

# Sebuah Kajian Teoritis atas Pengaturan Akuntansi Mengenai Non-depreciable Assets

Yohanes Handoko Aryanto, SE  
Associate Researcher  
The Indonesian Institute of Accountants  
[handoko@iaiglobal.or.id](mailto:handoko@iaiglobal.or.id)

## Abstrak

*Selama bertahun-tahun standar akuntansi telah digunakan sebagai pedoman dalam melaporkan aktivitas ekonomik entitas di seluruh dunia. Para pengembang standar akuntansi mengembangkan standar akuntansi ini untuk mengatur realitas yang ada dalam praktik, dan mendasarkan diri pada konsep-konsep dasar yang telah dikembangkan sejak puluhan tahun yang lalu.*

*Namun ternyata terdapat ketidakkonsistenan dalam standar akuntansi, terutama mengenai perlakuan depresiasi atas tanah dan amortisasi atas aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu, dan pengelompokan aset yang disebut aset yang tidak dapat didepresiasi (non-depreciable assets). Penelitian ini berusaha untuk membuktikan kesalahan konsep dan ketidakkonsistenan dalam standar akuntansi tersebut. Jika memang ketidakkonsistenan tersebut terbukti dan telah terjadi selama bertahun-tahun, maka hasil akhir dari penelitian ini adalah membuktikan bahwa para akuntan di seluruh dunia mengalami suatu keadaan yang disebut dengan bounded rationality.*

## 1 Pendahuluan

Sejak berkembang luasnya internasional-generally accepted accounting principle (i-gaap) seperti International Financial Reporting Standards (IFRS), dunia akuntansi mengalami sebuah kemajuan yang cukup signifikan. Namun, dunia akuntansi masih mengalami satu permasalahan yang sama sejak bertahun-tahun terakhir. Akuntansi cenderung dikembangkan sebagai ilmu teknis dan praktis saja.

Tidak sedikit praktisi akuntansi atau akademisi bidang akuntansi yang masih memahami akuntansi hanya dalam tataran 'know how' dan belum banyak yang mau ke tataran 'know why'. Hal ini membuat perkembangan akuntansi hanya menjadi teknik catat mencatat dan melaporkan saja.

Dalam hal standar akuntansi, hingga saat ini, standar akuntansi masih dibuat sedemikian rupa sehingga dapat mengatur realitas yang ada dan tetap didasarkan pada konsep (atau prinsip) dasar yang terus dikembangkan. Namun, tidak jarang juga pengaturan dalam standar akuntansi yang tidak konsisten dan bahkan keluar dari konsep dasar.

Penelitian ini akan membuktikan sebuah permasalahan yang lebih besar dalam dunia akuntansi, yaitu terdapatnya keadaan 'bounded rationality'<sup>1</sup>, yang terjadi pada para akuntan, akademisi di bidang akuntansi, atau mahasiswa akuntansi.

Selama bertahun-tahun, terdapat pengaturan akuntansi atas tanah. Seperti misalnya dalam SFAS 16: *Fixed Assets*, IAS 16: *Plant, Properties, and Equipment*<sup>2</sup>, yang mana dalam pengaturan tersebut dinyatakan bahwa tanah tidak didepresiasi karena memiliki umur manfaat takterbatas (*unlimited useful life*). Sebuah alasan yang mendasarinya adalah, kos tanah akan permanen karena manfaatnya tidak akan pernah habis. Oleh karena itu tanah tidak akan didepresiasi. Permasalahan selanjutnya adalah, muncul beberapa aset lain yang juga tidak didepresiasi. Di sinilah terjadi salah nalar (*reasoning fallacy*) yang telah berlaku selama bertahun-tahun tanpa ada yang mengkritisi, dan oleh karena itulah dikatakan bahwa dunia akuntansi mengalami keadaan *bounded rationality*.

## 2 Dasar Teori

Untuk menalarakan perlakuan atas tanah dengan umur manfaat takterbatas (*unlimited*) dan aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu (*indefinite*), diperlukan beberapa teori dan konsep pendukung.

<sup>1</sup> Suatu keadaan yang mana dalam pengambilan keputusan, rasionalitas dari individu terbatas oleh informasi yang dimiliki, keterbatasan kognitif dalam pikiran, dan keterbatasan waktu yang dimiliki dalam pengambilan keputusan.

<sup>2</sup> Penelitian ini akan menganalisis lebih lanjut pengaturan dalam IFRS saja.

Berikut ini beberapa teori dan konsep yang akan digunakan untuk menalarakan perlakuan atas aset yang tidak dapat didepresiasi (*non-depreciable assets*) tersebut.

## 2.1 Konsep Depresiasi

Depresiasi didefinisi secara berbeda-beda. IAS 16 paragraf 6 menyebutkan bahwa:

*Depreciation is the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.*

*Depreciable amount is the cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.*

*The residual value of an asset is the estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life.*

*Useful life is:*

*(a) the period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or*

*(b) the number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity.*

Paragraf 57 dari IAS 16 menyatakan bahwa umur manfaat aset ditentukan berdasarkan utilitas yang diharapkan oleh entitas.

Dalam definisi-definisi di atas, masih belum terlihat elaborasi prinsip-prinsip akuntansi dalam konsep depresiasi.

Belkaoui (2004) mendefinisi akuntansi depresiasi sebagai:

*Depreciation accounting is a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital assets, less salvage (if any), over the estimated useful life of the unit (which may be group of assets) in a systematic and rational manner. It is a process of allocation, not valuation. Depreciation of the year is the portion of the total charge under such a system that is allocated during the year. Although the allocation may properly take into account occurrences during the year, it is not intended to be a measurement of the effect of all such occurrences.*

Dalam definisi tersebut jelas bahwa akuntansi depresiasi merupakan suatu proses alokasi dan bukan penilaian.

Berdasarkan konsep upaya hasil, biaya merupakan upaya dalam rangka memperoleh hasil berupa pendapatan (Suwardjono, 2005). Berdasarkan konsep ini, biaya depresiasi merupakan bentuk dari pengupayaan atas aset yang berasal dari pemanfaatan normal dari manfaat ekonomik aset tersebut.

Lebih lanjut lagi, depresiasi merupakan masalah alokasi kos atas pengupayaan suatu aset, sehingga tidak terkait dengan penilaian.

Penurunan nilai (*impairment*) merupakan proses penilaian yang terkait dengan penurunan nilai aset karena hal-hal yang tidak diharapkan seperti misalnya kerusakan karena bencana alam, kerusakan karena kerusuhan, atau kerusakan lain yang tidak diharapkan. Sehingga, penurunan nilai tidak dapat dikaitkan dengan depresiasi. Namun penurunan nilai akan merevisi jumlah tercatat suatu aset sehingga akan berpengaruh pada perhitungan alokasi depresiasi dalam hal jumlah yang dapat didepresiasi sebagai pembilang dalam perhitungan.

IAS 16 paragraf 51 menyatakan bahwa,

*The residual value and the useful life of an asset shall be reviewed at least at each financial year-end and, if expectations differ from previous estimates, the change(s) shall be accounted for as a change in an accounting estimate in accordance with IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.*

Dalam paragraf ini, dapat diartikan bahwa jika terjadi perubahan estimasi atas nilai residu dan umur manfaat, maka estimasi ini perlu disesuaikan dan perlakuan atas penyesuaian tersebut dilakukan secara prospektif. Hal ini dapat diartikan bahwa dalam suatu waktu, suatu aset bisa diestimasi umur manfaatnya takterbatas, namun di kemudian hari dapat terjadi perubahan estimasi bahwa umur manfaat aset tersebut menjadi terbatas. Dalam keadaan semacam ini, maka perhitungan estimasi perlu direvisi dan revisi ini diterapkan secara prospektif.

## 2.2 Kriteria Pengakuan Biaya

Suatu biaya, termasuk depresiasi dapat diakui jika memenuhi kriteria tertentu yang terdapat dalam rerangka konseptual. Dalam *Framework for Preparation and Presentation Financial Statements* paragraf 94 dinyatakan bahwa:

*Expenses are recognised in the income statement when a decrease in future economic benefits related to a decrease in an asset or an increase of a liability has arisen that can be measured reliably. This means, in effect, that recognition of expenses occurs simultaneously with the recognition of an increase in liabilities or a decrease in assets (for example, the accrual of employee entitlements or the depreciation of equipment).*

Oleh karena rerangka konseptual memiliki hierarki yang lebih prinsipal dalam pengaturan akuntansi, maka suatu biaya akan dapat diakui jika memenuhi kondisi yang dinyatakan dalam paragraf 94 tersebut.

## 2.3 Kelangsungan Usaha (*Going Concern*)

*Framework for Preparation and Presentation Financial Statements* paragraf 23 mendefinisikan konsep kelangsungan usaha sebagai:

*The financial statements are normally prepared on the assumption that an entity is a going concern and will continue in operation for the foreseeable future. Hence, it is assumed that the entity has neither the intention nor the need to liquidate or curtail materially the scale of its operations; if such an intention or need exists, the financial statements may have to be prepared on a different basis and, if so, the basis used is disclosed.*

Dalam definisi di atas, terlihat bahwa kelangsungan usaha adalah terbatas (*finite*) namun tak tentu (*indefinite*).

## 2.4 Infinite dan Indefinite

Berdasarkan kamus Oxford, *infinite* (takterbatas<sup>3</sup>) didefinisikan sebagai:

**Etymology:** *ad. L. infinit-us unbounded, unlimited, f. in- (in-[3]) + finit-us finite; perh. orig. through OFr. infinit, -ite (13th c. in Hatz.-Darm.), later infini (Oresme, 14th c.). In hymns sometimes rimed with -alt.*

**A adj.**

**1 a** *Having no limit or end (real or assignable); boundless, unlimited, endless; immeasurably great in extent, duration, or other respect. Chiefly of God or His attributes; also of space, time, etc., in which it passes into the mathematical use (4 b).*

**b** *In loose or hyperbolic sense: Indefinitely or exceedingly great; exceeding measurement or calculation; immense, vast.*

**c** *Occupying an indefinitely long time; immensely long, very tedious, 'endless'. (Used predicatively, with inf. or with personal subj.: cf. long.) Obs.*

**d** *infinite regress (see quot.).*

**2** *with sb. pl. Unlimited or indefinitely great in number; innumerable, very many, 'no end of'. Now arch. or rare.*

**3** *Indefinite in nature, meaning, etc.; indeterminate. Obs.*

**4** *Math. a Having no determined limit; of indefinite length or magnitude. Obs.*

**b** *Of a quantity or magnitude: Having no limit; greater than any assignable quantity or magnitude (opp. to finite). Of a line or surface: Extending indefinitely without limit, and not returning into itself at any finite distance (opp. to closed).*

**c** *infinite series: a series of quantities or expressions which may be indefinitely continued without ever coming to an end (but may or may*

*not have a finite value or 'limit' to which it approaches as more and more terms are taken: see converging 2, divergent 4). So infinite decimal.*

Dalam suatu kondisi tertentu, *infinite* memiliki definisi yang sama dengan *indefinite* (tak tentu), yaitu dalam hal tidak dapat ditentukan (lihat definisi nomor 3 di atas). Perbedaan dalam konsep bilangan adalah, *indefinite* bisa berada dalam titik manapun dalam garis bilangan (oleh karena itu dikatakan tak tentu, karena tidak bisa ditentukan di titik mana), sedangkan *infinite* (dalam konteks limit) merupakan suatu bilangan yang sangat besar sekali dan berada di arah kanan yang tak tentu dari garis bilangan (dalam konteks bilangan nyata positif).

Secara matematis, *infinite* bukan merupakan bilangan. Sehingga, *infinite* tidak dapat dioperasikan secara matematis dengan bilangan nyata.

Untuk dapat dioperasikan secara matematis dengan bilangan nyata, *infinite* harus didekati dengan menggunakan limit. Sehingga,  $\lim_{x \rightarrow \infty}$ , maka  $x$  merupakan suatu bilangan yang sangat besar sekali dan mendekati tak hingga. Oleh karena sudah didefinisikan sebagai suatu bilangan yang besar sekali dan mendekati tak hingga, maka operasi matematis sudah dapat dilakukan.

Secara umum, operasi limit yang mana  $\lim_{x \rightarrow \infty}$  akan memunculkan beberapa hasil yaitu:

$$1. \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{y}{x} = 0$$

jika  $y =$  bilangan nyata

$$2. \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{x}{y} = e$$

jika  $y =$  bilangan nyata, dan  $e$  adalah bilangan nyata yang tak tentu (*indefinit*)

$$3. \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{x}{x} = 1$$

jika  $x$  (pembilang) =  $x$  (penyebut)

$$4. \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{x}{x} = 0$$

jika  $x$  (pembilang) <  $x$  (penyebut)

$$5. \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{x}{x} = e$$

jika  $x$  (pembilang) >  $x$  (penyebut), dan  $e$  adalah bilangan nyata yang tak tentu (*indefinit*)

## 3 Pengaturan atas Aset dan Pengembangan Argumen

Dalam standar akuntansi yang saat ini berlaku, terdapat pengaturan atas aset, yang mana aset tersebut tidak dapat didepresiasi (*non-depreciable assets*). Contohnya adalah pengaturan atas tanah dalam IAS 16: *Plant, Property, and Equipment* dan SFAS 16: *Fixed Assets*, dan pengaturan atas aset takberwujud dengan umur manfaat tak tentu dalam IAS 38: *Intangible Assets* dan SFAS 142: *Goodwill and Other*

<sup>3</sup> Takterbatas di sini memiliki persamaan kata dengan tak hingga. Kedua kata ini digunakan bersamaan dalam penelitian ini tanpa arti yang berbeda.

*Intangible Assets*. Baik SFAS maupun IFRS memiliki pengaturan yang sama baik untuk tanah maupun aset takberwujud dengan umur manfaat tertentu, yaitu tidak didepresiasi (diamortisasi).

### 3.1 Tanah

Tanah merupakan aset tetap berwujud. Berikut ini pengaturan atas tanah berdasar IAS 16 paragraf 58:

*Land and buildings are separable assets and are accounted for separately, even when they are acquired together. With some exceptions, such as quarries and sites used for landfill, land has an unlimited useful life and therefore is not depreciated. Buildings have a limited useful life and therefore are depreciable assets. An increase in the value of the land on which a building stands does not affect the determination of the depreciable amount of the building.*

Umur manfaat takterbatas dari tanah ini dalam artian, tanah walaupun telah digunakan dalam bentuk apapun, manfaatnya takterbatas. Seperti misalnya, walaupun tanah tersebut digunakan sebagai lapangan futsal, kemudian di atasnya didirikan gedung, diubah jadi jalan, manfaatnya tidak akan pernah habis dan melekat sepanjang umur bumi. Walaupun umur bumi di sini secara filosofi sebetulnya terbatas namun tertentu, namun diasumsikan untuk kepentingan perhitungan secara matematis, umur bumi adalah limit mendekati takterbatas (bukan berarti takterbatas itu sendiri). Sehingga, untuk tanah dengan pola pemanfaatan takterbatas (pemanfaatan untuk ladang tidak termasuk takterbatas), maka umur manfaatnya akan takterbatas.

Sebagai pengingat, manfaat takterbatas ini jangan dirancukan dengan konsep penurunan nilai. Seperti misalnya, bisa saja tanah tersebut longsor atau terkena ledakan nuklir. Hal ini dikarenakan, penurunan nilai adalah masalah penilaian yang terkait dengan konsep disipasi (*dissipation*) dan bukan merupakan masalah alokasi.

Terlihat jelas dalam IAS 16 paragraf 58, dinyatakan bahwa tanah memiliki umur manfaat takterbatas dan oleh karena itu **tidak** didepresiasi.

Pengaturan dalam IAS 16 ini tidak konsisten dengan konsep depresiasi yang telah dijelaskan dalam bab sebelumnya. Depresiasi merupakan alokasi kos atas pemanfaatan aset. Tanpa melihat umur manfaatnya, tanah merupakan aset yang dikuasai dan dimanfaatkan oleh entitas. Sehingga, konsisten dengan konsep depresiasi, seharusnya tanah tetap dikenai depresiasi untuk menunjukkan pemanfaatan dari aset tersebut.

Kesalahan nalar yang terjadi dalam pengaturan standar akuntansi adalah, tanah tidak didepresiasi karena memiliki manfaat takterbatas. Biasanya argumen ini dilengkapi dengan argumen penjeles,

karena memiliki manfaat takterbatas, sehingga kos dari tanah tersebut permanen.

SIC 21: *Income Taxes—Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets*, sebagai interpretasi dari IAS 16 menyebutkan tanah sebagai *non-depreciable assets*, karena umur manfaatnya yang takterbatas.

Belkaoui (2004) memiliki argumen yang berbeda dengan IAS 16 dan SIC 21 dalam hal pengkategorian aset menjadi menjadi *depreciable* dan *nondepreciable*. Aset dikategorikan menjadi *depreciable* dan *nondepreciable* bergantung dari pemanfaatan aset tersebut. Suatu aset masuk dalam kategori *nondepreciable* jika aset tersebut diasumsikan tidak dikonsumsi selama kegiatan bisnis berlangsung. Selain itu, nilai (*value*) dari aset tersebut tidak terpengaruh oleh aktivitas produktif dan tidak berdampak pada penentuan penghasilan (*income*) hingga aset tersebut dijual atau direvaluasi. Sayangnya, argumen ini tidak disertai dengan contoh aset apa saja yang termasuk *nondepreciable*. Sehingga, berdasar definisi yang dikemukakan Belkaoui (2004), tanah dengan umur manfaat takterbatas bisa jadi *depreciable* karena dimanfaatkan selama kegiatan bisnis berlangsung.

Logikanya, tanpa tanah suatu bangunan tidak dapat berdiri, dan tanpa bangunan, kegiatan operasi tidak dapat dilakukan. Oleh karena itu, dalam hal ini tanah merupakan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan kegiatan operasi. Sejalan dengan konsep pemanfaatan, sebetulnya dalam melakukan kegiatan operasi, entitas tidak hanya mengupayakan manfaat dari gedung saja, namun juga manfaat dari tanah. Selama ini asumsinya adalah, entitas hanya menggunakan (mengonsumsi) manfaat dari gedung, dan pemanfaatan ini tidak mempengaruhi tanah. Katakanlah jika manfaat dari gedung sudah habis diupayakan, tanah masih akan tetap ada. Namun, jika logikanya dibalik menjadi tanpa tanah maka bangunan tersebut tidak akan dapat berdiri dan digunakan, maka sebetulnya entitas sudah menggunakan manfaat dari tanah tersebut sejak entitas membangun gedung hingga menggunakan gedung untuk beroperasi.

Lebih lanjut lagi, permanennya tanah tidak berarti tanah tidak dikonsumsi selama kegiatan operasi. Misalnya, katakanlah gedung tadi sudah habis dimanfaatkan dalam suatu kegiatan operasi. Kemudian, gedung tersebut dirobohkan dan diganti dengan gudang. Dalam kondisi ini, tanah tempat gedung tadi berdiri masih ada dan manfaatnya kini berubah menjadi tempat berdirinya gudang. Di sini dapat dikatakan walaupun gedung yang didirikan di atas tanah sudah habis dikonsumsi dalam kegiatan operasi, namun tanah tempat berdirinya tidak habis. Sehingga, berdasar logika yang selama ini ada, tanah sebetulnya tidak dikonsumsi dalam kegiatan operasi.

Padahal tanpa tanah, gedung tidak dapat berdiri, dan oleh karena itu entitas sebetulnya sudah mengkonsumsi manfaat dari tanah sejak gedung tersebut dibangun hingga gedung tersebut habis dimanfaatkan. Hanya saja manfaat tanah tersebut takterbatas, sehingga setelah gedung tersebut diubah menjadi gudang atau menjadi apapun, tanah masih memiliki manfaat.

Dari sini dapat ditarik kesimpulan bahwa sebetulnya tanah merupakan kondisi utama dan bukan kondisi pelengkap dalam kegiatan operasi. Oleh karena itu, sebetulnya entitas mengkonsumsi manfaat dari tanah sejak dimulainya operasi yang menggunakan tanah sebagai kondisi utama.

Permasalahan kedua, terdapat argumen dalam definisi Belkaoui bahwa nilai aset tidak terpengaruh aktivitas produktif. Berdasar argumen ini, dapat diartikan bahwa suatu gedung pun bisa jadi masuk *nondepreciable*, karena dalam suatu kasus gedung perkantoran yang berada di tempat yang semakin lama semakin strategis, nilai gedung tersebut akan semakin meningkat walaupun digunakan terus menerus untuk beroperasi. Jadi dapat disimpulkan bahwa argumen kedua ini merancukan konsep penilaian dan depresiasi. Bagaimanapun dalam suatu kondisi tertentu yang sangat umum, nilai dari aset tidak akan terpengaruh dengan pemanfaatannya.

Tanah yang dalam konteks standar akuntansi disebut sebagai aset yang tidak dapat didepresiasi, selama dikuasai entitas dan dimanfaatkan, seharusnya didepresiasi. Argumen dalam standar akuntansi yang menyatakan bahwa karena umur manfaat tanah takterbatas maka tidak didepresiasi, justru membuat argumen tersebut menjadi salah nalar. Ini karena tidak ada korelasi antara umur manfaat takterbatas dan pemanfaatan tanah. Pemanfaatan atas suatu aset tetap akan dilakukan baik aset tersebut umumnya terbatas maupun takterbatas.

Penelitian ini mengajukan sebuah argumen yang lebih tepat dan konsisten dengan konsep akuntansi lain, namun dalam laporan keuangan akan memiliki dampak yang hampir sama ( $\approx$ ) dengan argumen yang dinyatakan dalam standar akuntansi, yaitu kos dari tanah adalah selalu mendekati ( $\approx$ ) kos awal. Argumen yang dibentuk adalah, tanah yang memiliki umur manfaat takterbatas tetap didepresiasi. Argumen ini akan dijabarkan dan dibuktikan dalam bab selanjutnya.

### 3.2 Aset Takberwujud dengan Manfaat Taktentu

Ada satu jenis aset takberwujud yang memiliki perlakuan yang sama dengan tanah dalam hal tidak dapat didepresiasi, yaitu aset takberwujud dengan

manfaat taktentu (*indefinite*)<sup>4</sup>. Pengaturan dalam IAS 38 paragraf 88 menyatakan bahwa:

***An entity shall assess whether the useful life of an intangible asset is finite or indefinite and, if finite, the length of, or number of production or similar units constituting, that useful life. An intangible asset shall be regarded by the entity as having an indefinite useful life when, based on an analysis of all of the relevant factors, there is no foreseeable limit to the period over which the asset is expected to generate net cash inflows for the entity.***

Paragraf 91 menjelaskan lebih lanjut konsep indefinite sebagai berikut,

***The term 'indefinite' does not mean 'infinite'. The useful life of an intangible asset reflects only that level of future maintenance expenditure required to maintain the asset at its standard of performance assessed at the time of estimating the asset's useful life, and the entity's ability and intention to reach such a level. A conclusion that the useful life of an intangible asset is indefinite should not depend on planned future expenditure in excess of that required to maintain the asset at that standard of performance.***

Dalam paragraf di atas, jelas dinyatakan bahwa umur manfaat aset takberwujud adalah taktentu (*indefinite*) dan bukan takterbatas (*infinite*). Konsep taktentu ini lebih ke arah 'bisa jadi takterbatas jika kondisi memenuhi, namun bisa jadi tertentu jika kondisi tidak memenuhi', dengan penjelasan sebagai berikut:

Jika argumen didasarkan pada pergerakan umur manfaat (waktu) yang secara konstan bergerak semakin bertambah lama (digit umur akan semakin besar), maka dalam kondisi masih memenuhi syarat taktentu, pergerakan ketaktentuan umur manfaat ini akan konstan menuju takhingga (semakin ke arah kanan dalam garis bilangan atau menuju ke arah bilangan yang semakin besar), dan bukan merupakan ketaktentuan yang taktentu (dalam artian bisa jadi sembarang bilangan dalam garis bilangan).

Namun, argumen di atas perlu diperlengkap dengan asumsi kelangsungan usaha. Asumsi kelangsungan usaha yang didefinisikan dalam IFRS adalah sejauh masa depan yang dapat diperkirakan (*foreseeable future*), dan ini bukan berarti takterbatas namun ini berarti taktentu. Sehingga, perlakuan depresiasi untuk aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu akan berbeda dengan perlakuan atas tanah yang umur manfaatnya tidak bergantung pada kelangsungan usaha entitas.

<sup>4</sup> PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Takberwujud* salah menerjemahkan *indefinite* sebagai takterbatas. Dalam PSAK tersebut, tidak ada perbedaan antara terjemahan *indefinite* (takterbatas) dengan *infinite* (takhingga). Padahal, maksud dari IAS 38, *indefinite* adalah taktentu dan taktentu ini bukan berarti takhingga (*infinite*).

Selanjutnya, untuk perlakuan atas aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu, IAS 38 Paragraf 107 menyatakan bahwa:

*An intangible asset with an indefinite useful life shall not be amortised.*

Dalam paragraf ini muncul argumen yang tidak konsisten dengan konsep pemanfaatan aset, yaitu aset takberwujud yang umur manfaatnya taktentu, tidak diamortisasi. Sekali lagi argumen semacam ini tidak logis, karena tidak ada korelasi antara pemanfaatan aset (amortisasi) dan umur manfaat yang taktentu.

Mengambil contoh aset takberwujud dalam bentuk *brand* aqua. *Brand* ini pada kenyataannya berperan dalam menghasilkan pendapatan bagi perusahaan Danone, karena konsumen mungkin akan lebih memilih aqua daripada air mineral dalam kemasan lainnya karena *brand* aqua tersebut. Sehingga, sebetulnya entitas telah memanfaatkan *brand* tersebut dalam menghasilkan pendapatan. Dalam hal ini, sesuai dengan penjelasan Belkaoui (2004) mengenai klasifikasi *depreciable* dan *nondepreciable asset*, maka *brand* aqua tadi masuk dalam kategori *depreciable*, karena entitas sebetulnya memanfaatkan *brand* tersebut untuk menghasilkan pendapatan.

Hanya, karena umur manfaat dari *brand* aqua bergantung pada kemampuan Danone dalam mempertahankannya (sesuai definisi *indefinite* dalam IAS 38), maka umur manfaat dari *brand* tersebut taktentu. Padahal, suatu biaya harus dialokasikan atas dasar periode sebagai wadah penakar. Jika umur manfaatnya tidak dapat ditentukan, maka alokasi biaya untuk tiap periodenya juga tidak dapat ditentukan. Tentu saja, tidak dapat ditentukan di sini bukan berarti tidak ada.

Konsisten dengan konsep pemanfaatan, suatu aset yang dimanfaatkan seharusnya tetap diamortisasi untuk merefleksikan pemanfaatannya (*expired cost*). Ketaktentuan umur manfaat bukan merupakan alasan yang logis untuk membuat suatu aset tidak diamortisasi. Penelitian ini mengajukan sebuah argumen yang lebih tepat dan konsisten dengan konsep akuntansi (depresiasi dan upaya-hasil), namun dalam laporan keuangan akan memiliki dampak yang hampir sama ( $\approx$ ) dengan argumen yang dinyatakan dalam standar akuntansi, yaitu tidak adanya biaya amortisasi. Argumen yang dibentuk adalah, biaya amortisasi aset takberwujud dengan manfaat taktentu tidak dapat diakui dalam laba rugi. Argumen ini akan dibuktikan dan dijelaskan lebih lanjut dalam bab selanjutnya.

### 3.3 Jumlah yang dapat Didepresiasi

Jika kembali ke definisi depresiasi berdasarkan IAS 16, maka akan muncul konsep jumlah yang dapat

didepresiasi (*depreciable amounts*), yaitu jumlah berasal dari pengurangan antara kos dan nilai residunya (*residual value*). Nilai residu didefinisi sebagai jumlah estimasian yang akan diperoleh entitas pada saat pelepasan aset, setelah dikurangi dengan biaya pelepasannya, jika aset ada dalam umur dan kondisi pada akhir umur manfaatnya.

Dalam hal tanah dengan umur manfaat takterbatas dan aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu, nilai residunya tidak dapat ditentukan. Hal ini dikarenakan nilai residu akan dapat ditentukan jika aset sudah ada dalam umur dan kondisi pada akhir umur manfaatnya. Sehingga, jika nilai residu tidak dapat ditentukan, maka jumlah yang dapat didepresiasi juga tidak dapat ditentukan. Padahal, standar akuntansi seperti IAS 16 menyatakan bahwa nilai residu dan jumlah yang dapat didepresiasi harus dapat ditentukan.

Bisa jadi, karena jumlah yang dapat didepresiasi dari suatu aset yang tidak dapat didepresiasi adalah tidak dapat ditentukan (*indefinite*), padahal standar akuntansi mengharuskan agar nilai residu dan jumlah yang dapat didepresiasi harus dapat ditentukan, maka hal ini menjadi pembenaran untuk mengelompokkan tanah sebagai aset yang tidak dapat didepresiasi (*non-depreciable*). Dalam kata lain, pengkategorian *non-depreciable* ini muncul karena nilai residu yang tidak dapat ditentukan. Padahal hal semacam ini tidak berdampak apapun atas perhitungan depresiasi secara matematis.

Tidak berarti bahwa karena nilai residu tanah adalah taktentu maka jumlah yang dapat didepresiasinya juga taktentu dan oleh karena itu depresiasi tidak dapat dihitung (menjadi *non-depreciable*). Karena secara matematis, nilai residu merupakan bilangan nyata taktentu yang berkisar antara lebih besar sama dengan nol dan kurang dari kos. Sejauh nilai residu merupakan bilangan nyata taktentu dengan batas yang tentu, maka perhitungan depresiasi tetap dapat dioperasikan. Hal ini akan dibuktikan lebih lanjut menggunakan operasi matematis dalam bab selanjutnya.

## 4 Pembuktian Argumen

Secara konseptual, biaya depresiasi adalah kos yang telah digunakan (*expired*) dan oleh karena itu dibebankan sebagai biaya (*charged as an expense*). Berdasarkan konsep ini, dalam praktik kita ketahui beberapa metode dalam mengalokasikan kos menjadi biaya depresiasi. Metode-metode ini didasarkan pada konsep bahwa suatu aset memiliki manfaat ekonomis masa depan dalam bentuk umur manfaat (*useful life*) atau kapasitas (*capacity*). Sebagai contoh, manfaat ekonomis masa depan dari suatu bangunan biasanya dalam bentuk umur manfaat, dan manfaat ekonomis

masa depan dari suatu mesin biasanya dalam bentuk kapasitas. Sehingga, kos akan dialokasikan menjadi biaya berdasarkan umur manfaat atau kapasitas, bergantung dari pola pemanfaatan aset.

Misalnya, bangunan yang dapat memberikan manfaat selama 10 tahun secara konstan dengan kos bangunan 10.000.000UM. Dari sini dapat dilihat bahwa 10.000.000UM ini dapat memberikan manfaat ekonomik secara konstan selama 10 tahun. Sehingga, alokasi dari kos yang telah digunakan dan menjadi biaya setiap tahunnya didasarkan pada umur manfaatnya, yaitu 1.000.000UM per tahun. Contoh lainnya adalah mesin yang dapat digunakan untuk menghasilkan 1000 unit barang dengan kos mesin 10.000.000UM. Dari sini terlihat bahwa mesin dengan kos 10.000.000UM dapat digunakan untuk membuat 1000 unit barang. Maka, untuk setiap unit barang yang telah diproduksi, kos dari mesin telah digunakan (*expired*) dan menjadi biaya senilai 10.000UM.

#### 4.1 Tanah

Tanah, pada umumnya dimanfaatkan dengan pola pemanfaatan berdasarkan umur manfaat. Sejalan dengan konsep pemanfaatan dalam depresiasi, maka tanah yang telah dimanfaatkan seharusnya tetap didepresiasi. Oleh karena itu, untuk mengalokasikan seberapa besar kos yang menjadi biaya depresiasi, digunakan metode alokasi depresiasi.

Beberapa metode depresiasi berdasar umur manfaat yang umum digunakan adalah sebagai berikut:

1. Metode Garis Lurus
2. Metode *Declining Balance*
3. Metode Sum-of-the-years-digits

Metode diatas akan digunakan untuk membuktikan argumen bahwa depresiasi tetap harus dikenakan atas tanah agar konsisten dengan konsep pemanfaatan dalam depresiasi. Hanya saja, manfaat takterbatas dari tanah akan membuat biaya depresiasi menjadi mendekati nol, dan oleh karena itu kos dari tanah tersebut akan selalu sama dengan kos awal. Argumen ini didasarkan pada aksioma:

$$\lim_{x \rightarrow \infty} \frac{y}{x} = 0$$

yang mana:

y = bilangan nyata

##### 4.1.1 Metode Garis Lurus

Metode ini didasarkan pada asumsi bahwa suatu aset akan dimanfaatkan (*used*) secara konstan untuk setiap periode akuntansi selama masa manfaatnya. Sehingga alokasi kos akan konstan setiap periode akuntansi. Berikut ini rumus alokasinya:

$$d_k = \frac{C - RV_N}{N}$$

yang mana:

$d_k$  = depresiasi pada tahun k

$k = 1 \leq k \leq N$

C = kos (atau jumlah lain pengganti kos)

$BV_k$  = nilai buku pada tahun k

$RV_N$  = nilai residu pada tahun N

N = umur manfaat

$C - RV_N$  = jumlah yang dapat didepresiasi (DA)

Rumus di atas kemudian digunakan untuk menghitung depresiasi dari tanah. Dalam kondisi,

$C > 0$

$0 \leq RV_N < C$

$0 < DA \leq C$

Karena operasi matematika dalam akuntansi menggunakan bilangan nyata, maka:

$$d_k = \lim_{N \rightarrow \infty} \left( \frac{C - RV_N}{N} \right)$$

$$\Leftrightarrow d_k = \lim_{N \rightarrow \infty} \left( \frac{DA}{N} \right)$$

$$\Leftrightarrow d_k = 0$$

Terbukti bahwa depresiasi pada tahun k adalah nol.

Selain itu, dari operasi ini juga terbukti bahwa tidak dapat ditentukannya jumlah yang dapat didepresiasi (*depreciable amounts*) tidak berpengaruh pada penghitungan depresiasi. Hal ini karena C adalah bilangan nyata lebih dari nol tertentu (*definite*), dan  $RV_N$  adalah bilangan nyata tak tentu yang lebih besar sama dengan nol dan kurang dari C. Karena,  $RV_N$  adalah bilangan nyata tak tentu antara nol dan C. Maka C dikurangi  $RV_N$  (DA) hasilnya adalah bilangan nyata lebih besar dari nol kurang dari sama dengan C. Jika dimasukkan dalam operasi limit untuk menghitung depresiasi, hasilnya tetap akan membuktikan bahwa depresiasinya nol. Sehingga argumen yang diajukan dalam sub-bab 3.3 terbukti.

Berdasarkan metode garis lurus, dapat kita hitung pula nilai tercatat aset pada tahun k dengan menggunakan rumus:

$$BV_k = C - d^*_k$$

yang mana:

$d^*_k$  = depresiasi kumulatif pada tahun k

Rumus di atas kemudian diterapkan untuk menghitung nilai tercatat tanah pada tahun k,

$$BV_k = C - d^*_k$$

$$\Leftrightarrow BV_k = C - 0$$

$$\Leftrightarrow BV_k = C$$

Nilai tercatat pada tahun k sama dengan kos awalnya. Sehingga, terbukti bahwa menggunakan metode garis lurus, tanah dengan umur manfaat takterbatas

memiliki kos yang mendekati kos awal, karena depresiasinya mendekati nol. Di sini, mendekati nol berbeda dengan null (tidak ada bilangan). Hasil di dalam laporan keuangan berdasarkan pengaturan standar akuntansi yang saat ini ada adalah, depresiasinya null. Namun berdasarkan argumen yang dibentuk dalam penelitian ini adalah, mendekati nol. Secara logika matematis, ini merupakan sebuah perbedaan yang besar, walaupun secara kualitas informasi angka dalam laporan keuangan tidak ada perbedaan.

#### 4.1.2 Metode Declining Balance

Metode ini didasarkan pada asumsi bahwa penggunaan manfaat ekonomik dari suatu aset adalah berdasarkan persentase konstan dari nilai tercatat awal (sama dengan C). Rumus alokasi menggunakan rasio depresiasi yang didasarkan pada asumsi persentase konstan tadi. Kita sebut rasio sebagai r ( $0 \leq r \leq 1$ ), yang mana  $r = 2/N$  (jika persentasenya 200% *declining balance*), dan  $r = 1,5/N$  (jika persentasenya 150% *declining balance*). Metode ini juga didasarkan pada asumsi bahwa aset digunakan tanpa nilai residu. Berdasar hal ini, rumus metode *declining balance* adalah,

$$d_k = C(1 - r)^{k-1}(r)$$

yang mana:

$d_k$  = depresiasi pada tahun k

C = kos (atau jumlah lain pengganti kos)

N = umur manfaat

Rumus di atas kemudian digunakan untuk menghitung depresiasi tanah. Dalam kondisi,

$C > 0$

$r = 2/N$

Karena operasi matematika dalam akuntansi menggunakan bilangan nyata, maka:

$$\begin{aligned} d_k &= C(1 - r)^{k-1}(r) \\ d_k &= \lim_{N \rightarrow \infty} \{C(1 - 2/N)^{k-1}(2/N)\} \\ \Leftrightarrow d_k &= C(1 - 0)^{k-1}(0) \\ \Leftrightarrow d_k &= C(1)^{k-1}(0) \\ \Leftrightarrow d_k &= 0 \end{aligned}$$

Terbukti bahwa depresiasi pada tahun k adalah nol

Berdasarkan metode *declining balance*, dapat kita hitung nilai tercatat aset pada tahun k dengan menggunakan rumus:

$$BV_k = C(1 - r)^k$$

Kemudian rumus di atas diterapkan atas tanah,

$$\begin{aligned} BV_k &= C(1 - r)^k \\ \Leftrightarrow BV_k &= C(1 - 0)^k \\ \Leftrightarrow BV_k &= C(1)^k \end{aligned}$$

$$\Leftrightarrow BV_k = C$$

Nilai tercatat tanah pada tahun k adalah sama dengan kosnya. Sehingga, berdasarkan metode *declining balance*, terbukti bahwa tanah dengan umur manfaat takterbatas memiliki kos yang sama dengan kos awalnya, dengan depresiasi mendekati nol.

#### 4.1.3 Metode Sum-of-the-years-digits

Metode ini menggunakan digit yang merepresentasi sisa umur manfaat dari aset. Faktor yang digunakan untuk mengalokasi depresiasi didasarkan pada umur manfaat aset dibagi dengan total digit. Berikut ini rumus alokasinya:

$$d_k = (C - RV_N) \left[ \frac{2(N - k + 1)}{2N(2N + 1)} \right]$$

Kemudian kita terapkan rumus di atas untuk menghitung depresiasi tanah. Dalam kondisi,

$C > 0$

$0 \leq RV_N < C$

$0 < DA \leq C$

Karena operasi matematika dalam akuntansi menggunakan bilangan nyata, maka:

$$\begin{aligned} d_k &= \lim_{N \rightarrow \infty} \left\{ (C - RV_N) \left[ \frac{2(N - k + 1)}{2N(2N + 1)} \right] \right\} \\ \Leftrightarrow d_k &= \lim_{N \rightarrow \infty} \left\{ (C - RV_N) \left[ \frac{N - k + 1}{2N^2 + N} \right] \right\} \\ \Leftrightarrow d_k &= (C - 0)0 \\ \Leftrightarrow d_k &= 0 \end{aligned}$$

Berdasar operasi matematika, yang mana  $\lim_{N \rightarrow \infty} \frac{N}{N}$  dan N (pembilang)  $< N$  (*penyebut*), maka hasilnya akan mendekati 0. Sehingga, terbukti bahwa menggunakan metode *sum-of-the-years-digits*, depresiasi pada tahun k adalah nol.

Berdasarkan metode *sum-of-the-years-digits*, dapat ditentukan nilai buku aset pada tahun k menggunakan rumus,

$$BV_k = C - \left[ \frac{2(C - RV_N)}{2N} \right] k + \left[ \frac{(B - RV_N)}{2N(2N + 1)} \right] k(k + 1)$$

Kemudian rumus di atas diterapkan atas tanah,

$$\begin{aligned} BV_k &= \lim_{N \rightarrow \infty} \left\{ C - \left[ \frac{2(C - RV_N)}{2N} \right] k - \left[ \frac{(B - RV_N)}{2N(2N + 1)} \right] k(k + 1) \right\} \\ \Leftrightarrow BV_k &= C - [0]k - [0]k(k + 1) \\ \Leftrightarrow BV_k &= C \end{aligned}$$

Terbukti bahwa nilai tercatat tanah pada tahun k sama dengan kosnya. Sehingga, terbukti menggunakan metode *sum-of-the-years-digits*, kos tanah adalah sama dengan kos awal dan depresiasinya mendekati nol. Sekali lagi, nol di sini berbeda dengan null. Walaupun secara kualitas informasi angka dalam akuntansi tidak ada perbedaan, namun secara logika matematika hal ini berbeda sangat signifikan.

## 4.2 Aset Takberwujud dengan Umur Manfaat Taktentu

Konsisten dengan konsep depresiasi, aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu seharusnya tetap diamortisasi untuk menunjukkan pemanfaatan atas aset takberwujud tersebut.

Seperti yang sudah dijelaskan dalam sub-bab 3.2, sifat dari ketaktentuan umur manfaat ini disebabkan oleh suatu kondisi tertentu. Selama kondisi tersebut masih memenuhi, maka ketaktentuan ini seharusnya akan semakin bergerak ke arah kanan dari garis bilangan menuju ke arah takhingga. Namun, jika ditambahkan dengan asumsi kelangsungan usaha, ketaktentuan ini adalah bilangan nyata yang terhingga. Hal ini disebabkan kelangsungan usaha adalah sebatas masa depan yang dapat diperkirakan. Sehingga, umur manfaat dari aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu adalah tidak dapat ditentukan dengan andal. Oleh karena itu, sesuai dengan konsep pengakuan biaya. Biaya amortisasi dari aset takberwujud dengan umur manfaat takterbatas adalah tidak dapat diakui. Walaupun sebetulnya biaya tersebut ada.

## 4.3 Pengakuan Biaya Depresiasi

Berdasarkan rerangka konseptual dalam IFRS dinyatakan bahwa, suatu biaya diakui jika terdapat penurunan manfaat ekonomik masa depan terkait dengan penurunan aset atau peningkatan liabilitas dan dapat diukur dengan andal.

Secara matematika, argumen yang dinyatakan dalam penelitian ini sebetulnya memenuhi persyaratan pengakuan. Karena depresiasi berdasar perhitungan dapat diukur dengan andal, yaitu mendekati nol. Selain itu, angka nol dalam konsep limit merupakan angka pendekatan. Sehingga, dapat dikatakan dalam konteks matematika sebetulnya terjadi pengurangan namun dalam angka yang sangat kecil mendekati nol.

Walaupun begitu, hal ini akan terbantahkan jika argumen yang digunakan adalah konsep materialitas. Angka mendekati nol sangat tidak material dalam hal penurunan manfaat ekonomik. Sehingga, dalam hal semacam ini biaya depresiasi tidak perlu diakui.

Bisa jadi juga muncul argumen yang membantah bahwa umur manfaat dari tanah sebetulnya bukannya takterbatas (*unlimited*) tetapi taktentu (*indefinite*). Hal ini didasarkan atas pemikiran bahwa, untuk dapat mencapai depresiasi sebesar mendekati 0UM dalam setahun, maka suatu tanah yang kosnya 10.000.000UM harus memiliki masa manfaat lebih dari  $\frac{10.000.000}{1.000.000.000}$  tahun (sehingga  $\frac{10.000.000}{1.000.000.000} = 0,01$ UM/tahun). Pada kenyataannya, sejauh ini tidak ada spesies yang bisa bertahan selama 1.000.000.000 tahun. Bahkan dalam waktu sepanjang itu, bentuk bumi sudah berubah.

Oleh karena itu, jika dikaitkan dengan kenyataan dan tidak hanya melihat teori limit bilangan, maka sebetulnya tanah memiliki umur manfaat taktentu. Jika umur manfaat tanah adalah taktentu, maka perhitungan depresiasinya juga akan menjadi taktentu. Taktentu di sini berarti depresiasinya ada, hanya tidak bisa ditentukan angkanya.

Jika memang argumen ini yang digunakan, maka perlu dilakukan perubahan dalam pengaturan IAS 16 paragraf 58 menjadi:

*Land and buildings are separable assets and are accounted for separately, even when they are acquired together. With some exceptions, such as quarries and sites used for landfill, land has an indefinite useful life and therefore the depreciation cannot be recognized. Buildings have a limited useful life and therefore are depreciable assets. An increase in the value of the land on which a building stands does not affect the determination of the depreciable amount of the building.*

Definisi di atas akan menjadi benar secara nalar jika ditambahi dengan penjelasan argumen seperti yang telah dikemukakan pada paragraf sebelumnya.

Hal yang sama juga berlaku untuk definisi atas aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu dalam IAS 38 paragraf 107. Penelitian ini menyarankan perubahan pengaturan menjadi:

*Amortization expense of an intangible asset with an indefinite useful life cannot be recognized.*

Sekali lagi, tentu saja definisi ini perlu dilengkapi dengan penjelasan bahwa amortisasi tidak diakui karena angkanya taktentu.

## 4.4 Goodwill

Goodwill juga mendapat perlakuan yang sama seperti tanah dan aset takberwujud dengan umur manfaat takterbatas. Berdasarkan IAS 38 paragraf 11, dinyatakan bahwa:

*The definition of an intangible asset requires an intangible asset to be identifiable to distinguish it from goodwill. Goodwill recognised in a business combination is an asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in a business combination that are not individually identified and separately recognised. The future economic benefits may result from synergy between the identifiable assets acquired or from assets that, individually, do not qualify for recognition in the financial statements.*

Dalam penjelasan di atas, terlihat bahwa goodwill merupakan aset yang merepresentasi manfaat ekonomik masa depan yang muncul dari aset-aset lain yang diperoleh dalam suatu bisnis kombinasi yang tidak diidentifikasi secara individual dan diakui secara terpisah.

Jika dikaitkan dengan definisi dalam paragraf 53 dalam *Framework for Preparation and Presentation*

*Financial Statements*, manfaat ekonomi masa depan adalah:

*The future economic benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity. The potential may be a productive one that is part of the operating activities of the entity. It may also take the form of convertibility into cash or cash equivalents or a capability to reduce cash outflows, such as when an alternative manufacturing process lowers the costs of production.*

Terkait dengan definisi di atas, maka interpretasi goodwill yang paling mendekati adalah, kemampuan melaba lebih (*superior earning* atau *excess earning power*). Sehingga dapat dikatakan bahwa, kos goodwill yang melekat pada harga beli suatu perusahaan yang sudah beroperasi pada dasarnya merupakan nilai sekarang atau nilai diskunan (*present or discounted value*) kelebihan laba yang mampu dihasilkan (Suwardjono, 2005).

Dalam kondisi semacam ini, goodwill yang memiliki manfaat ekonomis masa depan, diinterpretasikan akan dimanfaatkan untuk menghasilkan kelebihan laba di masa depan. Namun, kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba di masa depan adalah taktentu. Sehingga, dapat dikatakan bahwa goodwill memiliki manfaat ekonomis masa depan yang taktentu.

Berdasarkan argumen di atas, maka penalaran untuk goodwill akan sama dengan aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu.

## 5 Penurunan Nilai (Impairment)

Dalam IFRS, terdapat sebuah standar yang mengatur mengenai penurunan nilai (*impairment*) yaitu IAS 36: *Impairment of Assets*. Tanah, aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu, dan goodwill dikenai pengaturan dalam IAS 36. Dalam IAS tersebut, jelas dinyatakan bahwa uji penurunan nilai harus dilakukan setidaknya setiap tahun terutama untuk aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu dan goodwill. Tujuan dari perlakuan ini adalah, supaya laporan keuangan mencerminkan daya yang sesungguhnya dari aset tersebut.

Jika aset mencerminkan sumber daya, maka kos yang terkandung dalam aset tersebut mencerminkan daya, yang mana daya ini akan digunakan oleh entitas dalam melakukan upaya (biaya) untuk menghasilkan pendapatan. Secara implisit pengaturan dalam standar tersebut bertujuan agar laporan keuangan tetap mencerminkan daya yang sesungguhnya dari aset dengan umur manfaat yang tidak dapat ditentukan, karena depresiasi/amortisasi dari aset tersebut tidak (dapat) diakui (karena sifat ketaktentuannya).

Dalam hal ini, pengaturan dalam IFRS sudah tepat dan laporan keuangan yang nantinya dihasilkan, akan

mencerminkan sisa daya untuk berupaya yang sesungguhnya dari aset tersebut.

## 6 Kesimpulan

Telah terbukti secara matematis, bahwa walaupun tetap dikenakan depresiasi, kos dari tanah adalah permanen. Hal ini dikarenakan umur manfaat dari tanah adalah takterbatas (lebih tepatnya taktentu). Pembuktian lain juga berlaku pada aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu dan goodwill.

Walaupun hasil akhir dari argumen yang diajukan dalam penelitian ini sama dengan hasil akhir dari argumen dalam standar akuntansi, yaitu dalam laporan keuangan kos tanah atau aset takberwujud dengan umur manfaat taktentu adalah permanen, namun penalaran dalam standar akuntansi tidak tepat. Hal ini dikarenakan tanah atau aset takberwujud dengan umur manfaat takterbatas tetap dimanfaatkan selama periode berjalan, sehingga konsisten dengan konsep depresiasi, tanah atau aset takberwujud dengan umur manfaat takterbatas seharusnya tetap didepresiasi dan bukannya tidak didepresiasi. Walaupun hasil secara informasi angka dalam laporan keuangan tidak ada perbedaan (seakan-akan kosnya adalah permanen), namun secara logika matematis, null dan nol merupakan perbedaan yang sangat signifikan. Dari sini juga dapat disimpulkan bahwa argumen dibalik pengelompokan aset menjadi *depreciable* dan *non-depreciable* merupakan salah nalar.

Kesimpulan akhir dari penelitian ini adalah, standar akuntansi memiliki ketidakkonsistenan konsep yang juga merupakan salah nalar, dan telah berlaku selama bertahun-tahun. Hal ini berarti, selama bertahun-tahun itu pula banyak akuntan, akademisi, atau mahasiswa yang memahami akuntansi hanya sebatas *know-how* tanpa mau melihat lebih lanjut konsep-konsep dan tujuan dibaliknya. Kondisi semacam ini sangat mengkhawatirkan, karena bisa jadi pada suatu saat nanti, para akuntan sebagai pengguna standar, hanya akan menjadi makhluk pencatat yang mendasarkan tindakannya pada aturan, tanpa bernalar dengan benar.

Saran dari penelitian ini adalah:

1. Sebaiknya argumen dalam pengaturan atas *non-depreciable assets* dibenahi agar mencerminkan konsistensi konsep dan logika yang benar.
2. Penalaran merupakan suatu hal yang harus dipegang oleh para pihak yang berkepentingan di bidang akuntansi. Terutama dalam hal bidang profesi akuntan. Tanpa penalaran yang benar, profesi akuntan tidak akan dapat mencerminkan karakter intelektualitasnya.

## **Daftar Pustaka**

- Belkaoui, Ahmed Riahi. 2004. *Accounting Theory 5<sup>th</sup> edition*. Padstow, Cornwall. Thomson Learning.
- Delloite IAS Plus. (2011). *Conceptual Framework For Financial Reporting 2010*. Online. Available: <http://www.iasplus.com/standard/framework.htm>
- Doyle, Jon. (1998). *Bounded Rationality*. Massachusetts Institute of Technology. Online. Available: <http://www.csc.ncsu.edu/faculty/doyle/publications/br99.pdf>
- IASB. (2009). International Financial Reporting Standards 2009. Online. Available: [http://www.4shared.com/file/vSGVFxi2/ifrs\\_2009.htm](http://www.4shared.com/file/vSGVFxi2/ifrs_2009.htm)
- Math Is Fun Advanced. (2011). Limits (An Introduction). Online. Available: <http://www.mathisfun.com/calculus/limits.html>
- Mirza, Abbas Ali.; Magnum Orrell. & Graham J.Holt. 2005. *IFRS Practical Implementation and Workbook Second Edition*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Oxford Dictionaries. (2011). Infinite. Online. Available: <http://oxforddictionaries.com/>
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan Edisi 3*. Jogjakarta: BPF E.
- Wikipedia contributors. Bounded rationality. Online. Wikipedia, The Free Encyclopedia; 2011 May 23, 22:15 UTC [cited 2011 Jun 13]. Available: [http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Bounded\\_rationality&oldid=430583201](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Bounded_rationality&oldid=430583201)