

The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern. To the left of the logo is a vertical bar with a red outer edge and a white inner edge.

**KSAP**

*Buletin Teknis*  
**STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN**  
*Nomor 05*

**AKUNTANSI PENYUSUTAN**



**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN**



***BULETIN TEKNIS***

***STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN***

**BULETIN TEKNIS 05 TENTANG  
AKUNTANSI PENYUSUTAN**

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan  
Sekretariat :  
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2  
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia  
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551  
<http://www.ksap.org>  
e-mail : webmaster@ksap.org  
ksap@yahoo.com**

## **KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dapat dilengkapi dengan Buletin Teknis yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
2. Buletin Teknis disusun dan ditetapkan oleh KSAP;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan.

Jakarta, Desember 2007

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
Ilya Avianti	Wakil Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Sugijanto	Anggota
Hekinus Manao	Anggota
Jan Hoesada	Anggota
A.B. Triharta	Anggota
Soepomo Prodjoharjono	Anggota
Gatot Supiartono	Anggota

## DAFTAR ISI

1		
2		
3	BAB I	PENDAHULUAN..... 1
4	BAB II	ARTI PENTING PENYUSUTAN ..... 3
5	BAB III	PRASYARAT PENYUSUTAN..... 5
6	BAB IV	PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL ..... 8
7	A.	Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan..... 8
8	B.	Pengelompokan Aset ..... 9
9	C.	Penetapan Nilai Aset Tetap yang Wajar ..... 10
10	D.	Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan ..... 10
11	E.	Penetapan Metode Penyusutan ..... 10
12	F.	Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan ..... 12
13	G.	Penyajian Penyusutan ..... 16
14	H.	Pengungkapkan Penyusutan di dalam Catatan atas Laporan
15		Keuangan ..... 16
16	BAB V	HAL-HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN ..... 19
17	A.	Penyusutan Pertama Kali ..... 19
18	B.	Pemanfaatan Aset Tetap yang Sudah Seluruh Nilainya Disusutkan 22
19	C.	Penghapusbukuan Aset Tetap ..... 22
20	D.	Penjualan Aset Tetap yang telah Dihapusbukuan ..... 22
21	E.	Tukar-menukar Aset Tetap ..... 23
22	F.	Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau
23		Kapasitas Manfaat ..... 23
24	G.	Penyusutan atas Aset secara Berkelompok..... 24
25	H.	Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah
26		Tahun ..... 25
27	I.	Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya ..... 26

## BAB I PENDAHULUAN

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41  
42  
43  
44

Penyusutan didefinisikan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP 07) sebagai penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu penanda pemberlakuan basis akrual dalam SAP.

PSAP 07 mengatur penyusutan pada bagian pengukuran aset tetap dan penyajiannya pada periode-periode setelah pengakuan awal nilai aset tetap. Paragraf 53 hingga 57 PSAP 07 menguraikan perihal penyusutan sebagai berikut:

**53. Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap.**

54. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dan Diinvestasikan dalam Aset Tetap.

55. Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian.

56. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain: (a) Metode garis lurus (*straight line method*); atau (b) Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*) (c) Metode unit produksi (*unit of production method*).

**57. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.**

Penyusutan aset tetap bukan merupakan metode alokasi biaya untuk periode yang menerima manfaat aset tetap tersebut sebagaimana diberlakukan di sektor komersial. Penyesuaian nilai ini lebih merupakan upaya untuk menunjukkan pengurangan nilai karena pengkonsumsian potensi manfaat aset oleh karena pemakaian dan atau pengurangan nilai karena keusangan dan lain-lain. Penerapan penyusutan aset tetap dilakukan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 53 di atas, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.

Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode dicatat pada akun Akumulasi Penyusutan dengan lawan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap dan disajikan sebagai pengurang akun Aset Tetap.

Pencatatan penyusutan menghadapi berbagai permasalahan. Masalah dalam

- 1 akuntansi penyusutan suatu aset tetap adalah penentuan jenis aset yang
- 2 disusutkan, jumlah yang dapat disusutkan, metode penyusutan dan penentuan
- 3 masa manfaat keekonomian.
- 4 Dengan menyadari permasalahan tersebut, dalam mencatat dan menyajikan
- 5 penyusutan, prasyarat yang harus dipenuhi adalah adanya:
  - 6 1. Harus dapat diidentifikasi aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun
  - 7 2. Harus ditetapkan nilai yang dapat disusutkan
  - 8 3. Harus ditetapkan masa manfaat dan kapasitas aset tetap

## BAB II ARTI PENTING PENYUSUTAN

Aset tetap merupakan komponen aset operasi pemerintah yang penting dalam menjalankan operasional pemerintahan. Aset tetap memiliki sifat yang rentan terhadap penurunan kapasitas sejalan dengan penggunaan atau pemanfaatannya. Oleh karena itu pemerintah harus menyajikan informasi tentang nilai aset tetap secara memadai agar dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam pengelolaan aset. Pengelolaan aset tersebut meliputi perencanaan, penganggaran, pengadaan, penggunaan, pemanfaatan, pertukaran, pelepasan, dan penghapusan. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, pemerintah membutuhkan informasi tentang nilai aset tetap yang memadai, dan hal tersebut dapat dipenuhi apabila pemerintah menyelenggarakan sistem akuntansi aset tetap yang informatif secara tertib dan tepat waktu.

Salah satu informasi yang sangat dibutuhkan dalam pengambilan keputusan yang terkait dalam pengelolaan aset tetap adalah informasi mengenai nilai wajar aset. Dalam rangka penyajian wajar atas nilai aset tetap tersebut, pemerintah dapat melakukannya melalui penetapan kebijakan penyusutan.

Mengingat aset tetap memiliki masa manfaat yang panjang, maka aset tetap merupakan suatu unsur laporan keuangan pemerintah yang paling konkrit mengemban asumsi perlunya pemerintah menjaga keseimbangan kepentingan antargenerasi. Adanya penyusutan akan memungkinkan pemerintah untuk setiap tahun memperkirakan sisa manfaat suatu aset tetap yang masih dapat diharapkan dapat diperoleh dalam masa beberapa tahun ke depan.

Di samping itu, adanya penyusutan memungkinkan pemerintah mendapat suatu informasi tentang keadaan potensi aset yang dimilikinya. Hal ini akan memberi informasi kepada pemerintah suatu pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam menganggarkan berbagai belanja pemeliharaan atau bahkan belanja modal untuk mengganti atau menambah aset tetap yang sudah dimiliki.

Akan tetapi, penerapan akuntansi pemerintah yang lebih dipengaruhi oleh basis kas membuat pencatatan penyusutan sebagai hal yang tidak populer. Padahal, sebagaimana dinyatakan pada bagian sebelumnya, penyusutan adalah salah satu penanda penerapan akuntansi berbasis akrual. Sebagaimana diakui secara umum, dengan akualisasi ini, akuntansi akan dapat menyajikan potret kejadian ekonomik secara lebih wajar.

Uraian di atas menjelaskan arti penting penyusutan bagi penyajian laporan keuangan yang lebih wajar. Arti pentingnya untuk menunjukkan kapasitas yang tersedia tentu saja membuat arti penting penyusutan tidak terlepas dari kondisi aset tetap itu sendiri. Jika aset tetap menghadapi berbagai permasalahan seperti permasalahan mengenai kejelasan nilai yang dapat disusutkan, masa manfaat, atau pengelompokannya, maka penyusutan pun akan terkena dampaknya. Tanpa adanya informasi nilai aset tetap yang dapat disusutkan dan masa manfaatnya, maka penentuan besarnya penyusutan tidak dapat dilakukan.

Oleh karena ketergantungan pada kondisi di atas, ketentuan penyusutan yang sudah dituangkan dalam PSAP 07 memerlukan pengaturan lebih teknis untuk dapat diimplementasikan. Buletin teknis ini dimaksudkan untuk menjelaskan lebih



- 1 lanjut tentang perlakuan terhadap aset tetap yang dapat disusutkan, dengan
- 2 tujuan agar aset tetap dapat disajikan dengan nilai yang lebih wajar. Untuk
- 3 mencapai maksud ini, buletin teknis ini mencakup:
- 4 a) penetapan nilai aset tetap yang dapat disusutkan,
- 5 b) umur dan kapasitas manfaat aset tetap yang sesuai dengan karakteristik
- 6 aset tetap yang bersangkutan,
- 7 c) pemilihan metode penyusutan,
- 8 d) cara pencatatan, penyajian dan pengungkapannya.

### **BAB III PRASYARAT PENYUSUTAN**

Penyusutan adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset. Kapasitas atau manfaat suatu aset tetap semakin lama semakin menurun karena digunakan dalam kegiatan operasi pemerintah dan sejalan dengan itu maka nilai aset tetap tersebut juga semakin menurun.

Tujuan utama dari penyusutan bukan untuk menumpuk sumber daya bagi pembayaran hutang atau penggantian aset tetap yang disusutkan. Tujuan dasarnya adalah menyesuaikan nilai aset tetap untuk mencerminkan nilai wajarnya. Di samping itu penyusutan juga dimaksudkan untuk menggambarkan penurunan kapasitas dan manfaat yang diakibatkan pemakaian aset tetap dalam kegiatan pemerintahan.

Untuk menerapkan penyusutan, prasyarat yang perlu dipenuhi adalah:

a. Identitas Aset yang Kapasitasnya Menurun:

Aset tetap harus dapat diidentifikasi sehingga dapat dibedakan antara aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya dengan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya. Aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan sebagainya. Sedangkan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya atau bahkan bertambah nilainya adalah tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya akan memerlukan penyesuaian nilai, sehingga perlu disusutkan. Sebaliknya, aset tetap yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya tidak perlu disusutkan.

b. Nilai yang Dapat Disusutkan

Nilai aset tetap menjadi prasyarat dalam penyusutan. PSAP menganut nilai historis, sehingga kecuali karena kondisi yang tidak memungkinkan perolehan nilai historis, nilai aset tetap yang diakui secara umum adalah nilai perolehannya. Tanpa mengetahui nilai perolehan aset tetap, maka nilai aset tetap yang dapat disusutkan tidak dapat dihitung. Selain itu, nilai perolehan pun menjadi faktor penentu besarnya nilai buku. Nilai buku diperoleh dari pengurangan nilai perolehan dengan nilai akumulasi penyusutan.

Sebelum penerapan SAP, entitas pemerintah mencatat nilai aset tetap dengan pengukuran yang berbeda dengan berbagai acuan. Dengan berlakunya SAP maka penilaian aset tetap harus disesuaikan dengan pedoman yang diatur dalam Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal. Nilai wajar yang sesuai dengan SAP akan menjadi dasar dalam menentukan nilai aset tetap yang dapat disusutkan.

Di lingkungan pemerintah, aset tetap diniatkan untuk digunakan dalam operasi pemerintahan dan tidak dimaksudkan untuk dijual pada akhir masa manfaatnya. Selain itu, penyusutan aset tetap tidak dimaksudkan dalam rangka penandingan antara biaya dengan pendapatan. Meskipun terhadap suatu aset tetap dapat ditentukan nilai residunya, dengan kedua alasan ini

1           maka nilai sisa/residu tersebut diabaikan dalam menghitung penyusutan.  
2           Aset tetap masih memiliki nilai selama masih dapat dimanfaatkan, sehingga  
3           pada prinsipnya tidak dikenal nilai residu. Dengan demikian, nilai perolehan  
4           atau nilai wajar aset tetap menjadi nilai yang dapat disusutkan (*depreciable*  
5           *cost*).

6    c.    Masa Manfaat dan Kapasitas Aset Tetap

7           Suatu aset disebut sebagai aset tetap adalah karena manfaatnya dapat  
8           dinikmati lebih dari satu tahun atau satu periode akuntansi. Ukuran manfaat  
9           itu sendiri berbeda-beda. Ada yang dapat diukur dengan indikator yang  
10          terkuantifikasi dan ada yang tidak. Suatu kendaraan atau mesin, misalnya,  
11          secara teknis dapat dilengkapi dengan keterangan dari produsen tentang  
12          potensi total jarak yang dapat ditempuh atau potensi total jam kerja  
13          penggunaan. Akan tetapi, unit manfaat dari aset tetap seperti komputer,  
14          gedung, atau jalan, misalnya relatif lebih tidak dapat dikuantifikasi.  
15          Akibatnya, untuk aset yang tidak mempunyai unit manfaat yang tidak  
16          terkuantifikasi dengan spesifik, dipakailah indikator pengganti seperti  
17          prakiraan potensi masa manfaat.

18          Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan  
19          panjang masa manfaat, perhitungan penyusutannya secara individual atau  
20          secara berkelompok membutuhkan ketetapan prakiraan tentang masa  
21          manfaatnya. Masa manfaat ini secara teknis akan bergantung dari  
22          karakteristik fisik atau teknologi, cara pemanfaatan, atau intensitas  
23          pemanfaatannya. Oleh karena sifat fisiknya dan kerentanannya terhadap  
24          perubahan teknologi, misalnya perangkat komputer, akan dianggap  
25          memiliki masa manfaat yang lebih pendek daripada gedung dan bangunan.  
26          Intensitas dan cara pemakaian bus pegawai dibandingkan dengan lemari  
27          pajangan misalnya, akan mengarahkan pada anggapan bahwa masa  
28          manfaat bus pegawai lebih pendek daripada masa manfaat lemari  
29          pajangan.

30          Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan  
31          indikator total unit manfaat potensial, perhitungan penyusutannya secara  
32          individual atau secara berkelompok membutuhkan ketetapan prakiraan  
33          tentang total unit manfaat potensial. Manfaat aset dengan indikator manfaat  
34          yang spesifik ini secara teknis akan bergantung pada karakteristik fisik atau  
35          teknologi, cara pemanfaatan, atau intensitas pemanfaatannya juga. Pada  
36          kelompok aset tetap, misalnya peralatan dan mesin, mungkin akan dijumpai  
37          bahwa intensitas pemanfaatan kendaraan yang diukur dalam jarak  
38          perjalanan yang ditempuh, berbeda satu sama lain. Jumlah jarak yang  
39          ditempuh oleh bus pegawai, misalnya akan berbeda dari jarak yang  
40          ditempuh oleh mobil dinas kepala kantor.

41          Perbedaan masa manfaat dan intensitas pemanfaatan ini perlu diketahui  
42          untuk menetapkan metode penyusutan. Terhadap aset tetap yang indikasi  
43          potensi manfaatnya dikaitkan dengan panjang masa manfaat dapat dipilih  
44          metode penyusutan garis lurus atau saldo menurun berganda. Dalam hal  
45          ini, masa manfaat akan menjadi dasar perhitungan penyusutan.

46          Intensitas pemanfaatan aset akan mempengaruhi pemilihan metode

1 penyusutan unit produksi. Dalam hal ini, intensitas pemanfaatan akan  
2 diukur dengan unit kapasitas atau produksi yang termanfaatkan. Pada  
3 gilirannya, unit kapasitas atau produksi yang termanfaatkan ini akan  
4 dibandingkan dengan seluruh potensi kapasitas/produksi yang dikandung  
5 oleh suatu aset tetap.

6 Hanya dengan terpenuhinya ketiga prasyarat di atas, penyusutan dapat  
7 dihitung. Tanpa prasyarat pertama, maka kedua prasyarat terakhir menjadi  
8 tidak relevan. Sedangkan perhitungan tiap metode penyusutan memang  
9 membutuhkan kuantifikasi prasyarat kedua dan ketiga. Hal ini tampak dari  
10 rumusan perhitungan penyusutan tiap metode sebagai berikut:

11

12 a) Metode Garis Lurus

13 Penyusutan per periode =  $\frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Masa manfaat}}$   
14

15 b) Metode Saldo Menurun Berganda

16 Penyusutan per periode =  
17 (Nilai yang dapat disusutkan – akumulasi penyusutan periode  
18 sebelumnya) X Tarif Penyusutan\*

19

20 \*tarif penyusutan dihitung dengan rumus

21  $\frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$   
22

23

24 c) Metode Unit Produksi

25

26 Penyusutan per periode =  
27 Produksi Periode berjalan X Tarif Penyusutan\*\*

28

29 \*\*tarif penyusutan dihitung dengan : Nilai yang dapat disusutkan

30  $\frac{\text{Perkiraan Total Output}}$   
31

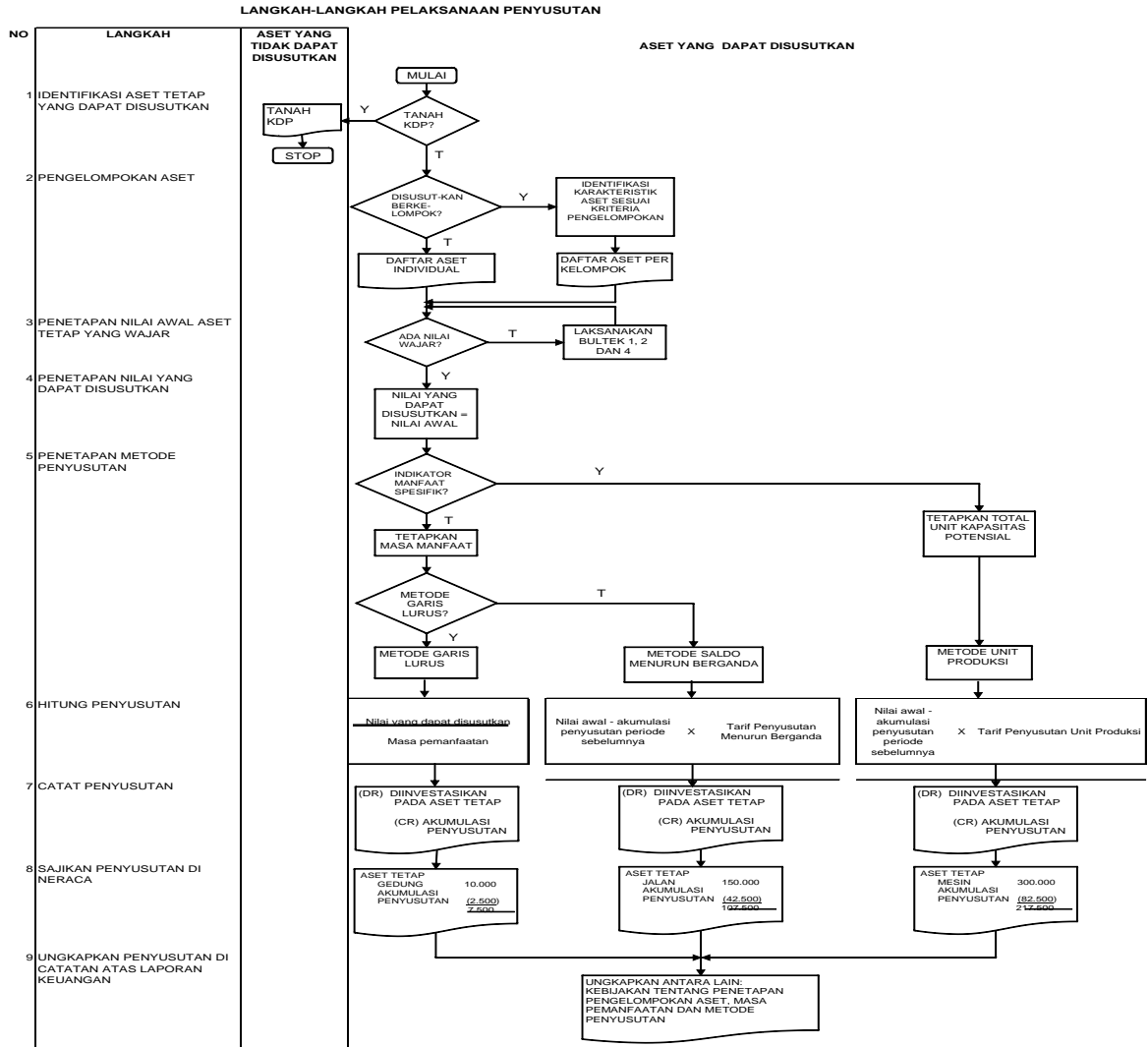
31

32

1  
2  
3  
4

## BAB IV PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL

Prosedur penyusutan dapat diringkas dalam diagram berikut:



5  
6

Uraian tiap langkah dari diagram di atas adalah sebagai berikut:

### 1. Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan

9

Langkah ini untuk meyakinkan bahwa entitas akuntansi yang akan melaksanakan pencatatan penyusutan tidak akan memasukkan aset tetap berupa tanah dan konstruksi dalam pengerjaan sebagai aset tetap yang akan disusutkan. Langkah-langkah yang harus dilakukan adalah:

14

1. Dapatkan Daftar Aset Tetap yang disajikan dalam neraca

15

2. Identifikasi apakah Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam

1 Pengerjaan

2 3. Jika Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan,  
3 keluaran dari daftar aset tetap yang akan disusutkan.

4

## 5 **2. Pengelompokan Aset**

6

### 7 *a. Aset Berkelompok*

8 Penyusutan dapat dilakukan terhadap aset tetap secara individual. Akan tetapi,  
9 penyusutan dapat pula dilakukan terhadap sekelompok aset sekaligus. Hal ini  
10 tentu memerlukan pemahaman tentang cara-cara pengelompokan aset. Jika aset  
11 yang seyogyanya disusutkan per kelompok tetapi disusutkan secara individual,  
12 maka akan menimbulkan permasalahan sebagai berikut:

13 (1) Penyusutan adalah pengakuan atas pengonsumsiannya manfaat suatu aset atau  
14 berlalunya waktu yang membuat suatu aset menjadi usang atau rusak. Secara  
15 teknis, ada aset yang baru bisa dimanfaatkan sekaligus bersamaan dengan  
16 aset lain, tetapi ada pula yang bisa dimanfaatkan secara individual. Jika aset  
17 yang manfaatnya hanya ada secara berkelompok tetapi dipandang dapat  
18 dimanfaatkan secara individual, maka pengertian konsumsi manfaat menjadi  
19 dilanggar

20 (2) Jika masalah pertama terjadi, maka pengakuan penyusutan menjadi tidak  
21 sepadan dengan manfaatnya. Misalnya, kursi tamu dari kayu jati dan meja  
22 tamu dari besi dan kaca yang dibeli dengan harga satu set. Seyogyanya  
23 keduanya dianggap sebagai aset yang manfaatnya hanya ada secara  
24 kelompok. Daya tahan kedua aset secara individual bisa jadi berbeda, karena  
25 meja dari besi dan kaca bisa jadi lebih rentan terhadap kerusakan akibat karat  
26 dan pecah. Akibatnya secara individual, masa manfaat kedua aset secara  
27 individual akan berbeda yang pada gilirannya akan menghasilkan dua angka  
28 penyusutan yang bila dijumlah belum tentu sama dengan jika keduanya  
29 disusutkan secara berkelompok.

30

31 Berdasarkan dua permasalahan di atas, langkah-langkah pengelompokan aset  
32 yang perlu dilakukan adalah sebagai berikut:

33 1). Dapatkan seluruh daftar aset tetap;

34 2). Identifikasi aset-aset yang dapat dianggap sebagai aset yang harus disusutkan  
35 secara berkelompok dengan kriteria sebagai berikut:

36 a) Aset tersebut diperoleh dalam waktu yang bersamaan dan mempunyai  
37 masa manfaat yang sama;

38 b) Manfaat secara teknis suatu aset sangat bergantung pada aset lain  
39 (peralatan kesehatan seperti kamera sinar X dan alat pencetakan film  
40 sinar X, dan lain-lain);

41 c) Pembelian aset dilakukan secara berpasangan dan harga belinya  
42 merupakan keseluruhan harga pasangan (misalnya mesin cetak digital,  
43 komputer, dan perangkat lunaknya);

1 d) Walaupun pemanfaatannya tidak terlalu bergantung dengan aset lain,  
2 tetapi demi kemudahan dan efisiensi biaya administrasi, berbagai aset  
3 dapat dikelompokkan karena kedekatan teknik dan konteks  
4 pemanfaatannya (misalnya peralatan bedah).

5 3). Dapatkan catatan nilai awal seluruh aset dalam kelompoknya;

6 4). Susun daftar aset per kelompok dan nilai awalnya.

7

#### 8 *b. Aset Individual*

9 Terhadap aset yang tidak memenuhi kriteria yang dibutuhkan langkah 2), misalnya  
10 gedung dan bangunan, dapatkan catatan nilai awal tiap individu aset. Kemudian  
11 susun daftar aset individual dan nilai awalnya.

12

### 13 **3. Penetapan Nilai Aset Tetap yang Wajar**

14

15 Masalah penyusutan yang paling pokok adalah penetapan nilai aset tetap. Nilai  
16 aset tetap adalah prasyarat untuk menentukan nilai yang dapat disusutkan. Akan  
17 tetapi, sebagaimana dijumpai dalam penyusunan neraca awal, penilaian aset tetap  
18 adalah masalah yang cukup pelik karena hal-hal sebagai berikut:

19 (1) Dokumen bukti kepemilikan aset tetap tidak jelas sehingga pengakuan aset  
20 sebagai suatu kekayaan entitas akuntansi tidak jelas,

21 (2) Akte jual beli, kwitansi pembelian, atau catatan lain yang menunjukkan nilai  
22 suatu aset tetap pada saat diperoleh tidak ada atau tidak lengkap. Hal ini bisa  
23 disebabkan aset tidak diperoleh dengan cara membeli, atau dokumen bukti  
24 nilai perolehan rusak atau hilang.

25 (3) Terhadap aset tetap yang tergolong dalam masalah 2) belum dilakukan  
26 penilaian oleh penilai yang profesional.

27

### 28 **4. Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan**

29

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

35

### 36 **5. Penetapan Metode Penyusutan**

37

38 Penghitungan besarnya penyusutan setiap periode ditentukan menggunakan  
39 metode penyusutan. PSAP 07 menyediakan antara lain, tiga metode yang dapat  
40 digunakan. Metode penyusutan bebas untuk dipilih. Secara umum ketiga metode  
41 selalu diasosiasikan dengan tingkat kerumitan penghitungan penyusutannya.  
42 Dalam hal ini, metode garis lurus adalah metode yang paling populer karena  
43 dirasakan paling sederhana. Yang paling dirasa rumit, adalah metode saldo

- 1 menurun berganda.
- 2 Akan tetapi, di luar dari pertimbangan kerumitan, sebenarnya metode penyusutan  
3 dapat dikaitkan dengan karakteristik aset dan cara serta intensitas  
4 pemanfaatannya. Jika unit manfaat bersifat spesifik dan terkuantifikasi, maka  
5 perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat dilakukan dengan  
6 memakai metode unit produksi. Jika intensitas pemanfaatan bersifat menurun  
7 dalam artian pemanfaatan di masa awal pengabdian aset tetap lebih intensif  
8 daripada di akhir, maka perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional  
9 dapat dilakukan dengan memakai metode saldo menurun berganda. Akan tetapi  
10 jika unit masa manfaat kurang spesifik dan tidak terkuantifikasi, atau walaupun  
11 spesifik dan terkuantifikasi tetapi perhitungan hendak dilakukan semudah  
12 mungkin, maka perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat  
13 dilakukan dengan memakai metode garis lurus.
- 14 Dengan pengertian di atas, langkah-langkah penetapan metode penyusutan  
15 adalah sebagai berikut:
- 16 (1) identifikasi karakteristik fisik aset tetap, kespesifikan dan keterukuran total unit  
17 manfaat potensialnya, dan cara serta intensitas pemanfaatannya,
  - 18 (2) Jika aset tetap memiliki total unit manfaat potensial (perkiraan output) maupun  
19 jumlah pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, maka digunakan  
20 penyusutan metode unit produksi;
  - 21 (3) Dalam hal akan menggunakan penyusutan metode unit produksi, tetapkan  
22 perkiraan total output (kapasitas manfaat potensial normal). Hal ini dapat  
23 ditentukan dengan menggunakan data dari pabrikan atau dengan taksiran  
24 pihak yang berkompeten;
  - 25 (4) Jika aset tetap dinilai tidak memiliki perkiraan total output atau manfaat  
26 potensial maupun jumlah pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur,  
27 tetapi diyakini bahwa cara dan intensitas pemanfaatannya lebih besar di awal  
28 masa manfaat aset, maka digunakan penyusutan metode saldo menurun  
29 berganda;
  - 30 (5) Jika aset tetap tidak memiliki total unit manfaat potensial maupun jumlah  
31 pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, dan cara serta intensitas  
32 pemanfaatannya sepanjang masa manfaat aset juga tidak jelas, serta  
33 ditambah dengan keinginan mendapatkan metode penyusutan yang praktis,  
34 digunakan metode penyusutan garis lurus;
  - 35 (6) Dalam hal menggunakan metode penyusutan garis lurus atau saldo menurun  
36 berganda, tetapkan masa manfaat setiap aset tetap;
  - 37 (7) Walaupun diketahui perkiraan total output atau manfaat aset tetap seperti  
38 dimaksud poin 3) atau penurunan intensitas pemanfaatan dapat ditentukan  
39 seperti dimaksud poin 4), demi alasan kepraktisan, perhitungan perhitungan  
40 dengan menggunakan metode garis lurus dapat diterapkan;
  - 41 (8) Kebijakan yang berhubungan dengan penyusutan dicantumkan dalam  
42 Kebijakan Akuntansi;
  - 43 (9) Dalam kebijakan akuntansi tersebut minimal berisikan hal-hal sebagai berikut:  
44 - Identifikasi aset yang dapat disusutkan



- 1 - Metode penyusutan yang yang digunakan
- 2 - Masa manfaat atau tarif penyusutan

### 3 **6. Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan**

4  
5 Langkah-langkah dalam melakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan :

- 6 (1) Hitung dan catat porsi penyusutan untuk tahun berjalan dengan menggunakan
- 7 rumus untuk metode yang dipilih/ditetapkan.
- 8 (2) Lakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan aset tetap tersebut secara
- 9 konsisten sampai pada akhir masa manfaat aset dengan mendebit akun
- 10 Diinvestasikan dalam Aset Tetap dan mengkredit Akumulasi Penyusutan
- 11 (3) Susun Daftar Penyusutan guna memfasilitasi perhitungan penyusutan tahun-
- 12 tahun berikutnya.

### 14 **Ilustrasi Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan Menurut Metode**

### 15 **Penyusutan**

#### 16 1. Metode garis lurus

17 Berdasarkan metode garis lurus, penyusutan nilai aset tetap dilakukan dengan

18 mengalokasikan penurunan nilai secara merata selama masa manfaatnya.

19 Prosentase penyusutan yang dipakai dalam metode ini dipergunakan sebagai

20 pengali nilai yang dapat disusutkan untuk mendapat nilai penyusutan per tahun.

21 Contoh perhitungan:

#### 22 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:

- 23 - Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah
- 24 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp10.000.000.
- 25 - Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.

26 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai masa

27 manfaat peralatan dan mesin menetapkan mesin fotokopi tersebut mempunyai

28 masa manfaat 5 tahun dan disusutkan dengan menggunakan metode garis

29 lurus.

30 Dari informasi tersebut di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun

31 pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

- 32 a. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan sebesar Rp10.000.000.
- 33 b. Penyusutan tahun pertama adalah  $Rp10.000.000,00 : 5 = Rp2.000.000$ .
- 34 c. Catatan tahun pertama adalah:

35 Jurnal untuk mencatat penyusutan

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.000.000

36  
37 d. Catatan tahun kedua hingga kelima adalah:

1

2 Jurnal untuk mencatat penyusutan

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.000.000

3

4 2. Metode Saldo Menurun Ganda

5 Berdasarkan metode saldo menurun ganda, penyusutan nilai aset tetap dilakukan  
6 dengan mengalokasikan penurunan nilai selama masa manfaatnya sebagaimana  
7 halnya dalam metode garis lurus. Akan tetapi, persentase besarnya penyusutan  
8 adalah dua kali dari persentase yang dipakai dalam metode garis lurus.  
9 Persentase penyusutan ini kemudian dikalikan dengan nilai buku.

10 Contoh:

11 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:

- 12 – Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah  
13 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp10.000.000.
- 14 – Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.

15 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik.

16 c. Kebijakan Akuntansi mengenai masa manfaat peralatan dan mesin  
17 menetapkan bahwa mesin fotokopi tersebut mempunyai masa manfaat 5  
18 tahun dan disusutkan dengan menggunakan metode saldo menurun ganda.

19

20 Berdasarkan informasi di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun  
21 pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

22 1. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan adalah sebesar Rp10.000.000:

23 2. Tarif penyusutan dihitung dengan rumus:

$$24 \quad \frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

26 Jika masa manfaat 5 tahun, maka tarif penyusutannya adalah:

$$27 \quad \frac{1}{5} \times 100\% \times 2 = 40\%$$

29 3. Penyusutan tahun pertama hingga tahun kelima adalah :

### PENYUSUTAN DENGAN METODE MENURUN BERGANDA

TAHUN	NILAI BUKU	PERSENTASE PENYUSUTAN	PENYUSUTAN PER TAHUN	AKUMULASI PENYUSUTAN
1	$2 = 2_{t-1} - 5_{t-1}$	3	$4 = 2 \times 3$	$5 = 5_{t-1} + 4_t$
0	10,000,000	40%	0	0
1	10,000,000	40%	4,000,000	4,000,000

2	6,000,000	40%	2,400,000	6,400,000
3	3,600,000	40%	1,440,000	7,840,000
4	2,160,000	40%	864,000	8,704,000
5	1,296,000	Pembulatan/penyesuaian	1,296,000	10,000,000

1  
2 Jurnal untuk mencatat penyusutan:

3 1). Penyusutan tahun pertama

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 4.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 4.000.000

4  
5 2) Penyusutan tahun kedua

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.400.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.400.000

6  
7 3) Penyusutan tahun ketiga

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 1.440.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.440.000

8  
9  
10 4) Penyusutan tahun keempat

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 864.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 864.000

11 5) Penyusutan tahun kelima disesuaikan hingga menghasilkan nilai akumulasi  
12 penyusutan yang sama dengan nilai awal/nilai yang dapat disusutkan.

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 1.296.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.296.000

13  
14 3. Metode Unit Produksi

15 Dengan menggunakan metode unit produksi penyusutan dihitung berdasarkan  
16 perkiraan output (kapasitas produksi yang dihasilkan) aset tetap yang  
17 bersangkutan. Tarif penyusutan dihitung dengan membandingkan antara nilai  
18 yang dapat disusutkan dan perkiraan/estimasi output (kapasitas produksi yang  
19 dihasilkan) dalam kapasitas normal.

20 Contoh:

21 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:

22 – Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah  
23 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp12.000.000;

- 1 – Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.  
 2 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai  
 3 penyusutan menetapkan metode penyusutan yang digunakan adalah metode  
 4 unit produksi.  
 5 c. Kapasitas produksi normal fotokopi adalah 60.000 lembar  
 6 d. Produksi fotokopi sampai tahun kelima adalah 60.000 lembar.  
 7 e. Tarif penyusutan: Nilai yang dapat disusutkan dibagi perkiraan output  
 8  $12.000.000,00/60.000 = \text{Rp}200$  per lembar;  
 9 f. Jumlah produksi tiap tahun selama lima tahun dan besarnya penyusutan per  
 10 tahun adalah sebagai berikut:

TAHUN	PRODUKSI PER TAHUN (lembar)	TARIF PENYUSUTAN	BESARNYA PENYUSUTAN
1	16,000	200	3.200.000
2	9,200	200	1.840.000
3	11,600	200	2.320.000
4	10,700	200	2.140.000
5	12,500	200	2.500.000
Total	60,000		12.000.000

11  
 12 Jurnal untuk mencatat penyusutan:

13 1) Penyusutan tahun pertama:

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 3.200.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 3.200.000

14 2) Penyusutan tahun kedua

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 1.840.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.840.000

15  
 16 3) Penyusutan tahun ketiga

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.320.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.320.000

17  
 18 4) Penyusutan tahun keempat

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.140.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.140.000

19  
 20  
 21 5) Penyusutan tahun kelima

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 2.500.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.500.000

1

## 2 7. Penyajian Penyusutan

3

4 Besarnya penyusutan setiap tahun dicatat dalam neraca dengan menambah nilai  
5 akumulasi penyusutan dan mengurangi ekuitas dana dalam akun Diinvestasikan  
6 dalam Aset Tetap. Neraca menyajikan Akumulasi Penyusutan sekaligus nilai  
7 perolehan aset tetap sehingga nilai buku aset tetap sebagai gambaran dari potensi  
8 manfaat yang masih dapat diharapkan dari aset yang bersangkutan dapat  
9 diketahui.

10 Ilustrasi penyajian nilai perolehan aset, Akumulasi Penyusutan dan Nilai Buku aset  
11 tetap dalam Neraca sebagian adalah sebagai berikut:

12 Tanah		120,000,000,000
13 Peralatan dan Mesin	4,000,000,000	
14 Gedung dan Bangunan	35,000,000,000	
15 Jalan, Irigasi dan Jaringan	12,758,500,000	
16 Aset tetap lainnya	1,656,000,000	
17 Akumulasi Penyusutan	<u>(2,430,000,000)</u>	
18 Nilai Buku Aset		50,984,500,000
19 Konstruksi dalam Pengerjaan		<u>4,300,000,000</u>
20		175,284,500,000

21

22 Walaupun aset tetap terdiri atas berbagai jenis aset yang menunjukkan nilai  
23 perolehan masing-masing, penyusutannya disajikan hanya dalam satu akun  
24 Akumulasi Penyusutan. Nilai buku yang tersajikan dalam neraca juga merupakan  
25 nilai buku keseluruhan aset tetap. Nilai perolehan aset tetap, jumlah penyusutan  
26 dan akumulasinya serta nilai buku per jenis aset tetap disajikan dalam Catatan  
27 Atas Laporan Keuangan.

28 Dari ilustrasi Neraca di atas, tampak bahwa Tanah dan Konstruksi dalam  
29 Pengerjaan tidak disusutkan. Di luar itu, seluruh aset tetap disusutkan dengan nilai  
30 akumulasi penyusutan sebesar Rp2.430.000.000 dan nilai buku sebesar  
31 Rp50.984.500.000.

32

## 33 8. Pengungkapan Penyusutan di dalam Catatan atas Laporan Keuangan

34

35 Paragraf 79 PSAP 07 menyatakan bahwa informasi penyusutan yang harus  
36 diungkapkan dalam laporan keuangan adalah :

37 (1) Nilai penyusutan

38 (2) Metode penyusutan yang digunakan

- 1 (3) Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan  
2 (4) Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.  
3 Keempat hal di atas harus disajikan dalam Neraca dan Catatan atas Laporan  
4 Keuangan. Secara lebih rinci, hal-hal yang harus diungkapkan dalam Catatan  
5 atas Laporan Keuangan adalah:

6 – Kebijakan Akuntansi;

7 Kebijakan akuntansi yang diuraikan dalam Catatan atas Laporan keuangan  
8 adalah yang menyangkut penetapan metode penyusutan perubahannya, jika  
9 ada. Sebagai contoh, tentang penetapan metode penyusutan, Catatan atas  
10 Laporan Keuangan dapat menguraikan hal-hal sebagai berikut :

11 *Mesin fotokopi disusutkan dengan menggunakan metode unit produksi. Jalan*  
12 *raya disusutkan dengan menggunakan metode penyusutan saldo*  
13 *menurun berganda. Selain itu, penyusutan atas seluruh aset tetap dilakukan*  
14 *dengan metode garis lurus.*

15 – Daftar Aset dan Penyusutannya

16 Dalam rangka pengungkapan secara penuh, di dalam Catatan atas Laporan  
17 Keuangan juga dapat dimuat rincian dari daftar aset dan penyusutannya guna  
18 menunjukkan nilai perolehan bruto, akumulasi penyusutan, dan nilai buku per  
19 masing-masing individu aset dan kelompoknya. Apabila disajikan catatan untuk  
20 masing-masing aset tetap maka besarnya penyusutan dan akumulasi  
21 penyusutan merujuk ke akun Akumulasi Penyusutan. Contoh Daftar Aset dan  
22 Penyusutannya seperti dalam tabel berikut ini:

23

24

## DAFTAR ASET TETAP DAN PENYUSUTANNYA

		NILAI PEROLEHAN	AKUMULASI PENYUSUTAN	NILAI BUKU
	TANAH			
1.01.01	Tanah Bangunan Rumah Negara Gol I	5,000,000,000	-	5,000,000,000
1.04.01	Tanah Bangunan Kantor Pemerintah	10,000,000,000.0	-	10,000,000,000
				-
	PERALATAN DAN MESIN			-
2.02.01	Alat Angkutan Darat Bermotor	4,000,000,000.0	3,000,000,000	1,000,000,000
2.05.01	Alat Kantor	3,000,000,000.0	1,000,000,000	2,000,000,000
2.05.02	Alat Rumah Tangga	2,500,000,000.0	1,000,000,000	1,500,000,000
2.06.02	Alat Komunikasi	2,000,000,000.0	800,000,000	1,200,000,000
2.08.01	Alat Laboratorium	3,500,000,000.0	1,312,500,000	2,187,500,000
2.12.01	Komputer Unit	1,500,000,000.0	1,000,000,000	500,000,000
2.12.02	Peralatan Komputer	500,000,000.0	333,333,333	166,666,667
			-	-
	GEDUNG DAN BANGUNAN			-
1.06.01	Bangunan Gedung Tempat Kerja	45,000,000,000.0	29,250,000,000	15,750,000,000
1.06.02	Bangunan Gedung Tempat Tinggal	1,200,000,000.0	420,000,000	780,000,000
			-	-
	JALAN IRIGASI DAN JARINGAN			-
1.02.01.	Jalan Nasional	250,000,000,000.0	83,333,333,333	166,666,666,667
1.03.01	Irigasi	110,000,000,000.0	58,666,666,667	51,333,333,333
			-	-
	ASET TETAP LAINNYA			-
2.09	Koleksi Perpustakaan/Buku	500,000,000.0	375,000,000	125,000,000
2.10	Peralatan Olahraga	100,000,000.0	25,000,000	75,000,000
			-	-
5.00	KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan	55,000,000,000.0	-	55,000,000,000
	TOTAL	493,800,000,000	180,515,833,333	313,284,166,667

1

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34

## BAB V HAL-HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN

### A. Penyusutan Pertama Kali

Pencatatan penyusutan pertama kali besar kemungkinan akan menghadapi permasalahan penetapan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, karena aset-aset tetap sejenis yang akan disusutkan kemungkinan diperoleh pada tahun-tahun yang berbeda satu sama lain. Sebagai contoh, jika penyusutan pertama kali akan dilakukan pada akhir tahun 2008, besar kemungkinan akan dijumpai adanya jenis aset berupa peralatan dan mesin, misalnya mobil, yang diperoleh pada tahun-tahun sebelum tahun anggaran 2008 dan yang diperoleh pada tahun 2008.

Jika secara umum terhadap aset tetap jenis peralatan dan mesin seperti mobil ditetapkan memiliki masa manfaat selama lima tahun dan penyusutannya memakai metode garis lurus, maka pada akhir tahun 2008, dapat terjadi variasi permasalahan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, seperti berikut:

No	Saat Perolehan Aset	Sisa Masa Manfaat per 31 Desember 2008	Masa Manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008
1	Awal tahun 2003 dan Sebelumnya	0 tahun	5 tahun
2	Awal tahun 2004	0 tahun	5 tahun
3	Awal tahun 2005	1 tahun	4 tahun
4	Awal tahun 2006	2 tahun	3 tahun
5	Awal tahun 2007	3 tahun	2 tahun
6	Awal tahun 2008	4 tahun	1 tahun

Dengan variasi sisa masa manfaat pada 31 Desember 2008 dan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008 di atas, maka per 31 Desember 2008 jumlah penyusutan adalah proporsional dengan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008. Jadi, aset yang diperoleh pada tahun 2005 misalnya, tidak disusutkan setahun sebagaimana yang diperlakukan bagi aset yang diperoleh pada tahun 2008.

**Contoh perhitungan penyusutan untuk pertamakali disajikan dalam ilustrasi berikut:**



1 Pemda X menyusun neraca awal per 31 Desember 2005, pada tahun 2008 untuk  
 2 pertamakalinya Pemda X menerapkan penyusutan untuk aset tetap. Salah satu  
 3 jenis aset yang dimiliki adalah mobil dengan rincian sebagai berikut:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca per 31 Desember 2008 (sebelum penyusutan)
2003	90.000.000
2005	125.000.000
2006	150.000.000
2007	160.000.000
2008	180.000.000

5 Umur atau masa manfaat mobil ditetapkan 5 (lima) tahun. Perhitungan penyusutan  
 6 aset tersebut untuk pertamakali kalinya dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga),  
 7 yaitu:  
 8

9  
 10 **1. Aset yang diperoleh pada tahun dimulainya penerapan penyusutan**

11 Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Perhitungannya  
 12 penyusutannya adalah untuk tahun 2008 ( 1 tahun) saja, yaitu:  
 13

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Umur (Masa Manfaat)	Penyusutan
1	2	3	4 =(20 % x 2)
2008	180.000.000	5	36.000.000

14  
 15  
 16 Jurnal :

Ekuitas Dana - Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 36.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 36.000.000

17  
 18  
 19 **2. Aset yang diperoleh setelah penyusunan neraca awal hingga satu tahun**  
 20 **sebelum dimulainya penerapan penyusutan**

21 Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Penyusutannya terdiri  
 22 dari penyusutan tahun berjalan dan koreksi penyusutan tahun-tahun  
 23 sebelumnya, yaitu:  
 24  
 25  
 26  
 27  
 28  
 29  
 30  
 31  
 32

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Masa Manfaat yg sudah dilalui s.d. 1 Januari 2008	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2008 (Tahun Pertama)		
				Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2008	Jumlah
1	2	3	4 (20 % x 2)	5= 3 x 4	6= 4	7= 5 +6
2005	125.000.000	3	25.000.000	75.000.000	25.000.000	100.000.000
2006	150.000.000	2	30.000.000	60.000.000	30.000.000	90.000.000
2007	160.000.000	1	32.000.000	32.000.000	32.000.000	64.000.000
<b>Jumlah</b>	<b>435.000.000</b>			<b>167.000.000</b>	<b>87.000.000</b>	<b>254.000.000</b>

1  
2  
3

Jurnal :

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp254.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 254.000.000

4  
5

### 3. Aset yang diperoleh sebelum penyusunan neraca awal

6  
7  
8

Berdasarkan Buletin teknis 01, untuk aset-aset yang diperoleh lebih dari 1 tahun sebelum saat penyusunan neraca awal, maka aset tersebut disajikan dengan nilai wajar pada saat penyusunan neraca awal tersebut.

9  
10  
11

Untuk menghitung penyusutannya, pertama ditetapkan sisa masa manfaat pada saat penyusunan neraca awal. Selanjutnya dihitung masa antara neraca awal dengan saat penerapan penyusutan.

12  
13  
14  
15  
16

Misalnya Aset Pemda X yang diperoleh pada tahun 2003 tersebut sudah disajikan berdasarkan nilai wajar di neraca awal yang disusun pada tahun 2005. Nilai aset adalah sebesar Rp90.000.000, dengan sisa umur ditetapkan 3 tahun. Perhitungan penyusutannya adalah sebagai berikut:

Tahun Neraca Awal (akhir tahun)	Nilai	Sisa Masa Manfaat saat neraca awal (tahun)	Masa Manfaat antara neraca awal s.d. 1 Januari 2008	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2008 (Tahun Pertama)		
					Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2008	Jumlah
1	2	3	4	5 (30 % x 2)	6= 4 x 5	7=5	7= 5 +6
2005	90.000.000	3	2	30.000.000	60.000.000	30.000.000	90.000.000

17  
18  
19

Jurnal tahun 2008:

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 90.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 90.000.000

1  
2 **B. Pemanfaatan Aset Tetap yang Sudah Seluruh Nilainya Disusutkan**  
3

4 Walaupun suatu aset sudah disusutkan seluruh nilainya hingga nilai bukunya  
5 menjadi Rp0, mungkin secara teknis aset itu masih dapat dimanfaatkan. Jika hal  
6 seperti ini terjadi, aset tetap tersebut tetap disajikan dengan menunjukkan baik  
7 nilai perolehan maupun akumulasi penyusutannya. Aset tersebut tetap dicatat  
8 dalam kelompok aset tetap yang bersangkutan dan dijelaskan dalam Catatan atas  
9 Laporan Keuangan. Aset tetap yang telah habis masa penyusutannya dapat  
10 dihapuskan jika telah mendapat ijin penghapusbukuan dari pejabat yang  
11 berwenang.

12  
13 **C. Penghapusbukuan Aset Tetap**  
14

15 Berdasarkan ketentuan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 6 tahun  
16 2006 suatu aset tetap milik pemerintah pusat hanya dapat dihapuskan jika telah  
17 mendapat persetujuan penghapusan dari Menteri Keuangan sedangkan untuk  
18 aset Pemda, sesuai dengan Permendagri nomor 17 tahun 2007, hanya dapat  
19 dihapuskan oleh Kepala Daerah.

20 Sebagai contoh, bila aset tetap berupa Gedung dan Bangunan dengan nilai  
21 perolehan sebesar Rp4.200.000.000 yang sudah disusutkan seluruhnya mendapat  
22 ijin penghapusan dari Menkeu atau Kepala Daerah, maka jurnal penghapusannya  
23 adalah sebagai berikut:

24

Akumulasi Penyusutan	Rp 4.200.000	
Aset Tetap Tetap – Gedung dan Bangunan		Rp 4.200.000

25  
26 *Catatan : Ekuitas Dana Diinvestasikan dalam Aset Tetap sudah didebit pada*  
27 *waktu dilakukan penyusutan*

28  
29 **D. Penjualan Aset Tetap yang telah Dihapusbukuan**  
30

31 Apabila kemudian hari aset tetap yang sudah dihapusbukuan ini akan dilelang  
32 untuk memberi pemasukan kepada pemerintah, maka rencana pelelangan  
33 tersebut harus dicantumkan dalam anggaran dan realisasinya. Hasil pelelangan  
34 dicatat sebagai pendapatan. Contoh: hasil penjualan gedung dan bangunan yang  
35 telah seluruhnya disusutkan sebesar Rp30.000.000,00. Gedung dan Bangunan  
36 tersebut nilai perolehan dan telah selesai disusutkan sebesar Rp 350.000.000

37 Jurnal Realisasi penerimaan pendapatan

Kas	Rp 30.000.000	
Pendapatan lain-lain		Rp 30.000.000

1

2 Jurnal pembalikan aset dan akumulasi penyusutannya :

Akumulasi Penyusutan – Gedung dan Bangunan	Rp 350.000.000	
Aset Tetap Tetap – Gedung dan Bangunan		Rp 350.000.000

3

4 **E. Tukar-menukar Aset Tetap**

5

6 Tukar menukar aset tetap dapat dilakukan antar unit pemerintah. Suatu aset tetap  
7 mungkin lebih berguna atau dapat memberikan manfaat yang lebih besar di unit  
8 lain selain entitas pemerintah yang bersangkutan. Sebaliknya unit pemerintah  
9 yang menyerahkan barang lebih menerima manfaat atas barang yang diperoleh  
10 lewat pertukaran dari unit pemerintah yang lain. Untuk itu dapat dilakukan  
11 pertukaran aset tetap antar unit yang berkaitan sesuai dengan peraturan  
12 perundang-undangan.

13 Pertukaran dapat dilakukan atas aset tetap yang sejenis dan dapat juga antar atas  
14 aset tetap yang tidak sejenis. Contoh barang yang sejenis adalah kendaraan  
15 dengan kendaraan, bangunan dengan bangunan dan seterusnya. Contoh  
16 pertukaran barang yang tidak sejenis misalnya komputer dengan mobil, gedung  
17 dengan tanah.

18 Pertukaran aset yang tidak sejenis diatur dalam paragraf 43 PSAP 07. Dalam  
19 paragraf tersebut dinyatakan bahwa nilai aset yang diperoleh dicatat sebesar nilai  
20 tercatat aset yang diserahkan setelah disesuaikan dengan jumlah kas yang  
21 diserahkan. Artinya nilai perolehan dan akumulasi penyusutan aset tetap yang  
22 diserahkan harus diketahui. Misalkan sebuah kendaraan dengan harga perolehan  
23 Rp70.000.000 dan masa manfaat 7 tahun telah disusutkan 5 tahun dengan  
24 menggunakan metode garis lurus. Nilai tercatatnya atau nilai bukunya adalah  
25 sebesar Rp20.000.000, Aset tersebut ditukar dengan satu unit gedung.  
26 Diasumsikan bahwa masih terdapat penyerahan uang kas sebesar Rp2.500.000  
27 maka nilai aset tetap yang diperoleh adalah sebesar Rp22.500.000. Manfaat aset  
28 tetap yang diterima ditentukan kembali agar dapat ditentukan perhitungan  
29 penyusutan untuk tahun berikutnya.

30 Pertukaran aset tetap yang sejenis diatur dalam paragraf 44 PSAP 07. Menurut  
31 paragraf tersebut, dalam pertukaran aset tetap yang sejenis tidak diakui adanya  
32 laba rugi. Dalam keadaan demikian, nilai aset tetap yang diperoleh dicatat  
33 sebesar nilai tercatat aset yang diserahkan. Akan tetapi tetap masih ada  
34 penentuan masa manfaat agar dapat ditentukan penyusutan aset yang diperoleh.

35

36 **F. Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau Kapasitas**  
37 **Manfaat**

38 Perbaikan yang dilakukan atas suatu aset tetap dapat menambah masa manfaat  
39 atau menambah kapasitas aset tetap yang bersangkutan. Pengeluaran yang  
40 dilakukan untuk perbaikan semacam ini disebut pengeluaran modal (capital  
41 expenditure). Pengeluaran seperti ini akan mempengaruhi nilai yang dapat

1 disusutkan, perkiraan output dan bahkan masa manfaat aset tetap yang  
2 bersangkutan.

3 Menurut paragraf 50 PSAP 07 pengeluaran seperti ini ditambahkan ke nilai  
4 tercatat aset tetap yang bersangkutan. Artinya, pengeluaran modal seperti ini  
5 ditambahkan pada nilai buku aset tetap yang bersangkutan. Nilai buku aset  
6 ditambah dengan pengeluaran modal akan menjadi nilai baru yang dapat  
7 disusutkan selama sisa masa manfaat aset yang bersangkutan. Misalkan suatu  
8 aset yang memiliki harga perolehan sebesar Rp50.000.000 dengan masa manfaat  
9 10 tahun telah disusutkan selama 6 tahun. Pada awal tahun ketujuh dilakukan  
10 perbaikan dengan pengeluaran modal sebesar Rp12.200.000. Pengeluaran  
11 tersebut akan menambah masa manfaat aset tetap 3 tahun. Akumulasi  
12 penyusutan sampai dengan tahun ke-6 adalah sebesar Rp30.000.000 sehingga  
13 nilai bukunya adalah sebesar Rp20.000.000. Perbaikan sebesar Rp 12.200.000  
14 ditambahkan ke nilai buku sehingga nilai yang disusutkan yang baru adalah  
15 sebesar Rp32.200,000 dan akan disusutkan selama 7 tahun. Dengan demikian  
16 penyusutan per tahun selama 7 tahun berikutnya adalah sebesar Rp4.600.000.

17 Jika aset tetap yang bersangkutan tidak bertambah masa manfaatnya akan tetapi  
18 bertambah efisiensi dan kapasitasnya maka masa manfaat untuk menghitung  
19 besarnya penyusutan pertahun adalah 4 tahun. Dengan demikian penyusutan  
20 selama sisa umur aset 4 tahun adalah sebesar Rp8.050.000 per tahun.

21

## 22 **G. Penyusutan atas Aset secara Berkelompok**

23

24 Aset tetap bervariasi dalam bentuk dan nilai. Ada aset tetap yang nilai per jenis  
25 sangat besar. Misalnya, gedung berupa rumah atau kantor dengan nilai yang  
26 relatif besar. Jalan berupa jalan negara atau jalan provinsi misalnya juga memiliki  
27 nilai yang signifikan. Akan tetapi ada juga aset tetap yang jenisnya banyak tetapi  
28 nilainya relatif kecil. Misalnya, mesin-mesin kecil seperti kalkulator dan peralatan  
29 kantor lainnya.

30 Menghitung besarnya penyusutan untuk aset tetap yang nilai per unitnya besar  
31 dapat dilakukan dengan menghitung penyusutan setiap jenis aset tetap yang  
32 bersangkutan. Menghitung besarnya penyusutan setiap aset tetap yang jumlahnya  
33 banyak tetapi nilainya relatif kecil sangat merepotkan. Bahkan mungkin biaya yang  
34 dikeluarkan lebih besar dari manfaat yang diperoleh. Untuk itu diperlukan cara  
35 yang lebih praktis untuk menghitung besarnya penyusutan jenis aset yang nilainya  
36 relatif kecil.

37 Penghitungan penyusutan untuk aset yang nilainya relatif kecil dapat dilakukan  
38 dengan mengelompokkan aset-aset tersebut kemudian menghitung besarnya  
39 penyusutan dari kelompok aset tersebut. Kelompok aset tersebut harus memiliki  
40 persamaan atribut misalnya masa manfaat yang sama. Dengan adanya  
41 persamaan atribut dan maka penyusutan dihitung dengan menerapkan persentase  
42 penyusutan dengan metode garis lurus terhadap rata-rata aset tetap yang  
43 bersangkutan. Misalnya saldo awal perlengkapan kantor awal tahun  
44 Rp200.000.000 dan saldo akhir tahun Rp300.000,000. Maka rata-rata nilai  
45 perlengkapan kantor adalah Rp250.000.000. Dengan persamaan masa manfaat  
46 perlengkapan kantor misalnya 4 tahun maka besarnya persentase penyusutan

1 25%. Dengan demikian besarnya penyusutan untuk tahun yang bersangkutan  
2 adalah sebesar Rp62.500.000.

### 3 **H. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah Tahun**

4  
5 Aset tetap diperoleh pada waktu tertentu di sepanjang tahun. Ada kalanya aset  
6 tetap diperoleh awal tahun, pertengahan tahun atau akhir tahun. Hal ini  
7 menimbulkan permasalahan dalam penghitungan penyusutan. Permasalahan  
8 yang timbul berbentuk pertanyaan apakah aset tetap yang diperoleh sepanjang  
9 tahun penyusutannya tetap dihitung satu tahun penuh? Atau apakah penyusutan  
10 dihitung berdasarkan waktu aktual perolehan aset tetap yang bersangkutan? Atau  
11 perhitungan dibulatkan dalam bulan atau semester?

12 Permasalahan tersebut di atas dialami khusus untuk aset tetap yang akan  
13 disusutkan berdasarkan waktu (masa manfaat). Perolehan di tengah tahun akan  
14 mempengaruhi besarnya penyusutan untuk tahun perolehan yang bersangkutan  
15 dan untuk tahun akhir masa manfaat. Aset tetap yang disusutkan berdasarkan  
16 aktivitas misalnya aset tetap yang disusutkan menurut metode unit produksi tidak  
17 mengalami masalah. Penyusutan ditentukan berdasarkan jumlah output sehingga  
18 tidak menjadi masalah apakah output tersebut dihasilkan awal tahun, tengah  
19 tahun atau akhir tahun. Penentuan besarnya penyusutan dilakukan berdasarkan  
20 cut-off output.

21 Untuk menentukan waktu yang akan digunakan dalam perhitungan penyusutan  
22 aset yang diperoleh di tengah tahun ada beberapa pendekatan yang dapat  
23 digunakan:

#### 24 1. *Hari penggunaan;*

25 Dalam pendekatan ini digunakan hari aktual penggunaan aset tetap  
26 sebagai dasar perhitungan. Misalnya, jika suatu aset diperoleh tanggal 1  
27 Oktober 20x1 maka beban penyusutan tahun yang bersangkutan dihitung  
28 92 hari yaitu dari tanggal 1 Oktober ke 31 Desember 20x1.

#### 29 2. *Bulan penggunaan*

30 Dengan pendekatan bulan penggunaan maka waktu penyusutan ditentukan  
31 berdasarkan bulan saat aset tersebut digunakan. Dalam contoh 1) maka  
32 perolehan aset tetap tersebut dihitung tiga bulan yaitu bulan oktober,  
33 nopember, dan Desember. Meskipun aset tetap tersebut diperoleh tanggal  
34 30 Oktober maka waktu yang digunakan tetap tiga bulan.

#### 35 3. *Semester (tengah tahunan)*

36 Pendekatan tengah tahunan menggunakan waktu enam bulan sebagai titik  
37 penentuan waktu untuk menghitung besarnya penyusutan. Jika suatu aset  
38 diperoleh di semester pertama maka penyusutannya dihitung penuh satu  
39 tahun akan tetapi jika diperoleh pada semester kedua maka penyusutannya  
40 dihitung setengah tahun. Akan tetapi perhitungan semester di awal masa  
41 penyusutan diperhitungkan dengan semester di akhir tahun masa  
42 penyusutan.

#### 43 4. *Tahunan*

44 Penyusutan dapat dihitung satu tahun penuh meskipun baru diperoleh satu

1 atau dua bulan atau bahkan dua hari. Pendekatan ini disebut pendekatan  
2 tahunan.

3 Entitas pemerintah yang akan memperoleh aset tetap di tengah tahun  
4 dapat memilih pendekatan-pendekatan yang disebut di atas dalam  
5 menghitung besarnya penyusutan. Akan tetapi kebijakan yang manapun  
6 yang dipilih harus ditetapkan dalam kebijakan akuntansi.

7

## 8 **I. Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya**

9

### 10 a) Umur aset sesungguhnya lebih dari estimasi

11 Ada kalanya masa manfaat aset tetap lebih lama dari perkiraan dalam  
12 menentukan penyusutan. Setelah perkiraan masa manfaat dilalui dan  
13 akumulasi penyusutan telah sama dengan nilai perolehannya kadang-  
14 kadang aset tetap masih dapat digunakan. Hal ini menunjukkan bahwa  
15 aset tetap yang bersangkutan masih memiliki nilai wajar.

16 Oleh karena nilai yang dapat disusutkan (*depreciable cost*) tidak ada lagi  
17 maka atas aset ini tidak dapat dilakukan penyusutan. Mengingat bahwa  
18 nilai sisa aset tetap tidak diakui maka nilai perolehan aset tetap dan  
19 akumulasi penyusutannya tetap dicantumkan dalam neraca.

20

### 21 b) Penghentian Penggunaan

22 Aset tetap disusutkan selama aset tersebut memberikan manfaat atau  
23 berproduksi. Ada kalanya suatu aset tidak dapat berproduksi atau tidak  
24 digunakan karena berbagai alasan. Oleh karena tidak digunakan maka  
25 seharusnya aset yang bersangkutan tidak disusutkan bahkan harus  
26 dipindahkan ke kelompok aset lain-lain. Pemindahan ke aset lain-lain dapat  
27 digunakan dapat dilakukan apabila aset tetap tersebut tidak berproduksi  
28 atau tidak digunakan secara permanen. Akan tetapi jika hanya tidak  
29 berproduksi sementara aset tetap tersebut tidak dipindahkan ke aset lain-  
30 lain.

31 Jika digunakan metode penyusutan berdasarkan unit produksi maka secara  
32 otomatis penyusutan tidak dihitung. Akan tetapi jika digunakan adalah  
33 metode garis lurus atau saldo menurun ganda penyusutan atas aset tetap  
34 tersebut tetap dihitung. Hal ini dilakukan dengan alasan aset tetap tersebut  
35 tetap mengalami penurunan nilai meskipun tidak digunakan.

## KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

### Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Departemen Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Bina Administrasi Keuangan Daerah, Departemen Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Direktur Jenderal Otonomi Daerah, Departemen Dalam Negeri, Anggota
4. Staf Ahli Menteri Keuangan Bidang Pengeluaran Negara, Anggota
5. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
6. Ketua Asosiasi Pemerintah Provinsi Seluruh Indonesia, Anggota
7. Ketua Asosiasi Pemerintah Kabupaten Seluruh Indonesia (BKKSII), Anggota
8. Ketua Asosiasi Pemerintah Kota Seluruh Indonesia, Anggota
9. Ketua Dewan Penasihat Magister Akuntansi, Universitas Indonesia, Anggota Komite Konsultatif

### Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Dr. Ilya Avianti, SE, M.Si., Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Sugijanto, Ak., MM, Anggota
5. Dr. Soepomo Prodjoharjono, Ak., M.Soc.Sc. , Anggota
6. Dr. Hekinus Manao, M.Acc., CGFM, Anggota
7. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
8. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Anggota
9. Gatot Supiartono, Ak., M.Acc, Anggota

### Sekretariat :

1. Mulat Handayani, SE., Ak, Ketua merangkap Anggota
2. Hamim Mustofa, Ak., SE., Ak, MAFIS, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
5. Farida Aryani, SST., Ak,
6. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
7. Yusron Kamal, SE., Anggota
8. Andri Fuadhy, SE., Anggota
9. Zulfikar Aragani, Anggota

### Kelompok Kerja :

1. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Ketua merangkap Anggota
2. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Margustienny OA, Ak., MBA , Anggota
4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
5. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc , Anggota
6. Bambang Pamungkas, SE., Ak., MBA, Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
8. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
9. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
10. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
11. Edward UP Nainggolan, Ak, Anggota
12. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
13. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
14. Mulat Handayani, SE., Ak, Anggota
15. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
16. Farida Aryani, Ak, Anggota
17. Eli Tamba, SE., Ak, Anggota
18. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
19. Dita Yuvrita, SE., Ak, Anggota
20. Syaiful, SE., Ak, Anggota
21. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
22. M. Rizal Faisol, SST, Ak., Anggota
23. Iwan Kurniawan, SE., Ak., Msi, Anggota
24. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
25. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
26. Muliani Sulya F., SE., Anggota
27. Sugiyarto, Anggota



