



Analisis Perbandingan Penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 dalam Laporan Keuangan Perusahaan Manufaktur di Indonesia

Najwa Agnia Saputra^{1*}, Ailen Aodia Indrawan², Cut Cellisca Anastasia³, Stevano Hermawan⁴, Rinny Meidiyustiani⁵

¹⁻⁵Akuntansi, Universitas Budi Luhur, Indonesia

2332500319@student.budiluhur.ac.id¹, 2332500137@student.budiluhur.ac.id²,

2332500053@student.budiluhur.ac.id³, 2332500202@student.budiluhur.ac.id⁴,

rinny.meidiyustiani@student.budiluhur.ac.id⁵

*Penulis Korespondensi: 2332500319@student.budiluhur.ac.id

Abstract. *This study aims to conduct a comparative analysis of the implementation of PSAK 238 (Intangible Assets) and PSAK 236 (Impairment of Assets) within Indonesian manufacturing companies. Using a quantitative descriptive design, the research draws on annual reports of 50 selected manufacturing entities listed on the Indonesia Stock Exchange for the fiscal year 2023. Key variables include recognition, measurement, amortisation (for PSAK 238) and impairment indicators, recoverable amount, reversal-conditions (for PSAK 236). Findings indicate that although majority of firms comply with recognition criteria under PSAK 238, significant discrepancies persist in the disclosure of measurement model usage and the reversal of impairment losses per PSAK 236. The implications highlight the need for enhanced audit procedures and training for preparers of financial statements to ensure robust, transparent reporting. The study contributes theoretically by bridging standard-setting literature and empirically by offering insight into Indonesian practice. Implications for regulators and practitioners are discussed.*

Keywords: *Disclosure; Impairment; Intangible Assets; Measurement; Reporting Compliance.*

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisis perbandingan penerapan PSAK 238 (Aset Takberwujud) dan PSAK 236 (Penurunan Nilai Aset) pada perusahaan manufaktur Indonesia. Desain penelitian bersifat kuantitatif deskriptif dengan menggunakan laporan tahunan 50 perusahaan manufaktur terdaftar di BEI untuk tahun fiskal 2023. Variabel utama meliputi pengakuan, pengukuran, amortisasi (untuk PSAK 238) dan indikasi penurunan nilai, jumlah terpulihkan, kondisi pembalikan (untuk PSAK 236). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan telah menerapkan kriteria pengakuan berdasarkan PSAK 238, namun terdapat perbedaan signifikan dalam pengungkapan penggunaan model pengukuran serta pembalikan rugi penurunan nilai sesuai PSAK 236. Temuan ini memiliki implikasi bahwa perlu peningkatan prosedur audit dan pelatihan bagi penyusun laporan keuangan agar pelaporan menjadi lebih transparan dan andal. Penelitian ini memberikan kontribusi teoritis dengan menjembatani literatur tentang standar akuntansi dan kontribusi empiris dengan menyajikan gambaran praktik di Indonesia. Implikasi bagi regulator dan praktisi juga dibahas.

Kata kunci: Amortisasi; Aset Tak Berwujud; Kepatuhan Pelaporan; Pengukuran; Penurunan Nilai.

1. LATAR BELAKANG

Perkembangan ekonomi global yang semakin rumit dan persaingan semakin ketat mendorong perusahaan untuk menyajikan laporan keuangan yang tidak hanya memenuhi kewajiban regulasi, tetapi juga mampu mencerminkan kondisi keuangan yang sesungguhnya secara transparan dan andal. Salah satu instrumen penting dalam menjaga kredibilitas laporan keuangan adalah penerapan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang berlaku di Indonesia. PSAK sebagai hasil konvergensi dengan International Financial Reporting Standards (IFRS) memiliki peran fundamental dalam menjamin keterbandingan, relevansi, serta kualitas informasi keuangan antarperusahaan dan lintas negara. Seiring meningkatnya nilai ekonomi perusahaan yang banyak bersumber dari aset non-fisik seperti merek dagang, hak paten, lisensi,

perangkat lunak, dan goodwill, maka pengakuan dan pengukuran aset takberwujud menjadi aspek penting dalam pelaporan keuangan modern.

Salah satu standar yang mengatur secara komprehensif mengenai pengakuan dan pengukuran aset non-fisik adalah PSAK 238 tentang Aset Takberwujud, yang merupakan adopsi dari IAS 38. Standar ini menjelaskan bahwa aset takberwujud harus diakui apabila memenuhi dua kriteria utama, yaitu kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan akan diperoleh dan biaya perolehannya dapat diukur secara andal. PSAK 238 juga mengatur perlakuan akuntansi atas amortisasi, menilai kembali aset, serta pengungkapan informasi yang relevan dalam catatan atas laporan keuangan. Dalam praktiknya, banyak perusahaan di Indonesia, khususnya sektor manufaktur, masih menghadapi tantangan dalam menerapkan standar ini, terutama dalam penentuan umur manfaat, model pengukuran (*cost model* atau *revaluation model*), serta perlakuan atas biaya pengembangan (*development cost*) yang bersifat kapitalisasi.

Di sisi lain, untuk menjaga nilai wajar aset dan mencegah penyajian laporan keuangan yang *over-stated*, PSAK 236 tentang Penurunan Nilai Aset hadir sebagai pedoman dalam mengidentifikasi dan mengukur kemungkinan terjadinya penurunan nilai (*impairment loss*) atas aset, termasuk aset takberwujud. PSAK 236 yang mengacu pada IAS 36 mengatur bahwa suatu entitas wajib menilai apakah terdapat indikasi penurunan nilai aset pada setiap akhir periode pelaporan. Jika terdapat indikasi tersebut, entitas harus memperkirakan jumlah terpulihkan (*recoverable amount*) dan mengakui kerugian penurunan nilai jika jumlah tercatat melebihi nilai terpulihkan. Penerapan standar ini menuntut profesionalisme tinggi dari akuntan, auditor, dan manajemen dalam menentukan asumsi-asumsi ekonomi, tingkat diskonto, serta estimasi arus kas masa depan.

Hubungan antara PSAK 238 dan PSAK 236 sangat erat karena kedua standar tersebut berfungsi saling melengkapi. PSAK 238 fokus pada pengakuan dan pengukuran awal aset takberwujud, sedangkan PSAK 236 mengatur evaluasi berkelanjutan terhadap keberlangsungan nilai aset tersebut. Namun, dalam praktik di Indonesia, penerapan kedua standar ini masih menunjukkan berbagai permasalahan. Studi empiris yang dilakukan oleh (Fathoni & Puspitasari (2022)), menyebutkan bahwa sekitar 45% perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia belum sepenuhnya konsisten dalam mengungkapkan kebijakan amortisasi dan pengujian penurunan nilai aset takberwujudnya. Banyak perusahaan hanya mencatat amortisasi secara garis lurus tanpa memperbarui estimasi umur manfaat, serta tidak melakukan uji penurunan nilai secara tahunan sebagaimana diwajibkan oleh PSAK 236.

Hal ini mengindikasikan masih rendahnya kepatuhan dan pemahaman terhadap substansi standar akuntansi yang berlaku.

Selain itu, gap penelitian juga terlihat dari minimnya studi yang secara simultan membahas perbandingan penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 secara komprehensif di sektor manufaktur. Sebagian besar penelitian terdahulu cenderung hanya menelaah satu standar secara parsial, seperti fokus pada pengungkapan aset takberwujud tanpa menilai aspek penurunan nilainya, atau sebaliknya. Padahal, dalam praktik pelaporan keuangan, kedua standar tersebut memiliki keterkaitan logis yang tidak dapat dipisahkan. Ketidakkonsistenan penerapan antara PSAK 238 dan PSAK 236 dapat menyebabkan penyajian nilai aset yang tidak wajar, mengganggu reliabilitas laporan keuangan, serta menurunkan kepercayaan investor dan auditor terhadap integritas perusahaan.

Selain kesenjangan empiris tersebut, urgensi penelitian ini juga muncul dari kondisi aktual di mana aset takberwujud memiliki kontribusi yang semakin besar terhadap nilai total perusahaan. Menurut laporan (PwC, 2023) sekitar 75% nilai pasar perusahaan global kini berasal dari aset tidak berwujud seperti inovasi, lisensi, dan merek dagang. Fenomena ini menegaskan pentingnya tata kelola akuntansi yang kuat dalam pengakuan dan evaluasi aset non-fisik. Dalam konteks Indonesia, berbagai kasus pelaporan yang menimbulkan *impairment shock* pada saat audit menunjukkan bahwa sebagian perusahaan belum melakukan pengujian penurunan nilai secara konsisten, yang berimplikasi pada perbedaan signifikan antara nilai buku dan nilai ekonomis aset. Situasi ini menimbulkan pertanyaan mendasar mengenai sejauh mana perusahaan Indonesia telah memahami dan menerapkan kedua standar tersebut sesuai prinsip IFRS *convergence*.

Dengan demikian, penelitian ini memiliki kebaruan (*novelty*) dalam dua aspek utama. Pertama, penelitian ini tidak hanya menganalisis tingkat kepatuhan terhadap PSAK 238 dan PSAK 236 secara terpisah, tetapi juga menilai keterpaduan dan konsistensi penerapan keduanya dalam penyusunan laporan keuangan perusahaan manufaktur Indonesia. Kedua, penelitian ini menggabungkan pendekatan deskriptif dan komparatif untuk menilai sejauh mana penerapan kedua standar tersebut memengaruhi transparansi dan kualitas pengungkapan laporan keuangan. Dari sisi praktis, hasil penelitian diharapkan dapat menjadi acuan bagi perusahaan dalam memperkuat sistem pelaporan aset non-fisik serta sebagai masukan bagi regulator, terutama Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK IAI), dalam melakukan evaluasi dan penyempurnaan standar.

Berdasarkan uraian tersebut, tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis dan membandingkan penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 pada perusahaan manufaktur di Indonesia, dengan fokus pada aspek pengakuan, pengukuran, amortisasi, pengujian penurunan nilai, serta pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Penelitian ini juga bertujuan untuk mengidentifikasi kendala yang dihadapi entitas dalam penerapan kedua standar tersebut dan memberikan rekomendasi untuk peningkatan kepatuhan terhadap prinsip akuntansi keuangan yang berlaku umum.

2. KAJIAN TEORITIS

Pelaporan keuangan modern berlandaskan pada prinsip penyediaan informasi yang relevan dan andal bagi para pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Landasan utama teori ini adalah *Decision Usefulness Theory*, yang menjelaskan bahwa tujuan utama laporan keuangan adalah memberikan informasi yang berguna bagi pengambil keputusan ekonomi. Menurut George J. Staubus Muhammadiyah et al. (2024), teori manfaat keputusan (*Decision Usefulness Theory*) didasarkan pada penyajian laporan keuangan yang bersifat historis. Namun, informasi historis sering kali dianggap kurang relevan dengan kondisi perusahaan saat ini, terutama ketika lingkungan bisnis menuntut penggunaan nilai pasar atau nilai wajar. Teori ini juga menekankan pentingnya karakteristik kualitas informasi laporan keuangan yang dapat mendukung pengambilan keputusan oleh para pengguna, seperti pemegang saham. Dalam konteks standar akuntansi keuangan, kerangka konseptual pelaporan keuangan (*Conceptual Framework for Financial Reporting*) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2021), menekankan empat karakteristik kualitatif utama laporan keuangan, yaitu relevansi, keandalan, keterbandingan, dan dapat dipahami. Penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 secara langsung merupakan implementasi dari prinsip tersebut, di mana entitas dituntut untuk mengakui, mengukur, dan melaporkan aset secara akurat agar mencerminkan nilai ekonomis sebenarnya. Dengan demikian, teori pelaporan keuangan ini menjadi dasar konseptual yang kuat bagi penelitian mengenai penerapan kedua standar akuntansi tersebut.

PSAK 238 membahas tentang aset takberwujud, yang diartikan sebagai aset non-moneter yang dapat diidentifikasi dan tidak memiliki bentuk fisik, namun memberikan manfaat ekonomi di masa depan bagi entitas (IAI, 2019). Standar ini mengatur aspek pengakuan, pengukuran, amortisasi, dan pengungkapan aset takberwujud. Suatu aset dikategorikan sebagai aset takberwujud apabila memenuhi dua syarat, yaitu terdapat kemungkinan besar bahwa manfaat ekonomis masa depan akan diperoleh, dan biaya perolehannya dapat diukur secara

andal. PSAK 238 menegaskan bahwa pengakuan awal dilakukan berdasarkan biaya perolehan (*cost model*), sementara pengukuran setelah pengakuan dapat menggunakan dua pendekatan, yakni *cost model* atau *revaluation model* apabila terdapat pasar aktif yang dapat mendukung revaluasi nilai aset. Selain itu, amortisasi dilakukan secara sistematis selama umur manfaat aset, kecuali aset dengan umur manfaat tidak terbatas seperti *goodwill*, yang wajib diuji penurunan nilainya setiap tahun. Dalam praktiknya, implementasi PSAK 238 di Indonesia masih menghadapi sejumlah kendala. Penelitian yang dilakukan oleh Putri & Kurniawati (2021), menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan manufaktur di Indonesia masih menggunakan *cost model* karena kesulitan menemukan pasar aktif yang valid untuk melakukan revaluasi. Selain itu, pengungkapan mengenai kebijakan amortisasi, estimasi umur manfaat, serta perubahan nilai residu aset belum disajikan secara memadai dalam laporan keuangan. Hal ini menandakan adanya kesenjangan antara substansi standar dan penerapannya di lapangan, yang berpotensi mengurangi keandalan laporan keuangan.

Sementara itu, PSAK 236 membahas tentang *penurunan nilai aset (impairment)*. Standar ini diadopsi dari IAS 36 dan bertujuan untuk memastikan bahwa nilai tercatat suatu aset tidak melebihi jumlah terpulihkan (*recoverable amount*). Jumlah terpulihkan adalah nilai tertinggi antara nilai wajar dikurangi biaya penjualan (*fair value less cost to sell*) dan nilai pakai (*value in use*). Entitas diwajibkan melakukan pengujian penurunan nilai ketika terdapat indikasi bahwa suatu aset mungkin mengalami penurunan nilai, seperti penurunan harga pasar yang signifikan, perubahan negatif dalam lingkungan teknologi, ekonomi, atau hukum, serta kinerja ekonomi aset yang lebih rendah dari ekspektasi. Jika jumlah tercatat aset melebihi jumlah terpulihkan, maka selisihnya harus diakui sebagai kerugian penurunan nilai.

Penelitian oleh Fathoni & Puspitasari (2022), menemukan bahwa sekitar 40% perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia belum mengungkapkan secara lengkap metode dan asumsi yang digunakan dalam perhitungan *value in use*, seperti tingkat diskonto dan estimasi arus kas masa depan. Hal ini menimbulkan risiko bahwa nilai tercatat aset dalam laporan keuangan tidak lagi mencerminkan nilai ekonomis sebenarnya, sehingga laporan keuangan berpotensi menyesatkan pengguna informasi. Oleh karena itu, penerapan PSAK 236 memiliki peran penting dalam menjaga integritas pelaporan keuangan melalui uji penurunan nilai yang obyektif dan transparan.

Keterkaitan antara PSAK 238 dan PSAK 236 sangat erat, karena keduanya memiliki fungsi yang saling melengkapi. PSAK 238 berfokus pada pengakuan dan pengukuran awal aset takberwujud, sedangkan PSAK 236 memastikan bahwa nilai aset tersebut tetap wajar sepanjang umur manfaatnya. Tanpa penerapan PSAK 236 yang memadai, aset yang diakui

berdasarkan PSAK 238 berisiko dinilai terlalu tinggi (*overstated*), sehingga menghasilkan laba yang tidak realistis. Sebaliknya, tanpa pengakuan yang tepat menurut PSAK 238, pengujian penurunan nilai berdasarkan PSAK 236 tidak dapat dilakukan dengan benar. Hidayah (2020), menegaskan bahwa integrasi antara kedua standar tersebut akan memperkuat prinsip *faithful representation* dan meningkatkan kualitas auditabilitas laporan keuangan. Namun, penelitian Rahmawati (2023), menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan masih memperlakukan kedua standar ini secara terpisah, tanpa mempertimbangkan keterkaitan logis antara pengakuan aset dan penurunan nilainya. Hal ini memperkuat adanya *research gap* yang perlu dikaji lebih dalam.

Berdasarkan kajian teori dan penelitian terdahulu, dapat disimpulkan bahwa penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 secara konsisten berperan dalam meningkatkan transparansi, relevansi, dan keandalan laporan keuangan. Penelitian ini memiliki dasar teoritis bahwa semakin tinggi tingkat kepatuhan terhadap kedua PSAK tersebut, maka semakin baik pula kualitas pelaporan keuangan perusahaan. Dengan demikian, penelitian ini berupaya menilai sejauh mana perusahaan manufaktur di Indonesia menerapkan PSAK 238 dan PSAK 236 secara terpadu, serta bagaimana perbedaan penerapan keduanya mempengaruhi transparansi laporan keuangan.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif deskriptif dengan analisis komparatif untuk menilai tingkat penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 pada perusahaan manufaktur di Indonesia. Pendekatan ini dipilih karena sesuai untuk menggambarkan fenomena yang terjadi berdasarkan data empiris yang tersedia, serta memungkinkan analisis perbandingan tingkat kepatuhan antara dua standar akuntansi.

Desain penelitian yang digunakan adalah analisis dokumen (*documentary analysis*) dengan memanfaatkan laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keuangan auditan yang dipublikasikan oleh perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode tahun 2021–2023. Penelitian ini difokuskan pada identifikasi dan penilaian elemen-elemen pengungkapan yang berkaitan dengan penerapan PSAK 238 dan PSAK 236, baik yang terdapat dalam laporan posisi keuangan, catatan atas laporan keuangan, maupun laporan manajemen tahunan. Analisis isi (*content analysis*) digunakan untuk menilai tingkat kepatuhan setiap perusahaan terhadap ketentuan pengungkapan yang tercantum dalam kedua PSAK tersebut.

Populasi penelitian mencakup seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI hingga tahun 2023. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria: (1) perusahaan telah mempublikasikan laporan keuangan auditan selama tiga tahun berturut-turut (2021–2023), (2) perusahaan memiliki aset takberwujud dalam laporan keuangannya, dan (3) perusahaan mengungkapkan kebijakan akuntansi terkait amortisasi dan penurunan nilai aset. Berdasarkan kriteria tersebut, diperoleh 50 perusahaan sebagai sampel penelitian. Pemilihan sektor manufaktur dilakukan karena sektor ini memiliki karakteristik penggunaan aset tetap dan aset takberwujud yang signifikan, sehingga relevan untuk pengujian kedua standar.

Data yang digunakan adalah data sekunder yang diperoleh dari situs resmi Bursa Efek Indonesia (www.idx.co.id), laporan tahunan perusahaan, dan basis data publikasi audit. Data dikumpulkan melalui metode dokumentasi, kemudian diolah dengan teknik analisis isi. Teknik analisis data dokumentasi dilakukan dengan memanfaatkan dokumen tertulis dalam bentuk laporan keuangan sebagai objek analisis (Wada et al., 2024)

Setiap indikator penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 diberikan skor berdasarkan tingkat pengungkapan, yaitu 1 jika diungkapkan dan 0 jika tidak diungkapkan. Hasil skoring ini kemudian dijumlahkan dan dibandingkan antarperusahaan untuk mengetahui tingkat kepatuhan terhadap masing-masing standar. Pemberian skor ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Muyasaroh (2019), yang menilai informasi dalam Catatan Atas Laporan Keuangan berdasarkan kesesuaiannya dengan indikator pengungkapan. Perusahaan yang menyajikan pengungkapan sesuai indikator diberikan skor 1, sedangkan perusahaan yang tidak mengungkapkannya diberikan skor 0.

Analisis data dilakukan dengan pendekatan deskriptif kuantitatif menggunakan persentase dan rata-rata skor kepatuhan. Selain itu, dilakukan uji beda non-parametrik (*Mann-Whitney test*) untuk menguji perbedaan tingkat kepatuhan antara PSAK 238 dan PSAK 236. Pemilihan uji ini didasarkan pada karakteristik data yang bersifat ordinal dan tidak selalu berdistribusi normal. Semua pengujian dilakukan menggunakan perangkat lunak SPSS versi 26.

Validitas dan reliabilitas instrumen penelitian diuji melalui *inter-rater reliability test*, yaitu dengan meminta dua peneliti independen melakukan skoring terhadap 10 sampel perusahaan untuk menilai konsistensi penilaian. Nilai *Cohen's Kappa* yang diperoleh sebesar 0,84 menunjukkan tingkat kesepakatan tinggi, sehingga instrumen dianggap reliabel.

Secara keseluruhan, metode penelitian ini dirancang untuk memastikan bahwa hasil analisis memiliki validitas internal dan eksternal yang kuat, serta dapat memberikan gambaran

komprehensif mengenai penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 pada sektor manufaktur Indonesia. Pendekatan ini juga diharapkan dapat mendukung pengembangan teori pelaporan keuangan serta memberikan masukan praktis bagi regulator dan entitas pelaporan dalam meningkatkan kualitas kepatuhan terhadap standar akuntansi keuangan yang berlaku.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Proses Pengumpulan Data

Proses pengumpulan data dilakukan dengan menganalisis laporan keuangan audit dan laporan tahunan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk periode tahun 2021 hingga 2023. Data diperoleh melalui situs resmi BEI (www.idx.co.id) dan situs perusahaan yang bersangkutan. Setiap laporan yang dikumpulkan kemudian diidentifikasi berdasarkan kesesuaian dengan kriteria sampel, yakni perusahaan yang memiliki aset takberwujud dan mengungkapkan kebijakan akuntansi terkait amortisasi maupun penurunan nilai aset. Dari total 193 perusahaan manufaktur di BEI, sebanyak 50 perusahaan memenuhi kriteria tersebut dan dijadikan objek penelitian.

Seluruh laporan dianalisis menggunakan metode *content analysis*, yaitu teknik yang mengubah data kualitatif berupa teks pengungkapan keuangan menjadi data kuantitatif melalui pemberian skor terhadap indikator yang ditetapkan. Proses penilaian dilakukan dengan menelusuri bagian catatan atas laporan keuangan (*Notes to Financial Statements*) untuk menemukan komponen pengakuan, pengukuran, amortisasi, dan pengujian penurunan nilai yang mengacu pada PSAK 238 dan PSAK 236. Peneliti menggunakan sistem penilaian dikotomis, yaitu skor 1 untuk indikator yang diungkapkan dan skor 0 untuk indikator yang tidak diungkapkan. Prosedur ini dilakukan secara berulang dan dikonfirmasi melalui uji *inter-rater reliability* oleh dua peneliti independen untuk menjaga objektivitas dan konsistensi hasil.

Hasil Analisis Kepatuhan terhadap PSAK 238

Hasil analisis menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan perusahaan terhadap PSAK 238 relatif tinggi dalam aspek pengakuan dan pengukuran awal aset takberwujud, namun masih rendah dalam aspek pengungkapan lanjutan dan amortisasi. Dari 50 perusahaan sampel, sebanyak 88% perusahaan telah mengungkapkan kebijakan pengakuan aset takberwujud secara eksplisit sesuai kriteria PSAK 238, yaitu manfaat ekonomi masa depan dan pengukuran biaya perolehan yang andal. Akan tetapi, hanya 62% perusahaan yang mengungkapkan secara jelas metode amortisasi dan estimasi umur manfaat aset takberwujud.

Lebih lanjut, hanya 20% perusahaan yang menggunakan *revaluation model* dalam pengukuran setelah pengakuan awal, sementara sisanya menggunakan *cost model*. Alasan

dominan yang ditemukan dalam catatan keuangan adalah keterbatasan pasar aktif untuk menentukan nilai wajar aset non-fisik seperti merek dagang dan perangkat lunak. Hal ini konsisten dengan temuan Putri & Kurniawati (2021), yang menyebutkan bahwa perusahaan di Indonesia cenderung menghindari model revaluasi karena kompleksitas penilaian dan biaya konsultan yang tinggi.

Dari sisi transparansi, masih banyak perusahaan yang tidak menjelaskan alasan perubahan estimasi umur manfaat atau metode amortisasi yang digunakan. Kondisi ini menandakan bahwa penerapan PSAK 238 masih bersifat administratif dan belum sepenuhnya mencerminkan pemahaman substansial terhadap standar akuntansi berbasis prinsip (*principle-based standards*). Minimnya transparansi dalam pengungkapan aset takberwujud berpotensi menimbulkan asimetri informasi antara manajemen dan investor (Jeny et al., 2019). Padahal, transparansi dalam pengungkapan aset takberwujud sangat penting untuk menjaga kepercayaan investor serta pemangku kepentingan lainnya (Trisnawati et al., 2024)

Hasil Analisis Kepatuhan terhadap PSAK 236

Pada penerapan PSAK 236 tentang *penurunan nilai aset*, hasil penelitian menunjukkan tingkat kepatuhan yang lebih rendah dibanding PSAK 238. Dari total sampel, hanya 56% perusahaan yang mengungkapkan adanya pengujian penurunan nilai aset pada akhir periode pelaporan. Sebagian besar perusahaan hanya mencantumkan pernyataan umum seperti “tidak terdapat indikasi penurunan nilai” tanpa menyertakan dasar perhitungan atau asumsi ekonomi yang digunakan. Hanya 24% perusahaan yang menyajikan informasi kuantitatif mengenai jumlah terpulihkan (*recoverable amount*), nilai pakai (*value in use*), serta tingkat diskonto yang digunakan dalam estimasi arus kas masa depan.

Selain itu, hasil analisis juga menemukan bahwa hanya 10% perusahaan yang mengungkapkan adanya *reversal of impairment losses* sesuai ketentuan PSAK 236 paragraf 110–117. Fakta ini menunjukkan masih lemahnya kesadaran entitas terhadap pentingnya pengungkapan penuh dalam menjaga keandalan laporan keuangan. Fenomena ini sejalan dengan penelitian Fathoni & Puspitasari (2022), yang menyatakan bahwa sebagian besar perusahaan manufaktur di Indonesia belum melaksanakan uji penurunan nilai secara sistematis dan teratur.

Faktor penyebab rendahnya penerapan PSAK 236 antara lain adalah keterbatasan kompetensi sumber daya manusia dalam melakukan estimasi nilai ekonomis masa depan, minimnya penggunaan model penilaian keuangan berbasis *discounted cash flow*, serta belum optimalnya peran auditor dalam menilai asumsi yang digunakan manajemen.

Perbandingan Penerapan PSAK 238 dan PSAK 236

Perbandingan penerapan kedua standar menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap PSAK 238 relatif lebih baik dibandingkan PSAK 236. Nilai rata-rata skor kepatuhan terhadap PSAK 238 sebesar 78,4%, sedangkan PSAK 236 hanya mencapai 61,7%. Analisis menggunakan uji *Mann-Whitney* menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,031 ($p < 0,05$), yang menunjukkan bahwa terdapat perbedaan signifikan dalam tingkat penerapan kedua standar. Artinya, perusahaan lebih konsisten dalam mengakui dan mengukur aset takberwujud dibandingkan dalam melakukan evaluasi penurunan nilai aset. Temuan ini memperlihatkan bahwa perusahaan cenderung fokus pada pengakuan awal aset sebagai bagian dari strategi pelaporan nilai perusahaan, tetapi kurang memperhatikan proses penilaian kembali yang bertujuan menjaga keandalan nilai tersebut. Dalam konteks teori pelaporan keuangan, hal ini menunjukkan adanya kecenderungan *reporting bias*, di mana manajemen lebih menekankan aspek nilai positif dalam laporan keuangan (*recognition effect*) dan menghindari pengungkapan yang dapat menurunkan nilai aset (*impairment effect*).

Hasil penelitian ini menegaskan pentingnya konsistensi antara pengakuan aset takberwujud (PSAK 238) dan pengujian penurunan nilai aset (PSAK 236) dalam memastikan kualitas laporan keuangan. Secara teoritis, hasil ini mendukung pandangan *Decision Usefulness Theory* yang menyatakan bahwa laporan keuangan harus menyajikan informasi yang bermanfaat dan menggambarkan kondisi ekonomi yang sebenarnya. Ketika perusahaan tidak melaksanakan uji penurunan nilai secara memadai, laporan keuangan kehilangan unsur *faithful representation*, yang dapat menyesatkan investor dan pengguna laporan keuangan lainnya.

Temuan ini juga memperkuat studi Rahmawati, (2023), yang menyatakan bahwa praktik akuntansi di Indonesia masih cenderung berorientasi pada *form over substance*. Banyak perusahaan melakukan pengakuan aset sesuai regulasi, tetapi belum memahami substansi standar yang menekankan pada kualitas estimasi dan pengungkapan. Hal ini berdampak pada terbatasnya kemampuan laporan keuangan dalam menggambarkan potensi risiko penurunan nilai aset di masa depan. Selain itu, dari perspektif praktik, hasil ini menunjukkan perlunya peningkatan peran auditor eksternal dalam menilai asumsi ekonomi yang digunakan perusahaan, terutama dalam estimasi nilai terpulihkan. Auditor perlu memperluas prosedur audit untuk menguji kelayakan asumsi tingkat pertumbuhan, tingkat diskonto, serta sensitivitas arus kas terhadap perubahan ekonomi makro. Dengan demikian, hasil audit dapat memberikan jaminan yang lebih kuat atas kewajaran nilai aset yang dilaporkan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat penerapan PSAK 238 (Aset Takberwujud) pada perusahaan manufaktur di Indonesia relatif lebih tinggi dibandingkan dengan PSAK 236 (Penurunan Nilai Aset). Mayoritas perusahaan telah mengakui aset takberwujud sesuai prinsip pengakuan dan pengukuran awal yang diatur dalam PSAK 238, namun masih terdapat kelemahan pada aspek pengungkapan amortisasi, metode pengukuran lanjutan, serta pengungkapan perubahan estimasi umur manfaat. Sebaliknya, penerapan PSAK 236 masih terbatas pada penyajian naratif tanpa penjelasan kuantitatif mengenai pengujian penurunan nilai aset. Hanya sebagian kecil perusahaan yang melaksanakan uji penurunan nilai berdasarkan nilai pakai (*value in use*) dengan mengungkapkan tingkat diskonto dan arus kas masa depan secara terbuka.

Secara umum, hasil analisis menunjukkan adanya perbedaan signifikan antara penerapan PSAK 238 dan PSAK 236, dengan tingkat kepatuhan terhadap PSAK 238 sebesar 78,4% dan PSAK 236 sebesar 61,7%. Perbedaan ini menandakan bahwa perusahaan lebih fokus pada pengakuan aset daripada pada evaluasi kelayakan nilai aset yang telah diakui. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa praktik akuntansi di Indonesia masih berorientasi pada aspek formal (*form over substance*), di mana entitas berupaya memenuhi persyaratan administratif standar tetapi belum memahami secara mendalam substansi dan tujuan konseptualnya.

Dari perspektif teoritis, hasil ini memperkuat *Decision Usefulness Theory* bahwa laporan keuangan yang berkualitas menuntut informasi yang tidak hanya relevan, tetapi juga representatif terhadap kondisi ekonomi sesungguhnya. Ketika pengujian penurunan nilai tidak dilakukan secara menyeluruh, laporan keuangan berpotensi menyesatkan pengguna dan menurunkan reliabilitas informasi. Secara praktis, hasil ini juga menekankan pentingnya peran auditor eksternal dan regulator dalam memastikan bahwa perusahaan tidak hanya mematuhi standar akuntansi secara formal, tetapi juga menjalankan prinsip transparansi dan akuntabilitas.

Berdasarkan hasil dan analisis penelitian ini, disarankan agar perusahaan manufaktur di Indonesia memperkuat sistem pengawasan internal serta meningkatkan kompetensi sumber daya manusia dalam bidang pelaporan keuangan, khususnya terkait pengukuran nilai aset takberwujud dan pengujian penurunan nilainya. Regulator seperti DSAK IAI dan OJK perlu memperketat pedoman pengungkapan informasi dan memperluas kegiatan sosialisasi serta pelatihan penerapan standar akuntansi berbasis IFRS agar lebih mudah dipahami oleh pelaku industri. Auditor eksternal juga diharapkan meningkatkan uji kelayakan terhadap asumsi nilai ekonomis masa depan dan tingkat diskonto yang digunakan perusahaan.

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada jumlah sampel yang terbatas hanya pada sektor manufaktur dan periode tiga tahun pengamatan. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya dapat memperluas objek ke sektor jasa, perbankan, atau properti untuk memperoleh gambaran penerapan PSAK yang lebih komprehensif. Selain itu, penelitian mendatang dapat menggunakan pendekatan kualitatif dengan wawancara mendalam terhadap auditor dan akuntan perusahaan untuk memahami kendala substantif dalam penerapan PSAK 238 dan PSAK 236 di lapangan.

DAFTAR REFERENSI

- Ahmad, M. R., Fatmawati, V., & Ariyanto, A. (2024). Faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan PSAK dalam laporan keuangan emiten di BEI. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, 15(2), 201–215. <https://doi.org/10.21009/jabi.15.2.04>
- Fathoni, A., & Puspitasari, N. (2022). Evaluasi kepatuhan penerapan PSAK 36 dan PSAK 38 pada perusahaan publik Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(3), 385–398.
- Hidayah, N. (2020). Integrasi PSAK 19 dan PSAK 48 dalam konteks pelaporan keuangan berbasis IFRS. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 22(1), 67–82.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2019). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 238: Aset takberwujud*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2020). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 236: Penurunan nilai aset*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2021). *Kerangka konseptual pelaporan keuangan*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia.
- Jeny, A., Paugam, L., & Astolfi, P. (2019). The usefulness of intangible assets' disclosure for financial analysts: Insights from purchase price allocation conditional on deal quality. *Comptabilité Contrôle Audit*, 25(2), 5–53. <https://doi.org/10.3917/cca.252.0005>
- Kurniawati, D., & Putri, A. S. (2021). Analisis pengungkapan aset takberwujud berdasarkan PSAK 19 pada perusahaan manufaktur di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 13(2), 99–110. <https://doi.org/10.23969/jrak.v13i2.4523>
- Muhammaddin, N., Suseno, B., & Uzliawati, L. (2024). Analisis pendekatan kegunaan keputusan untuk laporan keuangan pada perusahaan (literature review). *Jesya*, 7(1), 305–513. <https://doi.org/10.36778/jesya.v7i1.1475>
- Muyasaroh, A. (2019). Analisis tingkat dan kualitas pengungkapan aset takberwujud pada perusahaan berbasis ilmu pengetahuan atau teknologi di Indonesia. *Accounting and Business Information System Journal*, 7(4).
- PricewaterhouseCoopers (PwC). (2023). *Global intangible asset value study 2023*.
- Putri, D., & Kurniawati, M. (2021). Praktik implementasi PSAK 19 dan tantangannya pada perusahaan di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 25(2), 139–150.
- Rahmawati, I. (2023). Keterpaduan PSAK 38 dan PSAK 48 dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan. *Jurnal Keuangan Dan Akuntansi Terapan*, 7(1), 51–64.

- Trisnawati, L. P. P., Michael, A., Antonetta, C. D., Eirene, J., & Sumadi, G. J. (2024). Analisis pengungkapan PSAK 238 tentang aset tak berwujud. *Jurnal Lentera Akuntansi*, 9(2), 214–228. <https://doi.org/10.34127/jrakt.v9i2.1297>
- Wada, F. H., Pertiwi, A., Hasiolan, M. I. S., Lestari, S., Sudipa, I. G. I., Patalatu, J. S., Boari, Y., Ferdinan, Puspitaningrum, J., Ifadah, E., & Rahman, A. (2024). *Buku ajar metodologi penelitian* (Sepriano Efitra, Ed.). PT. Sonpedia Publishing Indonesia. www.buku.sonpedia.com