

Materi: 11

ASET (ASSETS)

(PEROLEHAN, DEPRESIASI & KLASIFIKASI BIAYA ASET)



TUJUAN PEMBELAJARAN

1. Menentukan aset tetap dan akuntansinya
2. Menghitung depresiasi menggunakan metode berikut: metode garis lurus, unit produksi, dan saldo menurun.
3. Mengklasifikasikan biaya aset tetap sebagai *capital expenditure* dan *revenue expenditure*.
4. Menjurnal penyelesaian aset tetap.
5. Menentukan sewa guna usaha aset tetap beserta peraturan akuntansi terkait.

AGENDA

- Pengantar
- Definisi asset dan asset tetap
- Penerapan prinsip historical cost
- Konsep alokasi biaya perolehan asset
- Beban penyusutan dengan berbagai metode
- Kasus
- Daftar Bacaan

PENGANTAR

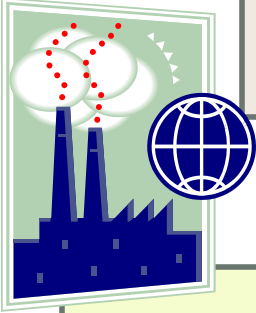
Gambaran aset Tetap dalam perusahaan, tergambar sebagai berikut;

- ✓ Komponen signifikan dalam Laporan Posisi Keuangan.
- ✓ Aset Tetap bersifat *tangible*.
- ✓ Masa manfaat jangka panjang (> 1 tahun)
- ✓ Digunakan dalam operasi: produksi, disewakan, administrasi, dll
- ✓ Pembebanan → depresiasi

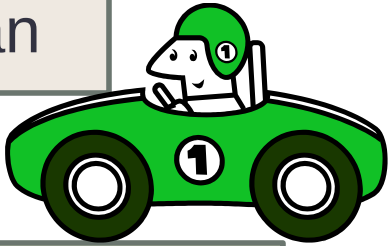
CONTOH

- Tanah
- Bangunan
 - Gedung Kantor
 - Gedung Pabrik
 - Land improvement
- Peralatan
 - Kendaraan
 - Mesin
 - Peralatan kantor

Perspektif Pengguna Informasi



Pengakuan aset
Penilaian aset dalam laporan keuangan
Pembebanan dalam depresiasi
Pengungkapan informasi yang relevan



Kualitas aset yang dimiliki
Penentuan nilai jaminan
Penilaian **tingkat efisiensi** perusahaan
Kepemilikan, keberadaan (sewa, jaminan kredit)
Penilaian dengan harga perolehan → Acc. Analysis

Refleksi



1. Bagaimana cara menentukan harga perolehan aset .?
2. Bagaimana cara Mengestimasi Umur Ekonomis Aset..?
3. Sebutkan metode Depresiasi berdasarkan PSAK..?
Dan bagaimana rumusnya ...?

Pengertian Aset Tetap (PSAK 16)

- **Definisi** → Aset tetap adalah aset berwujud yang: (par 6)
 1. **Dimiliki** untuk **digunakan** dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan
 2. Diharapkan untuk digunakan selama **lebih dari satu periode**.

■ Ciri

- ▶ “**Digunakan dalam operasi**” dan tdk utk dijual kembali.
- ▶ Bersifat **Jangka panjang** dan biasanya disusutkan
- ▶ Memiliki **wujud**.

- Tidak berlaku untuk
 1. Hak penambangan
 2. Reservasi tambang

Pengakuan Aset Tetap

Biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika : (par 7)

a) Besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan **mengalir** ke entitas; dan

b) Biaya perolehan aset dapat **diukur secara andal**.

- Tidak membedakan kriteria pengakuan pada saat pengakuan awal dan untuk biaya setelah perolehan awal

Pengakuan Aset Tetap

- Suku cadang utama dan peralatan siap pakai termasuk aset tetap jika:
 - digunakan lebih dari satu periode
 - hanya digunakan untuk aset tertentu
 - komponen yang diganti tidak diakui
- Unit ukuran dalam pengakuan sesuai kondisi entitas. Kriteria agregasi atau individual:
 - Mempengaruhi nilai aset
 - Mempengaruhi biaya depresiasi atau biaya operasi → Laba (potensi ***earning management***)
- Evaluasi prinsip pengakuan →
 - Biaya awal memperoleh aset
 - Biaya selanjutnya untuk menambah, mengganti, memperbaiki

Biaya Perolehan Awal

- Seluruh biaya terkait aset yang memiliki manfaat di masa mendatang.
- Aset lain yang berfungsi agar suatu aset dapat memiliki manfaat di masa mendatang.
 - Misal: alat yang dipasang agar pabrik dapat berjalan sesuai dengan ketentuan pengolahan limbah industri.

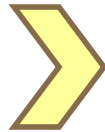
Biaya Setelah Perolehan Awal

Biaya pemeliharaan dan perbaikan
Misal: perawatan, suku cadang



diakui beban di laporan laba rugi periode berjalan

Penggantian aset menambah aset jika



Memenuhi kriteria aset tetap dan komponen yang diganti tidak lagi dicatat sebagai aset

Inspeksi yang signifikan diakui sebagai jumlah tercatat aset jika



Memenuhi kriteria aset tetap dan nilai inspeksi terdahulu (dibedakan dari fisik) dihentikan pencatatannya

Pengukuran Awal

Suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset tetap pada awalnya harus diukur sebesar **biaya perolehan**. (par 15)

Harga Perolehan

Biaya yang dapat
diartibusikan secara
langsung

Biaya pembongkaran dan
pemindahan aset tetap
dan restorasi lokasi aset

Komponen Biaya Perolehan

- a) Harga perolehan → bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan lain;
- b) Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen
- c) Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut timbul
 - ketika aset tersebut diperoleh, atau
 - karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain untuk menghasilkan persediaan.

Biaya Diatribusikan Langsung

- a) Biaya imbalan kerja yang timbul dari pembangunan atau akuisisi aset tetap.
- b) Biaya penyiapan lahan untuk pabrik;
- c) Biaya handling dan penyerahan awal;
- d) Biaya perakitan dan instalasi
- e) Biaya pengujian aset apakah aset berfungsi dengan baik (setelah dikurangi hasil penjualan produk tersebut)
- f) Komisi profesional

Bukan komponen biaya

- a) Biaya pembukaan fasilitas baru
- b) Biaya pengenalan produk baru
- c) Biaya penyelenggaraan bisnis di lokasi baru termasuk biaya pelatihan staf
- d) Administrasi dan overhead umum
- e) Biaya saat alat belum beroperasi penuh
- f) Kerugian awal operasi
- g) Biaya relokasi dan reorganisasi operasi entitas.
- h) Hasil dari aset sebelum dimanfaatkan (hasil parkir dari lahan yang belum digunakan).
- i) Laba internal jika aset tersebut merupakan persediaan perusahaan.

Ilustrasi Biaya Perolehan

Contoh

Berikut ini biaya yang dikeluarkan PT. Kelana dalam rangka perolehan mesin baru untuk produk barunya:

1. 5 milyar untuk pembelian mesin
2. 50 juta biaya tenaga kerja untuk merubah interior pabrik agar sesuai dengan penggunaan mesin.
3. 100 juta untuk penyiapan lokasi pabrik
4. 80 juta untuk pengiriman mesin
5. 500 juta PPN dan 500 juta bea masuk.
6. Biaya promosi produk baru 800 juta
7. Biaya instalasi mesin sebesar 120 juta
8. Biaya pengetesan awal 50 juta
9. Biaya grand opening 130 juta
10. Biaya tenaga engineering yang melakukan pengetesan dan instalasi 30 juta
11. Biaya administrasi yang dimasukkan dalam biaya overhead 25 juta



Diskusikan
mana yang
merupakan
biaya
perolehan?
?

Pengukuran Awal

Example

- Biaya dari pembukaan pabrik tersebut sebesar $5.000+50+100+80+500+500+120+50+30=6.430$ milyar
- Biaya yang tidak berhubungan langsung dengan perolehan dan pemasangan mesin pabrik tersebut tidak boleh diakui.
- Biaya yang tidak boleh dimasukkan adalah:
 1. Biaya grand opening 130 juta
 2. Biaya promosi produk baru 800 juta
 3. Biaya administrasi yang dimasukkan dalam biaya overhead 25 juta

Perolehan Gedung

Semua biaya terkait dengan akuisisi atau konstruksi :

- Material, tenaga kerja, overhead selama proses konstruksi , biaya bunga → jika membangun sendiri
- Harga beli bangunan dan pengurusan hak perolehan bangunan.
- Fee profesional
- Ijin pendirian bangunan

Perolehan Tanah

Semua biaya terkait dengan akuisisi dan penyiapan tanah sesuai dengan tujuan penggunaan :

- (1) Harga Beli
- (2) Biaya pengurusan hak tanah (sertifikat, pajak/BPHTB, biaya notaris, dll.
- (3) Biaya untuk perataan tanah, penghancuran bangunan yang tidak diperlukan.

Tanah dan Bangunan → Investasi Properti

- Properti Investasi menurut PSAK 13 adalah:
 - properti (tanah atau bangunan—atau bagian dari bangunan—atau keduanya) yang dikuasai (oleh pemilik atau lessee melalui sewa pembiayaan) untuk menghasilkan rental atau untuk kenaikan nilai, atau kedua-duanya, dan tidak untuk:
 1. Digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau
 2. Dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari.
- Kriteria Pengakuan Sama dengan PSAK 16
- **Properti investasi pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya transaksi termasuk dalam pengukuran awal tersebut.**
- **Setelah pengukuran awal perusahaan dapat memilih menggunakan metode biaya atau nilai wajar**

Pengukuran setelah Pengakuan Awal

Example

Fair value model (PSAK 13)

- Menggunakan nilai wajar
- Perubahan nilai wajar diakui dalam laporan laba rugi pada periode terjadinya.
- Tidak ada penyusutan.
- Mencerminkan kondisi pasar pada tanggal neraca.

Revaluation model (PSAK 16)

- Menggunakan nilai wajar
- Perubahan nilai wajar diakui dalam laporan laba rugi atau ekuitas.
- Penyusutan.
- Tidak spesifik, hanya mengharuskan secara reguler.

Perolehan Peralatan

- Peralatan dapat meliputi mesin, kendaraan, peralatan kantor, peralatan pabrik dan peralatan lain.
- Biaya perolehan meliputi
 - (1) Harga beli,
 - (2) Pajak atau Bea yang tidak dapat dikreditkan
 - (3) Biaya transportasi
 - (4) Biaya asuransi selama pengiriman barang
 - (5) Biaya instalasi dan biaya penyiapan tempat untuk melakukan instalasi
 - (6) Biaya untuk pengetesan peralatan

Biaya Perolehan

Pengeluaran dan penerimaan berikut terkait dengan tanah, land improvement dan pembelian gedung. Tentukan bagaimana perusahaan mengklasifikasikan pengeluaran tersebut?

	<u>Klasifikasi</u>
(a) Uang yang dipinjam untuk mendanai konstruksi	Utang Bank
(b) Pengeluaran untuk konstruksi dari pinjaman	Bangunan
(c) Biaya untuk perataan tanah	Tanah
(d) Biaya pajak dan pengurusan ijin pembangunan	Tanah
(e) Pembayaran asuransi selama proses pembangunan konstruksi	Bangunan
(f) Pengembalian polis asuransi satu bulan karena konstruksi selesai lebih awal.	(Bangunan)

Perolehan Aset

Pengeluaran dan penerimaan berikut terkait dengan tanah, *land improvement* dan pembelian gedung. Tentukan bagaimana perusahaan mengklasifikasikan pengeluaran tersebut?

	<u>Classification</u>
1. Biaya arsitek untuk bangunan	Bangunan
2. Biaya real estate yang dibeli untuk pabrik (tanah Rp20M dan bangunan Rp5M)	Tanah
3. Biaya komisi untuk agen real estate	Tanah
4. Pemasangan pagar di sekitar properti	Perbaikan Tanah
5. Biaya penghancuran bangunan dan perataan tanah	Tanah
6. Uang yang diterima dari penjualan puing bangunan	(Tanah)
7. Biaya lahan parkir dan jalan raya	Perbaikan Tanah
8. Biaya penanaman pohon (permanen)	Tanah

Perolehan Aset yang Dibangun Sendiri

- Biaya yang dikeluarkan sampai aset tersebut siap digunakan:
 - Material dan tenaga kerja
 - Overhead → biaya variabel dan porsi dari fixed overhead yang terkait langsung dengan pembangunan aset.
 - Biaya bunga selama proses pembangunan

Bunga selama Proses Konstruksi

- Alternatif pembebanan biaya bunga yang muncul selama proses konstruksi



Bunga Pinjaman (PSAK 26)

- ◆ **PSAK 26 (IFRS 23)** mengkapitalisasi biaya bunga aktual (dengan modifikasi), konsisten dengan prinsip harga perolehan
 - ◆ Dalam kapitalisasi ada tiga pertimbangan
 1. Qualifying assets
 2. Periode kapitalisasi
 3. Jumlah yang dikapitalisasi
 - Bunga yang dikapitalisasi, jumlah yang lebih kecil antara
 - Biaya bunga aktual
 - Avoidable interest – bunga yang dapat dihindarkan yaitu biaya bunga yang tidak akan muncul jika kegiatan pembangunan tersebut tidak dilaksanakan.
-
- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Pinjaman khusus → menggunakan aktual biaya bunga yang terjadi dikurangi pendapatan bunga yang dihasilkan dari pinjaman khusus sebelum digunakan. | <ul style="list-style-type: none">• Pinjaman umum → menggunakan rata-rata tertimbang dana yang terpakai dikalikan dengan bunga rata-rata. |
|---|--|

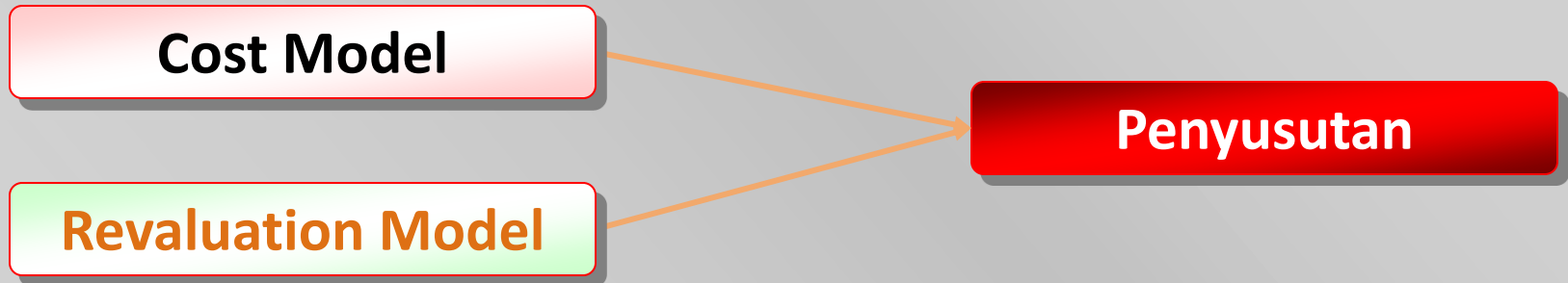
Pengukuran Biaya Perolehan

- **Diskon** — Diskon harus dikurangkan dari harga perolehan aset
- **Pembayaran ditangguhkan**— Aset yang dibeli dengan pembayaran ditangguhkan dinilai setara nilai tunai. Perbedaan nilai tunai dengan pembayaran diakui sebagai beban bunga.
- **Pertukaran aset** — menggunakan nilai wajar kecuali tidak ada substansi ekonomi atau tidak ada nilai wajar yang andal.
- **Pembelian dengan lumpsum** — dialokasikan nilai total biaya perolehan ke masing-masing aset dengan dasar nilai wajar aset. (jika asetnya diklasikan atau memiliki masa manfaat berbeda).

Pengukuran Biaya Perolehan

- **Penerbitan saham** — menggunakan dasar nilai wajar dari saham sebagai indikator nilai wajar aset, jika nilai saham dapat diandalkan.
 - Mana yang lebih andal antara nilai wajar saham atau aset.
 - Jika keduanya andal maka nilai wajar aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur aset yang diterima.
- **Hibah pemerintah** — tidak boleh diakui sampai diperoleh keyakinan bahwa entitas memenuhi persyaratan dan hibah akan diperoleh.

Penyusutan



Penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan (depreciable amount) dari suatu aset selama umur manfaatnya (useful life).

Penyusutan

Penyusutan

- Setiap bagian aset tetap yang memiliki biaya perolehan cukup signifikan terhadap total biaya perolehan seluruh aset harus disusutkan secara terpisah.
 - Contoh : rangka dan mesin pesawat
- Beban penyusutan untuk setiap periode harus diakui dalam laporan laba rugi kecuali jika beban tersebut dimasukkan dalam jumlah tercatat aset lain.

Penyusutan

- Penyusutan aset dimulai pada saat aset tersebut siap digunakan
 - Pada saat aset berada di lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen.
- Penyusutan aset dihentikan lebih awal ketika:
 - Diklasifikasikan sebagai aset dimiliki untuk dijual; dan
 - Aset dihentikan pengakuannya.
- Tanah dan bangunan diperlakukan sebagai aset terpisah walaupun diperoleh sekaligus.

Penyusutan

Implikasinya, penyusutan tidak dihentikan sekalipun aset:

- sedang tidak digunakan atau
- dihentikan penggunaannya

Penyusutan

- Nilai residu dan umur manfaat suatu aset harus di-review minimum setiap akhir tahun buku
- Jika hasil review berbeda dengan estimasi sebelumnya maka perbedaan tersebut harus diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi.

Penyusutan

Umur Manfaat

Faktor yang harus diperhitungkan dalam menentukan umur manfaat.

- Prakiraan daya pakai aset;
- Prakiraan tingkat keausan fisik;
- Keusangan teknis dan keusangan komersil;
- Pembatasan penggunaan aset karena aspek hukum (misal : sewa).

Penyusutan

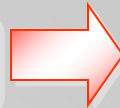
Metode Penyusutan

- Metode penyusutan yang digunakan:
 - Harus mencerminkan ekspektasi pola konsumsi manfaat ekonomis masa depan atas aset oleh entitas.
 - Harus di-review minimum setiap akhir tahun buku, dan
 - Perubahan metode diperlakukan sebagai perubahan estimasi.

Penyusutan

Metode Penyusutan

Garis Lurus



Menghasilkan pembebanan yang tetap sepanjang umur manfaat selagi nilai residu tidak berubah

Saldo Menurun



Menghasilkan pembebanan yang menurun sepanjang umur manfaat

Jumlah Unit



Menghasilkan pembebanan berdasarkan penggunaan

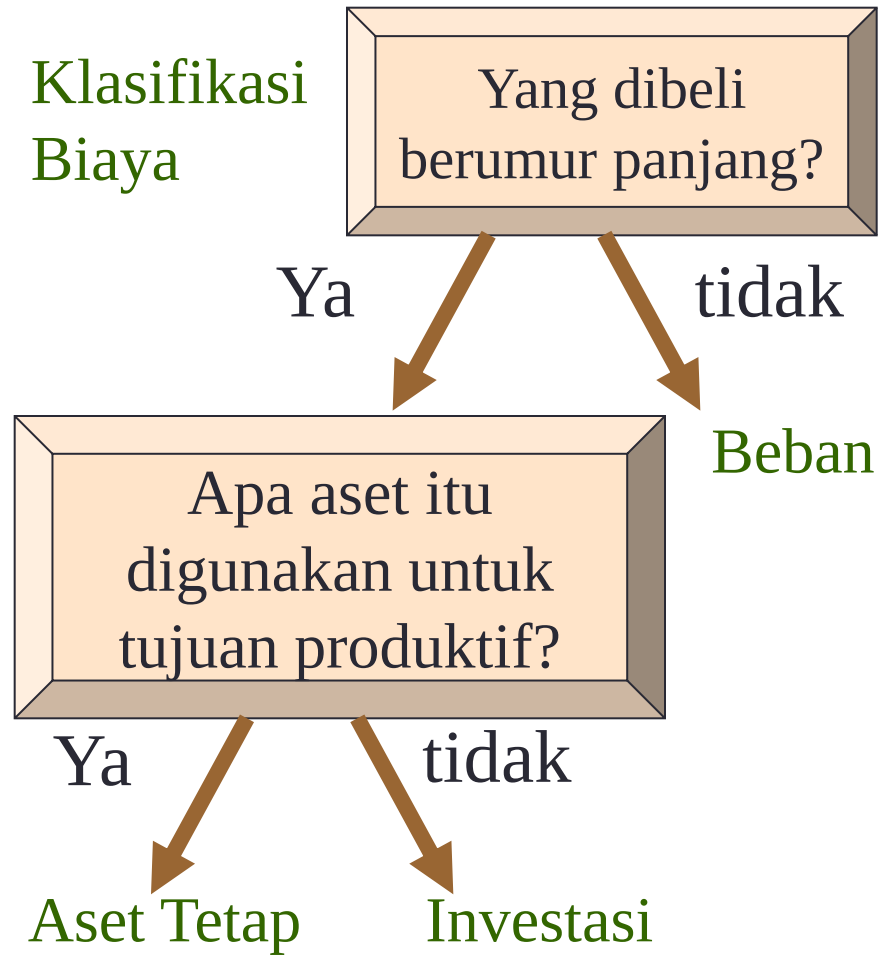
Sifat Dasar aset Tetap

Aset tetap mempunyai umur yang panjang atau permanen.

Aset tetap berwujud karena mempunyai bentuk fisik.

Dimiliki dan digunakan oleh perusahaan dan tidak untuk dijual sebagai bagian dari operasi onal.

Klasifikasi Biaya



Sifat Dasar Depresiasi

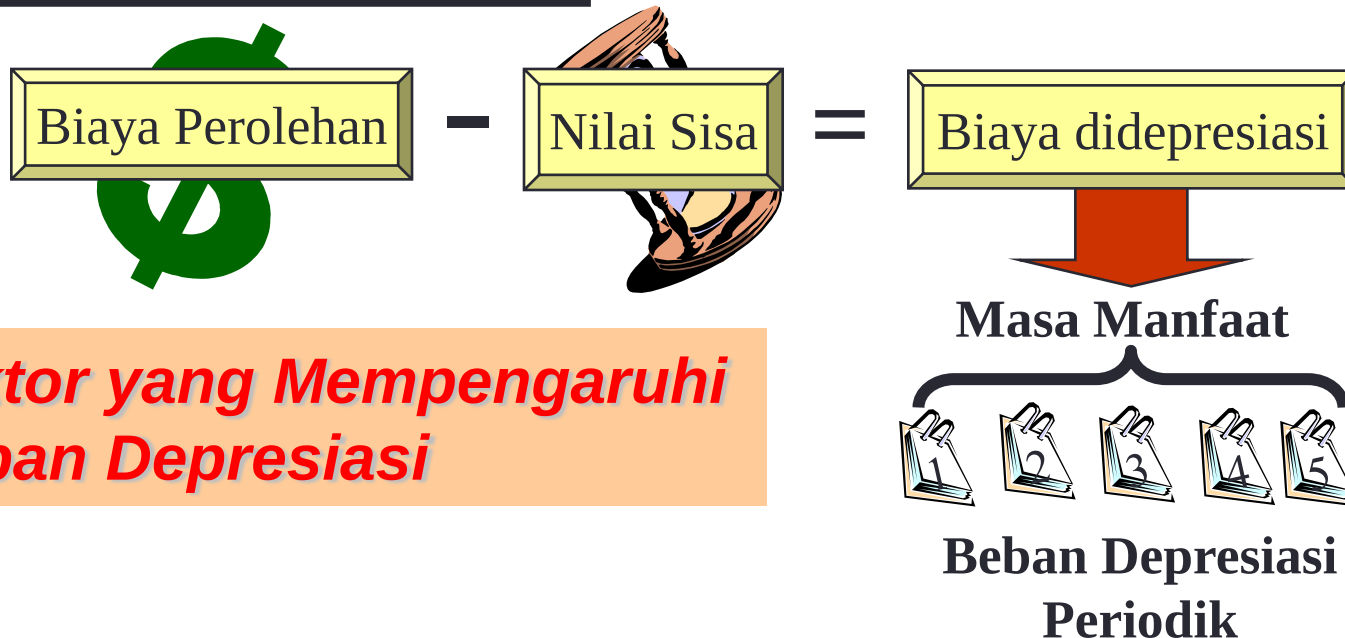
Semua aset tetap kecuali tanah kehilangan kapasitasnya saat digunakan.

Kehilangan kapasitas produksi ini diakui sebagai **Beban Depresiasi**.

Depresiasi → alokasi biaya perolehan

Depresiasi fisik terjadi dari pengausan atau kerusakan saat digunakan atau karena cuaca.

Depresiasi fungsional terjadi saat aset tetap tidak lagi dapat digunakan pada tingkat yang diharapkan.



Faktor yang Mempengaruhi Beban Depresiasi

Data

Biaya Awal.....	\$24,000
Masa manfaat dalam tahun.....	5 tahun
Masa manfaat dalam jam.....	10,000
Nilai sisa...	\$2,000



Metode Penyusutan Garis Lurus

$$\frac{\text{Biaya} - \text{Nilai Sisa}}{\text{Masa Manfaat}} = \text{depresiasi tahunan}$$

$$\frac{\$24,000 - \$2,000}{5 \text{ tahun}} = \$4,400 \text{ depresiasi tahunan}$$



$$\frac{\$4,400}{\$24,000} = 18.3\% \text{ Tingkat depresiasi garis lurus}$$

Metode Garis Lurus

Tahun	Biaya	Akum. Depr. pada awal tahun	Nilai Buku pada awal tahun	Beban Depr.	Nilai buku pada akhir tahun
1	\$24,000		\$24,000	\$4,400	\$19,600
2	24,000	\$ 4,400	19,600	4,400	15,200
3	24,000	8,800	15,200	4,400	10,800
4	24,000	13,200	10,800	4,400	6,400
5	24,000	17,600	6,400	4,400	2,000

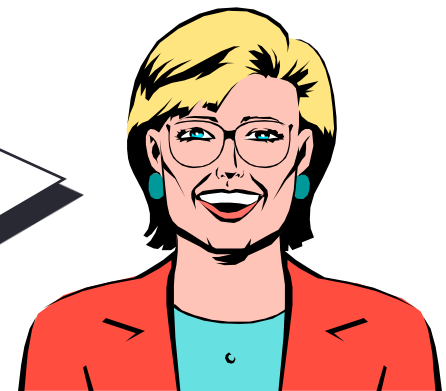
$$\begin{array}{rcl}
 \text{Biaya } (\$24,000) - \text{Nilai Sisa } (\$2,000) & & \text{Beban} \\
 \hline
 \text{Estimasi Masa Manfaat (5 years)} & = & \text{Depresiasi} \\
 & & \text{tahunan } (\$4,400)
 \end{array}$$

Metode Unit Produksi

$$\frac{\text{Biaya} - \text{Estimasi nilai sisa}}{\text{Estimasi masa manfaat dalam unit, jam, dsb.}} = \text{Depresiasi per unit, jam, dsb.}$$

$$\frac{\$24,000 - \$2,000}{10,000 \text{ jam}} = \$2.20 \text{ per jam.}$$

Metode unit produksi lebih sesuai dibandingkan dengan metode garis lurus saat jumlah penggunaan aset tetap bervariasi dari tahun ke tahun.



Metode Saldo Menurun

Tahap 1

Mengabaikan nilai
sisa, menghitung
tingkat garis lurus

$$\frac{\$24,000 - \cancel{\$2,000}}{5 \text{ tahun}} = \$4,800$$

$$\frac{\$4,800}{\$24,000} = 20\%$$

Tahap 2

Tingkat garis lurus dikali dua.

$$.20 \times 2 = .40$$

Cara mudahnya dengan
membagi satu dengan jumlah
tahun ($1 \div 5 = .20$).

Untuk tahun pertama, biaya dari aset dikalikan dengan .40. Setelah tahun pertama, nilai buku yang menurun dari aset dikalikan dengan .40.

Tahap 3

Gambar Tabel.

<u>Tahun</u>	<u>Nilai Buku</u>		<u>Depre.</u> <u>Tahunan</u>	<u>Akum.</u> <u>Depre.</u> <u>akhir tahun</u>	<u>Nilai Buku</u> <u>akhir tahun</u>
	<u>Awal</u> <u>Tahun</u>	<u>Tingkat</u>			
1	\$24,000	40%	\$9,600	\$9,600	\$14,400
2	14,400	40%	5,760	15,360	8,640
3	8,640	40%	3,456	18,816	5,184
4	5,184	40%	2,074	20,890	3,110
5	3,110	---	1,110	22,000	2,000

\$3,110 – \$2,000

**Nilai Buku
akhir yang
diinginkan**

Merevisi Estimasi Depresiasi

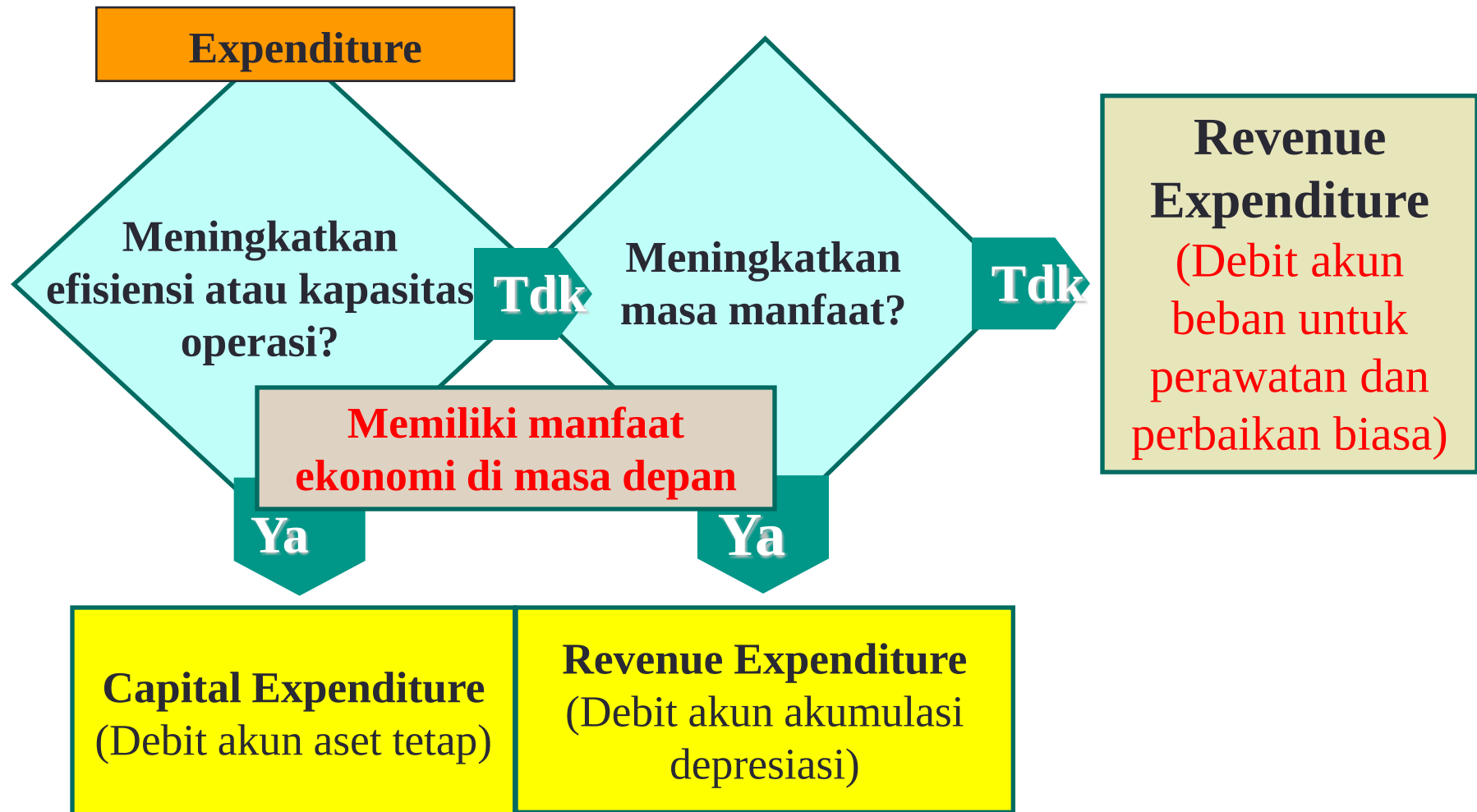
Sebuah mesin dibeli dengan \$130,000 awalnya diestimasi masa manfaatnya 30 tahun dan nilai sisa \$10,000. Mesin ini telah didepresiasi selama 10 tahun dengan metode garis lurus sebesar \$4,000 per tahun.

Nilai aset	\$130,000
Akm Depr (4,000*10)	(40,000)
Nilai buku akhir	90,000
tahun 10	

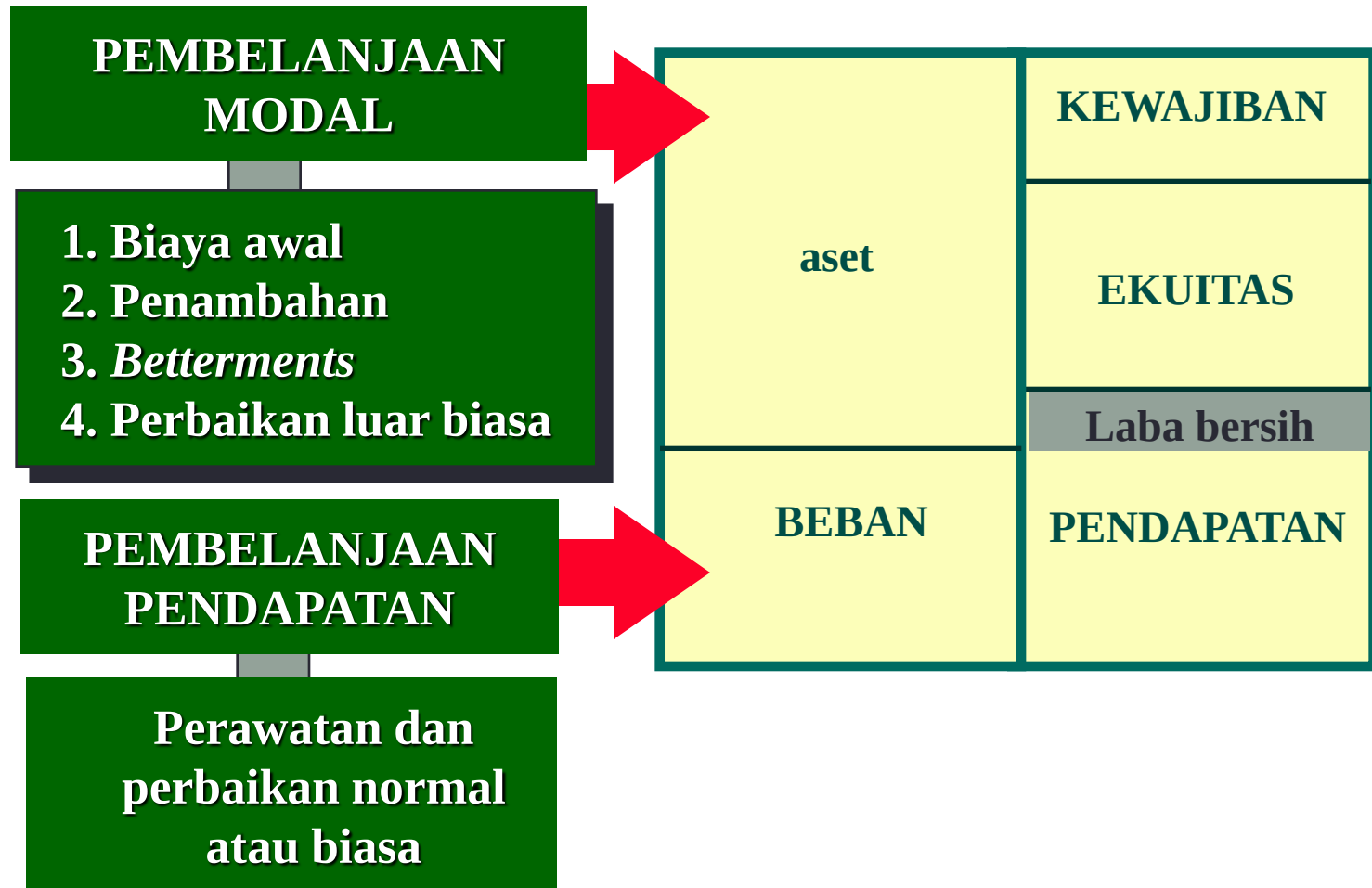
Pada awal tahun 11 masa manfaat diestimasi masih tersisa 25 tahun (awalnya 30 tahun) dan nilai sisa sebesar \$5,000 (awalnya \$10,000).

Nilai buku – nilai sisa revisi	
Estimasi sisa manfaat revisi	
$\frac{\$90,000 - \$5,000}{25 \text{ tahun}} =$	\$3,400 depresiasi tahunan revisi

Capital Expenditure dan Revenue Expenditure



Capital Expenditure dan Revenue Expenditure



LATIHAN !!!



Kerjakan **Soal 5.5, hal 222-223** buku “Agus Purwaji, Wibowo dan Hexana Sri Lastanti, 2016, Pengantar Akuntansi 2, Edisi 2, Jakarta, Salemba Empat”

DAFTAR BACAAN

- Purwaji, Agus, Wibowo dan Hexana Sri Lastanti, 2016, Pengantar Akuntansi 2, Edisi 2, Jakarta, Salemba Empat
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2008, PSAK 16, Aset Tetap.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2009, Standar Akuntansi Keuangan-Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP).
- Reeve, James M., Carl S. Warren., Jonathan E. Duchac., ersa Tri Wahyuni., Gatot Soepriyanto., Amir Abadi Jusuf., Chaerul D. Djakman., 2013, *Pengantar Akuntansi: Adaptasi Indonesia (Principles of Accounting-Indonesia Adaptation*, Buku 2, Jakarta, Salemba Empat.
- Rudianto, 2012, Pengantar Akuntansi Konsep dan Teknik Penyusunan Laporan Keuangan, Jakarta, Penerbit Erlangga.
- Weygandt, Jerry J., Donald Kieso, dan Paul D. Kimmel, 2013, *Accounting Principles (Pengantar Akuntansi)*, Buku Satu, Jakarta, Salemba Empat.



Jangan lupa Tugas & Materi Minggu Depan:
Penghentian Aset.....?

Two King penguins are shown from the chest up, facing each other with their heads tilted and beaks touching. Their dark feathers and distinctive orange-yellow throat patches are clearly visible. The background is a soft, out-of-focus blue sky with light clouds. The penguins are standing on a patch of white snow or ice.

TERIMA KASIH & SEMOGA BERMANFAAT