

**Analisis Penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 16 (Revisi 2007)  
atas Aktiva Tetap Pada Badan Layanan Umum Rumah Sakit Jantung dan  
Pembuluh Darah Harapan Kita**

Jurnal  
Alita Roesida  
S-1 Akuntansi STIE Indonesia Banking School.

Dosen Pembimbing  
Sparta, SE, Ak., MSi

*Abstract*

*This research focuses on the application of the fixed assets accounting in Harapan Kita National Cardiovascular Center. It attempts to achieve two main purposes: (1) to observe implementation of financial accounting standard about fixed assets (PSAK No.16) in Harapan Kita National Cardiovascular Center, (2) to observe impact of implementation fair value based on fixed assets valuation in Harapan Kita National Cardiovascular Center. The result of this research stated that Harapan Kita National Cardiovascular Center has been applied financial accounting standard (PSAK No.16) for its fixed assets favorably. Harapan Kita National Cardiovascular Center applied cost model in valuation of fixed assets. Implementation of revaluation model on fixed assets valuation gives effect to disclosure of financial statement.*

*Keyword: Fixed Assets, Cost Model, Fair Value Based, and PSAK No.16*

## **I. PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang**

Aktiva merupakan sumber ekonomi suatu perusahaan yang akan memberikan manfaat di kemudian hari, perlakuan akuntansi atas suatu aktiva dalam laporan keuangan perusahaan merupakan suatu hal yang sangat penting karena nilai yang disajikan dalam laporan keuangan merupakan informasi bagi pengguna laporan keuangan. Aktiva tetap merupakan salah satu kategori dari aktiva perusahaan yaitu aktiva berwujud yang dimiliki perusahaan dan diharapkan dapat digunakan lebih dari satu periode. Perlakuan akuntansi untuk aktiva tetap mengacu pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 16 (Revisi 2007) yang selanjutnya disebut PSAK No.16 (Revisi 2007). Dalam pernyataan tersebut, aktiva tetap dapat dinilai dengan menggunakan model biaya, yaitu aktiva tetap dinilai berdasarkan harga perolehannya. Selain itu, perusahaan dapat memilih model revaluasi, yaitu perusahaan dapat menerapkan *fair value accounting* terhadap penilaian aktiva tetap di tahun berikutnya setelah aktiva dinilai berdasarkan perolehannya.

Rumah sakit merupakan lembaga yang bergerak dibidang jasa layanan sosial di bidang kesehatan. Dalam Athia (2009), Deddi Nordiawan menyatakan bahwa rumah sakit dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu rumah sakit yang dikelola oleh pihak swasta (*private hospital*) dan rumah sakit yang dikelola oleh pemerintah (*public hospital*). Rumah sakit yang dikelola oleh pemerintah juga masih dikelompokkan menjadi dua jenis yaitu rumah sakit pemerintah yang tidak berbentuk Badan Layanan Umum atau Badan Layanan Umum Daerah dan rumah sakit pemerintah yang berbentuk Badan Layanan Umum atau Badan Layanan Umum Daerah.

Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita merupakan rumah sakit milik pemerintah berstatus Badan Layanan Umum, selanjutnya disebut BLU RSJPD-HK. Rumah sakit tersebut menggunakan metode nilai historis untuk menilai aktiva tetap yang dimilikinya. Tetapi penggunaan model biaya mengakibatkan nilai aktiva tetap menjadi kurang memenuhi karakteristik kualitatif aktiva tetap terkait masalah relevansi yang menimbulkan distorsi akuntansi.

Terkait dengan yang telah dipaparkan diatas, peneliti berminat untuk menganalisa bagaimana penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) pada aktiva tetap Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita yang merupakan rumah sakit pemerintah berstatus BLU.

Adapun penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sari pada tahun 2009 dengan judul “Analisis Penerapan *Fair Value Based* pada Aktiva Tetap pada PT. Pembangunan Jaya Ancol, Tbk.” dengan kesimpulan bahwa PT.Pembangunan Jaya Ancol, Tbk. telah menerapkan PSAK 16 dalam penilaian dan pelaporan aktiva tetap dengan baik. PT.Pembangunan Jaya Ancol, Tbk. menerapkan model biaya dalam pengukuran aktiva tetapnya. Implementasi dari penerapan *fair value based* dalam pengukuran aktiva tetap memberi dampak pada pengungkapan di laporan keuangan.

## **1.2. Permasalahan Penelitian**

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa masalah yang ingin dibahas dalam penelitian ini adalah:

- (1) Bagaimana penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) atas aktiva tetap, pada BLU RSJPD-HK?
- (2) Bagaimana dampak dari penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) terkait dengan penggunaan *fair value based* atau *revaluation model* pada laporan keuangan BLU RSJPD-HK?

## **1.3. Tujuan Penelitian**

Adapun tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisis penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) atas aktiva tetap pada rumah sakit berstatus BLU.
2. Menganalisis dampak dari penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) terkait dengan penggunaan *fair value based* atau *revaluation model* pada laporan keuangan BLU RSJPD-HK.

## **II. LANDASAN TEORITIS**

### **2.1. Tinjauan Pustaka**

#### **2.1.1. Pengertian Aktiva Tetap**

Aktiva tetap yang dimiliki rumah sakit bermacam-macam bentuknya dan dikelompokkan dalam kategori seperti peralatan medis, mesin dan perlengkapan, bangunan gedung, tanah, dan aktiva tetap lainnya.

Pengertian aset tetap menurut Pernyataan Standar Akuntansi No. 16 (IAI, 2009: 16.2) adalah:

“aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif, dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.”

Berdasarkan pengertian aktiva tetap di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa suatu aset dapat dikategorikan sebagai aktiva tetap apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Dapat digunakan untuk jangka panjang, biasanya dipakai lebih dari satu tahun atau lebih dari satu periode akuntansi.
2. Pengeluaran untuk memperoleh aktiva tetap biasanya merupakan pengeluaran yang cukup besar atau aktiva tetap memiliki nilai yang material.
3. Digunakan untuk kegiatan operasi dan tidak untuk dijual kembali, ini yang membedakan aset tetap dengan persediaan.

### **2.1.2. Biaya Perolehan Aktiva Tetap**

Suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset tetap pada awalnya harus 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 sesuai dengan persyaratan tertentu pada PSAK lain (IAI, 2009: 16.2).

#### **2.1.2.1. Aktiva Tetap Dibeli Sendiri**

Secara umum, Kieso (2010: 512) mengemukakan biaya yang dikeluarkan untuk membeli aktiva tetap terdiri dari harga beli dan semua biaya yang timbul untuk membawa aset tetap menuju lokasi, termasuk bea impor, pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan dikurangi diskon dan potongan pembelian, dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen.

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (IAI, 2009: 16.4) dinyatakan bahwa biaya perolehan dari aktiva tetap yang dibeli sendiri adalah sebesar harga perolehannya termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain, serta biaya-biaya lain sampai aktiva tetap itu berada pada kondisi dan lokasi yang diinginkan dan siap digunakan seperti ongkos kirim, biaya perakitan dan instalasi.

#### **2.1.2.2. Aktiva Tetap Dibangun Sendiri**

Menurut Albrecht (2008: 384), biaya perolehan aktiva tetap dibangun sendiri sama halnya dengan aktiva tetap yang dibeli yaitu semua biaya yang dikeluarkan untuk membangun aktiva tersebut hingga aktiva tersebut siap digunakan. Biaya ini meliputi bahan yang digunakan untuk membangun aktiva tetap, tenaga kerja konstruksi, dan beberapa bagian yang wajar dari *overhead* perusahaan (listrik, asuransi, gaji pengawas, dll) selama masa konstruksi. Biaya lain yang termasuk dalam biaya aktiva tetap yang dibangun sendiri adalah biaya bunga yang terkait dengan uang pinjaman untuk membiayai proyek pembangunan.

Ada isu-isu kontroversial mengenai pengalokasian *fixed overhead* dan kapitalisasi bunga, yaitu: (1) Apakah aktiva tetap yang dibangun sendiri harus dibebani *fixed overhead*? dan (2) Apakah bunga atas dana yang diinvestasikan (bunga konstruksi) dikapitalisasikan atau tidak?

Terdapat tiga pendekatan yang dapat dilakukan untuk menangani permasalahan mengenai *fixed overhead* antara lain: (Schroeder, 2009: 292)

1. *Fixed Overhead* tidak perlu dibebankan ke aktiva tetap.
2. Hanya *incremental fixed overhead* saja yang dibebankan.
3. Dibebankan *fixed overhead* dengan cara yang sama seperti mengalokasikan *overhead* ke produk lain.

Terdapat tiga pendekatan yang dapat dilakukan untuk menangani permasalahan biaya bunga konstruksi, yaitu: (Kieso, 2010: 515)

1. Bunga tidak dikapitalisasikan.
2. Konstruksi dibebankan dengan semua biaya dana yang digunakan (*costs of fund employed*) baik yang teridentifikasi maupun tidak.
3. Konstruksi hanya dibebankan biaya bunga aktual yang terjadi selama proses konstruksi.

#### **2.1.2.3. Aktiva Tetap dari Pertukaran Aktiva Non-Moneter**

Nilai perolehan aktiva tetap yang diperoleh dari pertukaran aktiva nonmoneter dicatat berdasarkan *fair value* sehingga jika ada *gain* atau *lose* dari pertukaran harus segera diakui. Pengakuan tersebut didasari adanya *commercial substance* pada kebanyakan transaksi, oleh sebab itu *gain* dan *lose* harus diakui. Transaksi yang dikatakan memiliki substansi komersial adalah transaksi yang mengakibatkan perubahan pada nilai *cash flow* dimasa mendatang. Jadi, jika kedua pihak yang melakukan pertukaran mengalami perubahan posisi ekonomi, maka transaksi pertukaran itu mengandung substansi komersial. Sedangkan pada transaksi yang tidak mengandung substansi komersial, *lose* yang timbul harus diakui sedangkan *gain* yang timbul harus ditanggihkan (Kieso, 2010: 524).

#### **2.1.2.4. Aktiva Tetap Berasal dari Hibah**

Schroeder (2009: 295-296) mengemukakan aktiva tetap yang berasal dari hibah (*donated assets*) dicatat berdasarkan *fair market value* dan dengan jumlah yang sama dicatat pada akun ekuitas sebagai *donated capital*. Pencatatan aktiva tetap yang berasal dari hibah dengan *fair market values* dipertahankan dengan alasan jika hibah dalam bentuk kas, jumlah yang diterima tersebut dicatat sebagai *donated capital* dan kas yang diterima dapat digunakan untuk membeli aset dengan *fair market value*.

#### **2.1.2.5. Aktiva Tetap Leasing**

Subramanyam (2009: 147) mengemukakan bahwa aset yang diklasifikasikan sebagai *capital lease* dicatat sejumlah nilai sekarang MLP (*Minimum Lease Payment*), tidak termasuk biaya administrasi (*executor cost*—jika dapat ditentukan), baik di sisi aset maupun kewajiban. Aset sewa pada *capital lease* harus disusutkan selama masa sewa dengan cara yang konsisten. Sama halnya dengan beban bunga yang harus diakui sebagai kewajiban sewa. Dalam akuntansi *operating lease*, sewa dicatat sebagai beban saat terjadinya, dan tidak ada aset atau kewajiban yang diakui dalam neraca.

#### **2.1.3. Pengeluaran Selama Pemakaian Aktiva Tetap**

Pada umumnya sehubungan dengan pemakaian aktiva tetap dalam operasi perusahaan sehari-hari selalu memerlukan biaya untuk mempertahankan produktivitasnya. Biaya yang dikeluarkan ini ada yang sifatnya dapat meningkatkan daya guna dan ada yang memperpanjang masa manfaat aktiva tetap tersebut.

Menurut Wild (2011: 324) *capital expenditure*, disebut juga *balance sheet expenditure*, adalah biaya tambahan aktiva tetap yang dapat memperpanjang masa manfaat melampaui periode saat ini. Pengeluaran tersebut akan mendebet aktiva tetap dalam neraca. Sedangkan *revenue expenditure* adalah tambahan biaya aktiva tetap yang tidak menambah masa manfaat atau produktifitas aktiva tetap. Biaya ini dicatat sebagai beban dan mengurangi pendapatan saat ini pada laporan laba rugi.

#### **2.1.4. Penyusutan Aktiva Tetap**

Bersamaan dengan berjalannya waktu, kapasitas kemampuan pemberian jasa dari semua aktiva tetap, kecuali tanah, akan semakin menurun dari tahun ke tahun. Hal ini dapat disebabkan oleh faktor fisik berupa keusangan atau faktor fungsional berupa keterbelakangan teknologi. Oleh sebab itu perlu mengalokasikan biaya aktiva tetap

selama masa manfaat yang diberikan. Pengalokasian biaya ini disebut dengan penyusutan. Dalam Kimmel (2010: 439), penyusutan didefinisikan sebagai proses mengalokasikan biaya aktiva tetap ke *expense* selama masa manfaatnya secara rasional dan sistematis.

Menurut Kieso (2010: 564) perusahaan dapat menggunakan metode penyusutan sebagai berikut:

1. *Activity method (units of use or production).*
2. *Straight-line method.*
3. *Diminishing (accelerated)-charged method.*

### **2.1.5. Penghentian Pengakuan Aktiva Tetap**

Perusahaan dapat menghentikannya secara sukarela atau melepaskannya dengan cara menjual aktiva, menukar dengan yang baru, mengkonversi secara paksa, atau mengabaikannya. Terlepas dari jenis penghentian, penyusutan harus diakui sampai dengan tanggal disposisi. Selanjutnya perusahaan harus menghilangkan semua akun yang terkait dengan aktiva tetap yang dihentikan. Umumnya, nilai buku aktiva tetap tertentu tidak sama dengan nilai penghentian dan sebagai akibatnya muncul laba atau rugi. Alasan: penyusutan adalah perkiraan alokasi biaya dan bukan proses pengukuran. Keuntungan atau kerugian adalah benar-benar sebuah koreksi dari laba bersih untuk total tahun selama perusahaan menggunakan aktiva tetap (Kieso, 2010: 534).

### **2.1.6. Pengungkapan Aktiva Tetap**

Untuk menyediakan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan, pengungkapan aktiva tetap dalam laporan keuangan harus memenuhi kualitas informasi yang diinginkan oleh pengguna. Menurut PSAK No. 16 (Revisi 2007) laporan keuangan untuk kelompok aset tetap harus mengungkapkan (IAI, 2009: 16.12):

- a. Dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto.
- b. Metode penyusutan yang digunakan.
- c. Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
- d. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.
- e. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode.

### **2.1.7. Konsep Penilaian Aktiva Tetap**

Aktiva tetap merupakan komitmen sumber daya ekonomi perusahaan yang pada umumnya berjumlah besar dan signifikan. Oleh sebab itu, penilaian terhadap aktiva tetap menjadi perhatian pengguna laporan keuangan karena menggambarkan sumber daya fisik yang dimiliki perusahaan dan juga mengindikasikan likuiditas dan aliran kas di masa mendatang (Schroeder, 2009: 290).

Di dalam teori akuntansi terdapat konsep-konsep penilaian aktiva. Untuk aktiva tetap berwujud yang merupakan *non monetary assets* atau aktiva bukan uang dinilai berdasarkan nilai masukan atau *input value*. Terdapat beberapa konsep *input valuation* yang diterapkan pada penilaian aktiva tetap berwujud, yaitu: (Hendriksen, 2001: 491)

1. *Historical Input Costs*
2. *Current Input Costs*
3. *Discounted Future Input Costs*

### **2.1.8. Konsep Penilaian Aktiva Tetap Berdasarkan PSAK No. 16 (Revisi 2007)**

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (IAI, 2009: 16.6) menetapkan dua alternatif pendekatan yang dapat digunakan untuk menilai aktiva tetap, yaitu *cost model* dan *revaluation model*. Salah satu dari kedua pendekatan tersebut harus dipilih dan diterapkan secara konsisten.

#### **2.1.8.1. Model Biaya atau Cost Model**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (IAI, 2009: 16.6) apabila perusahaan memilih model biaya dalam penilaian aktiva tetap yang dimilikinya maka nilai tercatat dari aktiva tetap sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset.

#### **2.1.8.2. Model Revaluasi atau Revaluation Model**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (IAI, 2009:16.6-16.7) bagi perusahaan yang menerapkan model revaluasi maka:

“Setelah diakui sebagai aset, suatu aset tetap yang nilai wajarnya dapat diukur secara andal harus dicatat pada jumlah revaluasian, yaitu nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai yang terjadi pada tanggal revaluasi. Revaluasi harus dilakukan dengan keteraturan yang cukup reguler untuk memastikan bahwa jumlah tercatat tidak berbeda secara material dari jumlah yang ditentukan dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal neraca.”

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (IAI, 2009: 16.7), pencatatan revaluasi dapat dilakukan dengan dua teknik pencatatan antara lain : (1) penyajian kembali dilakukan secara proporsional terhadap nilai tercatat bruto aktiva sehingga nilai tercatatnya sama dengan nilai revaluasi, dan (2) eliminasi dilakukan terhadap nilai tercatat bruto dan nilai tercatat neto disajikan kembali sehingga sama dengan nilai revaluasi.

### **2.1.9. Penentuan Nilai Wajar Berdasarkan PSAK No. 48**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.48 (IAI, 2009: 48.3) pengukuran nilai yang dapat diperoleh kembali dapat dilakukan dengan dua cara yaitu menghitung harga jual neto dan nilai pakai.

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.48 (IAI, 2009: 48.4) harga jual neto merupakan harga jual pasar yang aktif disesuaikan dengan tambahan biaya yang dapat dibebankan secara langsung pada penghentiannya jika aset diperdagangkan di pasar. Sedangkan penaksiran nilai pakai aset meliputi tahap berikut ini: (IAI, 2009: 48.4)

1. Penaksiran arus kas masuk dan arus kas keluar di masa depan dari pemakaian dan penghentian aset tersebut; dan
2. Penerapan tarif diskonto yang memadai.

### **2.1.10. Dampak Revaluation Model pada Laporan Keuangan**

Penggunaan metode *revaluation model* dalam penilaian aktiva tetap akan menimbulkan surplus atau rugi pada tanggal revaluasi. Surplus terjadi jika nilai aktiva tetap yang dimiliki rumah sakit mengalami kenaikan pada tanggal revaluasi sehingga akan muncul akun surplus revaluasi pada bagian ekuitas rumah sakit yaitu pada laporan neraca rumah sakit dengan syarat saldo rugi penurunan nilai akibat revaluasi sebelumnya sama dengan nol. Karena jika terdapat saldo pada rugi penurunan nilai di laporan aktivitas, maka surplus revaluasi akan mengurangi nilai rugi revaluasi pada laporan aktivitas hingga kembali ke *original cost*. Sebaliknya rugi terjadi jika nilai aktiva tetap setelah revaluasi mengalami penurunan sehingga muncul akun rugi penurunan nilai pada laporan aktivitas sepanjang saldo surplus revaluasi akibat revaluasi sebelumnya sama

dengan nol. Adanya nilai pada surplus revaluasi mengakibatkan berkurangnya saldo rugi penurunan nilai sampai kembali pada *original costnya*.

Surplus revaluasi pada bagian ekuitas akan ditransfer menjadi laba ditahan (*retained earnings*) ketika surplus direalisasi. Surplus akan direalisasi melalui penggunaan aktiva tetap atau ketika aktiva tetap itu dijual atau aktiva tetap itu tidak dapat dipakai kembali (*disposal assets*). Setiap periode perbedaan antara depresiasi nilai revaluasi aktiva tetap dengan depresiasi nilai historis aktiva tetap akan ditransfer ke laba ditahan (*retained earnings*). (Doupnik, 2009: 122)

Berikut ini dampak penerapan *revaluation model* terhadap laporan keuangan:

Tabel 2.1. Dampak *revaluation model* terhadap laporan keuangan

	Aset	Hutang	Ekuitas	Surplus (Rugi)
Kenaikan aktiva tetap setelah revaluasi	Naik	Tetap	Naik	Tetap
Penurunan aktiva tetap setelah revaluasi	Turun	Tetap	Turun	turun (rugi)*
(*) pada laporan aktivitas akan diakui rugi selama saldo surplus revaluasi sama dengan nol				

Sumber: Hasil Pengolahan

## 2.2. Kerangka Pemikiran

Penelitian ini dimulai dengan pemilihan objek penelitian yaitu Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita. Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita merupakan rumah sakit pemerintah yang telah menjadi Badan Layanan Umum, untuk selanjutnya disebut sebagai BLU RSJPD-HK. Langkah kedua dari penelitian ini adalah penetapan judul penelitian dan perumusan masalah penelitian. Langkah ketiga mempelajari dan memahami teori yang mendukung penelitian ini. Langkah keempat melakukan observasi serta wawancara kepada pihak-pihak yang berkaitan dengan penelitian ini pada BLU RSJPD-HK. Langkah kelima meneliti mengenai perlakuan akuntansi aktiva tetap pada BLU RSJPD-HK dan penerapan *fair value based* pada aktiva tetap rumah sakit tersebut serta dampaknya terhadap laporan keuangan yang disajikan. Langkah terakhir dari penelitian ini adalah memberikan kesimpulan serta saran atas analisa penilaian aktiva tetap pada BLU RSJPD-HK.

## III. METODOLOGI PENELITIAN

### 3.1. Objek Penelitian

Penelitian ini adalah studi kasus dengan objek penelitian rumah sakit pemerintah yang telah menjadi Badan Layanan Umum dan berada dalam wilayah DKI Jakarta. Rumah sakit yang digunakan dalam penelitian ini adalah Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita, atau selanjutnya disebut BLU RSJPD-HK, yang terletak di Jakarta Barat. Penelitian ini akan berfokus aktiva tetap kategori gedung dan bangunan yang dimiliki oleh BLU RSJPD-HK. Gedung ini digunakan oleh BLU RSJPD-HK untuk mendukung kegiatan operasinya.

### 3.2. Variabel yang Digunakan dan Definisi Operasional Variabel

Variabel dalam penelitian ini antara lain aktiva tetap, biaya perolehan, pengeluaran selama pemakaian, penyusutan, penghentian pengakuan, pengungkapan,

nilai buku, nilai wajar, penyusutan, metode biaya dan metode revaluasi. Berikut ini penjelasan dari setiap variabel dalam penelitian ini:

1. Aktiva tetap merupakan aktiva yang dimiliki rumah sakit biasanya digunakan dalam jangka panjang atau lebih dari satu periode akuntansi, digunakan oleh rumah sakit untuk melakukan kegiatan.
2. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar dari imbalan lain yang diserahkan untuk memperoleh suatu aktiva pada saat perolehan.
3. Pengeluaran selama pemakaian aktiva adalah biaya yang digunakan untuk mempertahankan produktivitas aktiva tetap.
4. Penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aktiva selama umur manfaatnya.
5. Penghentian pengakuan adalah perlakuan akuntansi atas aktiva tetap yang sudah tidak digunakan.
6. Pengungkapan adalah menyediakan informasi yang berguna bagi pengguna laporan keuangan.
7. Nilai buku adalah nilai aktiva yang disajikan dalam neraca setelah dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai.
8. Nilai wajar adalah jumlah yang dipakai untuk mempertukarkan suatu aktiva antara pihak-pihak yang berkeinginan dan memiliki pengetahuan memadai dalam suatu transaksi dengan wajar.
9. Metode biaya merupakan salah satu metode pengukuran aktiva setelah pengakuan awal ketika aktiva tetap dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi penurunan nilai.
10. Metode revaluasi merupakan salah satu metode pengukuran aktiva setelah pengakuan awal ketika aktiva tetap dicatat sebesar jumlah revaluasian.
11. Laporan keuangan adalah catatan informasi keuangan rumah sakit pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja rumah sakit.
12. Inflasi yang dipakai merupakan inflasi tahunan pada Desember 2010 sebesar 6,96% (Data Sosial Ekonomi, Mei 2011: 12)
13. SBI yang dipakai merupakan SBI dengan jangka waktu 6 Bulan pada Desember 2010 sebesar 6,26% (SEKI BI, 2010: 85).

### **3.3. Teknik Pengumpulan Data**

#### **1. Data primer**

Data primer diperoleh dengan melakukan wawancara dengan pegawai BLU RSJPD-HK bagian keuangan dan bagian rumah tangga yang berhubungan dengan penilaian aktiva tetap dan observasi.

#### **2. Data sekunder**

Data sekunder mengacu pada informasi yang dikumpulkan oleh seseorang, dan bukan peneliti yang melakukan studi mutakhir. Data tersebut bisa merupakan internal atau eksternal perusahaan dan diakses melalui internet, penelusuran dokumen, atau publikasi informasi.

### **3.4. Teknik Analisis Data**

Analisis data adalah merupakan kegiatan mengolah data yang telah terkumpul kemudian dapat memberikan interpretasi pada hasil-hasil tersebut. Adapun teknik analisis data pada penelitian ini meliputi:



1. Memeriksa Laporan Keuangan mengenai tata cara perlakuan, pencatatan, dan pelaporan aktiva tetap dalam Laporan Keuangan BLU RSJPD-HK.
2. Membandingkan hasil pengakuan, perlakuan, dan pelaporan aktiva tetap yang dilakukan BLU RSJPD-HK dengan ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.16 (revisi 2007).
3. Memeriksa rincian pendapatan yang diperoleh dan beban yang dikeluarkan dari gedung GP-II.
4. Melakukan perhitungan nilai wajar dari aktiva tetap BLU RSJPD-HK pada 31 Desember 2010.
5. Menganalisis dampak penerapan model revaluasi pada aktiva tetap terhadap Laporan Keuangan yang disajikan oleh BLU RSJPD-HK.

#### **IV. ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

##### **4.1. Gambaran Umum Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita**

Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita (selanjutnya disebut RSJPD-HK) didirikan berdasarkan SK Menteri Kesehatan R.I. No. 57/MENKES/SK/II/1985 pada tanggal 9 November 1985, pada awalnya dikelola oleh Yayasan Harapan Kita. RSJPD-HK mengalami beberapa perubahan status kepemilikan.

Terakhir berdasarkan Peraturan Pemerintah R.I. No. 23 Tahun 2005, tanggal 13 Juni 2005 tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (untuk selanjutnya disebut PPK-BLU), menyebutkan adanya perubahan status RSJPD-HK yang semula berbentuk Perjan (merupakan Badan Usaha Milik Negara) menjadi Badan Layanan Umum (pasal 37 ayat 2). Menurut pasal 39 dinyatakan, status Perjan RSJPD-HK beralih menjadi Badan Layanan Umum atau selanjutnya disebut BLU RSJPD-HK, sehingga wajib melakukan penyesuaian dengan ketentuan Peraturan Pemerintah ini paling lambat tanggal 31 Desember 2005.

##### **4.2. Penerapan PSAK No. 16 (Revisi 2007) atas Aktiva Tetap yang Dilakukan Oleh Badan Layanan Umum Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita**

###### **4.2.1. Biaya Perolehan Aktiva Tetap**

Gedung dan Bangunan yang dimiliki BLU RSJPD-HK diperoleh dengan 2 cara, yaitu membangun sendiri dan berasal dari hibah dewan penyantun rumah sakit. Salah satu bangunan yang termasuk dalam kategori Gedung dan Bangunan dibangun sendiri oleh rumah sakit adalah Gedung Perawatan II yang selanjutnya disebut GP II. Sedangkan contoh bangunan yang berasal dari hibah dewan penyantun adalah Gedung dr. Soekaman.

GP II merupakan gedung yang dibangun sendiri oleh rumah sakit. Jurnal untuk mencatat perolehan bangunan GP II yang dilakukan oleh rumah sakit adalah sebagai berikut:

Dr. Bangunan – GP II	Rp6.724.332.300
Dr. Peralatan dan Mesin	Rp2.822.667.700
Cr. Bangunan dalam penyelesaian	Rp9.547.000.000

Harga borongan yang tercantum dalam kontrak pembangunan GP II sebesar Rp9.547.000.000. Namun harga perolehan gedung yang tercantum dalam laporan keuangan BLU RSJPD-HK sebesar Rp6.724.332.300. Harga borongan didalamnya sudah termasuk biaya perolehan bangunan serta mesin dan peralatan sebagai fasilitas

pendukung bangunan sebesar Rp2.822.667.700. Oleh sebab itu, biaya mesin dan peralatan dikeluarkan dari biaya perolehan gedung tersebut.

Gedung dr. Soekaman dihibahkan oleh dewan penyantun rumah sakit kepada BLU RSJPD-HK pada tahun 2002. Aktiva tetap yang berasal dari hibah harus dicatat berdasarkan nilai wajar. Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut adalah:

Dr. Bangunan – gedung dr. Soekaman	Rp3,623,650,000
Cr. Hibah	Rp3,623,650,000

Penetapan biaya perolehan aktiva tetap dibangun sendiri sudah tepat karena menurut PSAK No. 16 (Revisi 2007) yang merupakan komponen biaya perolehan adalah biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung agar aset siap digunakan sesuai dengan maksud dan keinginan manajemen. Selain itu, untuk aktiva tetap diperoleh dari hibah perlakuannya pun sudah tepat yaitu diakui sebesar nilai wajarnya.

#### 4.2.2. Pengeluaran Selama Pemakaian Aktiva Tetap

Pengeluaran selama pemakaian aktiva tetap perlu diperhatikan serta dipertimbangkan kemana digunakan agar diketahui apakah pengeluaran tersebut harus dikapitalisasi atau tidak selama periode akuntansi. Sebagai contoh, pada tahun 2005, dilakukan perluasan terhadap gedung dr. Soekaman dengan pengeluaran sebesar Rp4,317,447,000. Perluasan tersebut dikategorikan sebagai pengeluaran modal karena memperpanjang masa manfaat, meningkatkan kapasitas, atau meningkatkan standar kinerja, maka pengeluaran tersebut harus dikapitalisasi. Adapun pencatatannya sebagai berikut:

Dr. Bangunan – gedung dr. Soekaman	Rp4,317,447,000
Cr. Kas – Bank	Rp4,317,447,000

Pengeluaran untuk pemeliharaan gedung BLU RSJPD-HK yang bersifat pengeluaran penghasilan langsung dialokasikan kepada beban operasional rumah sakit. Pengeluaran yang dilakukan oleh rumah sakit sehubungan dengan pengeluaran penghasilan atau *revenue expenditure* pada periode yang berakhir pada 31 Desember 2009 adalah biaya pemeliharaan gedung sebesar Rp220,786,200. Jurnal untuk mencatat pengeluaran tersebut sebagai berikut:

Dr. Beban pemeliharaan sarana medis – gedung/bangunan	Rp220,786,200
Cr. Kas – Bank	Rp220,786,200

Atas pengeluaran selama pemakaian aktiva tetap yang dilakukan oleh rumah sakit, penulis berpendapat bahwa yang dilakukan oleh rumah sakit telah sesuai dengan PSAK No. 16 (Revisi 2007). Hal ini dikarenakan rumah sakit telah sesuai menggolongkan pengeluaran yang termasuk kategori pengeluaran modal dan pengeluaran penghasilan.

#### 4.2.3. Penyusutan Aktiva Tetap

Rumah sakit menggunakan metode garis lurus (*straight line method*) sebagai metode penyusutan aktiva tetapnya yang harus mencerminkan pola pemanfaatan ekonomi aset rumah sakit. Nilai residu untuk aktiva tetap rumah sakit berjumlah nihil. Biaya penyusutan untuk setiap periode diakui sebagai beban untuk periode yang bersangkutan dimana biaya tersebut dihitung di akhir periode.

Sebagai contoh penyusutan aktiva tetap yang dilakukan oleh BLU RSJPD-HK adalah penyusutan untuk bangunan GP I yang siap digunakan sejak tahun 1988. Dengan demikian, perhitungan penyusutan GP I untuk tahun 2010 adalah sebagai berikut:

$\text{Penyusutan} = \frac{\text{Harga Perolehan} - \text{Nilai Residu}}{\text{Umur Ekonomis}}$
$\text{Penyusutan} = \frac{\text{Rp } 6,568,244,280 - \text{Rp } 0}{40 \text{ tahun}}$
$\text{Penyusutan} = \text{Rp } 164,206,107$

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Jurnal untuk mencatat depresiasi bangunan GP I sebagai berikut :  
 Dr. Beban Penyusutan Rp164,206,107  
     Cr. Akumulasi penyusutan aset tetap Rp164,206,107

Penulis berpendapat bahwa penerapan metode ini telah sesuai dengan PSAK No. 16 (Revisi 2007) karena penetapan dasar penyusutan kepada *expense* yang dilakukan oleh rumah sakit sudah tepat yaitu berasal dari harga perolehan dibagi umur manfaat. Estimasi umur manfaat didasarkan pada ketentuan PARS dan selama periode 40 tahun tersebut diharapkan gedung berfungsi secara efisien. Dan juga metode garis lurus adalah salah satu metode yang ditetapkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan tersebut.

**4.2.4. Penghentian Pengakuan Aktiva Tetap**

Penghentian aktiva tetap dilaksanakan saat rumah sakit merasa aktiva tetap sudah tidak dibutuhkan dan tidak layak untuk mendukung kegiatan operasional rumah sakit. Sebagai contoh adalah penghentian gedung Annex pada tahun 2006. Gedung Annex siap digunakan pada April 1999. Setelahnya, rumah sakit mendirikan gedung Litbang sebagai pengganti gedung tersebut yang telah dirubuhkan dan dihentikan pengakuannya.

Nilai perolehan Gedung Annex sebesar Rp367,729,850, dengan umur manfaat 40 tahun. Nilai buku gedung pada saat penghentian aktiva sebesar Rp296,482,192 berasal dari harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. Penyusutan per tahun sebesar Rp9,193,246, sehingga akumulasi penyusutan selama 7 tahun 9 bulan sebesar Rp71,247,658. Jurnal untuk mencatat penghentian gedung:

Dr. Beban penyusutan Rp9,193,246  
     Cr. Akumulasi penyusutan – gedung Rp9,193,246  
 Jurnal untuk mencatat depresiasi pada tanggal penghentian pengakuan gedung  
 Dr. Akumulasi penyusutan – gedung Rp71,247,658  
 Dr. Rugi akibat pelepasan aktiva Rp296,482,192  
     Cr. Gedung Annex Rp367,729,850

Jurnal untuk mencatat penghentian pengakuan gedung. Kerugian diperoleh sebesar Rp296,482,192 berasal dari membandingkan nilai buku gedung dengan tidak adanya kas yang beralih (Rp367,729,850 – Rp62,054,412 – Rp9,193,246) atau setara dengan nilai buku pada saat penghentian pengakuan gedung.

Perlakuan terhadap penghentian pengakuan aktiva tetap rumah sakit telah sesuai dengan PSAK No. 16 (Revisi 2007). Dimana jika ada aktiva tetap yang telah diganti maka rumah sakit akan mengakui penyusutan pada tanggal penghentian pengakuan aktiva untuk menambah saldo akumulasi penyusutan dan selanjutnya akan menghentikan pengakuan biaya perolehan aktiva yang sudah tidak dipakai tersebut dengan mendebit akumulasi penyusutan dan mengakui terjadinya kerugian karena adanya perbedaan nilai akumulasi penyusutan dengan harga perolehan gedung.

#### 4.2.5. Pengungkapan Aktiva Tetap

Gedung dan bangunan merupakan salah satu komponen aktiva tetap yang dimiliki rumah sakit. BLU RSJPD-HK memiliki lebih dari satu gedung yang nilainya berbeda-beda. Untuk itu nilai gedung dan bangunan yang tercantum dalam neraca hanya nilai gedung dan bangunan secara keseluruhan sebesar nilai perolehannya sebagai dasar pengukuran.

Rumah sakit menggunakan metode penyusutan garis lurus untuk menyusutkan gedung. Masa manfaat gedung diatur dalam PARS sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya yaitu dibagi dalam dua kategori. Kategori pertama adalah gedung permanen bertingkat dengan masa manfaat 40 tahun dan kategori gedung permanen, jalan irigasi dan jaringan dengan masa manfaat 25 tahun.

Akumulasi peyusutan, dan jumlah tercatat bruto gedung disajikan sebagai berikut:

Tabel 4.1. Akumulasi Penyusutan dan Jumlah Tercatat Bruto

	31 Desember 2010			
	Saldo Awal 1 Januari 2010	Penambahan	Pengurangan	Saldo Akhir 31 Desember 2010
<b><u>Biaya Perolehan :</u></b>				
Bangunan gedung	71,460,741,634	28,376,014,670	0	99,836,756,304
<b><u>Akumulasi Penyusutan :</u></b>				
Bangunan gedung	14,639,343,865	2,348,533,418	0	16,987,877,283

Sumber: Catatan Atas Laporan Keuangan BLU RSJPD-HK

Rumah sakit menggunakan model biaya, dengan demikian Gedung dan Bangunan sudah diungkapkan sebagaimana yang ditetapkan oleh PSAK No. 16 (Revisi 2007) sebesar nilai perolehannya. Selain itu, rumah sakit juga mengungkapkan metode penyusutan yang digunakan serta masa manfaat gedung dan mengungkapkan jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

### 4.3. Penerapan Model Revaluasi pada Aktiva Tetap Badan Layanan Umum Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita

#### 4.3.1. Penilaian Aktiva Tetap

Berdasarkan PSAK No. 16 (Revisi 2007), penilaian aktiva tetap dapat menggunakan model biaya maupun model revaluasi. Dengan demikian, BLU RSJPD-HK memilih untuk menggunakan model biaya dalam penilaian aktiva tetap miliknya. Gedung Perawatan II, yang selanjutnya disebut GP II, merupakan salah satu aktiva tetap berupa bangunan yang dibangun sendiri milik BLU RSJPD-HK untuk menjalankan kegiatan utamanya, yaitu memberikan jasa layanan kesehatan.

GP II dibangun sejak tahun 1990 dan siap digunakan untuk kegiatan operasional sejak April 1992. Berikut ini merupakan penilaian dan pelaporan atas GP II yang dilakukan oleh BLU RSJPD-HK.

Nilai Perolehan GP II	:	Rp6,724,332,300
Masa Manfaat	:	40 tahun
Beban Penyusutan (Rp6,724,332,300 / 40 tahun)	:	Rp 168,108,308

Akumulasi Penyusutan April 1992 - 31 Desember 2010 : Rp3,152,030,767  
 [(168,108,308 x 9/12) + (168,108,308 x 18 tahun)]  
 Nilai Buku per 31 Desember 2010 : Rp 3,572,301,534

BLU RSJPD-HK tidak menerapkan *impairment test* pada aktiva tetap yang diketahui nilai perolehannya.

Model revaluasi hanya diberlakukan pada aktiva tetap yang tidak diketahui nilai perolehannya seperti aktiva yang diperoleh melalui sumbangan (donasi).

#### 4.3.2. Perhitungan Model Revaluasi

Dalam penelitian ini peneliti mencoba menghitung nilai wajar dengan menghitung nilai pakai gedung menggunakan metode *Discounted Future Cash Flow* (PSAK No.48, IAI 2009: 48.2). Nilai wajar GP II dihitung berdasarkan nilai diskonto dari arus kas masa depan sepanjang umur ekonomis yang masih tersisa. Rumus untuk memperoleh nilai wajar dari metode kapitalisasi pendapatan ini adalah sebagai berikut :

$$\text{Nilai Wajar} = \frac{\text{Taksiran Arus Kas Masa Depan}}{\text{Faktor Nilai Tunai dengan Tarif Diskonto x\%}}$$

Empat langkah untuk menentukan nilai wajar GP II berdasarkan rumus diatas adalah:

##### 4.3.2.1. Taksiran Arus Kas Masuk

Langkah pertama untuk menghitung nilai wajar GP II per 31 Desember 2010 adalah menghitung arus kas masuk GP II selama satu tahun. Taksiran arus kas masuk diperoleh dari proyeksi pendapatan kotor selama satu tahun dengan menggunakan tahun 2010 sebagai dasar perhitungannya dan atas pedoman manajemen rumah sakit (Tabel 4.2. Proyeksi Pendapatan Kotor GP II).

Tabel 4.2. Proyeksi Pendapatan Kotor GP II

No.	Ruangan	Tarif (Rp/Bed/Hari)	Biaya Jasa (Rp/Bed/Hari)	Jumlah Bed	Jumlah hari dalam 1 tahun	BOR	Total Pendapatan (Rp)
1	Kelas 3 Dewasa	250,000	75,000	30	365	78.05%	2,777,604,375
2	Kelas 3 Anak	250,000	75,000	18	365	89.42%	1,909,340,550
3	Kelas 2 Dewasa	400,000	100,000	49	365	56.94%	5,091,859,500
4	Kelas 2 Anak	400,000	100,000	12	365	53.81%	1,178,439,000
5	Kelas 1 Dewasa	600,000	150,000	50	365	56.71%	7,762,181,250
6	Kelas 1 Anak	600,000	150,000	6	365	22.56%	370,548,000
7	IW Anak	500,000	200,000	11	365	88.07%	2,475,207,350
8	VIP Anak	750,000	250,000	4	365	17.74%	259,004,000
9	ICU Anak	1,250,000	500,000	13	365	80.36%	6,672,893,500
10	Total pendapatan sebelum keringanan/subsidi						28,497,077,525
12	Keringanan/subsidi 18%						-5,129,473,955
15	Total Pendapatan Kotor						23,367,603,571

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Proyeksi pendapatan GP II berasal dari ruang rawat inap per kelas disertai biaya jasa. Hasil penjumlahan tarif ruang rawat inap dengan biaya jasa yang dikenakan atas

jasa paramedis selanjutnya dikalikan dengan jumlah hari dalam setahun, jumlah *bed* yang tersedia pada setiap kelas, dan BOR (*Bed Occupancy Ratio*). BOR adalah persentase pemakaian tempat tidur dalam satu tahun. Total proyeksi pendapatan diperoleh setelah dikurangi estimasi keringanan/subsidi.

Total pendapatan adalah sebesar Rp28,497,077,525 yang diperoleh dari penjumlahan seluruh pendapatan setiap ruangan. Total pendapatan ini merupakan total pendapatan sebelum adanya pengurangan dari persentase keringanan/subsidi yang diproyeksikan sebesar 18% atau setara dengan Rp5,129,473,955. Total pendapatan kotor yang diperoleh Gedung GP II setelah dikurangi keringanan/subsidi adalah sebesar Rp. 23,367,603,571.

#### 4.3.2.2. Taksiran Arus Kas Keluar

Langkah kedua untuk mendapatkan nilai wajar dari GP II per 31 Desember 2010 adalah dengan menghitung taksiran arus kas keluar dari gedung. Taksiran arus kas keluar diperoleh dari biaya operasional gedung selama satu tahun dengan perkiraan peningkatan biaya operasional akibat inflasi tahunan pada 2010 yaitu sebesar 6,96%. Biaya operasional tersebut adalah biaya-biaya terkait dengan operasional gedung selama satu tahun baik berupa biaya tetap maupun biaya variabel (Tabel 4.3. Proyeksi Biaya Operasional GP II).

Tabel 4.3. Proyeksi Biaya Operasional GP II

1	Biaya Variabel		
	Biaya Listrik	Rp1,454,121,466	
	Biaya Telpon	Rp57,348,148	
	Biaya PAM	Rp29,829,710	
	Biaya Laundry	Rp828,263,006	
	Biaya Jasa Layanan	Rp1,629,821,092	
	Biaya Pegawai	Rp13,855,110,161	
	Biaya Perawatan Gedung	Rp98,025,844	
	Biaya Pemasaran	Rp32,422,704	
	<b>Total Biaya Variabel</b>		Rp17,984,942,131
2	Biaya Tetap		
	Biaya Cleaning Service	Rp558,549,404	
	<b>Total Biaya Tetap</b>		Rp558,549,404
	<b>Total Biaya Operasional sebelum Infalsi</b>		Rp18,543,491,535
	<b>Inflasi tahunan, 6,96%</b>		Rp1,290,627,011
	<b>Total Biaya Operasional setelah Inflasi</b>		Rp19,834,118,546

Sumber: Hasil Pengolahan Data

#### 4.3.2.3. Taksiran Arus Kas Masa Depan

Langkah ketiga dalam menghitung nilai wajar GP II per 31 Desember 2010 adalah menghitung taksiran arus kas masa depan gedung. Taksiran arus kas gedung diperoleh dari selisih antara taksiran arus kas masuk GP II dengan taksiran arus kas keluar. Dengan demikian, diperoleh taksiran arus kas masa depan GP II sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
\text{Taksiran Arus Kas Masa Depan} &= \text{Taksiran Arus Kas Masuk} - \text{Taksiran Arus Kas Keluar} \\
&= \text{Rp}23,367,603,571 - \text{Rp}19,834,118,546 \\
&= \text{Rp}3,533,485,025
\end{aligned}$$

Proyeksi arus kas masa depan tersebut akan berubah setiap tahunnya. Perubahan terjadi karena setiap enam tahun proyeksi pendapatan akan bertambah sebesar 41,8% dengan mempertimbangkan probabilitas perubahan tarif di tahun-tahun berikutnya yang berdasarkan data historis dan kebijakan manajemen. Selama 20 tahun beroperasi, baru terjadi tiga kali perubahan tarif pada GP II, oleh sebab itu untuk kedepannya perubahan tarif diperkirakan terjadi setiap enam tahun sekali dengan berdasar pada inflasi tahunan sebesar 6,96%. Dengan demikian, kenaikan proyeksi pendapatan sebesar 41,8% berasal dari hasil perkalian inflasi tahunan 6,96% dengan kelipatan 6 tahun. Sedangkan proyeksi pengeluaran akan bertambah sebesar 6,96% setiap tahun yang diakibatkan oleh faktor inflasi.

#### 4.3.2.4. Nilai Wajar

Tabel 4.4. Perhitungan Nilai Pakai GP II per 31 Desember 2010

Tahun	Arus Kas Masa Depan (dalam Rp)	Nilai Tunai dengan Tarif Diskonto 6.26%/Tahun	Arus Kas di Masa Depan Didiskontokan (dalam Rp)
2011	3,533,485,025	0.94109	3,325,319,993
2012	2,153,030,374	0.88565	1,906,823,667
2013	676,496,080	0.83347	563,839,957
2014	-902,805,002	0.78437	-708,132,799
2015	-2,592,025,438	0.73816	-1,913,331,412
2016	5,415,577,882	0.69467	3,762,061,895
2017	3,483,035,107	0.65375	2,277,032,194
2018	1,415,987,354	0.61524	871,165,929
2019	-794,926,922	0.57899	-460,255,409
2020	-3,159,720,832	0.54488	-1,721,672,719
2021	8,247,334,372	0.51278	4,229,077,805
2022	5,541,905,710	0.48257	2,674,369,394
2023	2,648,179,212	0.45414	1,202,651,568
2024	-446,950,649	0.42739	-191,021,482
2025	-3,757,501,549	0.40221	-1,511,304,567
2026	12,491,276,262	0.37851	4,728,134,565
2027	8,703,859,839	0.35622	3,100,452,571
2028	4,652,839,233	0.33523	1,559,773,144
2029	319,867,592	0.31548	100,912,234
2030	-4,314,678,874	0.29690	-1,281,009,194
2031	18,829,645,361	0.27940	5,261,094,437
2032	3,381,879,885	0.26294	889,246,827
Nilai Penggunaan			28,665,228,599

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Langkah terakhir adalah perhitungan nilai wajar GP II per 31 Desember 2010. Nilai wajar tersebut diperoleh dengan menghitung nilai pakai gedung menggunakan metode *Discounted Future Cash Flow* yaitu dengan mendiskontokan taksiran arus kas masa depan GP II selama sisa masa manfaatnya dengan ketentuan yang telah dijelaskan pada pembahasan sebelumnya mengenai perubahan yang terjadi pada arus kas masa depan (Tabel 4.4. Perhitungan Nilai Pakai GP II per 31 Desember 2010).

Tarif diskonto yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat suku bunga Sertifikat Bank Indonesia (SBI) pada tanggal revaluasi gedung tersebut yaitu 31 Desember 2010.

#### 4.3.3. Penyesuaian atas Penerapan Model Revaluasi

Berdasarkan pengolahan data dalam penelitian ini diperoleh selisih antara nilai buku dengan nilai wajar sebesar Rp25,092,927,065 dimana selisih tersebut merupakan surplus revaluasi karena nilai wajar GP II per 31 Desember 2010 lebih besar dibandingkan dengan nilai buku gedung.

Pencatatan revaluasi dapat dilakukan dengan dua cara antara lain: (1) Teknik eliminasi terhadap nilai bruto aktiva dan nilai tercatat disajikan kembali dan (2) Teknik penyajian kembali dilakukan secara proporsional terhadap nilai bruto aktiva.

##### 4.3.3.1. Teknik Eliminasi Terhadap Nilai Bruto Aktiva dan Nilai Tercatat Disajikan Kembali

Berdasarkan teknik yang pertama, rumah sakit harus membuat dua jurnal pada 31 Desember 2010 untuk pencatatan revaluasi tersebut. Berikut ini jurnal yang harus dibuat oleh BLU RSJPD-HK untuk mencatat revaluasi atas GP II.

- Jurnal mengeliminasi akumulasi depresiasi bangunan  

Dr. Akumulasi Depresiasi-Bangunan	Rp3,152,030,767	
Cr. Bangunan		Rp3,152,030,767
- Jurnal mencatat revaluasi atas bangunan  

Dr. Bangunan	Rp25,092,927,065	
Cr. Revaluasi Surplus		Rp25,092,927,065

Nilai yang dicatat pada jurnal untuk mencatat surplus revaluasi atas bangunan di atas adalah sebesar selisih antara nilai buku dengan nilai wajar GP II per 31 Desember 2010. Berikut ini adalah perhitungan selisih nilai buku dengan nilai wajar gedung:

$$\begin{aligned}
 \text{Surplus revaluasi} &= \text{Rp}28,665,228,599 - \text{Rp}3,572,301,534 \\
 &= \text{Rp}25,092,927,065
 \end{aligned}$$

##### 4.3.3.2. Teknik Penyajian Kembali Dilakukan Secara Proporsional Terhadap Nilai Bruto Aktiva

Berdasarkan teknik kedua yaitu penyajian kembali dilakukan secara proporsional terhadap nilai bruto aktiva, rumah sakit harus membuat jurnal penyesuaian pada 31 Desember 2010 dengan terlebih dahulu membuat perhitungan dampak revaluasi secara proporsional terhadap nilai bruto dan akumulasi penyusutan GP II (Tabel 4.5. Perhitungan Dampak Revaluasi dengan Penyajian Kembali Secara Proporsional).



Tabel 4.5. Perhitungan Dampak Revaluasi dengan Penyajian Kembali Secara Proporsional

	<i>Original Cost</i> (dalam Rp)		<i>Revaluation</i> (dalam Rp)		<i>Total</i> (dalam Rp)	<i>%</i>
<i>Gross Carrying amount</i>	6,724,332,300	+	47,233,745,068	=	53,958,077,368	100%
<i>Accumulated Depreciation</i>	3,152,030,767	+	22,140,818,002	=	25,292,848,769	46.88%
<i>Net Carrying amount</i>	3,572,301,534	+	25,092,927,065	=	28,665,228,599	53.12%

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Berdasarkan hasil perhitungan di atas maka BLU RSJPD-HK harus membuat jurnal untuk mencatat penambahan nilai bangunan akibat revaluasi atas nilai aktiva tetap yang dimilikinya, jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Dr. Bangunan (GP II)	Rp47,233,745,068
Cr. Akumulasi Depresiasi-Bangunan	Rp22,140,818,002
Cr. Surplus Revaluasi	Rp25,092,927,065

#### 4.4. Dampak Penerapan Model Revaluasi pada Laporan Keuangan

Pada 31 Desember 2010 BLU RSJPD-HK mengalami surplus revaluasi. Surplus revaluasi tersebut akan memberikan dampak pada laporan keuangan yang disajikan rumah sakit (Tabel 4.6. Dampak Kenaikan Nilai GP II pada Laporan Keuangan).

Tabel 4.6. Dampak Kenaikan Nilai GP II pada Laporan Keuangan

Dampak terhadap:	Perubahan (Naik/Turun)	Nominal Perubahan
Aset	Naik	Rp25,092,927,065
Kewajiban	Tetap	-
Ekuitas	Naik	Rp25,092,927,065
Keuntungan/(Kerugian)	Tetap	-

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Jika dilihat dari sisi perpajakan, BLU RSJPD-HK merupakan wajib pajak bendaharawan pemerintah, maka atas surplus revaluasi sebesar Rp28,244,957,820 tidak dikenakan pajak penghasilan final 10%. Nilai surplus revaluasi tersebut berbeda karena dasar perhitungan surplus revaluasi berdasarkan ketentuan perpajakan adalah nilai buku fiskal aset tetap. Adapun perhitungan surplus revaluasi berdasarkan ketentuan fiskal adalah sebagai berikut:

Nilai Wajar per 31 Desember 2010	:	Rp28,665,228,599
Nilai Perolehan GP II	:	Rp6,724,332,300
Masa Manfaat Fiskal	:	20 tahun
Beban Penyusutan Fiskal, kategori bangunan permanen dengan tarif 5% (Rp6,724,332,300 x 5%)	:	Rp336,216,615
Akumulasi Penyusutan Fiskal April 1992 - 31 Desember 2010	:	Rp6,304,061,531

$[(336,216,615 \times 9/12) + (336,216,615 \times 18$   
tahun)]

Nilai Buku Fiskal per 31 Desember 2010 : Rp420,270,769  
Surplus Revaluasi Menurut Fiskal : Rp28,244,957,820

Pada akhirnya, tidak ada kas yang berkurang pada laporan arus kas akibat tidak adanya pembayaran pajak final atas kenaikan nilai gedung.

Selain itu, surplus revaluasi juga berdampak pada kinerja keuangan rumah sakit. Surplus revaluasi berdampak pada tingkat pengembalian investasi yang ditunjukkan oleh rasio imbalan investasi (ROI), pemanfaatan aset yang diwakili oleh rasio perputaran total aset dan rasio ekuitas terhadap total aset yang merefleksikan struktur modal rumah sakit.

Tabel 4.7. Dampak Revaluasi pada Indikator Keuangan

Indikator Keuangan	Sebelum Revaluasi	Setelah Revaluasi
ROI	14.03%	13.52%
TATO	130.17%	123.01%
TAB terhadap TA	89.28%	89.87%

Sumber: Hasil Pengolahan Data

## V. PENUTUP

### 5.1. Kesimpulan

Berikut ini beberapa kesimpulan dari hasil penelitian ini.

1. Perlakuan akuntansi atas aktiva tetap yang dilakukan oleh BLU RSJPD-HK telah sesuai dengan PSAK No. 16 (Revisi 2007) mulai dari pengakuan biaya perolehan aktiva tetap, pengeluaran selama pemakaian aktiva tetap, penyusutan aktiva tetap, penghentian pengakuan aktiva tetap, dan pengungkapan aktiva tetap.
2. BLU RSJPD-HK menggunakan model biaya dalam hal penilaian aktiva tetap yang dimilikinya tetapi rumah sakit tidak menerapkan *impairment test* sesuai dengan PSAK No. 48. Sedangkan model revaluasi hanya diberlakukan pada aktiva tetap yang tidak diketahui nilai perolehannya seperti aktiva yang diperoleh melalui sumbangan (donasi).
3. Berdasarkan metode biaya nilai bangunan GP II yang dilaporkan per 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp3,572,301,534. Berdasarkan metode revaluasi atau *fair value based* nilai bangunan GP II per 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp28,665,228,599. Dengan demikian, terdapat selisih yang menghasilkan surplus revaluasi karena nilai revaluasi lebih besar dari nilai buku. Total surplus revaluasi sebesar Rp25,092,927,065.
4. Surplus revaluasi sebesar Rp25,092,927,065 memberikan dampak terhadap laporan keuangan neraca pada sisi aset dan ekuitas. Dampak tersebut adalah kenaikan pada neraca di sisi aset dan ekuitas sebesar surplus revaluasi, yaitu Rp25,092,927,065.
5. Surplus revaluasi tidak berdampak pada pajak BLU RSJPD-HK karena rumah sakit merupakan wajib pajak bendaharawan pemerintah. Sehingga tidak berdampak pula pada laporan aliran kas rumah sakit karena tidak adanya kas keluar untuk membayar pajak.
6. Penerapan model revaluasi juga memberikan dampak kinerja keuangan yang ditunjukkan oleh rasio tingkat pengembalian investasi, pemanfaatan aset, dan struktur modal rumah sakit. Kenaikan nilai aktiva tetap akibat revaluasi menurunkan tingkat pengembalian investasi, pemanfaatan aset, dan struktur modal rumah sakit. Akan tetapi, penurunan nilai yang timbul akibat penerapan model revaluasi tidak berdampak pada penurunan bobot dari ketiga indikator keuangan tersebut.

## 5.2. Saran

Adapun saran-saran yang dapat peneliti berikan kepada pihak manajemen BLU RSJPD-HK dengan harapan dapat bermanfaat bagi pihak perusahaan sebagai berikut:

1. BLU RSJPD-HK dapat menerapkan metode revaluasi atau *fair value based* dalam penilaian aktiva tetap yang dimilikinya agar nilai aktiva tetap yang dilaporkan dan kualitas laporan keuangan secara keseluruhan menjadi lebih relevan.
2. Selain itu, rumah sakit juga dapat menerapkan metode revaluasi karena tidak berdampak pada pajak yang harus dibayarkan oleh BLU RSJPD-HK yang merupakan wajib pajak bendaharawan pemerintah.
3. Untuk penelitian mengenai Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 16 (Revisi 2007) selanjutnya dapat memperluas permasalahan penelitian hingga penerapan *impairment test* pada penilaian aktiva tetap. Selain itu, untuk menghitung nilai wajar juga dapat menggunakan metode lain seperti *Purchasing Power Adjusted Historical Costing*, *SPLA Historical Costs*, atau metode lainnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Albrecht, A. Steve et al. (2008), *Financial Accounting*, USA : Thompson Corporation.
- Anthony, Robert N. dan Vijay Govindarajan (2006), *Management Control Systems, 10<sup>th</sup> Edition*, USA : The Mc Graw Hill Companies.
- Athia, Retno (2009), "Analisa Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (Studi Kasus pada Rumah Sakit Duren Sawit)." Skripsi S1, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.
- Doupnik, Timohty dan Hector Perera (2009), *International Accounting*, USA : The Mc Graw Hill Companies.
- Kementrian Hukum dan HAM (2005). "Peraturan Pemerintah Nomor 23 tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum." *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor: 48*. Jakarta.
- Kementrian Hukum dan HAM (2008), "Undang-undang Republik Indonesia No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Republik Indonesia No. 36 tahun 2008." *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor: 133*. Jakarta.
- Kieso, Donald E. (2010), *Intermediate Accounting: Volume 1, IFRS Edition*, USA : John Wiley&Sons, Inc.
- Kimmel, Paul D., Jerry J. Weygandt, dan Donnald E. Kieso (2010), *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making, 6<sup>th</sup> Edition*, USA : John Wiley&Sons, Inc.
- Hendriksen, Eldon S dan Michael van Breda (2001), *Accounting Theory, 5<sup>th</sup> Edition*, USA : The Mc Graw Hill Companies.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2009), *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta : Salemba Empat.
- International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment.*  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf)
- Laporan Bulanan Data Sosial Ekonomi Edisi 12, Mei 2011 – Badan Pusat Statistik  
<http://www.bps.go.id/aboutus.php?pub=1&dse=1&pubs=12>
- Peraturan Menteri Keuangan No. 79/PMK/03/2008 tentang Revaluasi Aktiva Tetap.  
<http://www.scribd.com/doc/3974839/PMK-No-79-PMK-032008-ttg-Revaluasi-Aktiva-Tetap>

- Sari, Perwita (2009), “Analisis Penerapan *Fair Value Based* pada Aktiva Tetap pada PT. Pembangunan Jaya Ancol, Tbk.” Skripsi S1, Jurusan Akuntansi, STIE Indonesia Banking School.
- Schroeder, Richard G., Myrtle W. Clark dan Jack M. Cathey (2009), *Financial Accounting Theory and Analysis, 9<sup>th</sup> Edition*, USA : John Wiley&Sons,Inc.
- Sekaran, Uma (2009), *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Jakarta: Salemba Empat.
- Statistik Ekonomi dan Keuangan Indonesia Edisi Mei 2011 - Bank Indonesia <http://bi.go.id/web/id/Statistik?Statistik+Ekonomi+dan+Keuangan+Indonesia/Ver+si+HTML/Sektor+Moneter>
- Subramanyam, K. R. dan John J. Wild (2009), *Financial Statement Analysis, 10<sup>th</sup> Edition*, USA : The Mc Graw Hill Companies.
- Wild, John J. dan Winston Kwok (2011), *Financial Accounting: Information for Decision*, USA : The Mc Graw Hill Companies.

