perhitungan tarif penyusutan untuk metode garis lurus adalah sebagai berikut:

$$\frac{\text{Harga Perolehan}-\text{Nilai sisa}}{\text{Estimasi Umur Kegiatan}} = \text{Tarif Penyusutan} \quad (2.1)$$

### b. Metode Saldo Menurun (*Declining Balance Method*)

Metode ini juga merupakan metode penurunan beban penyusutan yang menggunakan tingkat penyusutan (diekspresikan dalam presentase) atas dasar nilai buku harta. Tingkat penyusutan metode ini selalu tetap dan diaplikasikan untuk mengurangi nilai buku pada setiap akhir tahun. Metode penyusutan ini hanya boleh diterapkan untuk harta berwujud golongan bukan bangunan.

## 2. Berdasarkan penggunaan

Metode ini beranggapan bahwa jasa yang diberikan aktiva akan habis karena berhubungan erat dengan pemakaian aktiva yang bersangkutan atau hasil produksi. Metode ini menghasilkan biaya penyusutan berkala yang berbeda sesuai dengan tingkat jasa yang diberikan oleh aktiva tersebut. Biaya penyusutan yang tinggi dibebankan pada periode dengan aktivitas yang rendah. Jadi dasar penyusutan dari metode tersebut adalah pemakaian daripada aktiva tetap yang bersangkutan. Metode ini terdiri atas:

### a. Metode Jam-jasa (*Service Hours Method*)

Metode ini digunakan untuk mengalokasikan beban penyusutan berdasarkan pada proporsi penggunaan aktiva yang sebenarnya. Metode penyusutan ini menggunakan jumlah jam kerja sebagai dasar pengalokasian beban penyusutan untuk tiap periode. Dalam metode ini beban penyusutan diperlakukan sebagai beban variable daripada beban tetap seperti dalam

metode penyusutan garis lurus sesuai dengan jam kerja yang dibutuhkan untuk memproduksi barang atau jasa tiap periode akuntansi.

b. Metode Jumlah Unit Produksi (*Productive Output Method*)

Metode ini digunakan untuk mengalokasikan beban penyusutan berdasarkan pada proporsi penggunaan aktiva yang sebenarnya. Metode penyusutan ini menggunakan hasil produksi sebagai dasar pengalokasian beban penyusutan untuk tiap periode. Dalam metode ini beban penyusutan diperlakukan sebagai beban variable sesuai dengan unit produksi yang dihasilkan tiap periode akuntansi, bukan beban tetap seperti dalam metode penyusutan garis lurus.

3. Berdasarkan Kriteria Lain

a. Metode Jenis dan Kelompok (*Group and Composite Method*)

Metode penyusutan biasanya digunakan untuk satu aktiva tetap. Dalam keadaan tertentu bagaimanapun juga ada berbagai macara aktiva yang disusutkan dengan menggunakan satu tarif penyusutan. Ada 2 metode penyusutan untuk aktiva yang beragam ini yaitu *group* dan *composite method*. *Group* mengindikasikan kumpulan dari aktiva yang memiliki jenis yang sama dan *composite* mengarah kepada kumpulan aktiva yang memiliki jenis yang berbeda. Metode *group* biasanya digunakan untuk kelompok aktiva yang hamper sama jenisnya dan memiliki umur kegunaan yang sama. Sedangkan *composite method* digunakan untuk aktiva yang bermacam-macam dan memiliki umur kegunaan yang berbeda. Tarif penyusutan untuk *composite method* ditentukan dengan membagi penyusutan tiap tahun dengan nilai total dari aktiva yang disusutkan. Dalam metode ini tarif penyusutan didasarkan pada umur kegunaan kelompok aktiva. Laba atau rugi dalam keadaan normal akibat aktiva tersebut tidak lagi digunakan, tidak diakui. Perbedaan nilai buku aktiva dan nilai sisa dibebankan atau dikurangkan pada akumulasi penyusutan.

b. Metode Anuitas (*Annuity Method*)

Dalam Metode anuitas ini beban penyusutan yang dihasilkan pada tahun atau periode awal adalah rendah dan akan meningkat jumlahnya tiap

periode berikutnya. Metode ini paling banyak digunakan dalam industri real estate dan beberapa penyedia jasa, tetapi metode ini bukanlah metode penyusutan yang secara umum dapat diterima. Prinsip Akuntansi Berterima Umum (*U.S. GAAP*) Sendiri tidak mengizinkan bentuk metode penyusutan ini.

c. Metode Sistem Persediaan (*Inventory Method*)

Metode penyusutan ini biasanya digunakan untuk menilai aktiva berwujud yang nilainya kecil. Dan metode ini dipakai untuk membebaskan depresiasi alat-alat kecil (*small tools*) yang dimiliki dalam jumlah besar. Persediaan peralatan, sebagai contoh, mungkin ada pada awal dan akhir periode. Kemudian jumlah beban penyusutan dapat dihitung dengan menggunakan nilai awal dari persediaan ditambah dengan beban yang dikeluarkan untuk memperoleh peralatan tersebut dikurangi dengan nilai akhir persediaan. Dalam metode ini rekening aktiva didebet dengan harga perolehan aktiva, setiap akhir periode aktiva tersebut dinilai dan rekening aktiva dikurangi sampai pada jumlah penilaian tersebut. Pengurangan dibebankan sebagai depresiasi.

Sedangkan metode penyusutan yang boleh digunakan menurut Undang-undang pajak adalah metode garis lurus (*straight line*) dan metode saldo menurun (*declining balance method*)

## **2.3. Penilaian Kembali**

### **2.3.1 Tujuan Penilaian Kembali**

Tujuan penilaian kembali aktiva tetap perusahaan jika ditinjau dari sudut pandang secara fiskal yaitu supaya perusahaan dapat melakukan penghitungan penghasilan dan biaya lebih wajar yang dapat mencerminkan kemampuan atau keadaan dan nilai perusahaan yang sebenarnya.

Tindakan penilaian kembali ini dilakukan karena aktiva tetap yang didasarkan pada harga perolehan (*historical cost*), sehingga dianggap kurang mencerminkan nilai atau potensi nyata yang dimiliki oleh perusahaan, sebagai akibat adanya fluktuasi harga atau nilai tukar yang cukup tinggi. Melalui penilaian kembali ini, nilai aktiva tetap akan bertambah besar dan menyebabkan beban

penyusutan di tahun-tahun mendatang akan bertambah besar yang nantinya dapat mengurangi pajak penghasilan yang terutang.

Walaupun tindakan penilaian kembali aktiva tetap mengakibatkan kurangnya laba bersih perusahaan, namun sebenarnya tindakan ini mengandung beberapa manfaat antara lain sebagai berikut:

1. Neraca menunjukkan posisi kekayaan yang wajar. Dengan demikian berarti pemakai laporan keuangan menerima informasi yang lebih akurat. Selisih lebih penilaian kembali dapat digunakan sebagai tambahan cadangan modal.
2. Kenaikan nilai aktiva tetap, mempunyai konsekuensi naiknya beban penyusutan aktiva tetap yang dibebankan kedalam laba rugi, atau dibebankan ke harga pokok produksi.

#### 2.3.2. Subyek Revaluasi Aktiva tetap

Berdasarkan keputusan Nomor 486/KMK.03/2002 Wajib Pajak yang diperbolehkan melakukan penilaian kembali aktiva tetap perusahaan untuk tujuan perpajakan adalah Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan bentuk usalia tetap (BUT), terdiri dari:

- a) Perseroan Terbatas
- b) Perseroan Komanditer
- c) Perseroan Lainnya
- d) BUMN dan BUMD dengan nama dan dalam bentuk apapun
- e) Pesekutuan
- f) Perkumpulan
- g) Finna/Kongsi
- h) Koperasi
- i) Yayasan atau Organisasi sejenis
- j) Lembaga
- k) Dana Pensiun
- l) Dan Bentuk Usaha Lainnya.

Dengan syarat telah memenuhi semua kewajiban perpajakannya sampai dengan masa pajak terakhir sebelum masa pajak dilakukannya penilaian kembali. Wajib Pajak tersebut tidak tennasuk Wajib Pajak yang memperoleh izin

menyelenggarakan pembukuan dalam mata uang Dollar Amerika Serikat. Kewajiban pajak yang dimaksudkan meliputi Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak atas Barang Mewah (PPnBM), dan Pajak Bumi dan Bangunan yang telah terutang. Wajib pajak yang tidak diperbolehkan melakukan penilaian kembali aktiva tetap adalah wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia.

### 2.3.3. Obyek Revaluasi Aktiva Tetap

Berdasarkan keputusan Nomor 486/ KMK.03 /2002 aktiva tetap yang boleh direvaluasi harus memenuhi ketentuan:

1. Semua aktiva tetap berwujud berupa:
  - a) Tanah
  - b) Kelompok bangunan
  - c) Bukan bangunan kelompok 2
  - d) Bukan bangunan kelompok 3
  - e) Bukan bangunan kelompok 4
2. Aktiva tersebut terletak atau berada di wilayah Indonesia
3. Aktiva tersebut telah dimiliki sekurang-kurangnya 5 (lima) tahun
4. Masih digunakan dalam operasional perusahaan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan
5. Kepemilikannya tidak dimaksudkan untuk dialihkan atau untuk dijual (bukan merupakan barang dagangan atau persediaan).

### 2.3.4. Lembaga Penilai

Penilaian kembali terhadap aktiva tetap perusahaan hanya dapat dilakukan oleh lembaga penilai, yaitu perusahaan jasa penilai atau ahli penilai yang diakui atau memperoleh izin pemerintah, supaya dapat dilakukan secara objektif dan lebih profesional dan sekaligus terjadi *check and balance*. Dasar penilaiannya adalah nilai pasar (*market value*) atau nilai wajar aktiva tetap tersebut yang berlaku pada saat revaluasi. Bila nilai pasar atau nilai wajar yang ditetapkan oleh penilai ternyata kemudian tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya, maka Direktur Jenderal Pajak akan menetapkan kembali nilai pasar atau nilai wajar

aktiva yang bersangkutan. Metode dan cara penilaian sepenuhnya diserahkan kepada profesi penilai dengan batasan:

1, Metode dan cara penilaian sesuai dengan kelaziman.

Metode penilaian ditentukan melalui 3 pendekatan, yaitu:

- a. Perbandingan harga dengan obyek lain yang sejenis atau pendekatan harga pasar, adalah: suatu pendekatan atau pendekatan nilai jual suatu obyek pajak dengan cara membandingkan obyek pajak yang akan dinilai dengan obyek pajak lain yang nilai jualnya sudah diketahui dengan melakukan penyesuaian yang dipandang perlu.
  - b. Nilai perolehan baru atau pendekatan biaya, adalah: nilai perolehan baru digunakan untuk penilaian bangunan yaitu suatu pendekatan atau metode penentuan nilai jual suatu obyek pajak dengan cara menghitung seluruh biaya yang dikeluarkan untuk membuat bangunan baru pada saat penilaian dilakukan, yang dikurangi dengan penyusutan berdasarkan kondisi fisik bangunan tersebut.
  - c. Nilai jual pengganti atau pendekatan kapitalisasi pendapatan, adalah: suatu pendekatan atau metode penentuan nilai jual suatu obyek pajak yang dilakukan dengan cara menghitung seluruh pendapatan sewa atau penjualan dalam 1 tahun dari obyek pajak yang dinilai dikurangi dengan tingkat kekosongan, biaya operasi, dan hak pengusaha. Selanjutnya dikapitalisasikan dengan suatu tingkatan kapitalisasi tertentu.
2. Hasil penilaian kembali dilakukan atau dihitung berdasar nilai pasar atau nilai wajar yang berlaku.

Kalau nilai pasar aktiva umumnya merujuk pada jumlah yang akan diperoleh atau dikeluarkan berdasarkan harga pasar yang berlaku apabila aktiva tersebut ditarik dari kegiatan usaha. Sedangkan nilai wajar dalam perpajakan umumnya dimanfaatkan sebagai instrumen antara kedua pihak yang bertransaksi (mungkin dalam perolehan aktiva semula atau antara perusahaan dengan penilai). Instrumen pengujian tersebut, antara lain juga merujuk pada nilai pasar (sebanding).

### 2.3.5. Perhitungan Pajak

Dengan dilakukannya revaluasi, biasanya akan diperoleh peningkatan nilai aktiva tetap dari nilai sebelumnya, yang merupakan selisih lebih dari nilai aktiva tetap. Atas selisih lebih dari revaluasi di atas nilai sisa buku fiskal semula, dan setelah dikompensasikan terlebih dahulu dengan sisa kerugian fiskal tahun-tahun sebelumnya, dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) yang bersifat final sebesar 10%. PPh final tersebut harus dibayar paling lambat 15 hari kerja setelah diterbitkannya persetujuan Direktur Jendral Pajak.

Berbeda dengan pengaturan sebelumnya, untuk pelunasan PPh atas revaluasi aktiva tetap kali ini ada kebijakan yang diberikan pemerintah yaitu dengan memberikan kemudahan atau kelonggaran kepada Wajib Pajak berupa pembayaran yang dapat dilakukan dengan cara mengangsur. Dalam kebijakan tersebut terdapat 2 kategori pengangsuran, yaitu:

- (1) bila PPh final terutang besarnya tidak lebih dari Rp 2 triliun, Wajib Pajak dapat diberikan mengangsur untuk jangka waktu tidak lebih dari 12 bulan,
- (2) sedangkan bila jumlah PPh final melebihi Rp 2 triliun, dapat diberikan mengangsur untuk jangka waktu lebih dari 1 tahun hingga paling lama 5 tahun. Besarnya angsuran hingga 5 tahun ini ditetapkan secara prorata setiap tahun sesuai dengan lamanya masa angsuran, yang diatur sebagai berikut:

Tabel 2.2. Masa Angsuran PPh Final Hasil Revaluasi Aktiva Tetap

| PPh yang terutang                 | Masa angsuran |
|-----------------------------------|---------------|
| Rp 2 triliun < PPh < Rp 4 triliun | 2 tahun       |
| Rp 4 triliun < PPh < Rp 6 triliun | 3 tahun       |
| Rp 6 triliun < PPh < Rp 8 triliun | 4 tahun       |
| Rp 8 triliun < PPh                | 5 tahun       |

(Sumber: Keputusan Nomor KEP- 486/KMK.03/2002)

Untuk mengangsur ini, Wajib Pajak harus mengajukan permohonan kepada Direktur Jendral Pajak. Bagi Wajib Pajak yang terlambat membayar PPh Final yang terutang sebagaimana telah ditetapkan waktunya, akan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sesuai UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

#### 2.3.6. Dasar Hukum Revaluasi Aktiva Tetap di Indonesia

Yang menjadi dasar hukum revaluasi aktiva tetap di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Pasal 19 UU No.17 tahun 2000
2. Pasal 4 ayat 1 huruf g dan m UU 17 tahun 2000
3. Pasal 11 ayat 6 UU No.17 tahun 2000
4. Keputusan Menteri Keuangan RI No.486/KMK.03/2002 Tanggal 28 November 2002 tentang penilaian kembali aktiva tetap perusahaan untuk tujuan perpajakan.
5. SE Dirjen Pajak No. SE-19/PJ.42/1999 Tanggal 10 Mei 1999
6. SE Dirjen Pajak No. SE-519/PJ./2002 Tanggal 2 Desember 2002 tentang tatacara dan prosedur pelaksanaan penilaian kembali aktiva tetap.
7. Keputusan Menteri Keuangan RI No.18/KMK.04/1998 Tanggal 21 Januari 1998 tentang aktiva tetap yang boleh direvaluasi.
8. Keputusan Menteri Keuangan RI No.520/KMK.04/2000 Tentang jenis-jenis harta yang termasuk dalam kelompok harta berwujud bukan bangunan untuk keperluan penyusutan.

#### 2.4. Pandangan Revaluasi Berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan

Istilah penilaian kembali aktiva tetap atau revaluasi timbul didalam dunia akuntansi dikarenakan prinsip biaya perolehan (*historical cost*) yang dipergunakan dalam mencatat nilai aktiva, sehingga nilai aktiva yang disajikan didalam neraca adalah harga pasar pada saat terjadinya transaksi perolehan aktiva, baik perolehan itii melalui pembelian, pertukaran, hibah atau cara lainnya. Pada dasarnya revaluasi aktiva tetap dalam akuntansi tidak diperkenankan, karena dalam PSAK 16 menganut penilaian kembali aktiva tetap berdasarkan harga

perolehan, tidak diperkenankannya revaluasi aktiva tetap dalam akuntansi bisa dimaklumi, karena selama penggunaannya dalam masa manfaat, aktiva tetap telah memberikan kontribusi bagi produktivitas perusahaan. Di samping itu, melalui penyusutan telah pula terjadi beban bagi perusahaan yang selalu mengacu pada biaya perolehan (*historical cost*), yang akan mengurangi pendapatan. Selanjutnya, yang pasti bahwa aktiva tetap akan mengalami keausan, karena dipakai sesuai dengan flaksinya. Dengan ketiga alasan diatas, maka secara administrasi keuangan melalui pembukuan/akuntansi, sudah seyogyanya memang tidak diperkenankan melakukan revaluasi. Yang boleh menambah nilainya hanya melalui renovasi (perawatan dan perbaikan).

Namun sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, seringkali nilai historis yang disajikan di neraca sudah sangat jauh berbeda dengan harga pasar aktiva tersebut pada saat laporan keuangan disusun. Perbedaan ini mengakibatkan posisi keuangan perusahaan tidak dapat mencerminkan keadaan yang sewajarnya, dimana dengan adanya perkembangan harga yang mencolok mengakibatkan kekurangserasian antara biaya dengan pendapatan sehingga menimbulkan beban pajak yang kurang wajar.

Saat ini Standar Akuntansi Keuangan (Komite Prinsip Akuntansi Indonesia, 1999) masih menggunakan pendekatan *historical cost* disertai beberapa alasan, yaitu disamping kelemahannya, metode *historical cost* sampai saat ini masih merupakan alternatif terbaik karena:

1. Pada tanggal harga perolehan, harga perolehan menunjukkan nilai pasar wajar.
2. Harga perolehan merupakan transaksi yang benar-benar terjadi dan bukan hipotesis
3. sehingga dengan demikian datanya paling dapat dipercaya.
4. Keuntungan dan kerugian seharusnya diakui pada saat terjadinya, bukan sekedar hasil perkiraan.

Oleh karena itu, ada beberapa pendapat yang menentang pemakaian pendekatan *historical cost* dengan mengajukan beberapa metode alternatif yang lebih layak, misalnya nilai pasar wajar. Tapi metode alternatif inipun belum dapat diterima secara umum karena beberapa kelemahan dan kesulitan penerapannya.

Untuk mengurangi dampak penggunaan prinsip *historical cost* dan untuk mencapai tujuan utama dari penyusunan laporan keuangan sebagai penyedia informasi keuangan yang dapat diandalkan dalam proses pengambilan keputusan oleh berbagai pihak yang menggunakannya, maka SAK (Komite Prinsip Akuntansi Indonesia, 1999) memperkenankan penyimpangan dari konsep *historical cost* apabila ada ketentuan dari pemerintah, sebagaimana yang dimaksud didalam PSAK No.16 Paragraf 29 yang berbunyi:

"Penilaian kembali atau revaluasi aktiva tetap pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Keuangan menganut penilaian aktiva berdasarkan harga perolehan atau harga pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah. Dalam hal ini laporan keuangan harus menjelaskan mengenai penyimpangan dari konsep harga perolehan didalam penyajian aktiva tetap serta pengaruh penyimpangan tersebut terhadap gambaran keuangan perusahaan. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai buku (nilai tercatat) aktiva tetap dibukukan dalam akun modal dengan nama "Selisih penilaian kembali aktiva tetap."

Sedangkan perlakuan untuk selisih lebih akibat setelah diperhitungkan dengan kompensasi kerugian dibukukan dalam perkiraan tersendiri yang diberi nama "Selisih Penilaian Kembali Aktiva" dan termasuk dalam kelompok perkiraan modal. Pemberian saham bonus atau pencatatan tambahan nilai saham tanpa penyeteran kepada para pemegang saham sebagai akibat pemindahbukuan perkiraan "Selisih Penilaian Kembali Aktiva" ke perkiraan "Modal Saham" tidak dikenakan PPh bagi pemegang saham sebagaimana dimaksud dalam memori penjelasan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf g UU PPh.

#### 2.4.1. Prinsip Penilaian Aktiva Tetap Berwujud

Aktiva tetap berwujud yang merupakan *nonmonetary assets*, dinilai berdasarkan nilai masukan atau *input values*.

Menurut Drs.Theodorus M. Tuanakota, dalam bukunya Teori Akuntansi (2000:66) dikatakan: "Alasan utama mengapa *input values* merupakan dasar penilaian yang paling relevan untuk aktiva tetap adalah karena ia dapat dianggap

merupakan nilai terendah dari perusahaan pada saat perolehan dan nilai terendah mengenai sisa manfaat dikemudian hari."

Dalam penilaian aktiva tetap berwujud, ada beberapa konsep *input valuation* yang diterapkan, antara lain:

#### 1. *Historical Input Values*

a) *Historical Cost* merupakan dasar yang paling berguna dalam penilaian dan pelaporan akuntansi, karena mempunyai beberapa keunggulan, yaitu: sifatnya yang pasti dan dapat diperiksa. Sekali ditetapkan, sifatnya tetap selama harta itu masih dipergunakan.

Dengan menggunakan harga perolehan sebagai dasar pencatatan, akuntansi dapat memberikan data yang objektif dan dapat diperiksa dalam laporannya

b) *Prudent Cost* merupakan *Cost* yang hanya dibayarkan secara layak oleh pimpinan perusahaan dan terdapat bukti bahwa manajemen menyetujui biaya yang dikeluarkan.

c) *Original Cost* merupakan biaya aktiva tetap yang pertama kali digunakan untuk kepentingan umum.

#### 2. *Current Input Values*

*Current Input Values* merupakan kompensasi yang harus dikeluarkan pada saat sekarang untuk mendapatkan asset yang sama, terdiri dari:

##### a) *Current Cost*

Theodorus M. Tuanakota (2000:70) mengemukakan metode lain untuk menaksir *current cost* yaitu:

1. Harga perolehan sekarang dari asset yang serapa tetapi masih baru yang *diadjust* untuk mencerminkan penyusutan dalam periode sejak saat perolehan asset yang telah dimiliki sampai saat ini.

2. Harga sekarang (*current price*) atau biaya membuat kembali (*reproduction cost*) dari asset yang baru, yang *diadjust* untuk mencerminkan penyusutan sampai saat ini dan perbedaan teknologi antara aktiva baru dan aktiva yang dimiliki.

3. *Historical cost* yang *di-restore* dengan indeks harga khusus.

b) *Appraisal Value*

Merupakan metode untuk menaksir *current cost* atau *current values* dari suatu aktiva dengan suatu prosedur yang sistematis, yang dilakukan oleh pihak luar sehingga diperoleh nilai yang lebih obyektif.

c) *Fair Value*

Merupakan jumlah yang diterima dari penjualan asset secara normal, bukan secara terpaksa. *Fair Value* merupakan kombinasi dari beberapa dasar penilaian, yang mencakup seluruh fakta yang relevan termasuk *prudent cost*, *reproduction cost* dan *replacement cost*.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (1999:16.3) penilaian aktiva tetap bermijud dinyatakan: "Suatu benda yang berwujud yang mememabi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aktiva dan dikelompokkan sebagai aktiva tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan."

Hal ini sejalan dengan Standar Akuntansi Keuangan (1999:16.2) yang mendefinisikan biaya perolehan sebagai berikut: "adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aktiva pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aktiva tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan."

Definisi biaya perolehan di atas memiliki pengertian bahwa biaya perolehan meliputi biaya yang dikeluarkan atau hutang yang timbul untuk memperoleh aktiva tersebut, sampai dengan aktiva tersebut siap untuk dipergunakan dalam operasi.

Dalam prakteknya, aktiva tetap akan dilaporkan di neraca sebagai berikut:

1. Aktiva tetap yang tidak disusutkan dan tidak didepleksi yang disebut aktiva yang umumnya tidak terbatas, dilaporkan sebesar harga perolehannya.
2. Aktiva tetap yang disusutkan dilaporkan sebesar harga perolehan dikurangi secara terpisah dengan akumulasi penyusutan.
3. Aktiva tetap yang didepleksi dilaporkan sebesar harga perolehan dikurangi secara terpisah dengan akumulasi deplesi.

## 2.5. Peraturan Perpajakan Mengenai Penilaian Kembali (Revaluasi)

Dari sisi perpajakan, penilaian kembali aktiva tetap diatur dalam pasal 19 ayat 1 Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 tahun 2000, yang menyatakan bahwa: "Selisih lebih karena penilaian kembali harta tetap merupakan penghasilan dan dikenakan pajak penghasilan dengan tarif tersendiri berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan." Ketentuan ini dipertegas dengan keluarnya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 486/KMK.03/2002 tanggal 28 November 2002 tentang Penilaian Kembali Aktiva Tetap Perusahaan sebagai penyempurnaan dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 384/KMK.04/1998.

Untuk mengetahui subjek, objek, tatacara dan kewajiban perpajakan yang timbul akibat dari adanya penilaian kembali, kita harus mengetahui dan memahami peraturan perpajakan yang terkait dengan penilaian kembali. Untuk itu peraturan perpajakan yang terkait dengan penilaian kembali dapat dikelompokkan menjadi:

### A. Peraturan yang mengatur penilaian kembali secara khusus

1. Pasal 4 ayat 1 huruf m UU Nomor 17 tahun 2000 yang merupakan aturan tertinggi, yang isinya sebagai berikut:
 

" Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk : a... ,m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva..."
2. Pasal 19 ayat 1 UU Nomor 17 tahun 2000 •
 

"Menteri Keuangan berwenang untuk menetapkan peraturan tentang penilaian kembali aktiva dan faktor penyesuaian apabila terjadi ketidaksesuaian antara unsur-unsur biaya dengan penghasilan karena perkembangan harga."
3. Pasal 19 ayat 2 UU Nomor 17 tahun 2000
 

"Atas selisih penilaian kembali aktiva sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan tarif pajak tersendiri dengan keputusan Menteri Keuangan sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi (30%)."

4, Keputusan Menteri Keuangan Nomor:486/KMK.03/2002 tanggal 28 November 2002 tentang penilaian kembali aktiva tetap perusahaan

Semua Aktiva tetap berwujud (tanah, kelompok bangunan dan kelompok bukan bangunan) dapat direvaluasi dengan syarat tidak dimaksudkan untuk dialihkan atau untuk dijual.

- Revaluasi aktiva tetap dilakukan berdasarkan harga pasar atau nilai wajar aktiva pada saat penilaian dilakukan.
- Yang melakukan penilaian adalah perusahaan penilai independent yang diakui oleh pemerintah.
- Jika nilai pasar atau nilai wajar yang ditetapkan tidak mencerminkan keadaan sebenarnya, maka Dirjen Pajak akan menetapkan kembali nilai pasar atau nilai wajar yang bersangkutan.

Selisih nilai pasar atau nilai wajar dengan nilai buku fiskal aktiva tetap yang direvaluasi harus dikompensasikan dahulu dengan kerugian fiskal tahun berjalan dan sisa kerugian tahun-tahim sebelumnya yang masih dapat dikompensasikan.

- Selisih lebih karena revaluasi aktiva tetap setelah dilakukan kompensasi kerugian dikenakan PPh final 10%.

Bagi Wajib Pajak yang melakukan penggabungan usaha, PPh terutang 10% tersebut dapat dibayar paling lama 5 tahun dihitung sejak tahun dilakukannya revaluasi aktiva tetap. PPh yang dilunasi untuk setiap tahun minimal 20% dari jumlah pajak terhutang, kecuali untuk tahun terakhir.

- Wajib Pajak yang melakukan revaluasi aktiva tetap wajib menyampaikan pemberitahuan kepada Kepala KPP tempat Wajib Pajak terdaftar dengan melampirkan: laporan penilaian, Neraca penyesuaian yang telah diaudit akuntan publik, penghitungan selisih lebih karena revaluasi aktiva tetap, penghitungan besarnya PPh terhutang, Surat Setoran Pajak.
- Kepala KPP wajib menerbitkan pengesahan atas neraca penyesuaian paling lambat 1 bulan sejak tanggal pemberitahuan diterima dengan lengkap. Jika telah lewat batas waktu Kepala KPP belum menerbitkan pengesahan, maka neraca penyesuaian wajib Pajak disetujui.

Nilai pasar atau nilai wajar aktiva tetap yang direvaluasi merupakan dasar penyusutan aktiva dan penghitungannya dimulai tahun pajak dilakukan revaluasi. Tarif penyusutan dan masa manfaat sesuai dengan kelompok aktiva sebagaimana dimaksud pasal 11 Undang-undang PPh.

- Aktiva tetap yang telah direvaluasi dan telah dikenakan PPh final 10% tidak dapat dialihkan kepada pihak lain sebelum jangka waktu 5 tahun setelah direvaluasi, kecuali apabila aktiva tersebut dialihkan kepada pemerintah atau dialihkan dalam rangka penggabungan atau pemekaran usaha.

Apabila wajib Pajak mengalihkan aktiva tetap yang telah direvaluasi sebelum lewat 5 tahun maka selisih revaluasi setelah diperhitungkan tanpa kompensasi kerugian tetap dikenai tambahan PPh final sebesar 20%.

5. Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor: 519/PJ./2002 tanggal 2 Desember 2002, tentang tatacara penilaian kembali aktiva tetap.

- Yang dapat melakukan revaluasi aktiva tetap yang terletak/berada diwilayah Indonesia adalah Wajib Pajak badan dalam negeri yang telah memenuhi semua kewajiban pajaknya sampai dengan masa pajak terakhir sebelum masa pajak dilakukannya revaluasi.
- Kewajiban pajak tersebut raeliputi PPh, PPN, PPnBM dan PBB yang terutang.

Yang dapat direvaluasi adalah semua aktiva berwujud, baik dalam bentuk tanah, kelompok bangunan dan bukan bangunan yang tidak dimaksudkan untuk dijual atau dialihkan (bukan barang dagangan) dapat direvaluasi.

- Revaluasi aktiva tetap harus dilakukan oleh perusahaan penilai yang diakui oleh pemerintah. Revaluasi aktiva tetap dilakukan berdasarkan nilai pasar atau nilai wajar yang berlaku pada saat dilakukannya penilaian kembali dengan menggunakan metode penilaian yang lazim berlaku di Indonesia.
- Mulai tahun pajak dilakukannya revaluasi aktiva tetap, penyusutan atas aktiva tersebut dilakukan berdasarkan nilai pasar atau nilai wajar yang baru dengan menggunakan tarif penyusutan dan masa manfaat sesuai dengan kelompok harta sebagaimana dimaksud pasalll Undang-undang PPh.

Wajib Pajak yang telah melakukan revaluasi aktiva tetap masih dapat melakukan revaluasi lagi. Aktiva tetap yang telah direvaluasi juga masih dapat direvaluasi sepanjang tidak dilakukan pada tahun yang sama. Selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap setelah kompensasi kerugian dikenakan PPh final 10%. Bagi wajib Pajak yang melakukan penggabungan usaha pajak 10% tersebut dapat dibayar dalam jangka waktu yang paling lama 5 tahun dengan ketentuan PPh yang dibayar/dilunasi setiap tahunnya tidak boleh kurang dari 20%, kecuali untuk pelunasan tahun terakhir.

Selisih lebih penilaian aktiva tetap setelah kompensasi kerugian dibukukan tersendiri dalam perkiraan "Selisih Penilaian Kembali Aktiva" dan termasuk kedalam kelompok perkiraan modal.

Pemberian saham bonus atau pencatatan tambahan nilai saham tanpa penyeteroran kepada pemegang saham sehingga akibat pemindahbukuan perkiraan "Selisih Penilaian Kembali Aktiva" ke perkiraan Modal saham tidak dikenakan PPh.

6. Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor: 18/PJ.42/1997 tanggal 31 Desember 1997, tentang cara perhitungan kompensasi kerugian terhadap selisih penilaian kembali (revaluasi) aktiva tetap
  1. Apabila dalam tahun dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap perusahaan mengalami kerugian, baik kerugian operasional maupun kerugian selisih kurs, maka kerugian-kerugian tersebut harus terlebih dahulu dikompensasikan dengan selisih penilaian kembali aktiva tetap tersebut.
  2. Apabila setelah kompensasi pada butir 1 masih terdapat sisa selisih positif (selisih lebih) dari penilaian kembali aktiva tetap dan perusahaan masih mempunyai kerugian fiskal dari tahun-tahun sebelumnya yang belum dikompensasikan, maka kerugian fiskal tersebut juga harus dikompensasikan terlebih dahulu dengan sisa lebih selisih penilaian kembali aktiva tetap tersebut.

3. Apabila setelah kompensasi horizontal dan vertikal pada butir 1 dan butir 2 di atas masib. terdapat sisa lebih penilaian kembali aktiva tetap, atas kelebihan tersebut dikenakan PPh Final sebesar 10% (sepuluh persen).

## 2.6. Tata Cara Dalam Melakukan Penilaian Kembali

### 2.6.1. Prosedur Penilaian Kembali

Prosedur yang harus diikuti dalam proses penilaian kembali aktiva tetap adalah:

1. Wajib pajak yang melakukan penilaian kembali aktiva tetap untuk tujuan perpajakan wajib mendapatkan persetujuan Direktur Jendral Pajak dengan mengajukan permohonan kepada Kepala Kantor Wilayah yang membawahi Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar (KPP domisili), paling lambat 30 hari kerja setelah tanggal dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap dengan menggunakan formulir sebagaimana dimaksud dalam lampiran I Keputusan Direktur Jenderal Pajak dengan melampirkan:

- fotokopi surat ijin usaha jasa penilai yang dilegalisir oleh instansi pemerintah yang berwenang;
- laporan penilaian perusahaan jasa penilai atau ahli penilai professional yang diakui pemerintah;
- daftar revaluasi aktiva tetap perusahaan untuk tujuan perpajakan;
- laporan keuangan tahun buku terakhir sebelum revaluasi aktiva tetap yang telah diaudit akuntan publik;
- surat keterangan tidak mempunyai tunggakan pajak dari Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar.

Dalam hal Wajib Pajak melakukan pengalihan aktiva tetap perusahaan yang telah memperoleh persetujuan dari Direktorat Jenderal Pajak, yang dilakukan sebelum berakhir masa manfaat baru, atas pengalihan tersebut dikenakan PPh yang bersifat final yang besarnya 20% dari selisih lebih revaluasi di atas nilai sisa buku fiskal semula, tanpa dikompensasikan dengan sisa kerugian fiskal tahun-tahun sebelumnya. Namun terdapat pengecualian, yaitu tidak dilakukan pengenaan PPh final dalam hal terjadi: (a) pengalihan yang *bersifat force majeure*

berdasarkan keputusan atau kebijakan pemerintah atau putusan pengadilan; (b) pengalihan dalam rangka memenuhi persyaratan penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha; dan (c) penarikan aktiva tetap perusahaan dari penggunaan karena mengalami kerusakan berat yang tidak dapat diperbaiki lagi.

2. Kepala Kantor Pelayanan Pajak setelah meneliti pemberitahuan wajib pajak, wajib menerbitkan pengesahan atas neraca penyesuaian paling lambat dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal pemberitahuan diterima secara lengkap.
3. Apabila setelah jangka waktu di atas, Kepala Kantor Pelayanan Pajak belum menerbitkan pengesahan maka neraca penyesuaian wajib pajak dianggap disetujui.
4. Wajib Pajak yang kondisi keuangannya tidak memungkinkan untuk melunasi sekaligus pembayaran PPh Final yang terutang dalam rangka penilaian kembali aktiva tetap perusahaan dapat mengajukan permohonan pembayaran secara angsuran.
5. PPh Final yang terutang atas selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap harus dibayar lunas ke Kas Negara dengan menggunakan SSP paling lambat 15 hari kerja setelah tanggal diterbitkannya Keputusan Persetujuan Direktur Jenderal Pajak. Dan apabila terjadi keterlambatan pembayaran dan atas angsuran pembayaran pajak akan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sesuai Ketentuan Umum Undang-Undang, Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta peraturan pelaksanaan yang berlaku.
6. Dalam hal Wajib Pajak dikenakan sanksi tambahan PPh Final sebesar 20% karena melakukan pengalihan aktiva tetap perusahaan yang telah memperoleh persetujuan revaluasi sebelum berakhir masa manfaat baru golongan aktiva tersebut, maka tambahan PPh Final tersebut harus dibayar lunas ke Kas Negara paling lambat 15 hari kerja setelah akhir bulan terjadinya pengalihan aktiva tetap tersebut.

### 2.6.2, Pembukuan Penilaian Kembali Aktiva Tetap

1. Selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap dibukukan dalam rekening "Selisih Penilaian Kembali Aktiva Tetap" dan dimasukkan kelompok rekening Modal Saham.
2. selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap dicatat ke dalam jurnal penyesuaian adalah sebagai berikut:

Penyajian jurnal penyesuaian

|                             |                                  |       |
|-----------------------------|----------------------------------|-------|
| Aktiva tetap/Harta          | xxxxx                            |       |
| Akumulasi penyusutan aktiva | xxxxx                            |       |
|                             | Selisih penilaian kembali aktiva | xxxxx |

(Mencatat selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap)

Keterangan:

- nilai aktiva tetap diperoleh dari selisih antara nilai revaluasi aktiva tetap dengan nilai perolehan aktiva tetap yang tercatat dalam neraca.
- nilai akumulasi penyusutan aktiva diperoleh dari besarnya akumulasi penyusutan yang tercatat dalam neraca.
- selisih lebih penilaian kembali aktiva diperoleh dari selisih antara nilai revaluasi aktiva tetap dengan nilai buku aktiva tetap sebelum revaluasi aktiva tetap atau diperoleh dari selisih nilai buku revaluasi aktiva tetap dengan nilai buku aktiva tetap yang ada dalam neraca sebelum revaluasi.

3. perubahan akumulasi penyusutan aktiva tetap:

|                  |                      |       |
|------------------|----------------------|-------|
| Beban penyusutan | xxxxx                |       |
|                  | Akumulasi Penyusutan | xxxxx |

(Mencatat perubahan akumulasi penyusutan aktiva tetap)

4. jurnal penyesuaian aktiva tetap berdasarkan nilai perolehan aktiva tetap yang baru sebagai berikut:

|                    |                                  |       |
|--------------------|----------------------------------|-------|
| Aktiva tetap/Harta | xxxxx                            |       |
| Beban penyusutan   | xxxxx                            |       |
|                    | Selisih penilaian kembali aktiva | xxxxx |
|                    | Akumulasi penyusutan             | xxxxx |

(Jurnal penyesuaian aktiva tetap setelah revaluasi)

Standar Akuntansi Keuangan menetapkan bahwa laporan keuangan yang disusun harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. dasar yang digunakan untuk menilai kembali aktiva tetap
- b. tanggal efektif penilaian kembali
- c. hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti
- d. jumlah tercatat setiap jenis aktiva
- e. surplus penilaian kembali aktiva tetap.

#### 2.6.3. Penyusutaii Setelah Penilaian Kembali

Nilai wajar aktiva tetap hasil penilaian kembali merupakan dasar yang baru untuk menghitung besarnya penyusutan aktiva sesuai dengan masa manfaat dan kelompok aktiva yang bersangkutan (Pasal 11 Undang-undang No.7/1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No.17 tahun 2000). Penyusutan dengan dasar yang baru dilakukan pada tahun dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap.

#### 2.6.4. Pengalihan Aktiva yang Telah Dinilai Kembali

Wajib pajak tidak diperkenankan untuk mengalihkan aktiva yang telah dinilai kembali sebelum jangka waktu yang telah ditentukan, yaitu 5 tahun, kecuali pengalihan tersebut dilakukan kepada pemerintah atau dialihkan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha. Apabila wajib pajak melakukan pengalihan aktiva tidak sesuai ketentuan tersebut, maka atas selisih lebih penilaian kembali aktiva tanpa dikompensasikan dengan kerugian fiskal tahun-tahun sebelumnya, dikenakan tambahan PPh yang bersifat final sebesar 20% dari selisih lebih revaluasi di atas nilai sisa buku fiskal semula.

### 2.7. Jenis revaluasi yang dapat dilakukan

Menurut Erly Suandy dalam *Tax Planning* (2001:49) penilaian kembali aktiva tetap (revaluasi) dapat dilakukan oleh perusahaan dengan cara:

- parsial

- menyeluruh, termasuk aktiva tetap perusahaan yang sudah pernah dilakukan revaluasi berdasarkan ketentuan yang berlaku sebelumnya. Kuantitas pelaksanaannya paling banyak satu kali dalam tahun buku yang sama.

Revaluasi parsial berarti perusahaan hanya melakukan revaluasi atas sebagian aktiva tetap yang ada sesuai pertimbangan oleh perusahaan. Bagi perusahaan tertentu, misalnya perusahaan perkebunan, revaluasi atas tanah tidak menarik. Hal ini dikarenakan adanya pembayaran PPh sebesar 10% karena selisih lebih penilaian kembali aktiva padahal tanah tidak disusutkan sehingga tambahan biaya penyusutan tahun-tahun mendatang hanya dari selisih lebih revaluasi atas aktiva tetap selain tanah, padahal aktiva tanah nilainya paling besar dibandingkan dengan yang lainnya. Oleh karena itu perusahaan dapat melakukan revaluasi parsial sepanjang yang tidak direvaluasi adalah aktiva tetap berupa tanah yang tidak disusutkan.

Revaluasi menyeluruh berarti perusahaan dapat melakukan revaluasi atas seluruh aktiva tetap yang ada sesuai pertimbangan oleh perusahaan.

## **2.8. Perhitungan PPh Terutang atas Selisih Penilaian Kembali**

Selisih penilaian kembali antara harga pasar atau nilai wajar dengan nilai buku fiskal terlebih dahulu dikompensasikan dengan kerugian fiskal tahun berjalan dan jika masih terdapat sisa lebih dapat dikompensasikan dengan sisa kerugian fiskal tahun-tahun sebelumnya yang masih dapat dikompensasikan. Dalam hal penilaian kembali aktiva tetap dilakukan sebelum akhir tahun, maka kerugian fiskal tahun buku yang bersangkutan, yang dapat diperhitungkan adalah kerugian fiskal sampai dengan bulan dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap. Kerugian fiskal tersebut dapat dikompensasikan dengan penghasilan netto atau laba fiskal selama 5 (lima) tahun berturut-turut mulai tahun pajak berikutnya sesudah tahun pajak didapat kerugian tersebut. Contoh: PT "ABC" dalam tahun 1997 menderita kerugian sebesar Rp. 79.500.000,00. Dalam lima tahun berikutnya rugi laba fiskal PT "ABC" adalah sebagai berikut:

|            |        |                   |
|------------|--------|-------------------|
| 1998: laba | fiskal | Rp. 42.500.000,00 |
| 1999: rugi | fiskal | Rp. 30.500.000,00 |
| 2000: laba | fiskal | Rp.38.500.000,00  |

|                                       |                            |
|---------------------------------------|----------------------------|
| 2001: rugifiskal                      | Rp. 19.500.000,00          |
| 2002: laba fiskal                     | Rp.37.200.000,00           |
| Kompensasi dilakukan sebagai berikut: |                            |
| 1998: labafiskal 1998                 | Rp.42.500.000,00           |
| rugifiskal 1997                       | <u>(Rp.79.500.000,00)</u>  |
| sisa rugi fiskal tahun 1997           | (Rp.37.000.000,00)         |
| 1999: rugifiskal 1999                 | (Rp.30.500.000,00)         |
| sisamgi fiskal tahun 1997             | <u>(Rp.37.500.000,00)</u>  |
| sisa ragi fiskal tahun 1997           | (Rp.37.500.000,00)         |
| sisa rugi fiskal tahun 1999           | (Rp.30.500.000,00)         |
| 2000: laba fiskal tahun 2000          | Rp.38.500.000,00           |
| sisa ragi fiskal tahun 1997           | <u>(Rp.37.500.000,00)</u>  |
| sisa laba fiskal tahun 2000           | Rp. 1.000.000,00           |
| sisa rugi fiskal tahun 1999           | (Rp.30.500.000,00)         |
| sisa rugi fiskal tahun 1999           | (Rp.29.500.000,00)         |
| 2001: rugi fiskal tahun 2001          | (Rp. 19.500.000,00)        |
| sisa ragi fiskal tahun 1999           | <u>(Rp.29.500.000,00)</u>  |
| sisa rugi fiskal tahun 1999           | (Rp.29.500.000,00)         |
| sisa rugi fiskal tahun 2001           | (Rp. 19.500.000,00)        |
| 2002: laba fiskal tahun 2002          | Rp.37.200.000,00           |
| sisa ragi fiskal tahun 1999           | <u>(Rp.29.500.000,00)</u>  |
| sisa laba fiskal tahun 2002           | Rp. 7.700.000,00           |
| sisa ragi fiskal tahun 2001           | <u>(Rp. 19.500.000,00)</u> |
| sisa ragi fiskal tahun 2001           | (Rp.1 1.800.000,00)        |

Sisa rugi fiskal tahun 2001 pada tahun 2002 sebesar Rp. 11.800.000,00 dapat dikompensasikan dengan laba fiskal tahun 2002 sampai dengan laba fiskal tahun 2006, karena jangka waktu 5 (lima) tahun sejak tahun 2002 berakhir tahun 2006.

#### 2.8.1. Perencanaan Pajak Terhadap Revaluasi Aktiva Tetap

Pelaksanaan revaluasi yang paling menguntungkan untuk dilakukan yaitu pada saat perusahaan dalam keadaan rugi, karena apabila perusahaan melakukan revaluasi aktiva tetap pada saat keadaan rugi, maka kerugian yang ditanggung

pada saat itu dapat dikompensasikan atau menjadi pengurang atas selisih penilaian kembali dengan demikian selisih penilaian kembali aktiva tetap sebagai dasar penghitungan pajak pada tahun berikutnya akan menjadi kecil, sehingga tarif pajak Final yang dikenakan sebesar 10% atas selisih lebih penilaian kembali tersebut juga akan menjadi kecil, dengan demikian besarnya pajak PPh Final yang akan dibayar akan menjadi kecil pula.

Besarnya tarif pajak yang ditetapkan adalah sebesar 10% (sepuluh persen) dan bersifat final yang diterapkan terhadap selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap setelah terlebih dahulu dikompensasikan dengan sisa kerugian fiskal. Bagi wajib pajak yang melakukan penggabungan usaha, PPh yang terutang sebesar 10% (sepuluh persen) tersebut dapat dibayar dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) tahun terhitung sejak tahun dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap, dengan ketentuan bahwa PPh yang dibayar atau dilunasi setiap tahunnya tidak boleh kurang dari 20% (dua puluh persen) dari jumlah Pajak Penghasilan yang terutang, kecuali pelunasan untuk akhir tahun.

Besarnya Pajak Penghasilan yang terutang dapat dihitung dengan cara sebagai berikut: (Achmad Tjahjono dan Muhammad Fakhri Husein 2000:248)

Nilai pasar aktiva tetap pada tanggal penilaian kembali. . . . . Rp xxxx

Nilai buku fiskal aktiva tetap pada tanggal penilaian kembali.... Rpxxxx

Selisih.....Rp xxxx

Dikurangi:

Kerugian fiskal yang dapat dikompensasi (jika ada)..... Rp xxxx -

Selisih penilaian kembali sebagai dasar penghitungan pajak. . . . .Rp xxxx

Dikalikan:

Tarif pajak (bersifat final).....10%(x)

Pajak Penghasilan terutang..... Rp xxxx

Contoh:

PT Melati tahun 1994 membeli aktiva tetap berupa mesin, mesin tersebut termasuk dalam kelompok 2 dan selama ini perusahaan menggunakan metode penyusutan garis lurus. Nilai sisa buku fiskal 31 Desember 1998 adalah Rp.300.000.000,00. Pada awal tahun 2001 berdasarkan penilaian dari perusahaan jasa penilai yang diakui oleh pemerintah nilai wajar mesin saat ini adalah Rp.

750.000.000,00. Temyata PT Melati mempunyai kerugian fiskal tahun-tahun sebelumnya yang masih dapat dikompensasikan sebesar Rp.300.000.000,00, maka selisih petiilaian kembali aktiva tetap terlebih dahulu dikurangi dengan sisa kerugian fiskal Dengan demikian besarnya PPb yang terhutang dapat dihitung dengan cara sebagai berikut:

Nilai pasar aktiva tetap pada tanggal penilaian kembali... Rp.750.000.000

Nilai buku fiskal aktiva pada tanggal penilaian kembali Rp. 300.000.000

Selisih ..... Rp.450.000.000

Dikurangi:

Kerugian fiskal yang dapat dikompensasi (*jika ada*) . . . . . Rp.300.000.000

Selisih penilaian kembali sebagai dasar penghitungan .... Rp. 150.000.000

Dikalikan:

Tarif pajak (bersifat final).....10%

Pajak Penghasilan Terutang ..... Rp. 15.000.000