

**URGENSI PENERAPAN NILAI RESIDU DALAM PENYUSUTAN ASET TETAP PEMERINTAH*****URGENCY OF APPLICATION OF RESIDUAL VALUE IN GOVERNMENT FIXED ASSETS DEPRECIATION*****Sri Suryanovi**

Pusdiklat Kekayaan Negara dan Perimbangan Keuangan, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Kementerian Keuangan
suryanovisurya@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui urgensi penerapan nilai residu dalam penyusutan aset tetap Pemerintah dan akibat dari peniadaan nilai residu. Penelitian dilakukan dengan metode kualitatif eksploratif, dengan cara memahami dan menganalisis hasil penelitian sebelumnya, Standar Akuntansi Pemerintahan, ketentuan peraturan perundangundangan, teori-teori dan praktik perhitungan penyusutan di pemerintahan, dan kemudian membandingkannya dengan hasil wawancara. Dari hasil penelitian disimpulkan bahwa, penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap Pemerintah urgen untuk dilaksanakan. Hal-hal yang mendorong untuk segera diterapkannya nilai residu adalah karena peniadaan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap mengakibatkan: nilai tercatat aset tetap di neraca dan beban penyusutan di laporan operasional belum mencerminkan nilai yang wajar; potensi aset tetap kurang dapat diproyeksikan dengan wajar; keputusan penghentian penggunaan dan pelepasan aset tetap secara efisien dan ekonomis sulit dilakukan; informasi nilai tercatat aset tetap kurang dapat diandalkan dalam penganggaran belanja pemeliharaan dan/atau belanja modal.

Kata Kunci: aset, residu, penyusutan

Abstract

This study aims to determine the urgency of applying residual values in the depreciation of government fixed assets and the consequences of the absence of residual value. The research was conducted using explorative qualitative method, by understanding and analyzing the results of previous studies, Government Accounting Standards, statutory provisions, theories and practices of depreciation calculations in government, and then comparing them with the interview results. The study concluded that the application of residual value in the calculation of depreciation of the Government fixed assets is urgent to be implemented since the absence of residual values in the calculation of depreciation of fixed assets results in the carrying values of fixed assets in the balance sheet and depreciation cost in the operating statements do not have reflected fair value; the potential for fixed assets cannot be projected fairly; the decision to fixed asset discontinue and disposal efficiently and economically is difficult to make; the information on the carrying value of fixed assets is less reliable in budgeting maintenance expenditures and/or capital expenditures.

Keywords: asset, residual, depreciation.



PENDAHULUAN

Pemerintah pusat pertama kali melakukan penyusutan terhadap aset tetap pada tahun anggaran 2013, setelah terbitnya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 1/PMK.06/2013 Tentang Penyusutan Barang Milik Negara (BMN) Berupa Aset Tetap Pada Entitas Pemerintah Pusat. Penyusutan dilakukan terhadap nilai yang dapat disusutkan sepanjang masa manfaat dari setiap unit aset tetap, tanpa nilai residu (Pasal 12, PMK Nomor 1/PMK.06/2013). Peraturan menteri keuangan tersebut diterbitkan sebagai pedoman bagi entitas Pemerintah Pusat dalam melakukan penyusutan. Ketentuan peniadaan nilai residu dalam perhitungan nilai yang dapat disusutkan tersebut ditegaskan kembali dalam Pasal 12 PMK Nomor 65/PMK.06/2017 tentang Penyusutan BMN Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat, yang mencabut PMK Nomor 1/PMK.06/2013, yang menyatakan bahwa: "Penentuan nilai yang dapat disusutkan dilakukan untuk setiap unit aset tetap tanpa ada nilai residu." Meskipun demikian, jika suatu aset tetap seluruh nilainya telah disusutkan namun secara teknis masih dapat dimanfaatkan, maka tetap disajikan di neraca dengan menunjukkan nilai perolehan dan akumulasi penyusutannya.

Sampai dengan saat ini, Pemerintah Pusat masih melakukan penyusutan aset tetap tanpa memperhatikan nilai residu (Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2021, Audited, halaman 79). Namun, sejalan dengan berkembangnya waktu, tampaknya pemerintah mulai menyinggung penerapan nilai residu pada saat melakukan penyusutan, khususnya jika nilai residu tersebut signifikan. Hal ini dapat dilihat dari bunyi PMK Nomor 225/PMK.05/2019 sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 234/PMK.05/2020 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, halaman 90 paragraf terakhir, yang menyatakan bahwa:

Besaran aset yang dapat didepresiasi ditentukan setelah mengurangi nilai sisa (*residual value*) aset tersebut. Ketika nilai sisa Aset Tetap diperkirakan signifikan, estimasi nilai sisa tersebut dapat ditetapkan pada tanggal perolehan dan tidak mengalami kenaikan karena adanya perubahan nilai pada periode tahun-tahun sesudahnya."

Meskipun kedua PMK tersebut telah dicabut dan digantikan dengan PMK Nomor 22/PMK.05/2022 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, namun penerapan nilai residu untuk aset tetap yang diperkirakan signifikan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 90 di atas tetap dibunyikan kembali dalam halaman 95 PMK yang baru tersebut.

Penyusutan atau depresiasi menurut *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) Board adalah: "*the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life*" (IPSAS 17, 2022, Paragraf 13) . Sementara itu, Kieso, weygandt & Warfied (2014: 82) menyatakan hal yang senada, bahwa: "*Depreciation is the process of allocating the cost of an asset to expense over its useful life in a rational and systematic manner.*" Kedua definisi tersebut memiliki substansi yang sama dengan yang diungkapkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 07, 2021, Paragraf 53, yaitu "penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu Aset Tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan." Dari tiga definisi penyusutan tersebut, maka ada tiga (3) hal yang perlu diperhatikan dalam menghitung penyusutan, yaitu nilai yang dapat disusutkan (*depreciable amount*), nilai residu dan masa manfaat (*useful life*).

Menurut IPSAS 17, 2022, Paragraf 13, "*depreciable amount is the cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value,*" yang dapat diartikan bahwa jumlah atau nilai yang dapat disusutkan adalah biaya perolehan aset, atau jumlah lain yang menggantikan biaya perolehan, dikurangi nilai residu. Dari bunyi paragraf tersebut dapat disimpulkan bahwa nilai residu ikut diperhitungkan dalam menghitung beban penyusutan aset tetap. Meskipun demikian, dalam paragraf 69 IPSAS yang sama dikatakan bahwa dalam prakteknya, nilai residu aset terkadang tidak signifikan, dan karena itu tidak material dalam



perhitungan nilai yang dapat disusutkan. Ikatan Akuntan Indonesia dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 16, mendefinisikan hal yang sama dengan IPSAS 17 terkait nilai yang dapat disusutkan dan nilai residu. Bedanya, istilah nilai yang dapat disusutkan dalam PSAK 16 disebut sebagai jumlah terdepresiasi. Menurut PSAK 16 Paragraf 53, “Jumlah terdepresiasi suatu aset ditentukan setelah dikurangi nilai residunya. Dalam praktek, nilai residu aset terkadang tidak signifikan dan oleh karena itu tidak material dalam penghitungan jumlah terdepresiasi.” Di sisi lain, penentuan nilai aset tetap yang dapat disusutkan menurut IPSAS 17 maupun PSAK 16 sedikit berbeda dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), karena SAP mengabaikan nilai sisa/residu, sebagaimana yang dinyatakan dalam buletin teknis (Bultek) 18, 2014, Paragraf 4.4

Oleh karena aset tetap milik pemerintah diperoleh bukan untuk tujuan dijual, melainkan untuk sepenuhnya digunakan sesuai tugas dan fungsi instansi pemerintah, maka nilai sisa/residu tidak diakui. Dengan demikian, setiap nilai aset tetap, baik yang bersifat individual maupun kelompok, langsung diakui sebagai nilai yang dapat disusutkan.

Pengertian nilai residu menurut ketiga standar tersebut adalah sama, yaitu estimasi jumlah yang dapat diperoleh entitas saat ini dari pelepasan aset, setelah dikurangi estimasi biaya pelepasan, jika aset telah mencapai umur dan kondisi yang diperkirakan pada akhir masa/umur manfaatnya.

Terkait dengan masa manfaat, IPSAS 17, 2022, Paragraf 13, menyatakan bahwa: “*useful life is the period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or the number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity.*” Hal yang sama juga dinyatakan dalam PSAP 07, 2021, Paragraf 4, bahwa: “Masa manfaat merupakan periode suatu aset yang diharapkan dapat digunakan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik; atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan dapat diperoleh dari aset untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik.” Masa manfaat aset tetap pada Pemerintah Pusat diatur tersendiri dalam Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 295/KMK.6/2019 Tentang Tabel Masa Manfaat dalam Rangka Penyusutan BMN Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat. Berdasarkan KMK Nomor 295/KMK.6/2019 tersebut, masa manfaat aset tetap ditentukan dengan berpedoman pada Tabel Masa Manfaat I, yaitu untuk seluruh aset tetap perolehan baru dan Tabel Masa Manfaat II, yaitu untuk perbaikan terhadap aset tetap yang menambah masa manfaat aset yang bersangkutan.

Pengabaian nilai residu dalam penentuan nilai yang dapat disusutkan, dapat berpengaruh terhadap kewajaran nilai buku atau nilai tercatat suatu aset tetap dan ekuitas di neraca, serta beban penyusutan di laporan operasional. Sebagai ilustrasi, berdasarkan Tabel Masa Manfaat I, masa manfaat mobil dinas operasional adalah 7 (tujuh) tahun. Mobil dinas operasional dengan umur aktual 7 tahun, nilai tercatatnya akan menjadi nihil atau nol (0), karena masa manfaatnya sudah berakhir dan nilai perolehannya sudah habis disusutkan. Padahal, mobil dengan umur aktual 7 tahun umumnya masih memiliki nilai pasar yang cukup signifikan. Dengan demikian maka, nilai tercatat mobil tersebut di neraca menjadi lebih rendah (*undervalued*) dari yang seharusnya dan secara otomatis nilai ekuitas yang tersaji di neraca juga akan lebih rendah. Di sisi lain, beban penyusutan yang disajikan dalam laporan operasional pada setiap periode penyusutan menjadi terlalu tinggi (*overvalued*) dari yang seharusnya, dan pada periode setelah masa manfaat mobil tersebut berakhir menjadi terlalu rendah (*undervalued*). *Under* dan/atau *Overvalued* ini menyebabkan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan terkait mobil dinas operasional dan penyusutannya, menjadi kurang relevan dan kurang dapat diandalkan. Akibatnya, informasi tersebut kurang bisa dipakai sebagai dasar pengambilan keputusan dalam pengelolaan mobil dinas operasional.

Penggunaan aset tetap seharusnya mempertimbangkan aspek efisiensi dalam arti manfaat yang diperoleh dari penggunaan aset tersebut lebih besar daripada biayanya. Aspek efisiensi ini



akan sulit diukur jika nilai residu yang dapat dijadikan sebagai tolok ukur untuk membandingkan antara biaya dan manfaat penggunaan aset tersebut tidak ada. Akibatnya, aset tersebut cenderung akan terus digunakan hingga rusak berat atau tidak dapat digunakan lagi. Jika hal ini terjadi, maka harga jualnya akan jatuh ke harga yang paling rendah. Padahal, dalam Pasal 13 PMK Nomor 111/PMK.06/2016 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Pemindahtanganan BMN, dinyatakan bahwa, penjualan BMN dilaksanakan dengan pertimbangan antara lain, secara ekonomis lebih menguntungkan bagi negara apabila dijual. Pertimbangan aspek ekonomis dalam penjualan BMN ini didasarkan pada perhitungan bahwa biaya operasional dan pemeliharaan BMN lebih besar daripada manfaat yang diperoleh (Pasal 23 dan 25 PMK Nomor 111/PMK.06/2016).

Standar Akuntansi Pemerintahan sendiri terlihat sudah mulai memperkenalkan perhitungan penyusutan dengan menerapkan nilai residu, meskipun belum secara tersurat dinyatakan dalam pernyataan standarnya. Hal ini bisa disimak dari ilustrasi simulasi perhitungan beban penyusutan tahunan yang menerapkan nilai residu, dalam Panduan Implementasi 2, PSAP 10, 2021. Mengacu pada panduan tersebut, Pemerintah bisa saja melakukan perubahan kebijakan akuntansi terkait penerapan nilai residu, jika perubahan kebijakan tersebut akan menghasilkan informasi yang lebih andal dan relevan terkait dengan pengaruh transaksi, peristiwa serta kondisi lain dalam penyajian laporan keuangan entitas.

Beberapa penelitian terkait penyusutan aset tetap kebanyakan membahas tentang kesesuaian perlakuan akuntansi aset tetap maupun penerapan metode penyusutan dengan SAP. Misalnya, *Mustafa (2016)*, mengatakan bahwa Kantor Dinas Sosial Provinsi Kalimantan Barat telah melaksanakan proses pengklasifikasian, pengakuan dan pencatatan aset tetap sesuai dengan PSAP Nomor 07 dari Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010. Hasil penelitian *Lauma, Morasa, & Kalangi (2016)* mengungkapkan bahwa Penerapan SAP berbasis akrual terhadap aset tetap Pemerintah Daerah Kabupaten Bolaang Mongondow telah dilakukan dalam hal pengukuran, pengklasifikasian, penyajian dan perhitungan penyusutan di Pedoman aset tetap. Hal yang serupa juga dikatakan oleh *Larasati (2022)* bahwa, BPOM RI telah mendefinisikan; mengklasifikasikan; mengakui; mengukur; menghentikan dan menghapuskan; serta menyajikan dan mengungkapkan aset tetapnya sesuai dengan ketentuan yang berlaku pada PSAP 07. Selain itu, BPOM RI juga telah menerapkan penyusutan atas seluruh aset tetap selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, secara tepat dengan menerapkan metode garis lurus.

Penelitian yang mulai fokus pada penyusutan aset tetap, dilakukan oleh *Rumbaru, Elim, & Kalalo (2018)*, yang menyatakan bahwa, Dinas Pekerjaan Umum Provinsi Sulawesi Utara telah melakukan penyusutan dengan menggunakan metode garis lurus, sesuai PSAP Nomor 7, dan penetapan masa manfaat aset tetap sesuai dengan Tabel Masa Manfaat Aset Tetap yang ada dalam KMK Nomor 59/KMK.6/2013. *Abdullah, Hasan, & Djarangkala (2021)* dalam hasil penelitiannya antara lain menyatakan bahwa:

Dalam aktivitas akuntansi penyusutan aset khususnya kendaraan bermotor pada BPKAD Kabupaten Bone Bolango telah menggunakan metode pencatatan garis lurus dan hal ini tidak bertentangan dengan PSAP Nomor 7. Selanjutnya untuk penerapan masa manfaat aset telah mengacu masa manfaat yang tertuang dalam KMK No. 59/KMK.6/2013.

Di sisi lain, *Dewi (2018)* menyatakan bahwa, untuk menghitung beban penyusutan aset tetap, pemerintah menerapkan metode garis lurus yang setiap tahunnya telah dilakukan dengan baik. Sementara itu, *Zainaldi & Nurhayati (2022)* mengungkapkan bahwa: "... tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara hasil penyusutan dengan menggunakan metode garis lurus dibandingkan dengan metode saldo menurun ganda."



Beberapa peneliti berikut ini sudah menyinggung pentingnya nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap. Hanifah, Abdal, & Muslim (2022) *mengungkapkan bahwa*: ..., berdasarkan hasil wawancara bersama BKAD Kabupaten Bandung, dijelaskan bahwa nilai sisa aset tetap sangat penting bagi BKAD Kabupaten Bandung dalam memengaruhi besar atau kecilnya suatu biaya penyusutan aset tetap. Dengan mengetahui besarnya nilai sisa aset tetap, instansi dapat mengetahui sisa potensi atau perkiraan kegunaan dari tiap aset tetapnya dan membuat keputusan apakah aset tetap tersebut perlu perbaikan atau dihentikan (Hanifah et al., 2022).

Arifin & Biswan (2020) menyatakan bahwa, nilai residu perlu dipertimbangkan karena proses penghapusan aset tetap berupa kendaraan dinas dilakukan dengan cara dilelang dan hasil lelang tersebut akan masuk ke kas negara. Lebih lanjut keduanya mengungkapkan bahwa:

Menurut penjelasan *sales manager* PT Adi Sarana Armada, tbk (ASSA Rent) Setiap kendaraan memiliki nilai residu yang berbeda-beda. Salah satu yang mempengaruhi nilai residu adalah kondisi kendaraan itu sendiri. Untuk kendaraan dinas merek honda CRV *turbo prestige* normalnya nilai sisanya setelah tujuh tahun adalah 30 persen dari nilai perolehan. Namun, nilainya bisa kurang dari itu jika kondisinya tidak bagus (Arifin & Biswan, 2020).

Hal yang menarik diungkapkan oleh Yunus & Ritonga (2017) dalam penelitian yang berjudul *Desain Estimasi Penyusutan Aset Tetap Kendaraan Bermotor pada Pemerintah Daerah se-DIY*. Dalam abstraknya mereka mengungkapkan bahwa:

Berdasarkan hasil analisis, estimasi nilai residu untuk kendaraan roda dua, yaitu 38%, kendaraan penumpang (station wagon, minibus, dan jeep) dan pickup sebesar 41%, kendaraan sedan sebesar 64%, bus angkutan umum sebesar dan kendaraan roda tiga sebesar 14%, bus layanan umum sebesar 33%, kendaraan truk sebesar 16%, dan kendaraan roda enam sebesar 45%. Hasil estimasi masa manfaat kendaraan roda tiga selama 7 tahun, kendaraan bus angkutan umum 9 tahun, kendaraan bus layanan umum selama 12 tahun, kendaraan roda dua selama 15 tahun, masa manfaat kendaraan penumpang, pickup, sedan, dan truk selama 14 tahun, dan kendaraan roda enam selama 17 tahun.

Belum ada penelitian yang secara spesifik fokus pada urgensi penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap pemerintah. Oleh karena itu, dan berdasarkan penjelasan sebelumnya, peneliti menganggap bahwa penelitian ini penting dilakukan. Untuk itu peneliti mengangkat judul *Urgensi Penerapan Nilai Residu dalam Penyusutan Aset Tetap Pemerintah.*”

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui urgensi penerapan nilai residu dalam penyusutan aset tetap Pemerintah dan akibat yang ditimbulkan dari peniadaan nilai residu terhadap:

1. Kewajaran nilai tercatat/nilai buku aset tetap.
2. Kewajaran beban penyusutan.
3. Kewajaran proyeksi potensi aset tetap.
4. Pengambilan keputusan penghentian penggunaan dan pelepasan aset tetap.
5. Penyediaan informasi dalam penganggaran belanja pemeliharaan dan/atau belanja modal.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian pada dasarnya merupakan cara ilmiah untuk mendapatkan data dengan tujuan dan kegunaan tertentu (Sugiyono, 2013:2). Penelitian ini dilakukan melalui metode kualitatif eksploratif, yaitu memperdalam pengetahuan dan mencari ide-ide baru mengenai suatu hal tertentu, untuk merumuskan masalah secara lebih terperinci atau mengembangkan hipotesis bukan menguji hipotesis (Mudjiyanto, 2018). Dalam penelitian ini, yang dilakukan

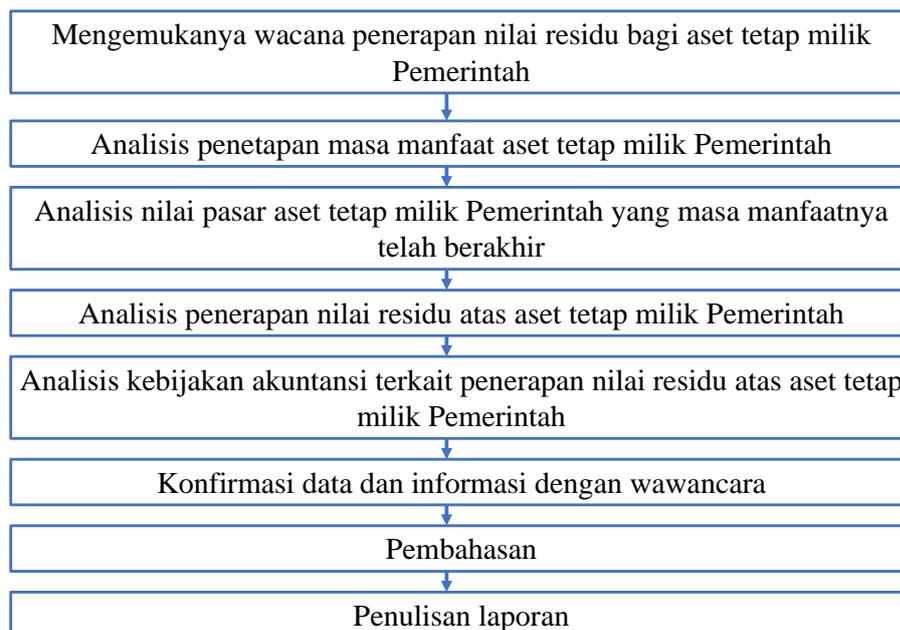


adalah menggali data dan informasi tentang praktik perhitungan penyusutan aset tetap yang dilakukan oleh Pemerintah, kemudian mencari gagasan atau ide-ide baru terkait urgensi penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap dan kemungkinan perlunya penelitian lanjutan.

Jenis data yang digunakan adalah data kualitatif, yaitu data yang tidak dapat diukur dalam skala numerik. Sumber datanya adalah data sekunder dan data primer. Data sekunder yang digunakan berupa ketentuan peraturan perundangundangan yang terkait dengan penyusutan aset tetap Pemerintah, teori-teori akuntansi dan standar akuntansi yang berlaku, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2021 Audited, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Provinsi Jawa Barat Tahun 2021 Audited dan hasil penelitian sebelumnya. Pengumpulan data sekunder dilakukan dengan pencarian di internet, maupun di perpustakaan. Data primer yang digunakan diperoleh dari wawancara dengan narasumber yang kompeten terkait dengan kebijakan akuntansi dan praktik penyusutan aset tetap miik pemerintah.

Analisis data dilakukan dengan menggunakan metode Miles and Huberman (dalam Sugiyono, 2013: 246), yang meliputi kegiatan reduksi data, penyajian data serta penarikan kesimpulan/verifikasi, yang berujung pada diperolehnya kesimpulan akhir. Analisis tersebut dilakukan secara terus menerus sampai tuntas hingga datanya sudah jenuh, mulai dari pengumpulan data sampai dengan selesainya pengumpulan data sebelum kesimpulan akhir diambil.

Tahapan penelitian yang dilakukan dapat dilihat pada Gambar 1 berikut ini.



Gambar 1. Tahapan Penelitian.

Penelitian dimulai dari mengemukakan wacana penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap, saat berlangsungnya pelatihan akuntansi BMN. Wacana ini khususnya untuk aset tetap yang masa manfaatnya relatif pendek, namun memiliki nilai residu yang signifikan di pasar, misalnya mobil dinas operasional.

Analisis penetapan masa manfaat aset tetap milik Pemerintah dilakukan untuk meyakini bahwa masa manfaat mobil dinas operasional relatif pendek. Analisis dilakukan dengan menelaah peraturan-peraturan yang mengatur tentang penetapan masa manfaat aset tetap milik Pemerintah. Pada entitas Pemerintah Pusat, ketentuan mengenai penetapan masa manfaat aset tetap diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 295/KMK.6/2019 Lampiran 1, dimana tertulis bawah masa manfaat alat angkut kendaraan bermotor adalah 7 (tujuh) tahun.



Mobil dinas operasional masuk ke dalam kategori alat angkut kendaraan bermotor jenis mobil penumpang sehingga masa manfaatnya adalah 7 tahun. Di sisi lain, untuk Pemerintah Daerah, ketentuan mengenai penetapan masa manfaat aset tetap diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (PMD) Nomor 1 Tahun 2019 Tentang Penyusutan Barang Milik Daerah (BMD). Dalam PMD Nomor 1 Tahun 2019 Pasal 9 dinyatakan bahwa, masa manfaat aset tetap ditentukan untuk setiap unit aset tetap, dengan berpedoman pada masa manfaat aset tetap yang disajikan dalam tabel masa manfaat aset tetap yang ditetapkan dengan peraturan kepala daerah. Lebih lanjut, penelaahan dilakukan pada beberapa peraturan kepala daerah untuk mengetahui berapa lama mereka menentukan masa manfaat bagi aset tetap milik mereka. Selanjutnya, sebagai pembanding, dilakukan penelaahan atas beberapa hasil penelitian yang relevan dengan masa manfaat aset tetap.

Analisis nilai pasar aset tetap milik Pemerintah yang masa manfaatnya telah berakhir, pertama kali dilakukan dengan mencari nilai pasar mobil yang sejenis dengan mobil dinas operasional Pemerintah. Pencarian dilakukan melalui internet dengan mengakses beberapa situs jual beli mobil. Selanjutnya dilakukan pembandingan harga mobil sejenis yang ditawarkan pada masing-masing situs tersebut. Ternyata kisaran harganya rata-rata sama. Kemudian diambil dua situs yang dapat dipercaya untuk dimasukkan sebagai sumber data dalam penelitian ini, yaitu OLX dan Cintamobil. Tujuan analisis ini adalah untuk mengetahui apakah nilai residu atas mobil dinas operasional Pemerintah yang masa manfaatnya sudah habis, signifikan atau tidak.

Analisis penerapan nilai residu atas aset tetap milik Pemerintah dilakukan untuk meyakini bahwa Pemerintah memang belum menerapkan nilai residu atas aset tetap miliknya. Untuk itu dilakukan penelaahan terhadap LKPP Audited Tahun 2021. Dalam CaLK atas LKPP tersebut dinyatakan bahwa:

Pemerintah telah menerapkan penyusutan Aset Tetap untuk seluruh entitas akuntansi sebagaimana PMK Nomor 65/PMK.06/2017 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat. Penyusutan menggunakan metode garis lurus **tanpa nilai sisa** dengan mengalokasikan nilai yang dapat disusutkan dari Aset Tetap secara merata setiap semester selama masa manfaatnya (LKPP Tahun 2021 Audited, halaman 79).

Pengertian nilai sisa yang dimaksudkan pada pernyataan di atas adalah sama dengan pengertian nilai residu. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa, Pemerintah (dalam hal ini Pemerintah Pusat) belum menerapkan nilai residu. Analisis penerapan nilai residu atas aset tetap milik Pemerintah Daerah dilakukan dengan menelaah laporan keuangan salah satu Pemerintah Daerah. Dengan cara ini dapat dilihat apakah nilai residu diterapkan dalam perhitungan penyusutan aset tetap atau tidak.

Analisis kebijakan akuntansi terkait penerapan nilai residu atas aset tetap Pemerintah juga dilakukan, yaitu dengan cara menelaah pernyataan pernyataan yang terdapat dalam SAP. Penelaahan kemudian dilanjutkan terhadap kebijakan akuntansi terkait penyusutan yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat, yaitu PMK Nomor 65/PMK.06/2017; dan yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah yaitu PMD Nomor 1 Tahun 2019. Dalam Pasal 6 PMD Nomor 1 Tahun 2019, dinyatakan bahwa “Penentuan nilai yang dapat disusutkan dilakukan untuk setiap unit Aset Tetap **tanpa memperhitungkan adanya nilai residu.**”

Analisis data dilakukan terus menerus secara simultan dengan proses pengumpulan dan penyajian data, pengambilan kesimpulan, dan disertai dengan verifikasi sampai data menjadi jenuh. Untuk mengkonfirmasi data dan informasi yang diperoleh, agar kesimpulan yang dihasilkan mampu menjawab tujuan penelitian dengan tepat, peneliti melakukan wawancara dengan dua orang narasumber yang kompeten. Seorang diantaranya adalah Widyaiswara Pusat Pendidikan dan Pelatihan Anggaran dan Perbendaharaan (Pusdiklat AP), Badan Pendidikan dan



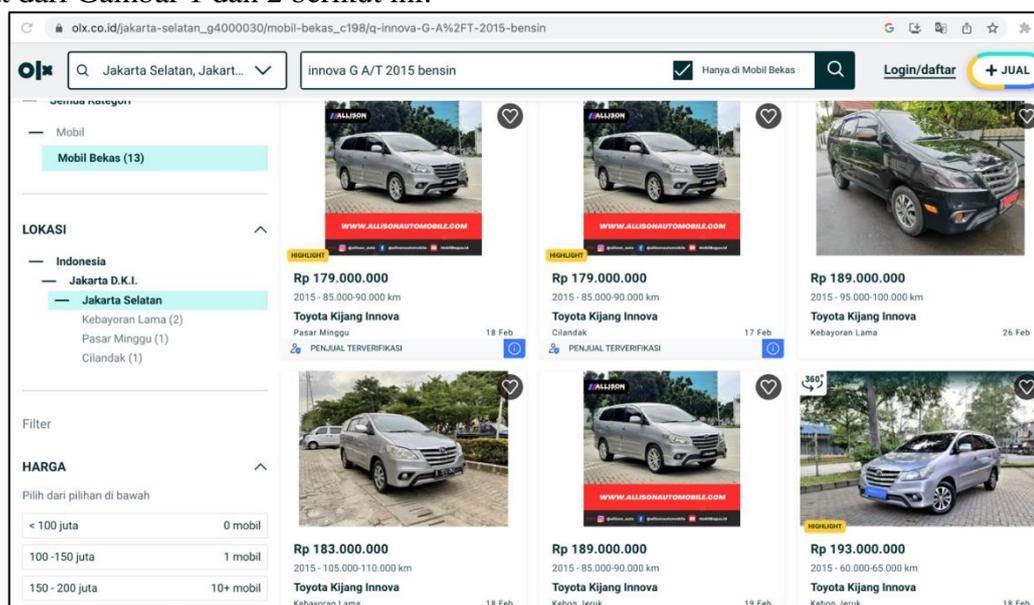
Pelatihan Keuangan (BPPK), Kementerian Keuangan, yang pernah terlibat dalam pelatihan terkait bidang akuntansi pemerintah. Seorang lainnya berasal dari Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) yang ikut terlibat dalam penyusunan PMK Nomor 22/PMK. 05/2022.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Masa manfaat aset tetap pada entitas pemerintah pusat mengacu pada Tabel Masa Manfaat I dan Tabel Masa Manfaat II yang ditetapkan dalam KMK Nomor 295/KMK.6/2019. Dalam penelitian ini, tabel yang akan digunakan adalah Tabel Masa Manfaat I, yaitu untuk aset tetap perolehan baru. Tabel Masa Manfaat I memperlihatkan keberagaman masa manfaat dari masing-masing kelompok aset tetap perolehan baru, antara lain alat angkutan darat bermotor yang masa manfaatnya 7 tahun atau 14 semester. Mobil dinas operasional Pemerintah termasuk dalam kelompok alat angkutan darat bermotor. Pada Pemerintah Daerah, sesuai dengan Pasal 9 PMD Nomor 1 Tahun 2019, penentuan masa manfaat aset tetapnya berbeda-beda, tergantung pada peraturan kepala daerahnya. Misalnya, Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta melalui Peraturan Gubernur (Pergub) Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) Nomor 57 Tahun 2020 Tentang Pedoman Penyusutan BMD, menetapkan masa manfaat untuk alat angkutan darat bermotor penumpang adalah selama 10 tahun (Lampiran Pergub DIY Nomor 57 Tahun 2020). Meskipun demikian, ada juga pemerintah daerah yang menetapkan masa manfaat untuk kendaraan bermotor penumpangnya selama 7 tahun (sama dengan pemerintah pusat), misalnya Pemerintah Kabupaten Jombang, sebagaimana dinyatakan dalam Peraturan Bupati Jombang Nomor 80 Tahun 2020 Tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Bupati Jombang Nomor 53 Tahun 2017 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang (2020: 28). Jika dibandingkan dengan hasil penelitian Yunus dan Ritonga (2017) sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, yang menyatakan bahwa estimasi masa manfaat kendaraan penumpang adalah 14 tahun, maka masa manfaat kendaraan bermotor penumpang yang ditetapkan oleh Pemerintah terhitung relatif pendek.

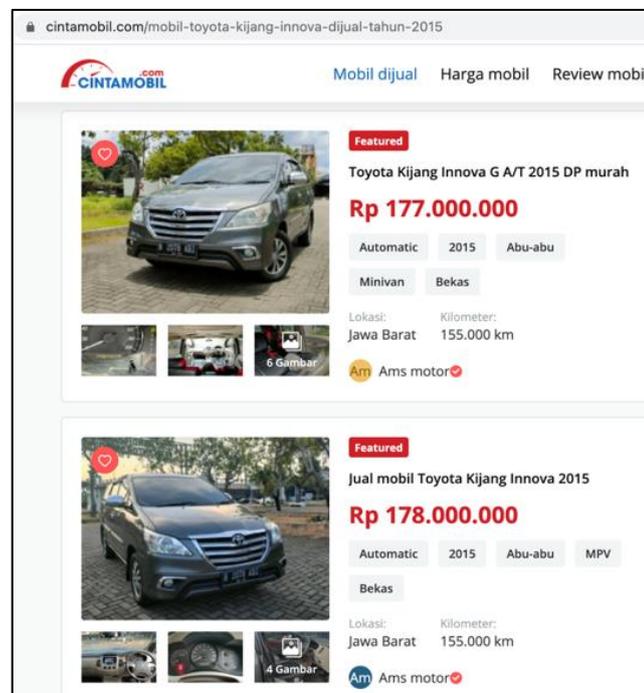
Pada akhir tahun 2022, mobil dinas operasional yang umur aktualnya sudah mencapai 7 tahun, nilai tercatatnya akan menjadi nol. Padahal dari hasil pencarian di internet pada tanggal 10 Maret 2023, nilai pasarnya masih signifikan (dalam arti masih cukup tinggi), sebagaimana terlihat dari Gambar 1 dan 2 berikut ini.



Gambar 1: Harga Penawaran Mobi Bekas Toyota Kijang Innova G A/T 2015 Bensin
Sumber: OLX.co.id, 2023 (diunduh Tanggal 10 Maret 2023 Jam 10.21).



Gambar 1 memperlihatkan harga jual yang ditawarkan dalam situs OLX (*OnLine Exchange*), yang merupakan salah satu situs jual beli barang bekas *online* di Indonesia. Selanjutnya dari situs Cintamobil diperoleh data penawaran mobil sejenis, sebagaimana terlihat dari Gambar 2 berikut ini.



Gambar 2. Harga Penawaran Mobil Bekas Toyota Kijang Innova G A/T 2015 Bensin
Sumber: Cintamobil.com, 2023 (Diunduh Tanggal 10 Maret 2023, jam 11.00)

Data yang diambil adalah harga mobil bekas Toyota Kijang Innova G A/T tahun 2015 Bensin, yang ditawarkan pada bulan Maret tahun 2023. Alasannya, pada akhir tahun 2022, mobil dinas operasional yang dibeli pada semester II tahun 2015, umur aktualnya sudah mencapai 7 tahun, artinya masa manfaatnya sudah habis dan nilai tercatatnya adalah nol. Namun, jika dilihat dari Gambar 1 dan 2, harga penawaran untuk mobil tersebut pada tanggal 10 Maret 2023 masih signifikan yaitu berkisar antara Rp177.000.000,00. – Rp193.000.000,00. Kemungkinan nilai yang akan diperoleh dari penjualan ini setelah dikurangi biaya penjualannya adalah merupakan nilai residu. Untuk meyakini bahwa nilai residu tersebut signifikan, maka perlu diketahui harga mobil tersebut dalam kondisi baru pada saat perolehannya, yaitu di tahun 2015, sebagai pembandingan.

Pada Gambar 3 berikut ini diperoleh data harga jual mobil baru merek Toyota Kijang Innova G A/T 2015 *On the Road* (OTR) pada tahun 2015, yang diambil dari *website* kompas.com. Harga OTR adalah harga jual yang di dalamnya sudah termasuk biaya surat tanda nomor kendaraan (STNK); tanda nomor kendaraan bermotor (TNKB) yang biasa disebut dengan plat nomor polisi; buku pemilik kendaraan bermotor (BPKB); dan pajak kendaraan.



otomotif.kompas.com/read/2015/11/23/155252615/Ini.Harga.Resmi.All.New.Kija

KOMPAS.com NEWS TREN VIDEO HEALTH FOOD EDUKASI PARAPUAN MONEY

AGIKAN: Ini Harga Resmi "All New" Kijang Innova

Berikut daftar harga All-New Kijang Innova

Bensin
G MT 282jt
G AT 302.2jt
G MT Lux 286.4jt
G AT Lux 306.6jt

Gambar 3: Harga All-New Kijang Innova Tahun 2015.

Sumber: Saragih, Febri Ardani, 2015. Kompas.com (Diunduh Tanggal 10 Maret 2023 jam 10.21).

Dari Gambar 3 terlihat bahwa, harga jual mobil baru merek Toyota Kijang Innova G A/T 2015 OTR pada tahun 2015 adalah sekitar Rp302.200.000,00.

Sampai dengan tahun 2021, Pemerintah Pusat belum menerapkan nilai residu atas aset tetapnya. Hal ini terungkap dalam LKPP Tahun 2021 Audited, sebagaimana sudah dikemukakan sebelumnya. Pemerintah Daerah juga belum menerapkan nilai residu atas aset tetapnya. Hal ini terlihat dari salah satu LKPD, yaitu LKPD Provinsi Jawa Barat Tahun 2021 Audited (2022: 76-77), dimana dalam tabel estimasi nilai sisa dan masa manfaat aset tetap selain gedung dan bangunan, tercantum estimasi nilai sisanya adalah nol (0).

Sebagaimana telah diungkapkan dalam pendahuluan, Bultek 18 (2014: Paragraf 4.4) secara tegas tidak mengakui nilai residu. Namun, PSAP 10 (2021: PI2) sudah mencontohkan penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap, meski tidak ada pernyataan secara tersurat dalam PSAP tentang penerapan nilai residu ini. Di sisi lain, PMK Nomor 225/PMK.05/2019 yang kemudian dicabut dengan dengan PMK Nomor 22/PMK.05/2022 menyatakan bahwa nilai residu diterapkan atau diperhitungkan sebagai pengurang ketika menentukan besaran aset yang dapat didepresiasi.

Berdasarkan wawancara yang telah dilakukan, narasumber dari Pusdiklat AP menyatakan bahwa: penerapan nilai residu dalam penghitungan penyusutan aset tetap sudah urgen dilakukan, karena:

- 1) untuk mempertahankan penggunaan yang efisien dan ekonomis serta memudahkan proses penghapusan. Praktek yang ada selama ini, meskipun masa manfaat sudah habis dan nilai bukunya sudah nol, tetapi banyak satker-satker khususnya di pemerintahan daerah yang masih tetap menggunakan aset tersebut dalam kegiatan operasional, dan tidak tahu kapan secara ekonomis aset tersebut idealnya dihentikan dari penggunaan. Akibatnya penggunaan aset tersebut menjadi tidak efisien karena biaya pemeliharaannya malah lebih tinggi (lebih besar) dari manfaatnya.
- 2) Dengan diketahuinya nilai residu, maka proses penghapusan melalui penjualan akan lebih mudah dilaksanakan. Misalnya, untuk aset tetap berupa *notebook*, kalau masa penyusutannya sudah habis dan nilai sisanya diketahui maka akan lebih mudah menjualnya kepada karyawan yang menggunakan. Karyawan tersebut tahu persis kondisi *notebook* yang digunakannya sehingga biasanya bersedia membeli sebesar nilai residu, dari



pada kalau nilai residunya nol kemudian dijual dengan cara lelang, maka harganya biasanya lebih rendah atau lebih murah dari nilai pasar wajarnya.

- 3) Dalam pelatihan-pelatihan, wacana mengenai penerapan nilai residu dalam penyusutan aset tetap sudah banyak dikemukakan.
- 4) Selanjutnya, masih menurut beliau, Pemerintah sudah siap dan harusnya memang sudah siap untuk memulai penerapan nilai residu, dimulai dari aset tetap yang nilai perolehan dan nilai residunya signifikan. Alasannya karena sudah banyak akuntan, sarjana akuntansi maupun D3 akuntansi yang bekerja sebagai aparatur sipil negara di instansi-instansi pemerintah pusat maupun daerah. Selain itu, nilai pasar dari aset tetap pembandingan umumnya mudah diakses dari situs situs web yang banyak tersedia di internet. Aplikasi akuntansi yang digunakan sekarang juga sudah canggih sehingga dengan mudah dapat memfasilitasi kebutuhan penerapan nilai residu ini.

Berikutnya, narasumber dari DJKN menyatakan bahwa:

- 1) Berdasarkan Undang Undang Perbendaharaan Negara, aset tetap diadakan untuk digunakan sampai dengan habis masa manfaatnya atau sampai sudah tidak digunakan lagi. Jadi tidak ada intensi untuk dijual. Oleh karena tidak ada niatan untuk dijual, maka nilai residu tidak diperhitungkan dalam penyusutan aset tetap.
- 2) Perlakuan penyusutan aset tetap mengacu pada bultek 18, yaitu karena diperoleh bukan untuk dijual, melainkan untuk sepenuhnya digunakan sesuai tugas dan fungsi instansi pemerintah, maka nilai sisa/ nilai residu tidak diakui. Dengan demikian nilai residu tetap tidak akan diterapkan dalam penyusutan nilai aset tetap, selama bulteknya atau SAP-nya menyatakan demikian.
- 3) Peniadaan nilai residu juga dimaksudkan untuk menutup atau menekan *moral hazard* yang mungkin timbul dari pelaksana yang mengelola aset negara, agar jangan sampai mempertimbangkan atau memperhitungkan untung rugi dalam penggunaan aset tetap, karena tujuan perolehan aset tetap adalah untuk digunakan bagi operasional pemerintah atau kepentingan umum.
- 4) Kebijakan penerapan nilai residu yang ada dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 dan PMK 22/PMK.05/2022 dimaksudkan untuk memfasilitasi kemungkinan pelaksanaan penyusutan aset tetap yang bukan merupakan bagian dari BMN, seperti Aset Konsesi Jasa yang berasal atau disediakan dari pihak mitra. Aset Konsesi Jasa yang dipartisipasikan dari pihak mitra menurutnya bukanlah merupakan BMN, karena tidak ada serah terima atas aset tersebut dari pihak mitra ke Pemerintah. Pengakuan Pemerintah atas aset tersebut dilakukan karena mengikuti ketentuan yang ada dalam PSAP 16 Paragraf 8-12. Selain itu, ditambahkan juga bahwa, tujuan penggunaan Aset Konsesi Jasa berbeda dengan Aset Tetap. Penggunaan Aset Tetap sepenuhnya ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah atau untuk kepentingan umum tanpa memperhatikan untung rugi secara ekonomi. Namun, penggunaan Aset Konsesi Jasa, karena dikelola oleh pihak mitra, maka dimungkinkan adanya pertimbangan dan perhitungan untung rugi disana. Oleh karena itu, dimungkinkan untuk menerapkan nilai residu dalam perhitungan penyusutan Aset Konsesi Jasa yang bukan merupakan bagian dari BMN, meskipun diakui dan dilaporkan dalam neraca pemerintah sebagai sebagai aset lainnya (aset konsesi jasa).

Pembahasan

Sebagaimana telah diungkapkan dalam hasil penelitian, sampai dengan laporan keuangan tahun anggaran 2021, Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah masih meniadakan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap. Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) juga belum menegaskan secara tersurat dalam PSAP bahwa nilai residu diterapkan



dalam perhitungan penyusutan aset tetap. Dengan ditiadakannya nilai residu tersebut, maka berakibat sebagai berikut.

Nilai Tercatat/Nilai Buku Aset Tetap Belum Mencerminkan Nilai yang Wajar

Nilai tercatat/nilai buku merupakan nilai perolehan suatu aset tetap setelah dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Peniadaan nilai residu dalam menghitung penyusutan aset tetap, khususnya yang nilai residunya signifikan, masa manfaatnya relatif pendek, dan pasarnya terbuka (mudah dan banyak diperjualbelikan) menyebabkan nilai buku atau nilai tercatatnya menjadi lebih rendah dari yang seharusnya. Selain itu, jika masa manfaat aset tersebut sudah berakhir namun aset tersebut masih digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah maka akan tetap disajikan di neraca dengan nilai buku nol, meskipun nilai pasarnya masih signifikan.

Diilustrasikan bahwa pada semester II tahun 2015, Satuan Kerja (Satker) Pintar membeli kendaraan berupa mobil dinas Kijang Innova Type G A/T, dengan harga perolehan sebesar Rp302.200.000,00. Jumlah yang dapat disusutkan adalah sebesar Rp302.200.000,00 juga, karena meniadakan nilai residu. Dengan demikian, besaran penyusutan per tahun adalah Rp43.171.428,57 selama 7 tahun (Rp302.200.000,00: 7). Pada semester II tahun ketujuh (akhir tahun 2022), nilai buku atau nilai tercatat mobil tersebut menjadi nol (nihil) meskipun realitanya jika mobil tersebut dijual masih memiliki harga yang cukup tinggi di pasaran, karena umur aktualnya baru 7 tahun. Sebagaimana terlihat pada gambar 1 dan 2, harga penawaran untuk mobil Kijang Innova Type G A/T Tahun 2015 bensin, berkisar antara Rp177.000.000,00 sampai dengan Rp193.000.000,00. Jika kita ambil harga penawaran terendah, yaitu Rp177.000.000,00 sebagai nilai residu, maka nilainya masih signifikan, yaitu sebesar 58,57% dari harga beli barunya (Rp177.000.000,00/Rp302.200.000,00).

Jika mengacu pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Yunus & Ritonga (2017) sebagaimana telah diungkapkan sebelumnya, maka nilai residu kendaraan penumpang dengan masa manfaat selama 14 tahun adalah 41%. Sementara itu, jika mengacu pada penjelasan *sales manager* PT Adi Sarana Armada, Tbk sebagaimana yang diungkapkan oleh Arifin & Biswan (2020) sebelumnya, dalam kondisi normal kendaraan dinas merek Honda CRV *turbo prestige* nilai sisanya setelah tujuh tahun adalah 30 % persen dari nilai perolehan. Dengan demikian, kisaran nilai residu untuk kendaraan angkutan darat penumpang adalah antara 30% - 58,57%. Untuk menerapkan prinsip kehati-hatian, maka Satker Pintar dapat menerapkan nilai residu untuk mobil dinas operasionalnya sebesar 35% dari harga perolehannya. Dengan demikian, berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan di atas, maka sesungguhnya kendaraan operasional milik Pemerintah pada akhir masa manfaatnya (akhir tahun ke 7) memiliki nilai residu yang signifikan.

Dengan meniadakan nilai residu, maka nilai buku mobil kendaraan operasional tahun 2015 yang disajikan di Neraca Satker Pintar Tahun 2022, menjadi terlalu rendah yaitu terlalu rendah sebesar nilai residunya, dan secara otomatis nilai ekuitasnya juga menjadi lebih rendah dalam jumlah yang sama. Hal ini mengakibatkan salah satu tujuan dilakukannya penyusutan aset tetap, yaitu menyesuaikan nilai aset tetap agar mencerminkan nilai wajar sesuai dengan manfaat ekonomi aset dalam LKPP, tidak tercapai.

Beban Penyusutan Belum Mencerminkan Nilai yang Wajar

Penyusutan aset tetap dimaksudkan untuk mengalokasikan biaya perolehan secara sistematis sepanjang masa manfaat dalam bentuk beban penyusutan, sehingga mencerminkan kewajaran antara alokasi beban dengan manfaat yang diperoleh. Dengan ditiadakannya nilai residu dalam menentukan nilai yang dapat disusutkan, maka sepanjang masa manfaat aset, beban penyusutannya menjadi lebih besar dari yang seharusnya, sehingga belum mencerminkan beban yang wajar. Pada Tabel 1 berikut ini diperlihatkan perbandingan perhitungan beban



penyusutan/tahun selama 7 tahun atas mobil tersebut, ketika nilai residu diterapkan dan ditiadakan.

Tabel 1 Perhitungan Beban Penyusutan tanpa dan dengan Menerapkan Nilai Residu

Nilai Perolehan	Nilai Residu (35%)	Perhitungan Penyusutan	Beban Penyusutan/Tahun
302.200.000	0	$302.000.000/7$	43.171.428,57
302.200.000	105.770.000	$(302.000.000-105.770.000)/7$	28.061.428,57

Sumber: Data penelitian, diolah.

Tabel 1 memperlihatkan perbedaan besaran beban penyusutan jika perhitungannya menerapkan nilai residu dengan perhitungan yang tidak menerapkan nilai residu. Besaran nilai residu yang diterapkan tersebut diambil dari angka pertengahan nilai residu, antara hasil penelitian Yunus & Ritonga (2017) yang menyebutkan bahwa nilai residu kendaraan penumpang dengan masa manfaat 14 tahun adalah 41%, dengan hasil penelitian Arifin & Biswan (2020) yang menyebutkan bahwa nilai residu kendaraan dinas merk Honda CRV *turbo prestige* setelah 7 tahun dengan kondisi normal adalah 30%. Perhitungan penyusutan dengan menerapkan nilai residu, membuat beban penyusutan/tahun atas mobil dinas Toyota Kijang Innova G A/T 2015 lebih kecil jika dibandingkan dengan perhitungan yang tidak menerapkan nilai residu. Jumlah beban penyusutan yang dihitung dengan menerapkan nilai residu ini lebih mencerminkan nilai wajar dari pada perhitungan yang tidak menerapkan nilai residu. Perbedaan jumlah beban penyusutan yang dipengaruhi oleh penerapan nilai residu juga diungkapkan oleh BKAD Kabupaten Bandung, yang mengatakan bahwa nilai sisa aset tetap sangat penting dalam memengaruhi besar kecilnya suatu biaya penyusutan aset tetap (Hanifah, Abdal, & Muslim, 2022).

Potensi Aset Tetap Kurang Dapat Diproyeksikan dengan Wajar

Tujuan kedua dari penyusutan aset tetap menurut Pasal 3 PMK Nomor 65/PMK.06/2017 adalah untuk mengetahui potensi aset tetap dengan memperkirakan sisa masa manfaat suatu BMN yang masih diharapkan dapat diperoleh dalam beberapa tahun ke depan. Dengan meniadakan nilai residu, maka potensi aset tetap atas sisa masa manfaat maupun yang masa manfaatnya telah berakhir kurang bisa diprediksi dengan baik, karena tidak mencerminkan potensi aset yang sesungguhnya. Hal ini juga dirasakan oleh BKAD Kabupaten Bandung (Hanifah, Abdal, & Muslim, 2022), bahwa dengan mengetahui besarnya nilai sisa aset tetap, instansi dapat mengetahui sisa potensi atau perkiraan kegunaan dari tiap aset tetapnya

Jika mengacu pada ilustrasi sebelumnya, maka pada akhir tahun 2021 umur aktual mobil dinas Satker Pintar dengan merek Toyota Kijang Innova G A/T 2015 mencapai 6 tahun. Perbedaan jumlah nilai buku atau nilai tercatat mobil tersebut pada akhir tahun ke 6, antara yang dihitung dengan menerapkan nilai residu dan yang tidak menerapkan nilai residu, dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2 Perhitungan Nilai Buku dengan Menerapkan dan tanpa Menerapkan Nilai Residu

Nilai Perolehan	Nilai Residu	
	Diterapkan	Tidak Diterapkan
Nilai Perolehan	302.200.000,00	302.200.000,00
Penyusutan/tahun	28.061.428,57	43.171.428,57
Akumulasi Penyusutan (6 th)	168.368.571,42	259.028.571,42
Nilai Buku	133.831.428,58	43.171.428,58

Sumber: Data penelitian diolah.

Pada Tabel 2 terlihat bahwa, nilai buku mobil dinas Toyota Kijang Innova G A/T 2015 pada akhir tahun ke enam, yang penyusutannya dihitung dengan menerapkan nilai residu, lebih besar jika dibandingkan dengan nilai buku yang perhitungannya tidak menerapkan



nilai residu. Dengan demikian, maka peniadaan nilai residu mengakibatkan potensi aset tetap kurang dapat diproyeksikan dengan wajar, karena nilai bukunya menjadi lebih kecil dari nilai yang seharusnya.

Keputusan Penghentian Penggunaan dan Pelepasan Aset Tetap Secara Efisien dan Ekonomis Sulit Dilakukan

Dalam kondisi ketiadaan nilai residu, sulit bagi satker untuk mendapatkan gambaran secara umum dalam rangka menimbang dan menghitung, sampai kapan suatu aset tetap dapat digunakan secara efisien, dan kapan waktu yang tepat secara ekonomis untuk menghentikan penggunaan dan melepaskan atau menjualnya. Mereka cenderung menggunakan aset tetapnya sampai waktu yang tidak ditentukan, hingga aset tersebut tidak dapat digunakan lagi karena rusak berat atau usang, tanpa memperhatikan aspek efisiensi. Akibatnya, nilai jual lelangnya jauh lebih rendah dibanding jika aset tersebut dijual dalam keadaan yang masih dapat beroperasi. Hal ini seperti yang diutarakan oleh narasumber dari Pusdiklat AP bahwa, praktek yang ada selama ini, meskipun masa manfaat sudah habis dan nilai bukunya sudah nol, tetapi banyak satker-satker khususnya di pemerintahan daerah yang masih tetap menggunakan aset tersebut dalam kegiatan operasional, dan tidak tahu kapan secara ekonomis aset tersebut idealnya dihentikan dari penggunaan. Akibatnya, penggunaan aset tersebut menjadi tidak efisien karena biaya pemeliharaannya malah lebih tinggi (lebih besar) dari manfaatnya. Senada dengan pernyataan itu, sebagaimana telah dikemukakan dalam bagian pendahuluan, BKAD Kabupaten Bandung juga berpendapat bahwa, dengan mengetahui besarnya nilai sisa aset tetap, instansi dapat mengetahui sisa potensi atau perkiraan kegunaan dari tiap aset tetapnya dan membuat keputusan apakah aset tetap tersebut perlu perbaikan atau dihentikan (Hanifah, Abdal, & Muslim, 2022).

Penerapan nilai residu atas aset tetap (khususnya yang nilai residunya signifikan, pasarnya terbuka dan masa manfaatnya relatif pendek, misalnya kendaraan dinas operasional), memungkinkan satker dapat menaksir kapan waktu yang tepat secara ekonomis untuk menghentikan penggunaan aset tersebut lalu menjualnya, tanpa mengganggu kegiatan operasionalnya. Hal ini dapat dilakukan antara lain dengan memperhatikan dan menghitung penurunan nilai residu lalu membandingkannya dengan biaya pemeliharaan/perawatan. Nilai residu akan terus turun ketika masa manfaatnya sudah terlampaui, sejalan dengan pertambahan umur aktualnya dan di sisi lain pada waktu yang bersamaan, biaya pemeliharaan dan perawatannya juga akan semakin meningkat. Kondisi ini memang membutuhkan perhitungan teknis lebih lanjut, untuk menentukan pada umur aktual berapa mobil tersebut dapat dihentikan penggunaannya secara ekonomis.

Jika mengacu pada pendapat narasumber dari DJKN bahwa, peniadaan nilai residu antara lain dimaksudkan untuk menutup adanya pemikiran untung rugi dalam penggunaan aset tetap, maka kurang relevan dengan prinsip umum pengelolaan BMN terkait penggunaan dan penjualan. Alasannya, karena penerapan nilai residu bukanlah tentang masalah untung rugi dalam penggunaan aset, tapi terkait penerapan prinsip efisiensi dan ekonomis. Aset tetap memang ditujukan untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah atau digunakan untuk kepentingan umum. Tapi dalam hal penggunaannya maka prinsip efisiensi tidak boleh diabaikan dan dalam hal penjualannya prinsip ekonomis juga harus diperhatikan.

Informasi Nilai Tercatat Aset Tetap Kurang Dapat Diandalkan dalam Penganggaran Belanja Pemeliharaan dan/atau Belanja Modal

Pemerintah membutuhkan pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam menganggarkan belanja pemeliharaan atau belanja modal, untuk memelihara atau mengganti aset tetap yang sudah dimiliki. Penerapan nilai residu dapat meningkatkan kelogisan dalam



menganggarkan belanja pemeliharaan atas aset tetap, karena dapat diperbandingkan besarnya belanja pemeliharaan yang akan dikeluarkan dibandingkan dengan nilai tercatat aset tersebut, atau dibandingkan dengan penurunan nilai residunya, setelah masa manfaat aset terlampaui.

Selain itu, waktu penganggaran belanja modal juga dapat ditentukan lebih tepat, karena nilai residu yang menurun setelah melampaui masa manfaatnya, sejalan dengan pertambahan umur aktualnya, dapat memberikan estimasi waktu yang tepat kapan secara ekonomis suatu aset harus dihentikan penggunaannya untuk dijual. Dengan demikian, perencanaan pemeliharaan dan pengadaan aset tetap dapat dilakukan dengan lebih baik dan lebih tepat waktu.

Meskipun PSAP belum menegaskan secara tersurat bahwa nilai residu diterapkan dalam perhitungan penyusutan aset tetap, namun Panduan Implementasi 2 dalam PSAP 10 sebagaimana telah diungkapkan sebelumnya, telah memberikan simulasi perhitungan beban penyusutan aset tetap yang menerapkan nilai residu. Jika mengacu pada hasil wawancara dengan narasumber dari DJKN yang mengkhawatirkan timbulnya *moral hazard* dari pelaksana yang mengelola aset, terkait pertimbangan untung rugi yang timbul dari pemilikan dan penggunaan aset tetap pemerintah jika nilai residu diterapkan, maka menjadi tereliminasi dengan contoh yang diberikan dalam PSAP 10 tersebut. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan 10 tersebut memberikan isyarat diperbolehkan/dimungkinkannya penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan disimpulkan bahwa, penerapan nilai residu dalam perhitungan penyusutan aset tetap Pemerintah **urgen** untuk dilaksanakan. Hal-hal yang mendorong urgennya penerapan nilai residu adalah karena peniadaan nilai residu dapat mengakibatkan: nilai tercatat/nilai buku aset tetap yang tersaji dalam neraca belum mencerminkan nilai yang wajar; beban penyusutan yang disajikan dalam laporan operasional belum mencerminkan nilai yang wajar; potensi aset tetap kurang dapat diproyeksikan dengan wajar; keputusan penghentian penggunaan dan pelepasan aset tetap secara efisien dan ekonomis sulit dilakukan; Informasi nilai tercatat aset tetap kurang dapat diandalkan dalam penganggaran belanja pemeliharaan dan/atau belanja modal.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, J., Hasan, W., & Djarangkala, A. (2021). Penyusutan Aset Tetap Kendaraan Bermotor. *Gorontalo Accounting Journal*, 4(2), 197–206. <https://doi.org/10.32662/gaj.v4i2.1786>
- Arifin, Z., & Biswan, A. T. (2020). Pengambilan Keputusan Manajerial: Opsi Sewa Atau Beli dalam Pengadaan Kendaraan Dinas (Studi Kasus pada Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan). *Indonesian Treasury Review*, 5(1), 17–29. <https://doi.org/10.33105/itrev.v5i1>
- Cintamobil.com. (2023, March 10). *Daftar Harga Mobil Bekas Toyota Kijang Innova 2015*. <https://cintamobil.com/mobil-toyota-kijang-innova-dijual-tahun-2015>
- Dewi, S. (2018). *Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Penyusutan Aset Tetap Pada Dinas Tenaga Kerja Provinsi Sumatera Utara* [Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara]. <http://repository.umsu.ac.id/bitstream/handle/123456789/8481/SKRIPSI.pdf;jsessionid=73B317FA1DDCB2F9C935A6A16536EA5A?sequence=1>
- Hanifah, M., Abdal, & Muslim, J. (2022). Penyusutan Aset Tetap dengan Menggunakan Metode Garis Lurus pada Badan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Bandung. *Dinamika: Jurnal Ilmiah Ilmu Administrasi Negara*, 9(2), 298. <https://doi.org/10.25157/dak.v9i2.7697>



- Ikatan Akuntan Indonesia. (2022). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 16, Aset Tetap*. <https://web.iaiglobal.or.id/PSAK-Umum/18>
- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Boards. (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. IPSAS 17, Property, Plant, and Equipment*. (Vol. 1). <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 1 Tahun 2019 Tentang Penyusutan Barang Milik Daerah, (2019). <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/121739/permendagri-no-1-tahun-2019>
- Kementerian Keuangan RI. (2013). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1 Tahun 2013 Tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap Pada Entitas Pemerintah Pusat*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/149593/pmk-no-1pmk062013#:~:text=PMK%20No.%201%2FPMK.,Pemerintah%20Pusat%20%5BJDIH%20BPK%20RI%5D>
- Kementerian Keuangan RI. (2016). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 111/PMK.06/2016 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Pemindahtanganan Barang Milik Negara*. www.jdih.kemenkeu.go.id
- Kementerian Keuangan RI. (2017). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65 Tahun 2017, Tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat*. www.jdih.kemenkeu.go.id
- Kementerian Keuangan RI. (2019a). *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 295 Tahun 2019 tentang Tabel Masa Manfaat Dalam Rangka Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat*. <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/peraturan/detail/311/Keputusan-Menteri-Kuangan-Nomor-295KMK62019.html>
- Kementerian Keuangan RI. (2019b). *Peraturan Menteri keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat*. www.jdih.kemenkeu.go.id
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2014). *Intermediate Accounting IFRS 2nd Edition*. https://www.academia.edu/36367571/Intermediate_Acc_IFRS_2nd_edition
- KSAP. (2014). *Buletin Teknis Nomor 18, tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrua*. <https://www.ksap.org/sap/wp-content/uploads/2012/08/Buletin-Teknis-18-Penyusutan-fin.pdf>
- KSAP. (2021a). *Standar Akuntansi Pemerintahan. PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap* (pp. 145–160). KSAP.
- KSAP. (2021b). *Standar Akuntansi Pemerintahan. PSAP Nomor 10 tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi Yang Dihentikan (Revisi 2020)*. In *KSAP* (pp. 191–211). KSAP. <https://www.ksap.org/sap/standar-akuntansi-pemerintahan/>
- Larasati, A. Q. (2022). *Tinjauan Praktik Akuntansi Aset Tetap pada Badan Pengawas Obat dan Makanan Republik Indonesia [Politeknik Keuangan Negara STAN]*. <http://eprints.pknstan.ac.id/274/>
- Lauma, E. B., Morasa, J., & Kalangi, L. (2016). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Aset Tetap Pemerintah Daerah Kabupaten Bolaang Mongondow. *Journal Accountability*, 5(No. 2). <https://doi.org/10.32400/ja.14427.5.2.2016.84-97>
- Mudjiyanto, B. (2018). Tipe Penelitian Eksploratif Komunikasi. *Jurnal Studi Komunikasi Dan Media*, 22(1), 65. <https://doi.org/10.31445/jskm.2018.220105>
- Mustafa, K. (2016). Analisis Penerapan Akuntansi Aset Tetap Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 07 pada Kantor Dinas Sosial Provinsi



- Kalimantan Barat. *Jurnal Kajian Ilmiah Akuntansi*, 5(No. 3), 1. <https://jurnal.untan.ac.id/index.php/ejafe/article/view/15449>
- OLX.co.id. (2023, March 10). *Jual Beli Mobil Bekas di Jakarta Selatan - Innova G A/T 2015 Bensin*. https://www.olx.co.id/jakarta-selatan_g4000030/mobil-bekas_c198/q-innova-G-A%2FT-2015-bensin
- Peraturan Bupati Jombang Nomor 80 Tahun 2020 Tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Bupati Jombang Nomor 53 Tahun 2017 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang. Retrieved March 8, 2023, from https://jdih.jombangkab.go.id/download/2020_perbup/PERBUP-80-TH-2020.pdf
- Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 57 Tahun 2020 Tentang Pedoman Penyusutan Barang Milik Daerah. Retrieved March 8, 2023, from <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/173431/pergub-no-57-tahun-2021>
- Pemerintah Provinsi Jawa Barat. (2022). *Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Barat Tahun 2021 (Audited)*.
- Pemerintah RI. (2022). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2021 Audited*. https://djpb.kemenkeu.go.id/portal/images/file_artikel/file_pdf/lkpp/LKPP_audited_2021_.pdf
- Rumbaru, S., Elim, I., & Kalalo, M. Y. B. (2018). Penerapan Akuntansi Penyusutan Aset Tetap Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 07 pada Dinas Pekerjaan Umum Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 13(2), 38–45. <https://doi.org/10.32400/gc.13.02.19079.2018>
- Saragih, F. A. (2015, November 23). *Ini Harga Resmi “All New” Kijang Innova*. <https://otomotif.kompas.com/read/2015/11/23/155252615/Ini.Harga.Resmi.All.New.Kijang.Innova>
- Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D* (19th ed.). Alfabeta.
- Yunus, C., & Ritonga, I. T. (2017). *Desain Estimasi Penyusutan Aset Tetap Kendaraan Bermotor Pada Pemerintah Daerah Se-DIY* [Universitas Gadjah Mada]. <http://etd.repository.ugm.ac.id/penelitian/detail/112853>
- Zainaldi, R., & Nurhayati, I. (2022). Pengaruh Perlakuan Metode Penyusutan, Perolehan, Pengakuan dan Nilai Wajar Terhadap Aset Tetap Berdasarkan Implementasi Kebijakan PP No 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. *Inovator: Jurnal Manajemen*, 11(1), 54–67. <https://doi.org/10.32832/inovator.v11i1.6841>