

BAB II

TINJAUAN PUSAKA

2.1 Hasil Penelitian Terdahulu

Peneliti melakukan peninjauan terhadap penelitian-penelitian sebelumnya yang terkait dengan tema penelitian untuk dijadikan referensi. Penelitian yang dijadikan referensi pada hasil penelitian terdahulu ini di ambil dari 3 penelitian. Hasil penelitian terdahulu ini digunakan untuk menjadi suatu bahan perbandingan penelitian yang akan dilakukan.

1. Rusfa Arlina dalam melakukan penelitian tentang “Analisis Implementasi Kebijakan Revaluasi Aset Tetap di PT. X dan Anak Perusahaannya” jurusan Ilmu Administrasi Fiskal Program Sarjana S1 Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia, tahun 2002 :

Pada penelitiannya, Rusfa Arlina bertujuan untuk mengetahui perkembangan kebijakan penilaian kembali Aset tetap sejak pertama kali diberlakukannya Undang-undang (UU) Pajak Penghasilan (PPh) tahun 1984 sampai tahun 2002, bagaimana ketentuan penilain kembali Aset tetap menurut standar akuntansi keuangan, lembaga appraisal, dan perpajakan, apakah implementasi ketentuan penilaian kembali Aset tetap bagi WP khususnya PT. X dan anak perusahaannya telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan sejalan dengan asas-asas perpajakan yng baik dan UU PPh tahun 1984, serta permasalahan-permasalahan apa sajakah yang dihadapi dalam rangka melaksanakan ketentuan penilaian kembali Aset tetap pada PT. X dan anak perusahaannya.

Melihat dari hasil penelitiannya, dapat disimpulkan bahwa kegiatan penilaian kembali Aset tetap PT. X dan anak perusahaannya dilakukan dengan mempertimbangkan berbagai aspek, seperti aspek perpajakan, aspek *financial ratio* serta aspek akuntansi dan pelaporan keuangan serta *cost and benefit* yang dapat diraih. Salah satu pertimbangan PT. X dan anak perusahaannya melaksanakan penilaian kembali Aset tetap adalah dengan tinjauan merger. Selain itu, dapat disimpulkan pula bahwa pelaksanaan penilaian kembali Aset tetap PT. X dan anak perusahaannya tidak sesuai dengan asas keadilan, asas kepastian hukum, dan asas *convenience*.

2. Faruq dalam melakukan penelitian tentang “Harmonisasi Peraturan Menteri Keuangan tentang Revaluasi Aset Tetap tahun 2008 dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan” Jurusan Ilmu Administrasi Fiskal Program Ekstensi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia pada tahun 2011 :

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui latar belakang ditebitkannya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 79 Tahun 2008, menganalisis dampak implementasi PMK No. 79 Tahun 2008 bila dibandingkan dengan peraturan sebelumnya, serta menginventarisir solusi yang diperlukan untuk mengharmonisasikan Peraturan Menteri Keuangan tentang revaluasi Aset tetap tahun 2008 dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 16 (Revisi 2007).

Hasil penelitian dari faruq menyimpulkan bahwa secara umum faktor utama yang melatar belakangi terbitnya PMK Nomor 79 tahun 2008 adalah karena Standar Akuntansi Keuangan telah menerapkan model penilaian revaluasi selain model biaya serta untuk tujuan optimalisasi penerimaan PPh Badan. Dampak implementasi PMK nomor 79 tahun 2008 bila dibandingkan dengan peraturan sebelumnya adalah penilaian kembali Aset tetap untuk tujuan perpajakan semakin diperketat sehingga nampaknya menjadi kurang menarik bila dibandingkan dengan peraturan sebelumnya. Secara umum hal-hal yang mungkin diperlukan dalam harmonisasi antara PMK nomor 79 tahun 2008 dengan PSAK 16 (Revisi 2007) antara lain mengenai izin DJP. Objek revaluasi Aset tetap, dan limitasi waktu.

3. Badarudin dalam melakukan penelitian tentang “Analisis Perencanaan Pajak Atas Revaluasi Aset Tetap (Studi kasus pada PT. X di Bekasi)” Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Univeritas Indonesia Program Sarjana Reguler tahun 2006 :

Tujuan dari penelitian ini adalah menguraikan apakah perencanaan pajak atas revaluasi Aset tetap yang dilakukan telah memberikan manfaat yang optimal bagi PT. X dari sisi perpajakan.

Hasil dari penelitian ini adalah saat dilakukan revaluasi pada tahun 2006 sudah tepat. Pada skenario revaluasi tahun 2006, perusahaan memperoleh benefit sebesar Rp. 105.827.990. Berdasarkan perhitungan

analisis skenario 2006 memberikan manfaat yang lebih tinggi dari hasil pengurangan keuntungan *present value* dan *cash outflow* yang harus dikorbankan.

Ketiga tinjauan pustaka terhadap penelitian sebelumnya memiliki perbedaan dengan penelitian yang akan dilakukan. Perbedaan dari penelitian sebelumnya dilihat dari segi tujuan serta fokus penelitian dalam melihat permasalahan mengenai revaluasi aset tetap. Untuk memudahkan melihat perbedaan antara penelitian yang akan dilakukan dengan penelitian-penelitian sebelumnya, digambarkan pada tabel 2.1.

Tabel 2.1

Tabel Tinjauan Pustaka

	Peneliti Pertama	Peneliti Kedua	Peneliti Ketiga	Penelitian yang dilakukan
1. Nama	Rusfa Arlina	Faruq	Badarudin	M. Amar Sukroni
2. Judul	Analisis Implementasi Kebijakan Revaluasi Aset Tetap di PT. X dan anak perusahaannya	Harmonisasi Peraturan Menteri Keuangan tentang Revaluasi Aset Tetap tahun 2008 dengan pernyataan standar Keuangan.	Analisis Perencanaan Pajak atas Revaluasi Aset Tetap (Studi Kasus pada PT. X di Bekasi)	Analisa Dampak Revaluasi Aset Tetap Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 191/PMK.010/2015 Tahun 2015 dalam perhitungan beban Pajak Penghasilan (Studi Kasus pada PT. XYZ)
3. Tujuan	Menggambarkan pelaksanaan penilaian kembali Aset tetap serta masalah yang timbul dalam kaitannya dengan asas-	Menggambarkan pengaruh Peraturan Menteri Keuangan No. 79 Tahun 2008 bagi perusahaan dalam	Menguraikan apakah perencanaan pajak atas revaluasi Aset tetap yang dilakukan telah memberi manfaat yang optimal bagi	Menganalisa dampak Revaluasi Aset Tetap yang dilakukan berdasarkan PMK No.191 Tahun 2015 bagi perusahaan.

	<p>asas perpajakan dan mengkaji arah kebijakan penilaian kembali Aset tetap dan pengaruhnya terhadap kewajiban perpajakan PT. A dan anak perusahaannya.</p>	<p>melakukan revaluasi Aset tetap.</p>	<p>PT. X dari sisi perpajakan.</p>	
<p>4. Hasil yang diperoleh</p>	<p>1. Kebijakan Revaluasi Aset tetap dikeluarkan oleh DJP sebagai suatu bentuk tax incentive bagi dunia usaha.</p> <p>2. Kebijakan revaluasi Aset tetap tahun 1998 lebih akomodif dari pada kebijakan sebelumnya.</p> <p>3. PT. X dan anak perusahaannya melaksanakan revaluasi Aset tetap dengan pertimbangan, dalam rangka merger perusahaan, dilakukan secara parsial, dilaksanakan tahun 2000 karena ingin memanfaatkan</p>	<p>1. Faktor yang melatar belakangi PMK 79 tahun 2008, karena standar akuntansi keuangan di Indonesia telah menerapkan model penilaian revaluasi, bertujuan untuk menghindari revaluasi Aset secara selektif, memberikan kepastian bahwa pengukuran laba kena pajak tidak memerlukan revaluasi Aset tetap tiap akhir tahun secara kontinyu, dan untuk optimalisasi</p>	<p>Saat dilakukan revaluasi pada tahun 2006 sudah tepat. Pada skenario revaluasi tahun 2006 perusahaan memperoleh benefit sebesar Rp. 105.827.990. Berdasarkan perhitungan analisis skenario 2006 memberikan manfaat yang lebih optimal dengan benefit yang lebih tinggi dari hasil pengurangan keuntungan present value dan cash outflow yang harus dikorbankan.</p>	<p>1. Proses Revaluasi Aset Tetap di PT. XYZ dilakukan dengan tujuan meningkatkan financial performance. Dilakukan pada tahun 2015 dengan hasil berupa selisih lebih penilaian kembali Aset tetap sebesar Rp. 8.366.875.997.</p> <p>2. Revaluasi Aset yang dilakukan PT. XYZ pada saat berlakunya PMK No.191 Tahun 2015 berpengaruh terhadap Beban Penyusutan Aset tetap menurut fiskal dan beban pajak pada tahun 2016.</p> <p>3. Revaluasi Aset tetap oleh PT. XYZ apabila dilakukan untuk tujuan perpajakan yang berhubungan dengan tax planning, maka akan membuat</p>

	<p>kerugian tahun berjalan pada masing – masing perusahaan.</p> <p>4. Penerapan kompensasi rugi berdasarkan ketentuan penilaian kembali Aset tetap bertentangan dengan pasal 6 ayat (2) dan pasal 16 ayat (1) UU PPh Tahun 1994.</p> <p>5. Pengenaan PPh atas selisih lebih penilaian kembali Aset tetap tidak mencerminkan asas keadilan.</p> <p>6. Pelaksanaan penilaian kembali Aset tetap tidak sesuai dengan asas kenyamanan, karena pengenaan PPhnya dilakukan saat WP tidak menerima penghasilan secara riil.</p>	<p>penerimaan PPh Badan.</p> <p>2. Dampak Implementasi PMK 79 Tahun 2008 antara lain : Pelaksanaan revaluasi perlu perhitungan cermat, penilaian kembali Aset tetap untuk tujuan perpajakan menjadi kurang menarik.</p> <p>3. Hal – Hal yang diperlukan dalam Harmonisasi antara PMK 79 tahun 2008 dengan PSAK 16 antara lain : Obyek revaluasi Aset tetap, dan limitasi waktu.</p>		<p>perusahaan mendapatkan keuntungan dalam bidang perpajakan, diantaranya dalam hal pemanfaatan tarif yang bersifat final dan lebih rendah dari tarif pada PMK yang mengatur revaluasi Aset tetap sebelumnya.</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2.2 Landasan Teori

Sebagai Landasan Teori, peneliti mengambil teori-teori yang berhubungan dengan tema penelitian untuk menjadi landasan penelitian. Teori yang dijadikan sebagai tinjauan literatur adalah teori mengenai Aset Tetap, Model Revaluasi, Penyusutan, dan Perencanaan Pajak.

2.2.1 Aset Tetap

PSAK 16 mengatur perlakuan akuntansi aset tetap, agar pengguna laporan keuangan dapat memahami informasi mengenai investasi entitas di aset tetap, dan perubahan dalam investasi tersebut. Isu utama dalam akuntansi aset tetap adalah pengakuan aset, penentuan jumlah tercatat, pembebanan penyusutan, dan rugi penurunan nilai aset tetap. Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 201) Aset tetap merupakan Aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam operasi, produksi atau penyediaan barang atau jasa, atau untuk disewakan (*rental*) kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif, dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode atau memiliki masa manfaat jangka panjang lebih dari 1 tahun atau tidak ada tujuan untuk dijual kembali atau diperjualbelikan. Contoh : Tanah, Bangunan (gedung kantor, gedung pabrik, land improvement), peralatan (kendaraan, mesin, peralatan kantor).

Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 201) Aset tetap harus dibedakan dengan aset lain yang secara fisik sama dengan aset tetap yaitu :

- a. Aset tetap yang diperjualbelikan diakui sebagai persediaan sesuai PSAK

14 Persediaan.

- b. Aset tetap yang diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual sesuai dengan PSAK 58 Aset tidak lancar yang dimiliki untuk dijual dan operasi yang dihentikan.
- c. Aset tetap yang dimiliki tidak untuk digunakan dalam operasi, produksi atau penyediaan barang atau jasa, atau untuk disewakan (rental) kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dikategorikan sebagai properti investasi (PSAK 13 Properti Investasi)
- d. Aset tetap berupa hak penambangan dan reservasi tambang yang diakui dan diukur sebagai aset eksplorasi dan evaluasi sesuai PSAK 64.

Aset tetap memiliki nilai yang material sehingga menjadi komponen signifikan dalam Laporan posisi keuangan. Mengingat masa manfaatnya aset tetap jangka panjang maka pembebanan atas biaya perolehannya dilakukan secara bertahap melalui depresiasi (penyusutan).

2.2.1.1 Pengakuan Aset Tetap

Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 202) biaya perolehan (*cost*) aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika :

- a. Besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas, dan
- b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.

Kriteria di atas tidak membedakan kriteria pengakuan pada saat pengakuan awal dan untuk biaya setelah perolehan awal. Biaya perolehan (*cost*) adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang

diserahkan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi atau, jika dapat diterapkan, jumlah yang di atribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui sesuai dengan persyaratan tertentu dalam PSAK lain.

Seringkali timbul polemik dan pertanyaan apakah suku cadang utama dan peralatan siap pakai termasuk aset tetap ataukah bukan aset tetap. Suku cadang dan peralatan pemeliharaan (*service equipment*) biasanya dicatat sebagai persediaan dan diakui dalam laporan laba rugi pada saat di konsumsi. Suku cadang utama dan peralatan siap pakai termasuk aset tetap jika :

- a. entitas memperkirakan akan menggunakan aset tersebut lebih dari satu periode, atau
- b. hanya bisa digunakan untuk aset tertentu, atau
- c. komponen yang diganti tidak diakui.

PSAK ini tidak menentukan unit ukuran dalam pengakuan suatu aset tetap, maka perlu kebijakan intern untuk unit ukuran dalam pengakuan aset tetap yang sesuai dengan kondisi entitas. Kriteria agregasi atau individual atas aset tetap, misal perkakas atau cetakan, akan mempengaruhi nilai aset yang selanjutnya mempengaruhi biaya depresiasi atau biaya operasi yang akan berdampak pada besarnya laba dan berpotensi *earning management*.

Entitas harus mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan terhadap semua biaya perolehan aset tetap, pada saat terjadinya biaya – biaya tersebut termasuk biaya awal memperoleh atau mengkontruksi aset, dan biaya selanjutnya untuk menambah, mengganti, dan memperbaikinya.

2.2.1.2 Biaya Perolehan Awal

Aset tetap dapat diperoleh untuk alasan keamanan atau lingkungan. Perolehan aset tetap semacam itu, walaupun tidak secara langsung meningkatkan manfaat ekonomis masa depan suatu aset tetap yang ada (aset semacam itu tidak digunakan dalam operasi, produksi atau penyediaan barang atau jasa, atau untuk disewakan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif), tetapi aset semacam itu diperlukan bagi entitas untuk memperoleh manfaat ekonomis masa depan dari aset yang lain. Misal : alat yang dipasang agar pabrik dapat berjalan sesuai dengan ketentuan pengolahan limbah industri. Dalam keadaan ini perolehan aset tetap semacam itu memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset, karena aset tersebut memungkinkan entitas memperoleh manfaat ekonomis masa depan yang lebih besar dari aset-aset terkait dibandingkan dengan manfaat ekonomis yang dihasilkan seandainya aset tersebut tidak diperoleh.

Dengan demikian biaya perolehan awal aset tetap meliputi seluruh biaya terkait aset yang memiliki manfaat di masa mendatang termasuk aset lain yang berfungsi agar suatu aset dapat memiliki manfaat di masa mendatang (Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 202)).

2.2.1.3 Biaya setelah perolehan awal

Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 203), biaya setelah perolehan awal terdiri dari :

- a. Biaya pemeliharaan dan perbaikan (*repair & maintenance*) seperti perawatan, suku cadang diakui sebagai beban di laporan laba rugi periode berjalan, tidak diakui sebagai aset tetap (di kapitalisir).
- b. Penggantian aset (*replacement*) menambah aset jika pengeluaran tersebut memenuhi kriteria aset tetap dan jumlah tercatat komponen yang diganti tidak lagi dicatat sebagai aset.
- c. Inspeksi yang signifikan terhadap aset diakui sebagai jumlah tercatat aset jika memenuhi kriteria aset tetap dan nilai inspeksi terdahulu (dibedakan dari fisik) di hentikan pencatatannya.

2.2.1.4 Pengakuan awal biaya perolehan

Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 203) mengatakan bahwa suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset tetap pada awalnya harus diukur sebesar biaya perolehan meliputi harga perolehan, biaya yang dapat diatribusikan secara langsung, biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Harga perolehan mencakup harga beli, bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan lain. Biaya – biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen. Biaya diatribusikan langsung berupa antara lain :

- a. Biaya imbalan kerja yang timbul secara langsung dari pembangunan atau akuisisi aset tetap.

- b. Biaya penyiapan lahan untuk pabrik.
- c. Biaya *handling* dan penyerahan awal.
- d. Biaya perakitan dan instalasi.
- e. Biaya pengujian aset apakah aset berfungsi dengan baik setelah dikurangi hasil penjualan produk tersebut.
- f. Komisi profesional.

Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset (*dismantling cost*). Kewajiban atas biaya tersebut timbul ketika aset tersebut diperoleh, atau karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain untuk menghasilkan persediaan. Biaya perolehan aset tetap adalah setara dengan nilai tunainya dan diakui pada saat terjadinya, Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 204). Jika terdapat diskon, diskon harus dikurangkan dari harga perolehan aset, jika pembayaran untuk suatu aset ditangguhkan hingga melampaui jangka waktu kredit normal, perbedaan antara nilai tunai dengan pembayaran total diakui sebagai beban bunga selama periode kredit kecuali dikapitalisasi sesuai dengan perlakuan alternatif yang diizinkan selama PSAK NO.26 tentang Biaya Pinjaman.

Biaya perolehan aset yang didapat melalui pertukaran aset menggunakan nilai wajar kecuali tidak ada substansi ekonomi atau tidak ada nilai wajar yang andal. Pembelian dengan lumpsum dialokasikan nilai total biaya perolehan ke masing-masing aset dengan dasar nilai wajar aset (jika asetnya diklasifikasikan atau memiliki masa manfaat berbeda). Perolehan aset dengan cara penerbitan saham menggunakan dasar nilai wajar dari saham sebagai indikator nilai wajar

aset, jika nilai saham lebih dapat diandalkan atau mana yang lebih andal antara nilai wajar saham ataukah aset. Jika keduanya andal maka nilai wajar aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur aset yang diterima.

Perolehan aset karena hibah pemerintah tidak boleh diakui sampai diperoleh keyakinan bahwa entitas memenuhi persyaratan dan hibah akan diperoleh. Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 204), yang bukan merupakan komponen biaya perolehan aset tetap antara lain :

- a. Biaya pembukuan fasilitas baru
- b. Biaya pengenalan produk baru
- c. Biaya penyelenggaraan bisnis di lokasi baru termasuk biaya pelatihan staf
- d. Administrasi dan overhead umum
- e. Biaya saat alat belum beroperasi penuh atau biaya – biaya yang terjadi ketika suatu aset telah mampu beroperasi sebagaimana dimaksudkan oleh manajemen tetapi belum dipakai atau masih beroperasi dibawah kapasitas penuhnya.
- f. Kerugian awal operasi seperti ketika permintaan terhadap keluaran (output) masih rendah
- g. Biaya relokasi dan reorganisasi sebagian atau seluruh operasi entitas
- h. Hasil dari aset sebelum dimanfaatkan (misal hasil parkir dari lahan yang belum digunakan), penghasilan dan beban yang terkait dari kegiatan insidental ini diakui dalam laporan laba rugi dan diklasifikasikan dalam penghasilan dan beban.

- i. Laba internal jika aset tetap merupakan persediaan perusahaan (perusahaan membuat aset untuk dijual). Demikian pula pemborosan yang terjadi dalam pemakaian bahan baku, tenaga kerja, atau sumber daya lain dalam proses konstruksi aset yang dibangun sendiri tidak termasuk biaya perolehan aset.

2.2.1.5 Pengukuran setelah pengakuan awal

Entitas harus memilih antara *cost* model atau *revaluation* model sebagai kebijakan akuntansinya, dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama. Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 204) mengatakan pada *cost* model, setelah diakui sebagai aset, aset tetap dicatat sebesar:

1. Biaya perolehan
2. Dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset.

Pada *revaluastion* model, setelah diakui sebagai aset, aset tetap dicatat sebesar :

1. Jumlah revaluasian, yaitu nilai wajar pada tanggal revaluasi
2. Dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset yang terjadi setelah tanggal revaluasi.

Nilai wajar adalah nilai dimana suatu aset dapat dipertukarkan atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's lenght transaction*), bukan nilai yang akan diterima atau dibayarkan entitas dalam suatu transaksi yang dipaksakan, likuidasi yang dipaksakan, atau penjualan akibat kesulitan keuangan.

Entitas menentukan apakah suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial atau tidak dengan mempertimbangkan sejauh mana arus kas masa depan diharapkan dapat berubah sebagai akibat dari transaksi ini. Suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial jika :

- a. Konfigurasi (Resiko, waktu dan jumlah) arus kas aset yang diterima berbeda dari konfigurasi dari aset yang diserahkan; atau
- b. Nilai khusus entitas dari kegiatan operasional entitas yang dipengaruhi oleh transaksi tersebut berubah sebagai akibat dari pertukaran; dan
- c. Selisih antara (a) dan (b) adalah relatif signifikan terhadap nilai wajar dari aset yang dipertukarkan. Ilyas Wirawan, Priantara Diaz, (2015: 208)

2.2.2 Model Revaluasi

Nilai wajar tanah dan bangunan biasanya ditentukan melalui penilaian yang dilakukan oleh penilai yang memiliki kualifikasi profesional berdasarkan bukti pasar. Nilai wajar pabrik dan peralatan biasanya menggunakan nilai pasar yang ditentukan oleh penilai. Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:209).

2.2.2.1 Hierarki penentuan nilai wajar

Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:210) kuotasi harga di pasar aktif, Jika pasar tidak aktif, maka menggunakan teknik penilaian yang meliputi :

- a. Penggunaan transaksi-transaksi pasar wajar yang terkini antara pihak-pihak yang menegerti, berkeinginan, jika tersedia.

- b. Referensi atas nilai wajar terkini dari instrumen lain yang secara substansial sama.
- c. Analisis arus kas yang didiskonto (*discount cash flow analysis*)
- d. Model penetapan harga opsi (*option pricing model*)

Jika tidak ada pasar yang dapat dijadikan dasar penentuan nilai karena sifat aset yang khusus dan jarang diperjualbelikan, maka entitas perlu mengestimasi nilai wajar menggunakan pendekatan penghasilan atau biaya pengganti yang telah disusutkan (*depreciated replacement cost*).

2.2.2.2 Frekuensi penilaian aset tetap

Frekuensi revaluasi tergantung perubahan nilai wajar sari suatu aset tetap yang direvaluasi, jika nilai wajar dari aset yang direvaluasi berbeda secara material dari jumlah tercatatnya, maka revaluasi lanjutan perlu dilakukan. Beberapa aset tetap mengalami perubahan nilai wajar secara signifikan dan fluktuatif maka perlu direvaluasi secara tahunan. Revaluasi tahunan seperti itu tidak perlu dilakukan apabila perubahan nilai wajar tidak signifikan. Namun demikian, aset tersebut mungkin perlu direvaluasi setiap tiga atau lima tahun sekali Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:210).

Pada model revaluasi, revaluasi harus dilakukan dengan keteraturan yang cukup reguler untuk memastikan jumlah tercatat tidak berbeda secara material dari jumlah yang ditentukan dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal neraca.

2.2.2.3 Akumulasi penyusutan.

Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:210) apabila suatu aset tetap direvaluasi, akumulasi penyusutan pada tanggal revaluasi diperlakukan dengan metode proporsional atau eliminasi sebagai berikut:

- a. Akumulasi penyusutan disajikan kembali secara proporsional dengan perubahan dalam jumlah tercatat bruto dari aset sehingga jumlah tercatat aset setelah revaluasi sama dengan jumlah revaluasian. Metode ini sering digunakan apabila aset direvaluasi dengan cara memberi indeks untuk menentukan biaya pengganti yang telah disusutkan.
- b. Akumulasi penyusutan dieliminasi terhadap jumlah tercatat bruto dari aset dan jumlah tercatat neto setelah eliminasi disajikan kembali sebesar jumlah revaluasian dari aset tersebut. Metode ini sering digunakan untuk bangunan.

Jumlah penyesuaian yang timbul dari penyajian kembali atau eliminasi akumulasi penyusutan membentuk bagian dari kenaikan atau penurunan dalam jumlah tercatat (*carrying value*).

2.2.2.4 Pengukuran setelah pengakuan awal pada model revaluasi.

Jika suatu aset tetap direvaluasi, maka seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama harus direvaluasi. Suatu aset tetap adalah pengelompokan aset yang memiliki sifat dan kegunaan yang serupa dalam operasi normal entitas. Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:211). Berikut adalah contoh dari kelompok aset yang terpisah :

- a. Tanah
- b. Tanah dan bangunan
- c. Mesin
- d. Kapal
- e. Pesawat udara
- f. Kendaraan bermotor
- g. Perabotan, dan
- h. Peralatan kantor.

Aset-aset dalam suatu kelompok aset tetap harus direvaluasi secara bersamaan untuk menghindari revaluasi aset secara selektif dan bercampurnya biaya perolehan dan nilai lainnya pada saat yang berbeda-beda. Namun, suatu kelompok aset dapat direvaluasi secara bergantian (*rolling basis*) sepanjang revaluasi dari kelompok aset tersebut dapat diselesaikan secara lengkap dalam waktu yang singkat dan sepanjang revaluasi dimutakhirkan.

2.2.3 Penyusutan

Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:214) Penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan (*depreciable amount*) dari suatu aset selama umur manfaatnya (*useful life*). Penyusutan dilakukan pada aset tetap dengan cost model atau revaluation model. Jumlah yang dapat disusutkan adalah biaya perolehan suatu aset, atau jumlah lain yang menjadi pengganti biaya perolehan, dikurangi nilai residunya. Nilai residu aset adalah jumlah yang diperkirakan akan diperoleh entitas saat ini dari pelepasan aset, setelah dikurangi

taksiran biaya pelepasan, jika aset tersebut telah mencapai umur dan kondisi yang diharapkan pada akhir umur manfaatnya.

Nilai residu dan umur manfaat suatu aset harus di-*review* minimum setiap akhir tahun buku. Jika hasil *review* berbeda dengan estimasi sebelumnya, maka perbedaan tersebut harus diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi. Setiap bagian aset tetap yang memiliki biaya perolehan cukup signifikan terhadap total biaya perolehan seluruh aset harus disusutkan secara terpisah. Contoh rangka dan mesin pesawat.

Beban penyusutan untuk setiap periode harus diakui dalam laporan laba rugi kecuali jika beban tersebut dimasukkan dalam jumlah tercatat aset lain. Misalnya penyusutan pabrik dan peralatan dimasukkan dalam biaya konversi dari persediaan (bagian dari biaya produksi). Penyusutan aset dimulai pada saat aset tersebut siap digunakan yaitu saat aset tersebut berada dilokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen.

Penyusutan aset dihentikan lebih awal ketika aset diklasifikasikan sebagai aset dimiliki untuk dijual, dan aset dihentikan pengakuannya. Implikasinya, kecuali apabila telah habis disusutkan, penyusutan tidak dihentikan sekalipun aset sedang tidak digunakan atau dihentikan penggunaannya. Tanah dan bangunan merupakan aset yang berbeda dan harus diperlakukan sebagai aset terpisah walaupun diperoleh sekaligus. Jika biaya perolehan tanah yang didalamnya termasuk biaya untuk membongkar, memindahkan dan memugar, dan manfaat yang diperoleh dari pembongkaran, pemindahan, dan pemugaran tersebut terbatas,

maka biaya tersebut harus disusutkan selama periode manfaat yang diperolehnya. Pada umumnya tanah memiliki umur ekonomis tak terbatas sehingga tidak disusutkan, kecuali entitas meyakini umur ekonomis tanah terbatas. Perlakuan akuntansi tanah yang diperoleh dengan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, dan lainnya mengacu pada PSAK 25 : Hak Atas Tanah.

2.2.3.1 Umur (masa) manfaat

Menurut Ilyas Wirawan, Priantara Diaz (2015:214), umur manfaat (*useful life*) adalah suatu periode dimana aset diharapkan akan digunakan oleh entitas, atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan akan diperoleh dari aset tersebut oleh entitas. Faktor yang harus diperhatikan dalam menentukan umur manfaat :

- a. Prakiraan daya pakai aset
- b. Prakiraan tingkat keausan fisik
- c. Keusangan teknis dan keusangan komersil
- d. Pembatasan penggunaan aset karena aspek hukum atau peraturan tertentu.

Estimasi umur manfaat aset merupakan hal yang membutuhkan pertimbangan berdasarkan pengalaman entitas terhadap aset yang serupa. Umur manfaat aset ditentukan berdasarkan kegunaan yang diharapkan oleh entitas. Kebijakan manajemen aset suatu entitas dapat meliputi pelepasan aset yang bersangkutan setelah suatu waktu tertentu aset tersebut digunakan atau setelah bagian tertentu dari manfaat suatu aset dikonsumsi sebelum aset tersebut mencapai batas

maksimum pemanfaatannya. Oleh karena itu, umur manfaat dari suatu aset dapat lebih pendek dari umur ekonomi dari aset tersebut.

2.2.3.2 Metode penyusutan

Metode penyusutan yang digunakan harus mencerminkan ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomis masa depan atas aset oleh entitas dan diterapkan secara konsisten dari periode ke periode, dan harus di-review minimum setiap akhir tahun buku, dan apabila terjadi perubahan yang signifikan dalam ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan dari set tersebut, maka metode penyusutan harus diubah untuk mencerminkan perubahan pola tersebut, perubahan metode diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi sesuai PSAK 25.

Tabel 2.2

Kelompok Penyusutan Aset tetap Berdasarkan Masa Manfaat dan Tarif Penyusutan Menurut Pajak

Kelompok Harta berwujud	Masa manfaat	Tarif Penyusutan	
		Garis Lurus	Saldo Menurun
I. Bukan Bangunan			
Kelompok 1	4	25 %	50 %
Kelompok 2	8	12,5 %	25 %
Kelompok 3	16	6,25 %	12,5 %
Kelompok 4	20	5%	10 %
II. Bangunan			
Permanen	20	5 %	-
Tidak Permanen	10	10 %	-

Sumber. UU Nomor 36 Tahun 2008

2.2.4 Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak adalah langkah awal dalam manajemen pajak. Pada tahap ini dilakukan pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan, dengan maksud dapat diseleksi jenis tindakan penghematan pajak yang dilakukan. Pada umumnya penekanan perencanaan pajak adalah meminimumkan kewajiban perpajakan.

Secara umum perencanaan pajak (*tax planning*) dapat diartikan sebagai proses pengorganisasian usaha wajib pajak sedemikian rupa, sehingga hutang pajak baik pajak penghasilan maupun pajak-pajak lainnya berada diposisi lebih rendah. Sepanjang hal tersebut memungkinkan baik oleh ketentuan maupun peraturan perpajakan yang berlaku. Tidak ada satu hal pun dalam undang-undang yang melarang seseorang untuk melakukan suatu manajemen pajak, yang bertujuan untuk meminimalkan pembayaran pajak.

Secara sederhana Mardiasmo (2011:282) mengutarakan beberapa perencanaan dalam bidang perpajakan dengan tujuan penghematan perpajakan dapat dilakukan dengan prinsip-prinsip sebagai berikut :

- a. Memanfaatkan secara optimal ketentuan perpajakan yang berlaku khususnya berbagai celah kelemahan peraturan yang menguntungkan wajib pajak.
- b. Mengambil keuntungan dengan pemilihan bentuk-bentuk usaha yang tepat.
- c. Mendirikan perusahaan dalam satu jalur usaha sehingga dapat diatur secara keseluruhan penggunaan tarif pajak dan potensi penghasilan.

- d. Menyebar penghasilan ke beberapa tahun untuk menghindari pengenaan pajak dengan tarif tinggi.

Oleh karena itu setiap wajib pajak akan membuat perencanaan pajak atas setiap tindakan secara seksama. Dengan demikian bisa dikatakan bahwa tax planning adalah proses pengembalian factor yang relevan dan non tax factor yang material untuk menentukan: apakah, bagaimana, dengan siapa untuk melakukan transaksi, operasi dan hubungan dagang yang memungkinkan dan sejalan dengan tercapainya tujuan perusahaan.

2.2.4.1 Motivasi perencanaan pajak (*tax planning*)

Secara garis besar motivasi wajib pajak dalam melakukan perencanaan pajak bersumber pada tiga unsur sistem perpajakan antara lain:

- a. Kebijakan perpajakan (*Tax Policy*)

Kebijakan perpajakan merupakan panduan atau pijakan dalam melaksanakan pemungutan pajak. Pajak sebagai salah satu unsur kebijakan fiskal dalam perkembangannya digunakan untuk memberikan dorongan bagi investasi dalam pemberian tax holiday atau investment allowance yaitu pembebasan pajak atau barang-barang tertentu atau diberikan pengurangan atas pendapatan kena pajak.

- b. Undang – Undang Perpajakan (*Tax Law*)

Suatu kenyataan bahwa dimanapun tidak ada undang-undang yang dapat mengatur permasalahan secara sempurna, sehingga untuk melaksanakan undang-undang tersebut selalu diikuti dengan ketentuan

seperti peraturan pemerintah, keputusan presiden, keputusan menteri atau keputusan lainnya dalam rangka pelaksanaan bahasa undang-undang yang kadang sangat sulit ditafsirkan artinya untuk dilaksanakan.

c. *Administrasi Perpajakan (Tax Administration)*

Sebagai negara yang sedang berkembang membangun yang didukung dengan wilayah geografis yang sangat luas, Indonesia saat ini masih belum dapat melaksanakan administrasi pajak secara optimal. Hal ini mendorong wajib pajak untuk melaksanakan perencanaan pajak, dengan demikian wajib pajak terhindar dari sanksi administrasi.

2.2.5 Dasar Hukum Revaluasi Aset Tetap Untuk Tujuan Perpajakan

Dasar hukum penilaian kembali aset tetap di Indonesia adalah Pasal 19 Undang – Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan. Pasal 19 ayat (1) UU PPh menyebutkan bahwa Menteri Keuangan berwenang menetapkan peraturan mengenai penilaian kembali aset tetap dan penyesuaiannya apabila terjadi ketidaksesuaian antara biaya dengan penghasilan karena perkembangan harga. Selain itu Menteri Keuangan juga berhak menentukan tarif pajak atas selisih penilaian kembali aset tetap melalui Peraturan Menteri Keuangan.

Selanjutnya peraturan mengenai pelaksanaan revaluasi aset tetap diatur dalam PMK 191/PMK.010/2015 tentang penilaian Kembali Aset Tetap perusahaan untuk tujuan perpajakan bagi permohonan yang diajukan pada tahun 2015 dan 2016. Selain itu, pelaksanaan revaluasi aset tetap juga diatur dalam

PMK 233/PMK.03/2015 dan PMK 29/PMK.03/2016 sebagai perubahan atas PMK 191/PMK.010/2015.

Tata cara pengajuan permohonan penilaian kembali aset tetap untuk tahun 2015 dan 2016 berdasarkan ketentuan PMK 191/PMK.010/2015 diatur dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-37/PJ/2015 tentang tata cara pengajuan permohonan dan pengadministrasian penilaian kembali aset tetap untuk tujuan perpajakan bagi permohonan yang diajukan pada tahun 2015 dan 2016.

2.2.6 Revaluasi aset tetap berdasarkan PMK 191/PMK.010/2015 dan PER-37/PJ/2015

Penilaian kembali aset tetap dapat dilakukan terhadap sebagian atau seluruh aset tetap berwujud yang berada di Indonesia, dimiliki, dan dipergunakan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang merupakan Objek pajak. Aset tetap yang direvaluasi berdasarkan PMK 191/PMK.010/2015 tidak dapat dilakukan kembali sebelum melewati jangka waktu lima tahun.

Nilai aset tetap hasil penilaian kembali harus merupakan nilai yang ditetapkan oleh Kantor Jasa Penilai Publik atau ahli penilai yang memperoleh izin dari pemerintah. Nilai Aset Tetap yang ditetapkan tersebut merupakan nilai yang diperoleh berdasarkan nilai pasar atau nilai wajar aset tetap yang berlaku pada saat revaluasi aset tetap dilakukan. Jika nilai pasar tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya, Direktorat Jenderal Pajak dapat menetapkan kembali nilai pasar yang bersangkutan.

Pajak penghasilan yang bersifat final harus dilunasi sebelum permohonan penilaian kembali aset tetap untuk tujuan perpajakan diajukan kepada Direktorat Jenderal Pajak. Pajak penghasilan tersebut timbul karena adanya selisih lebih nilai aset tetap hasil penilaian kembali oleh wajib pajak diatas nilai sisa buku fiskal semula. Atas selisih tersebut dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final sebesar :

1. 3% (tiga persen), bagi wajib pajak yang telah memperoleh penetapan penilaian kembali aset tetap oleh kantor jasa penilai publik atau ahli penilai, dan melunasi pajak penghasilannya sebesar 3% tersebut dalam jangka waktu sejak PMK 191/PMK.010/2015 mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2015.
2. 4% (empat persen), bagi wajib pajak yang telah memperoleh penetapan penilaian kembali aset tetap oleh kantor jasa penilai publik atau ahli penilai, dan melunasi pajak penghasilan sebesar 4% tersebut dalam jangka waktu sejak tanggal 1 Januari 2016 sampai dengan 30 Juni 2016.
3. 6% (enam persen), bagi wajib pajak yang telah memperoleh penetapan penilaian kembali aset tetap oleh kantor jasa penilai publik atau ahli penilai, dan melunasi pajak penghasilan sebesar 6% tersebut dalam jangka waktu sejak tanggal 1 Juli 2016 sampai dengan 31 Desember 2016.
4. 10% (sepuluh persen), bagi wajib pajak yang telah memperoleh penetapan penilaian kembali aset tetap oleh kantor jasa penilai publik atau ahli penilai, dan melunasi pajak penghasilannya sebesar 10% tersebut pada tahun 2017.

2.2.7 PMK 233/PMK.03/2015 dan PMK 29/PMK.03/2016 sebagai perubahan Pertama dan Kedua atas PMK 191/PMK.010/2015

Dalam pelaksanaannya, pemerintah mengeluarkan perubahan ketentuan pelaksanaan revaluasi aset tetap untuk tujuan perpajakan yang terutang dalam PMK 233/PMK.03/2015 pada bulan Desember 2015. Pada peraturan tersebut terdapat beberapa ketentuan yang diubah oleh pemerintah. Ketentuan tersebut terkait dengan pengalihan aset tetap dan ketentuan aset tetap yang dapat dilakukan revaluasi. PMK 233/PMK.03/2015 tentu saja juga berlaku hanya untuk wajib pajak yang melakukan revaluasi aset tetap di tahun 2015 dan 2016.

Setelah dikeluarkannya PMK 233/PMK.03/2015, pemerintah kembali mengeluarkan perubahan kedua mengenai pelaksanaan revaluasi aset tetap di tahun 2015 dan 2016 melalui PMK 29/PMK.03/2016. Peraturan tersebut memberikan ketentuan mengenai adanya kriteria tertentu bagi wajib pajak yang melakukan revaluasi aset tetap. Bagi wajib pajak yang memperoleh pajak penghasilan atas selisih lebih penilaian kembali lebih dari Rp. 3 triliun tidak perlu melampirkan Surat Setoran Pajak (SSP) pada saat mengajukan permohonan kepada Direktorat Jenderal Pajak. Wajib Pajak yang memenuhi kriteria tersebut harus melunasi pajak penghasilan atas revaluasi aset tetap paling lambat tanggal 31 Desember 2016.

Meskipun PMK Nomor 191/PMK.010/2015 mengalami perubahan melalui PMK Nomor 233/PMK.03/2015 dan PMK Nomor 29/PMK.03/2016, PMK Nomor 191/PMK.010/2015 tetap menjadi Peraturan Menteri Keuangan

yang secara pokok mengatur revaluasi aset tetap untuk tujuan perpajakan yang dilakukan pada tahun 2015 dan 2016, yang sementara untuk tahun pembinaan wajib pajak saat ini menggantikan PMK Nomor 79/PMK.03/2008. Dengan demikian setelah batas waktu dari PMK Nomor 191/PMK.010/2015 ini habis, maka akan kembali kepada peraturan yang baku yakni PMK Nomor 79/PMK.03/2008.

