

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Akuntansi Pemerintah

Secara umum menurut (Sumarsan, 2013), Akuntansi adalah suatu seni untuk mengumpulkan, mengidentifikasi, mengklasifikasi, mencatat transaksi sesuai kejadian yang berhubungan dengan keuangan untuk mendapatkan informasi berupa laporan keuangan yang dapat digunakan oleh pihak yang berkepentingan. Akuntansi terbagi menjadi dua sektor yakni sektor komersial dan publik, keduanya berbeda dan memiliki tujuannya masing-masing. Akuntansi sektor komersial dikaitkan dengan perusahaan komersial dalam tujuannya mendapatkan keuntungan sebagai dasar pengambilan keputusan. Sedangkan akuntansi sektor publik digunakan oleh organisasi pemerintahan yang tidak mengedepankan keuntungan namun dalam aktivitasnya melakukan transaksi yang berhubungan erat dengan akuntansi dan menggunakan prinsip-prinsip akuntansi serta tujuannya untuk output yang lebih luas yaitu kesejahteraan masyarakat.

Akuntansi pemerintah adalah suatu akuntansi yang ditujukan untuk digunakan dalam suatu kegiatan pemberian jasa dalam rangka menyiapkan ketersediaan informasi keuangan pemerintah yang didasarkan pada proses pencatatan, pengelompokan, pengikhtisaran transaksi keuangan pemerintah serta penafsiran atas informasi keuangan terkait (Arif, Muchlis, & Iskandar, 2002). Sama halnya dengan sektor komersial memiliki Standar Akuntansi Keuangan yang digunakan sebagai pedoman penyusunan dan penyajian laporan keuangan, begitu pula dengan pemerintah yang memiliki Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang dirancang oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Standar Akuntansi Pemerintah merupakan asas-asas akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah. Terdapat lima belas pernyataan standar berbasis akrual yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang berperan sebagai dasar dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah yang dapat dilihat dalam lampiran 1. Selanjutnya, terdapat Buletin Teknis SAP atau disebut Bultek yang dapat digunakan pengelola keuangan pemerintah dalam menjawab masalah-masalah teknis akuntansi lebih lanjut dalam penerapan PSAP.

2.2. Barang Milik Negara

Berdasarkan PP No 27 Tahun 2014 Pasal 1 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah yang dimaksud dengan Barang Milik Negara (BMN) adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban APBN/D atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Barang dari perolehan lainnya yang sah meliputi barang yang diperoleh dari hibah/sumbangan, barang yang diperoleh sebagai pelaksanaan dari

perjanjian/kontrak, barang yang diperoleh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, barang yang diperoleh berdasarkan putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap. Atas penjabaran di atas dapat dikatakan Aset Tetap merupakan salah satu jenis dari BMN.

2.3. Akuntansi Aset Tetap

2.3.1. Definisi Aset Tetap

Secara umum, aset merupakan sumber daya ekonomi baik berwujud maupun tidak berwujud yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari kejadian yang terjadi dimasa lalu dan digunakan selama lebih dari satu periode serta dapat diukur dengan satuan uang. Sumber daya yang dimaksud bisa berupa uang tunai, persediaan barang dagang, peralatan, tanah, gedung/bangunan, yang bernilai bagi perusahaan dan dapat memberikan manfaat ekonomi di masa yang akan datang. Atas penjabaran di atas, dapat disimpulkan bahwa aset tetap merupakan salah satu jenis dari aset.

Berdasarkan PSAP 07, aset tetap didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari dua belas bulan untuk digunakan, atau dimaksudkan untuk digunakan, dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap pemerintahan termasuk didalamnya aset tetap yang dimiliki entitas pelaporan namun dimanfaatkan entitas lainnya dan hak atas tanah. Adapun bukan aset tetap dan diklasifikasikan sebagai persediaan apabila aset tersebut merupakan aset habis pakai dan dimaksudkan untuk dikonsumsi dalam aktivitas pemerintah serta ditujukan untuk diserahkan kepada pihak ketiga demi kesejahteraan rakyat .

Terdapat beberapa istilah dalam PSAP 07 yang perlu dimengerti dalam hal mendapatkan pemahaman yang komprehensif terkait aset tetap antara lain:

1. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.
2. Masa manfaat adalah periode suatu aset diharapkan digunakan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik.
3. Nilai sisa adalah jumlah neto yang diharapkan dapat diperoleh pada akhir masa manfaat suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.
4. Nilai tercatat (*carrying value*) aset adalah nilai buku aset, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.
5. Nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.
6. Penyusutan adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset.

2.3.2. Klasifikasi Aset Tetap

PSAP 07 mengklasifikasikan aset tetap menjadi enam kelompok berdasarkan sifat dan fungsinya dalam aktivitas operasional entitas pemerintah, yaitu:

1. Tanah

Dalam PSAP 07 dijelaskan tanah yang diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah tanah yang diperoleh dan digunakan dengan maksud membantu kegiatan operasional pemerintahan dan dalam kondisi siap pakai. Selanjutnya dalam Bultek

No. 15 terdapat pengklasifikasian lebih rinci terkait tanah pemerintah, terbagi menjadi 2 (dua) kelompok yaitu

- (i) tanah yang digunakan untuk gedung dan bangunan di atasnya, dan
- (ii) tanah yang digunakan untuk bukan gedung dan bangunan, seperti tanah untuk jalan, irigasi, jaringan, tanah lapang, tanah hutan, tanah untuk pertanian, dan tanah untuk perkebunan.

2. Peralatan dan Mesin

Dalam PSAP 07 dijelaskan bahwa peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai. Peralatan dan mesin disebutkan dalam Bultek No. 15 sesuai jenisnya seperti komputer, peralatan perkantoran, peralatan angkutan (darat, udara dan air), alat-alat komunikasi, peralatan kedokteran/P3K, alat-alat berat, peralatan bengkel, rambu-rambu hingga alat olahraga.

3. Gedung dan Bangunan

Dalam PSAP 07 disebutkan, gedung dan bangunan meliputi seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan tujuan untuk membantu kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Bultek No. 15 mengklasifikasikannya dalam beberapa jenis seperti museum, bangunan bersejarah, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, perkantoran, gudang, gazebo, pos, dan sebagainya.

4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Dalam PSAP 07 disebutkan jalan, irigasi, dan jaringan yang diklasifikasikan disini berupa jalan, irigasi, jaringan siap pakai yang kepemilikan dan

pembangunannya dipegang oleh pemerintah serta ditujukan untuk digunakan dalam aktivitas operasional pemerintah. Aset tetap ini diklasifikasikan sesuai kebutuhan entitas yang akan mencatat dengan lebih detail misalnya menjadi jalan, jembatan, waduk, saluran irigasi, instalasi distribusi air, instalasi pembangkit listrik, instalasi distribusi listrik, saluran transmisi gas, instalasi distribusi gas, jaringan telepon, dan sebagainya.

5. Aset Tetap Lainnya

Dalam PSAP 07 dijabarkan, aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Aset ini ditujukan untuk digunakan dalam aktivitas operasional pemerintah namun tidak termasuk dalam lima klasifikasi aset tetap yang telah disebutkan sebelumnya.

6. Konstruksi dalam Pengerjaan

Dalam PSAP 07 dijabarkan, konstruksi dalam pengerjaan merupakan aset tetap yang sedang dalam proses pengerjaan atau pembangunan yang akan digunakan sesuai dengan definisi aset tetap. Konstruksi dalam pengerjaan meliputi proses pembangunan aset tetap yang pada tanggal laporan keuangan yang belum diselesaikan secara menyeluruh dan diharapkan dapat memberikan manfaat ekonomi bagi entitas pemerintahan di masa depan.

2.3.3. Pengakuan Aset Tetap

Suatu aset pemerintah menurut PSAP 07 Paragraf 15 dapat diakui sebagai aset tetap jika memenuhi beberapa kriteria yaitu:

1. Berwujud

2. Digunakan untuk jangka panjang dengan masa manfaat aset lebih dari 12 bulan
3. Adanya perhitungan yang andal atas biaya perolehan
4. Ditujukan tidak untuk dijual dalam aktivitas operasional entitas
5. Diperoleh atau dibangun untuk digunakan dalam aktivitas entitas

Selanjutnya, titik pengakuan secara andal atas aset tetap oleh suatu entitas adalah ketika terjadinya perubahan kepemilikan yang mengakibatkan adanya perpindahan kekuasaan atas aset serta dilengkapi dengan bukti sah secara hukum. Bukti sah secara hukum dapat berupa sertifikat tanah dan bukti kepemilikan aset. Dalam hal belum adanya bukti sah tersebut, aset tetap sudah dapat diakui jika bukti penguasaan telah berpindah tangan.

2.3.4. Pengukuran Aset Tetap

Pada akuntansi pemerintah pengukuran aset tetap diatur dalam PSAP 07 Paragraf 22, dijelaskan bahwa aset tetap diukur dengan biaya perolehan. Apabila perhitungan biaya perolehan secara andal tidak dapat dilakukan maka aset tetap akan diukur berdasarkan nilai wajarnya saat perolehan.

Terdapat beberapa komponen biaya perolehan yang mungkin dikeluarkan atas setiap klasifikasi aset tetap hingga aset tersebut dapat digunakan dan menghasilkan manfaat ekonomi untuk entitas, sebagai contoh biaya sengketa tanah, biaya pembersihan tanah, biaya instalasi, biaya pengadilan, biaya sertifikasi, dan sejenisnya.

Atas aset tetap yang perolehannya melalui pemberian hadiah atau donasi kepada pemerintah, dan melalui pengimplementasian wewenang yang dimiliki

pemerintah maka aset tersebut dinilai berdasarkan nilai wajar saat aset tetap diperoleh.

Selanjutnya, atas aset tetap yang dibangun sendiri oleh entitas, maka aset tetap tersebut diukur atas pengeluaran biaya langsung (*direct cost*) dan tidak langsung (*indirect cost*) yang dikeluarkan oleh entitas kepada pihak ketiga hingga aset tersebut selesai dapat digunakan.

2.3.5. Penyusutan Aset Tetap

Dalam akuntansi pemerintah, penyusutan aset tetap diperhitungkan sebagai pengurang nilai aset tetap atas konsumsi pemakaian aset dan usang. Semua jenis aset tetap akan disusutkan kecuali tanah karena semakin bertambahnya waktu nilai jual tanah akan semakin tinggi. Perhitungan penyusutan sebagai penyesuaian nilai aset tetap dapat dilakukan menggunakan berbagai metode sistematis sesuai dengan masa manfaatnya. Menurut PSAP 07, metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah.

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 56, terdapat tiga metode penyusutan yang dapat digunakan entitas, antara lain:

1. Metode Garis Lurus (*Straight Line Method*)

Pada metode garis lurus masa manfaat dari aset tetap akan tersusut atau terdepresiasi secara merata di setiap periodenya sampai aset tersebut dihapuskan.

Rumus perhitungan metode garis lurus adalah sebagai berikut:

$$\text{Depresiasi} = \frac{(\text{Harga Perolehan} - \text{Nilai Residual})}{\text{Masa Manfaat}}$$

2. Metode Saldo Menurun Ganda (*Double Declining Balance Method*)

Metode saldo menurun ganda dilakukan dengan menggandakan tingkat penyusutan metode garis lurus dan tidak menggunakan nilai sisa dalam perhitungannya. Rumus perhitungan penyusutan metode saldo menurun berganda adalah sebagai berikut:

$$\text{Tarif} = \frac{100\%}{\text{Taksiran Masa Manfaat}}$$

$$\text{Depresiasi} = \text{Nilai Buku Awal} \times \text{Tarif Depresiasi}$$

3. Metode Unit Produksi (*Unit of Production Method*)

Metode unit produksi dilakukan dengan mendasarkan perhitungannya tidak pada jumlah masa manfaat melainkan atas jumlah unit yang diproduksi. Rumus perhitungan penyusutan metode unit produksi adalah sebagai berikut:

$$\text{Beban Depresiasi} = \frac{(\text{Biaya Perolehan} - \text{Nilai Residual})}{\text{Perkiraan Total Unit Produksi}} \times \text{Realisasi Produksi}$$

Masa manfaat dalam perhitungan penyusutan seringkali berupa estimasi dan dapat berubah seiring penggunaan aset. Oleh sebab itu, masa manfaat secara periodik perlu ditinjau dan dilakukan penyesuaian atas perubahan estimasi tersebut.

2.3.6. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Berdasarkan PSAP 07, setiap jenis aset tetap harus disajikan dalam neraca atas biaya perolehannya yang telah dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Dalam neraca, kelompok aset tetap akan disajikan pada bagian aset. Berikut merupakan ilustrasi penyajian aset tetap di neraca :

Tabel II. 1 Ilustrasi Penyajian Aset Tetap di Neraca

PEMERINTAH ABC	
NERACA	
PER 31 DESEMBER 20XX	
Akun	31-12-20XX
Aset	

Aset Tetap	
Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Jaringan, dan Irigasi	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx

Sumber: Diolah dari Bultek No. 15

Dalam PSAP 07 Paragraf 79, dijabarkan lebih lanjut bahwa masing-masing jenis aset tetap harus diungkapkan secara benar di laporan keuangan. Juga harus mengungkapkan beberapa informasi, antara lain:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*);
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, dan jika ada mutasi aset tetap lainnya;
3. Informasi penyusutan yang mencakup:
 - a. Nilai penyusutan;
 - b. Metode penyusutan yang dipakai;
 - c. Masa manfaat yang dipakai;

- d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode yang berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut.
4. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
5. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
6. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
7. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.