

## KAJIAN PENGGUNAAN ASET *ZOMBIE* DITINJAU DARI PRINSIP KONSERVATISME PADA PT SEMEN TONASA

Sumarlin

sumarlin@uin-alauddi.ac.id

Qadriawan Firdaus

qadrifirdaus27@gmail.com

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Alauddin Makassar

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana Manajemen Aset Zombie dan Bagaimana Aset Zombie dikaitkan dengan prinsip konservatisme. Objek penelitian adalah PT Semen Tonasa yang berlokasi di Desa Biringere, Kecamatan Bungoro, Kabupaten Pangkep, Sulawesi Selatan. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan interpretatif fenomenologi. Penelitian fenomenologis mengamati dengan cermat interpretasi individu atas pengalaman.

Untuk pengukuran di PT Semen Tonasa, perusahaan menggunakan kebijakan akuntansi model biaya dan untuk metode penyusutannya, perusahaan menggunakan metode garis lurus. Penggunaan kebijakan model akuntansi biaya, menunjukkan bahwa aset tetap di perusahaan mematuhi prinsip konservatisme, tetapi jika kita melihat penggunaan metode penyusutannya, aset tetap di perusahaan menunjukkan tidak mematuhi prinsip konservatisme.

**Kata Kunci:** Aset Zombie, Konservatisme, Semen Tonasa

### ABSTRACT

*This study aims to find out how Zombie Asset Management and How Zombie Assets are associated with the principle of conservatism. The object of the research is PT Semen Tonasa which is located in Biringere Village, Bungoro District, Pangkep Regency, South Sulawesi. This research is a qualitative research with an interpretative phenomenology approach. Phenomenological research carefully observes individual interpretations of experience.*

*For measurements at PT Semen Tonasa, companies use the accounting policy of the cost model and for the depreciation method, the company uses the straight-line method. The use of the cost accounting model policy shows that fixed assets in the company adhere to the principle of conservatism, but if we look at the use of the depreciation method, the fixed assets in the company show that they do not adhere to the principle of conservatism.*

**Keywords:** *Zombie Assets, Conservatism, Semen Tonasa*

## A. PENDAHULUAN

Salah satu prinsip yang dikenal dalam pengukuran nilai aset yaitu prinsip konservatisme. Secara umum, konservatisme dikatakan sebagai sebuah prinsip yang mengakui biaya atau beban terlebih dahulu dan pendapatan di belakang. Konservatisme akuntansi tidak menjadi prinsip yang diatur dalam standar akuntansi Internasional (IFRS). Jika dibandingkan dengan akuntansi konvensional, IFRS (*International Financial Reporting Standards*) berfokus pada pencatatan yang relevan, sehingga menyebabkan ketergantungan yang semakin tinggi terhadap estimasi dan berbagai *judgement*. Dalam hal ini, kebijakan yang ditetapkan IASB (*International Accounting Standard Board*) tersebut menyebabkan semakin berkurangnya penekanan atas penerapan akuntansi konservatif secara konsisten dalam pelaporan keuangan berdasarkan IFRS (Savitri 2016: 27).

Kebijakan manajemen aset suatu entitas dapat meliputi pelepasan aset yang bersangkutan setelah jangka waktu tertentu atau setelah pemanfaatan sejumlah proporsi tertentu dari manfaat ekonomik masa depan yang melekat pada aset. Berkaitan dengan penghentian dan pelepasan aset tetap, PSAK No. 16 Paragraf 67 (2011:16.20) menyatakan bahwa, jumlah tercatat suatu aset tetap dihentikan pengakuannya pada saat dilepas atau ketika tidak terdapat lagi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya (Putra 2013). Akan tetapi, terkadang manajer salah mengestimasi masa manfaat dari suatu aset tetap dan inilah yang dapat menimbulkan adanya aset *zombie*. Sesuai dengan pernyataan (Asep 2014) dalam artikelnya menyatakan bahwa, dalam akte kematian aset perusahaan ini dicatat sudah “almarhum” alias tutup usia alias meninggal, karena secara hitung-hitungan umur ekonomisnya sudah habis. Namun pada kenyataannya, fisik aset ini masih sering terlihat keluyuran. Itulah yang dimaksudkan dengan aset *zombie*.

Menurut Warni (2016), Jika dalam suatu entitas terdapat aset *zombie*, maka laporan keuangan menjadi tidak valid atau akurat karena tidak mencerminkan keadaan sebenarnya, dimana nilai buku sudah nol tapi aset masih digunakan. Urgensitas aset tetap sebagai penggerak aktivitas perlu dicatat dan dilaporkan secara wajar dan mengacu pada PSAK. Sesuai dengan dasar hukum dari Al-Qur'an dalam potongan ayat Surah Al Baqarah: 282 yang terjemahannya:

“Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermu'amalah tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. Dan hendaklah seorang penulis di antara kamu menuliskannya dengan benar. Dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah

mengajarkannya, maka hendaklah ia menulis. Dan hendaklah orang yang berhutang itu mendiktekan, dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun daripadanya.”

Akuntansi merupakan alat untuk melakukan pengamanan harta kekayaan, meningkatkan pengendalian dan pengawasan serta alat untuk mewujudkan tata kelola yang baik, sehingga tercipta akuntabilitas dan transparansi (Sitompul, dkk 2016). Transparansi merupakan suatu cerminan dari kejujuran dan dalam agama kejujuran adalah segalanya. Sebagaimana Nabi Shallallahu ‘alaihi wa sallam bersabda yang artinya:

“Hendaklah kalian selalu berlaku jujur, karena kejujuran membawa kepada kebaikan, dan kebaikan mengantarkan seseorang ke Surga.”

Dalam hadits ini Nabi Shallallahu ‘alaihi wa sallam memerintahkan umatnya berlaku jujur dalam perkataan, perbuatan, ibadah dan dalam semua perkara (Jawas 2015). Maka dari itu, pengakuan untuk aset tetap, baik yang masih ada umur manfaatnya ataupun yang habis umur manfaatnya harus tersaji dengan jelas dalam laporan keuangan.

Ketika ada fenomena aset *zombie*, besar kemungkinan biaya-biaya atas aset tersebut semakin besar, karena aset tersebut mengalami penurunan yang disebabkan pemakaian, kerusakan, dan ketinggalan zaman. Hal tersebut akan mengakibatkan pada sisi aset, nilai aset jangka panjang menjadi terlalu kecil diakui; Pada ekuitas pemilik, nilai laba ditahan juga terlalu kecil diakui; Nilai laba ditahan terlalu kecil karena laba bersih pada setiap periode terlalu kecil; dan Nilai laba bersih menjadi terlalu kecil diakui karena biaya menjadi terlalu besar untuk diakui. Hal-hal tersebut tentunya akan mengakibatkan kesalahan penyajian. Melihat fenomena tersebut, maka rumusan masalah dari penelitian ini adalah: 1) Bagaimana perlakuan akuntansi aset *zombie* pada PT Semen Tonasa? 2) Bagaimana aset *zombie* pada perusahaan yang dikaitkan dengan prinsip konservatisme?

## **B. TINJAUAN TEORETIS**

### **a. Konservatisme Akuntansi**

Akuntansi konservatif adalah sikap yang diambil oleh akuntan dalam menghadapi dua atau lebih alternatif dalam penyusunan laporan keuangan. Apabila lebih dari satu alternatif tersedia maka sikap konservatif ini cenderung memilih alternatif yang tidak akan membuat aset dan pendapatan terlalu besar (Septiana dan Tarmizi

2015). Definisi konservatisme menurut Harahap (2012) menyatakan bahwa, konservatisme merupakan prinsip penting dalam pelaporan keuangan yang dimaksudkan agar pengakuan dan pengukuran aset serta laba dilakukan dengan penuh kehati-hatian oleh karena aktivitas ekonomi dan bisnis dilingkupi ketidakpastian. Ketidakpastian harus dicerminkan dalam laporan keuangan agar nilai prediksi dan kenetralan dapat diperbaiki. Tidak ada ketentuan dalam konservatisme akuntansi agar aset bersih atau laba bersih disajikan terlalu rendah tetapi banyak orang yang menginterpretasikan seperti itu. Tujuannya adalah jika diaplikasikan secara tepat adalah menyediakan pedoman yang paling rasional dalam situasi sulit dan tidak menyajikan angka pada laba bersih dan aset bersih yang terlalu tinggi.

Konservatisme akuntansi tidak menjadi prinsip yang diatur dalam standar akuntansi Internasional (IFRS). Hellman (2007) dalam Juanda (2012) menyatakan bahwa konservatisme merupakan konsep akuntansi yang problematik. Para teoritis kurang menyukai ide tentang pelaporan aset terlalu rendah, utang terlalu tinggi, penundaan pengakuan *revenu*, dan penyegeeraan pembiayaan. Namun demikian, kebutuhan akan Konservatisme seringkali dikaitkan dengan realibilitas pelaporan peristiwa masa lalu, yang berimplikasi pada penekanan pada *backward looking, stewardship*, dan perilaku auditor. Bagi auditor, pelaporan konservatisme akan menghindarkan dirinya dari potensi tuntutan hukum. Akan tetapi, atas dasar standar akuntansi modern yang berorientasi *future oriented*, yang bertujuan membantu investor dan *stakeholder* dalam pengambilan keputusan yang lebih relevan, akan meninggalkan prinsip konservatisme tersebut.

#### **b. Perlakuan Akuntansi Aset Tetap**

Aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk dikategorikan sebagai aset tetap pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan 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 diatribusikan ke aset pada saat pertama kali diakui. Ada beberapa cara perolehan aset tetap yaitu, pembelian tunai, pembelian secara gabungan, pembelian angsuran, pembelian melalui pertukaran, diperoleh dari hadiah atau donasi, aset tetap yang dibangun sendiri.

Selama aset tetap dipergunakan dalam operasi perusahaan, biasanya timbul pengeluaran-pengeluaran yang berkaitan dengan aset tetap yang bersangkutan, misalnya pengeluaran untuk reparasi dan pemeliharaan rutin, penambahan atau penggantian komponen

aset yang bersangkutan. Pada dasarnya pengeluaran-pengeluaran tersebut di atas dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*), dimana pengeluaran untuk aset tetap yang manfaatnya dinikmati tidak lebih dari satu periode akuntansi dan pengeluaran modal (*capital expenditure*), dimana pengeluaran untuk aset tetap yang manfaatnya dapat dinikmati lebih dari satu periode akuntansi. Jenis pengeluaran yang bersifat demikian dicatat sebagai tambahan bagi harga perolehan aset tetap yang bersangkutan.

Perusahaan dapat memilih model biaya atau model revaluasi sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama. Dimana model biaya, setelah diakui sebagai aset, aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan serta akumulasi rugi penurunan nilai aset dan model revaluasi, setelah diakui sebagai aset, aset tetap yang nilai wajarnya dapat diukur secara andal harus dicatat pada jumlah revaluasian. 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 length transaction*).

Menurut Mairuhu dan Tinangon (2014), Standar Akuntansi Keuangan (2012) menyatakan bahwa "Jumlah yang dapat disusutkan dialokasikan ke setiap periode akuntansi selama masa manfaat aset dengan berbagai metode yang sistematis. Metode manapun yang dipilih, konsistensi dalam penggunaannya adalah perlu, tanpa memandang tingkat profitabilitas perusahaan dan pertimbangan perpajakan, agar dapat menyediakan daya banding hasil operasi perusahaan dari periode ke periode". Aset tetap berwujud dapat disusutkan dalam beberapa metode, beberapa jenis metode penyusutan atas aset tetap menurut PSAK 16 yang dapat diterapkan di Indonesia adalah metode penyusutan garis lurus (*straight line method*), saldo menurun ganda (*double declining balance method*), dan metode unit produksi (*units of production method*). Serta tambahan metode penyusutan lainnya yaitu penyusutan berdasarkan jumlah angka tahun (*sum of the years digits method*).

Penghentian atau pelepasan mengharuskan perusahaan untuk mengadakan penghapusan pencatatan terhadap semua rekening yang berkaitan dengan aset. Penghentian atau pelepasan dapat dilakukan dengan cara pembuangan aset tetap, penjualan aset tetap, dan pertukaran aset tetap. Selisih antara nilai tukar aset lama dengan harga aset baru merupakan jumlah yang harus dibayar. Selisih antara nilai tukar dan nilai buku merupakan keuntungan atau kerugian dari penukaran. Apabila nilai tukar lebih besar dari pada nilai buku, maka

diperoleh keuntungan. Sebaliknya, apabila nilai tukar lebih kecil dari pada nilai buku, maka diperoleh kerugian.

### c. Aset *Zombie*

Asep (2014) dalam artikelnya menyatakan bahwa, dalam akte kematian aset perusahaan ini dicatat sudah “almarhum” alias tutup usia alias meninggal, karena secara hitung-hitungan umur ekonomisnya sudah habis. Namun pada kenyataannya, fisik aset ini masih sering terlihat keluyuran. Seperti halnya dengan *zombie* yang ada dalam film adalah suatu makhluk yang tidak bernyawa atau berjiwa, tidak ada sumber darahnya lagi, tetapi punya naluri dan bisa bergerak. Itulah yang dimaksudkan dengan aset *zombie*. Dalam akuntansi, tidak ada istilah aset yang nilai bukunya nol, tapi masih digunakan dalam kegiatan operasi. Dalam PSAK 16 revisi 2011 menjelaskan bahwa, umur manfaat aset ditentukan berdasarkan kegunaan yang diharapkan oleh entitas. Akan tetapi, terkadang manajer salah mengestimasi masa manfaat dari suatu aset tetap. Jadi apabila aset tetap sudah bernilai buku nol, itu artinya sudah tidak bisa lagi beroperasi bagi perusahaan. Walaupun umur manfaatnya sudah habis, tindakan yang dilakukan yaitu melakukan pelepasan aset.

Dalam ilmu akuntansi, nilai ekonomi aset bernilai nol adalah aset yang sudah tidak bisa memberikan manfaat kepada perusahaan, manfaat aset lebih cepat habis dibandingkan kenyataannya. Ketika ada fenomena aset *zombie*, besar kemungkinan biaya-biaya atas aset tersebut semakin besar. Jika hal tersebut terjadi, maka laporan keuangan menjadi tidak valid atau akurat karena tidak mencerminkan keadaan sebenarnya, dimana nilai buku sudah nol tapi aset masih digunakan. Hal tersebut akan mengakibatkan pada sisi aset, nilai aset jangka panjang menjadi terlalu kecil diakui; pada ekuitas pemilik, nilai laba ditahan juga terlalu kecil diakui; nilai laba ditahan terlalu kecil karena laba bersih pada setiap periode terlalu kecil; nilai laba bersih menjadi terlalu kecil diakui karena biaya menjadi terlalu besar untuk diakui.

Hal-hal tersebut diatas tentunya akan mengakibatkan kesalahan penyajian. Jika nilainya kecil, maka salah saji yang diakibatkan tidak material, sehingga tidak perlu diambil tindakan. Jika bernilai besar sudah pasti kesalahan penyajian bersifat material dan dapat merugikan pengguna laporan keuangan dan harus dilakukan koreksi. Dampak lain yang dapat disebabkan oleh aset *zombie* tersebut ialah mogok saat beroperasi atau terjadi kecelakaan yang disebabkan atas aset tersebut. Dampak yang ditimbulkan tidak hanya merugikan karyawan akan tetapi berdampak pula kepada

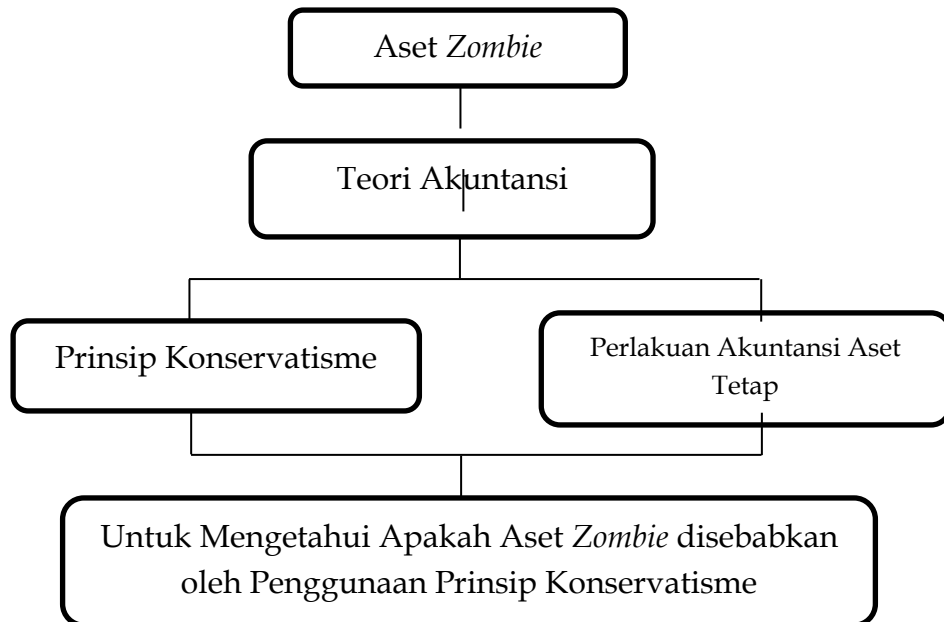
masyarakat sekitar, sehingga kerugian yang akan timbul semakin besar bagi perusahaan.

#### **d. Penggunaan Aset *Zombie* Ditinjau dari Prinsip Konservatisme**

Dikatakan aset *zombie* menganut prinsip konservatisme, dapat dilihat pada IAS 16 (*Property, Plant, and Equipment*), mengatur bahwa dalam pengukuran nilai aset tetap, perusahaan dapat memilih penggunaan metode biaya atau revaluasi (Savitri 2016: 28). Metode revaluasi yang mensyaratkan perusahaan untuk memperbarui aset secara periodik atas nilai pasarnya dinyatakan sebagai metode kurang konservatif. Aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, juga dapat dilihat dari beberapa pengukuran. Watts (2003) dalam Savitri (2016: 45-48) membagi konservatisme menjadi 3 pengukuran, yaitu *Earning/Stock Return Relation Measure*, *Earning/Accrual Measures* dan *Net Asset Measure*. *Earning/Accrual Measures*. Pada penelitian ini, peneliti menggunakan pengukuran *Earning/Accrual Measures*, dimana semakin besar akrual negatif maka akan semakin konservatif akuntansi yang diterapkan. Akrual yang dimaksud adalah perbedaan antara laba bersih sebelum depresiasi/amortisasi dan arus kas kegiatan operasi.

Wijaya (2012), melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi pilihan perusahaan terhadap akuntansi konservatif. Dalam analisisnya digunakan empat asumsi untuk mengkategorikan sebuah perusahaan dikatakan menerapkan akuntansi konservatif. Empat asumsi tersebut antara lain *Pertama*, dilihat dari metoda pencatatan persediaan, dimana perusahaan yang menggunakan FIFO akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif dibandingkan dengan metoda LIFO; *Kedua*, dilihat dari metoda penyusutan yang digunakan, dimana perusahaan dengan metode *double declining methods* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif jika dibandingkan dengan metoda garis lurus karena akan menghasilkan kos yang lebih tinggi; *Ketiga*, dilihat dari perioda amortisasi, dimana perusahaan dengan metoda amortisasi yang lebih pendek menunjukkan perusahaan tersebut konservatif; *Keempat*, dilihat dari pengakuan terhadap biaya riset dan pengembangan, dimana bila biaya riset dan pengembangan diakui sebagai kos pada perioda berjalan maka perusahaan akan menghasilkan laporan keuangan yang konservatif jika dibandingkan bila perusahaan mencatat biaya riset sebagai aset. Dari pernyataan diatas, kita dapat melihat penyebab aset *zombie* menganut prinsip konservatisme yaitu apabila metoda penyusutan yang digunakan adalah *double declining methods*.

### e. Rerangka Konseptual



### C. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah kualitatif, dimana penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan hasil yang se-objektif mungkin. Maka dari itu penelitian ini menggunakan pendekatan interpretif fenomenologi. Menurut Edmund Husserl, Fenomenologi berangkat dari pra pengalaman empiris dan membebaskan segala bentuk teori pengetahuan, dengan tidak memberikan penilaian dan interpretasi terhadap objek yang menampakkkan dalam kesadaran, dengan cara menanggukkan atau menunda penilaian interpretasi untuk menemukan hakikat (Hardiansyah 2013). Hakikat tidak terletak di belakang atau di atas peristiwa, tetapi berada di dalamnya.

Menurut Emzir (2010: 22), penelitian fenomenologis melihat secara dekat interpretasi individual tentang pengalaman-pengalaman. Peneliti fenomenologis berusaha memahami makna dari sebuah pengalaman dari perspektif partisipan. Mereka memperkenalkan bahwa terdapat banyak cara yang berbeda untuk menginterpretasikan pengalaman yang sama dan tidak pernah berasumsi bahwa mereka (peneliti) mengetahui apa makna sesuatu bagi orang yang mereka teliti, karena peneliti fenomenologis menghargai bahwa pengalaman bervariasi dan kompleks. Mereka biasanya mengumpulkan sejumlah data melampaui waktu dari partisipan mereka.



## D. HASIL DAN PEMBAHASAN

### a. Perlakuan Akuntansi Aset Zombie

Dalam akuntansi, tidak ada istilah aset yang nilai bukunya nol tapi masih digunakan dalam kegiatan operasi. Walaupun umur manfaatnya sudah habis, tindakan yang dilakukan yaitu melakukan pelepasan aset. Agar diharapkan tidak menimbulkan dampak yang menyebabkan timbulnya beban besar atas aset tersebut atau terjadi kejadian seperti kecelakaan yang dapat menyebabkan jatuhnya korban. Berkaitan dengan penghentian dan pelepasan aset tetap, PSAK No. 16 Paragraf 67 (2011:16.20) menyatakan bahwa, jumlah tercatat suatu aset tetap dihentikan pengakuannya pada saat dilepas atau ketika tidak terdapat lagi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya (Putra 2013). Namun ada juga aset tetap yang masa manfaatnya sudah habis, akan tetapi aset tersebut masih beroperasi. Hal inilah yang disebut aset *zombie*. Sesuai dengan pernyataan (Asep 2014) dalam artikelnya menyatakan bahwa, dalam akte kematian aset perusahaan ini dicatat sudah “almarhum” alias tutup usia alias meninggal, karena secara hitung-hitungan umur ekonomisnya sudah habis namun pada kenyataannya fisik aset ini masih sering terlihat keluyuran.

Aset tetap yang habis masa manfaatnya tidak disajikan secara rinci dalam laporan keuangan PT Semen Tonasa dan hanya angka total saja, namun untuk yang lebih terinci disajikan pada daftar aset perusahaan. Sesuai dengan hasil wawancara pada Pak Zaenal selaku *Associate* bidang *Accounting*, menyatakan bahwa:

“Aset yang habis masa manfaatnya tidak terpublish dek, hanya angka total saja di laporan keuangan. Dia tetap tersaji di laporan keuangan tapi dia posisinya itu nol nilainya tapi kan dia di laporan keuangan. Kan itu cuma kendaraan sekian, ketika kita masuk rincian tetap ada tapi dia tidak ada nilai . Nanti ketika dia mau didispos harus ada persetujuan manajemen dia mau dijual atau dilelang itu harus ada persetujuan dari manajemen. Selama tidak ada persetujuan itu tetap kita sajikan, hanya aset tapi nilainya nol”.

Dari hasil wawancara di atas, laporan keuangan PT Semen Tonasa yang bisa diakses oleh masyarakat tidak mencerminkan aset tetap secara keseluruhan. Transparansi merupakan suatu cerminan dari kejujuran dan dalam agama kejujuran adalah segalanya. Maka dari itu, pengakuan untuk aset tetap, baik yang masih ada umur manfaatnya ataupun yang habis umur manfaatnya harus tersaji dengan jelas dalam laporan keuangan.

Pengungkapan aset *zombie* pada PT Semen Tonasa disajikan pada daftar aset perusahaan sebagai berikut ini:

**Tabel 4.3**  
**Aset *Zombie* pada PT Semen Tonasa Tahun 2016**

Nama Aset	Unit	Aset nilai buku (0) / Unit	Aset yang dilelang / Unit	Aset <i>Zombie</i> (%)	Aset yang dilelang (%)	Aset masih digunakan (%)
Peralatan	6.023	5.685	-	94%	-	100%
Kendaraan	256	247	47	96%	19%	81%
Mesin	19.940	11.938	13	60%	0,1%	99,9%
Bangunan	985	599	-	61%	-	100%
Prasarana	250	80	-	32%	-	100%
<b>Jumlah</b>	<b>27.454</b>	<b>18.549</b>	<b>60</b>	<b>67%</b>	<b>0,3%</b>	<b>99,7%</b>

(Sumber: Data diolah oleh peneliti melalui temuan hasil review list aset tahun 2016 PT Semen Tonasa)

#### b. Pengakuan

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat keekonomian di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada jumlah tercatat aset yang bersangkutan (Koapaha dkk. 2014). Selama aset tetap dipergunakan dalam operasi perusahaan, biasanya timbul pengeluaran-pengeluaran yang berkaitan dengan aset tetap yang bersangkutan, misalnya pengeluaran untuk reparasi dan pemeliharaan rutin, penambahan atau penggantian komponen aset yang bersangkutan. Dalam PSAK 16 revisi 2011 Paragraf 12 menyatakan, sesuai dengan prinsip pengakuan dalam paragraf 07, entitas tidak boleh mengakui biaya perawatan sehari-hari aset tetap sebagai bagian dari aset bersangkutan. Biaya-biaya ini diakui dalam laba rugi saat terjadinya. Biaya perawatan sehari-hari terutama terdiri atas biaya tenaga kerja dan bahan habis pakai (*consumables*) termasuk di dalamnya suku cadang kecil. Pengeluaran-pengeluaran untuk hal tersebut sering disebut “biaya pemeliharaan dan perbaikan” aset tetap. Terkait dengan hal tersebut, pengakuan biaya pada aset yang telah habis masa manfaatnya pada PT Semen Tonasa dijelaskan oleh Pak Zaenal selaku *Associate* pada bidang *Accounting* sebagai berikut:

“Dicatat sebagai biaya pemeliharaan dalam laba rugi. Ketika biaya itu kan terinci sebenarnya. Kayak ini yang diperbaiki ini yang tidak. Kalau dia perbaikannya sifatnya mayor, mayor itu perbaikannya dia menyeluruhki toh, misalnya masa manfaatnya ini aset habismi kita mau repair itu kita langsung dispos semua, tapi di sistem kan sudah habismi juga masa manfaatnya tidak perlumi lagi didispos toh langsung kita buat aset baru kan di repair itu diperbaiki full ceritanya, dipasang lagi masuk aset lagi. Masa manfaatnya diukur lagi dia dihitung lagi secara andal toh, berapa biaya pemeliharaannya apa-apa saja yang diganti. Kalau dia pemeliharaannya yang kecil-kecil itu tetap kita catat ke biaya pemeliharaan kecuali kalau dia besar itu baru kita catat apakah aset itu diganti atau didispos atau dihapus. Kalau dia terlalu besar pemeliharaannya kan kalau 10% diperbaiki kan sedikitji tapi kalau ada pemeliharaan sampai 80% bisa langsung ganti”.

Berdasarkan pernyataan diatas, biaya pemeliharaan pada aset yang habis masa manfaatnya tetap diakui sebagai biaya pemeliharaan pada laporan laba rugi. Akan tetapi apabila biaya pemeliharaannya sudah besar, perusahaan akan menggantinya dengan aset baru dari pada memilih untuk melakukan pemeliharaan atau perbaikan. Entitas harus mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan ini terhadap semua biaya perolehan aset tetap pada saat terjadinya. Biaya-biaya tersebut termasuk biaya awal untuk memperoleh atau mengkonstruksi aset tetap dan biaya-biaya selanjutnya yang timbul untuk menambah, mengganti, atau memperbaikinya.

### c. Pengukuran

Dalam PSAK 16 revisi 2011 menyatakan bahwa, Entitas memilih model biaya dalam paragraf 30 atau model revaluasi dalam paragraf 31 sebagai kebijakan akuntansinya dan menerapkan kebijakan tersebut terhadap seluruh aset tetap dalam kelompok yang sama. Terkait dengan hal tersebut, informan dalam penelitian ini menjelaskan bahwa pengukuran setelah pengakuan pada aset tetap di PT Semen Tonasa adalah model biaya, sebagaimana yang diutarakan oleh Pak Maulana selaku *Manager of General Accounting*, pernyataannya sebagai berikut:

“Menggunakan model biaya, karena kalau menggunakan revaluasi aktiva itu kita harus izin ke pemegang saham, gak bisa langsung sembarangan, kita kan *holding*”.

Dari pernyataan diatas, maka disimpulkan bahwa pengukuran aset tetap pada PT Semen Tonasa menggunakan model biaya. Karena apabila menggunakan model revaluasi harus izin ke pemegang saham dan apabila salah satu aset menggunakan model revaluasi, maka aset tetap yang lain harus revaluasi juga. Model biaya juga lebih mudah digunakan, karena lebih jelas akumulasinya. Namun akan lebih baik apabila perusahaan menggunakan model revaluasi. Agar kondisi dari aset pada perusahaan mencerminkan yang sebenarnya, karena penilaian asetnya berdasarkan nilai wajar.

Aset tetap berwujud dapat disusutkan dalam beberapa metode, beberapa jenis metode penyusutan atas aset tetap menurut PSAK 16 yang dapat diterapkan di Indonesia adalah metode penyusutan garis lurus (*straight line method*), saldo menurun ganda (*double declining balance method*), dan metode unit produksi (*units of production method*). Serta tambahan metode penyusutan lainnya yaitu penyusutan berdasarkan jumlah angka tahun (*sum of the years digits method*). Mairuhu dan Tinangon (2014) menyatakan bahwa, jumlah yang dapat disusutkan dialokasikan ke setiap periode akuntansi selama masa manfaat aset dengan berbagai metode yang sistematis. Metode manapun yang dipilih, konsistensi dalam penggunaannya adalah perlu, tanpa memandang tingkat profitabilitas perusahaan dan pertimbangan perpajakan, agar dapat menyediakan daya banding hasil operasi perusahaan dari periode ke periode.

Dalam PT Semen Tonasa, metode penyusutan yang digunakan adalah metode garis lurus. Sesuai dengan pernyataan informan dalam penelitian ini yaitu Pak Maulana selaku *Manager of General Accounting* adalah sebagai berikut:

*“Straight Line, alasannya yah pengakuan beban itu kan rata terus lebih mencerminkan kondisi yang sebenarnya”*

Berdasarkan pernyataan Pak Maulana, metode penyusutan yang digunakan pada PT Semen Tonasa adalah *Straight Line Method* (metode garis lurus). Dimana metode ini menghasilkan pembebanan yang tetap selama umur manfaat aset jika nilai residunya tidak berubah dan lebih mencerminkan kondisi yang sebenarnya. Metode ini termasuk yang paling luas dipakai. Untuk penerapan *matching cost principle*, metode garis lurus dipergunakan untuk menyusutkan aset-aset yang fungsionalnya tidak terpengaruh oleh besar kecilnya volume produk atau jasa yang dihasilkan seperti bangunan dan peralatan kantor.

#### **d. Penghentian Pengakuan**

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 16 revisi 2011 paragraf 67 dan 68 menyatakan bahwa, jumlah tercatat aset tetap dihentikan pengakuannya pada saat dilepas atau ketika tidak

terdapat lagi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap dimasukkan dalam laba rugi pada saat aset tersebut dihentikan pengakuannya (kecuali PSAK 30: Sewa mengharuskan perlakuan yang berbeda dalam hal transaksi jual dan sewa-balik). Keuntungan tidak boleh diklasifikasikan sebagai pendapatan.

Dalam PT Semen Tonasa, penghentian pengakuan atau pelepasan aset tetap dilakukan dengan cara menjual aset. Sesuai dengan hasil wawancara dengan Pak Rivai selaku *Section of Insurance and Asset Manager*, menyatakan bahwa:

“Kalo Aset. Kalo dia material sisa atau kotoran publik, yah itu mekanismenya diserahkan ke yayasan yah. Nanti yayasan yang menjual. Tapi kalau dia aset tetap, pihak tonasa memang yang melakukan, membentuk tim lelang kemudian ditunjuk satu balai lelang untuk melakukan penjualan aset itu. Dan prosedur selanjutnya adalah saya harus menyurat ke sekretaris perusahaan, lalu sekretaris perusahaan akan menyurat ke dewan komisaris untuk minta persetujuan lelang aset. Jadi tidak serta merta langsung mau lelang alat berat sama kendaraan.”. (Wawancara tanggal 26 Oktober 2017).

Berdasarkan dari keterangan hasil wawancara dengan Pak Rivai di atas, pelepasan aset pada PT Semen Tonasa dilakukan dengan cara melelang aset tersebut. Jadi sebelum dilelang, aset tersebut akan dilihat nilai bukunya, kemudian penentuan harga jualnya adalah nilai wajar. Maka untuk menentukan nilai wajarnya, PT Semen Tonasa melakukan *appraisal* dengan meminta pihak ketiga dalam hal ini KJPP (Kantor Jasa Penilai Publik) untuk menilai aset tersebut, kemudian KJPP akan menerbitkan laporan penilaian dengan basis nilai likuidasi lengkap dengan contoh laporannya.

#### **e. Aset *Zombie* ditinjau dari Prinsip Konservatisme**

Aset *zombie* merupakan aset tetap yang mempunyai umur masa manfaat sudah habis alias nilai buku nol. Ketika ada fenomena aset *zombie*, besar kemungkinan biaya-biaya atas aset tersebut semakin besar, karena aset tersebut mengalami penurunan yang disebabkan pemakaian, kerusakan dan ketinggalan zaman. Dalam pembahasan ini, akan menjelaskan apakah adanya aset *zombie* pada PT Semen Tonasa disebabkan karena prinsip konservatisme. Konservatisme adalah suatu usaha untuk memilih metode akuntansi berterima umum yang akan menghasilkan pengakuan pendapatan selambat mungkin, pengakuan beban secepat mungkin, penilaian aset yang lebih rendah dan penilaian kewajiban yang lebih tinggi (Verawaty dkk. 2015).

#### f. Pengukuran Nilai Aset

Dikatakan aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, dapat dilihat pada IAS 16 (*Property, Plant, and Equipment*), mengatur bahwa dalam pengukuran nilai aset tetap, perusahaan dapat memilih penggunaan metode biaya atau revaluasi (Savitri 2016: 28). Metode revaluasi yang mensyaratkan perusahaan untuk memperbarui aset secara periodik atas nilai pasarnya dinyatakan sebagai metode kurang konservatif. Pengukuran nilai aset pada PT Semen Tonasa, menggunakan model biaya. Perusahaan menggunakan model biaya, karena apabila menggunakan model revaluasi harus izin ke pemegang saham dan apabila salah satu aset menggunakan model revaluasi, maka aset tetap yang lain harus revaluasi juga, serta lebih mudah diterapkan. Berdasarkan hal tersebut, hal ini mengindikasikan bahwa aset *zombie* pada PT Semen Tonasa, memiliki kecenderungan mengandung prinsip konservatisme. Dalam penelitian Maria (2011), menjelaskan bahwa, pendekatan biaya didasarkan pada pengertian bahwa pelaku pasar berperan menghubungkan nilai dengan biaya. Sesuai dengan pengertian konservatisme, dimana prinsip ini menunjukkan bahwa lebih disukai melaporkan nilai terendah untuk *asset* dan *revenue* dan nilai tertinggi untuk utang dan beban.

Suatu aset dikatakan menganut prinsip konservatisme, juga dapat dilihat pada metode penyusutan yang digunakan. Wijaya (2012), melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi pilihan perusahaan terhadap akuntansi konservatif. Dalam analisisnya digunakan empat asumsi untuk mengkategorikan sebuah perusahaan dikatakan menerapkan akuntansi konservatif. Salah satunya ialah dilihat dari metoda penyusutan yang digunakan, maka perusahaan dengan metode *double declining methods* akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih konservatif jika dibandingkan dengan metoda garis lurus karena akan menghasilkan kos yang lebih tinggi. Metode penyusutan yang digunakan pada PT Semen Tonasa yaitu metode garis lurus. Hal ini mengindikasikan bahwa aset pada perusahaan memiliki kecenderungan tidak menganut prinsip konservatisme. Penggunaan metode garis lurus menghasilkan pembebanan yang tetap selama umur manfaat aset jika nilai residunya tidak berubah dan lebih mencerminkan kondisi yang sebenarnya, sedangkan metode saldo menurun ganda menghasilkan kos yang lebih tinggi.

#### g. Pengukuran Konservatisme

Aset *zombie* yang menganut prinsip konservatisme, juga dapat dilihat dari beberapa pengukuran. Watts (2003) dalam Savitri (2016: 45-48) membagi konservatisme menjadi 3 pengukuran, yaitu

*Earning/Stock Return Relation Measure, Earning/Accrual Measures* dan *Net Asset Measure*. Pada penelitian ini, menggunakan pengukuran yang kedua yaitu *Earning/Accrual Measures*. Penelitian ini akan melihat akrual negatif pada PT Semen Tonasa selama tiga tahun terakhir yaitu periode 2014, 2015 dan 2016. Data tersebut disajikan sebagai berikut:

**Tabel 4.4**

**Pengukuran *Accrual Measures***

NO	NAMA	TAHUN		
		2014	2015	2016
1	Laba Sebelum Depresiasi	1.061.779.601	923.325.218	1.039.720.186
2	Arus Kas Operasi	844.948.697	821.755.149	560.403.841
<b>Akrual</b>		<b>216.830.907</b>	<b>101.570.069</b>	<b>479.316.345</b>

(Sumber: Data diolah oleh peneliti melalui temuan hasil review laporan keuangan tahun 2014, 2015 dan 2016 pada PT Semen Tonasa)

Dari data di atas, perusahaan menghasilkan akrual positif selama tiga tahun berturut-turut. Hal ini mengindikasikan bahwa aset tetap pada PT Semen Tonasa tidak menganut prinsip konservatisme.

**E. KESIMPULAN**

Dalam perusahaan, aset tetap yang habis masa manfaatnya atau bernilai buku nol tidak disajikan secara rinci dalam laporan keuangan PT Semen Tonasa dan hanya angka total saja, namun untuk yang lebih terinci disajikan pada daftar aset perusahaan. Aset *zombie* (bernilai buku nol) tersebut ada sebanyak 18.549 unit dan yang akan dijual sebanyak 60 unit. Jadi aset yang bernilai buku nol dan masih beroperasi pada perusahaan ada sebanyak 18.489 unit. Penggunaan kebijakan akuntansi model biaya, mengindikasikan bahwa aset *zombie* pada perusahaan menganut prinsip konservatisme, namun apabila kita pandang dari penggunaan metode penyusutannya, aset *zombie* pada perusahaan mengindikasikan tidak menganut prinsip konservatisme. Hal ini didukung dengan pengukuran konservatisme dengan menggunakan pengukuran *accrual measures* selama tiga tahun. Selama tiga tahun berturut-turut, perusahaan menghasilkan akrual positif yaitu pada tahun 2014 sebesar 216.830.907; pada tahun

2015 sebesar 101.570.069; dan pada tahun 2016 sebesar 479.316.345. Hal ini menunjukkan bahwa aset *zombie* pada perusahaan tidak menganut prinsip konservatisme.

Aset yang bernilai buku nol pada perusahaan sebaiknya dilakukan pelepasan aset, agar tidak menimbulkan biaya yang besar atas aset tersebut. Untuk kebijakan akuntansinya, perusahaan sebaiknya menggunakan model revaluasi. Model revaluasi lebih mencerminkan kondisi yang sebenarnya, karena yang disajikan adalah nilai wajar dari aset tersebut. Penelitian mengenai Kajian Penggunaan Aset *Zombie* masih tergolong baru, sehingga perlu penelitian selanjutnya dengan melakukan wawancara lebih mendalam, periode penelitian yang lebih panjang. Hal ini diharapkan akan ditemukan hasil penelitian baru yang dapat dikembangkan lagi dan dapat memperoleh hasil yang lebih baik dan mendalam tentang kajian penggunaan aset *zombie*

#### DAFTAR PUSTAKA

- Asep. 2014. Perlakuan Akuntansi Aset Zombie: Nilai Buku Nol masih Dipakai. [www.praktisi.ac.id](http://www.praktisi.ac.id). (Diakses pada 11 Februari 2017).
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. 2011. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan nomor 16 Aset Tetap. Jakarta: IAI.
- Emzir. 2010. *Metode Penelitian Kualitatif Analisis Data*. Rajawali Pers. Jakarta.
- Harahap, Sherly Noviana. 2012. Peranan Struktur Kepemilikan, *Debt Covenant*, Dan *Growth Opportunities* terhadap Konservatisme Akuntansi. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*. 1(2): 69-73.
- Hardiansyah. 2013. Teori Pengetahuan Edmund Husserl. *Jurnal Substantia*. 15(2): 228-238.
- Jawas, Yazid bin Abdul Qadir. 2015. Berkata Benar (Jujur) dan Jangan Dusta (Bohong). [Almanhaj.or.id](http://Almanhaj.or.id). (Diakses pada 24 Februari 2018).
- Juanda, Ahmad. 2012. Kandungan Prinsip Konservatisme dalam Standar Akuntansi Keuangan Berbasis IFRS (*International Financial Reporting Standard*). *Jurnal Humanity*. 7(2): 24-34.
- Koapaha, Veronika Debora., Jullie J. Sondakh., dan Rudy J. Pusung. 2014. Evaluasi Penerapan Perlakuan Akuntansi Aset Tetap berdasarkan PSAK No.16 pada RSUP Prof.DR.R.D. Kandou Manado. *Jurnal EMBA*. 2(3): 218-226.



- Mairuhu, Samuel dan Jantje J. Tinangon. 2014. Analisis Penerapan Metode Penyusutan Aset Tetap dan Implikasinya terhadap Laba Perusahaan pada Perum Bulog Divre Sulut dan Gorontalo. *Jurnal EMBA*. 2(4): 404-412.
- Maria, Silvyana. 2011. Analisis Perbandingan Model *Fair Value* dan Model *Historical Cost* serta Penerapannya terhadap Aset Tetap (Studi Kasus pada PT Sidomulyo Selaras Tbk). *Artikef*: 1-19.
- Putra, Trio Mandala. 2013. Analisis Penerapan Akuntansi Aset Tetap pada CV. Kombos Manado. *Jurnal EMBA*. 1(3): 190-198.
- Salampessy, Zulkarim. 2012. Kritik terhadap Teori Akuntansi Positif. *Jurnal Akuntansi*. 1(2): 106-121.
- Savitri, Enni. 2016. Konservatisme Akuntansi Cara Pengukuran, Tinjauan Empiris, dan Faktor-Faktor yang Memengaruhinya. Cetakan Pertama, Yogyakarta. Pustaka Sahila.
- Septiana, Indah Putri dan M. Irfan Tarmizi. 2015. Konservatisme Akuntansi, Efektivitas Komite Audit, Konsep Amanah dan Manajemen Laba. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*. Medan.
- Sitompul, Syahman., Nurlaila dan Hendra Harmain. 2016. Implimentasi Surat al-Baqarah Ayat 282 dalam Pertanggungjawaban Masjid Di Sumatera Timur. *Human Falah*. 3(2): 203-225.
- Suwardjono. 2014. *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Cetakan ke-8. BPFY-Yogyakarta.
- Verawaty., Citra Indah Merina., dan Fitri Yani. 2015. Insentif Pemerintah (*Tax Incentives*) dan Faktor Non Pajak terhadap Konservatisme Akuntansi Perusahaan Perbankan Di Indonesia. *Artikef*: 36-48.
- Warni, Sri. 2016. Yang Harus Dilakukan saat Nilai Ekonomi Aset Bernilai 0. Zahiraccounting.com. (Diakses tanggal 11 Januari 2018).
- Wijaya, Anggita Langgeng. 2012. Pengukuran Konservatisme Akuntansi: Sebuah *Literatur Review*. *Jurnal Akuntansi dan Pendidikan*. 1(1): 100-105