

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Dasar Hukum Akuntansi Aset Tetap

Setiap entitas pemerintah berpedoman pada peraturan-peraturan yang berlaku dalam menjalankan kegiatannya, termasuk dalam pelaksanaan akuntansi atas aset tetap. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 telah mengatur suatu sistem akuntansi yang berlaku pada lingkungan pemerintah. Sistem Akuntansi Pemerintah (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Bastian, 2006).

RSUD SMC Kabupaten Tasikmalaya merupakan instansi yang menerapkan PPK-BLUD. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah, setiap BLUD menyusun pelaporan dan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan yang disusun berdasarkan SAP. SAP yang mengatur terkait dengan akuntansi aset tetap dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap dan dijelaskan secara teknis penerapannya dengan Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap berbasis Akrua. Dalam hal SAP belum mengatur

jenis usaha BLUD maka BLUD mengembangkan dan menerapkan kebijakan akuntansi yang diatur dengan Peraturan Kepala Daerah. Adapun Peraturan Kepala Daerah yang mengatur kebijakan akuntansi di wilayah kerja Kabupaten Tasikmalaya adalah Peraturan Bupati Tasikmalaya Nomor 34 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Tasikmalaya.

2.2 Pengertian Aset Tetap

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 menjelaskan bahwa aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu yang dapat diukur dengan uang serta diharapkan dapat memberikan manfaat ekonomi baik kepada pemerintah maupun kepada masyarakat. Selain itu, aset tetap dapat berbentuk sumber daya nonkeuangan yang digunakan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Untuk memudahkan dalam pengelolaannya, aset dibagi berdasarkan karakteristiknya ke dalam beberapa bagian yang salah satunya yaitu aset tetap.

PSAP 07 telah mengatur terkait dengan perlakuan akuntansi aset tetap yang ada pada lingkungan pemerintah. Syarat suatu barang dapat dikategorikan sebagai aset tetap yaitu telah memenuhi definisi dan kriteria pengakuannya. Adapun definisi dari aset tetap yaitu aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Hamzah dan Kustiani (2020) menerangkan kriteria agar dapat diakui sebagai aset tetap antara lain:

- 1) berwujud;

- 2) mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan;
- 3) tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kegiatan operasional pemerintah; dan
- 4) diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

2.3 Klasifikasi Aset Tetap

PSAP 07 menjelaskan bahwa aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasional suatu entitas. Berikut merupakan pengklasifikasian dari aset tetap:

1) Tanah

Tanah yang diklasifikasikan sebagai aset tetap merupakan tanah yang diperoleh untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dengan kondisi yang siap untuk dipakai. Tanah dapat dikelompokkan lebih lanjut menjadi dua kelompok, yaitu (i) tanah untuk gedung dan bangunan, dan (ii) tanah bukan untuk gedung dan bangunan. Pengklasifikasian ini bukan suatu keharusan tetapi disesuaikan dengan kebutuhan informasi yang diperlukan.

2) Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin dapat berupa mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor serta peralatan lainnya yang nilainya signifikan dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan dan dalam kondisi yang siap untuk dipakai. Peralatan dan mesin juga dapat dikelompokkan berdasarkan jenisnya, seperti alat perkantoran, komputer, alat angkutan, alat komunikasi, alat-alat berat, alat kedokteran, alat bengkel, alat olah raga, dan rambu-rambu.

3) Gedung dan Bangunan

Setiap gedung dan bangunan yang diperoleh untuk dipakai dalam kegiatan operasional dan dalam kondisi siap pakai dimasukkan ke dalam klasifikasi Gedung dan bangunan. Pengklasifikasian antara gedung atau bangunan dengan tanah yang berada di bawahnya dilakukan secara terpisah.

4) Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Setiap jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dengan kondisi siap pakai diklasifikasikan ke dalam jalan, irigasi, dan jaringan. Selain oleh pemerintah, jalan, irigasi, dan jaringan tersebut juga dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset yang diklasifikasikan dapat berupa jalan raya, jembatan, instalasi air bersih, instalasi pembangkit listrik, jaringan listrik, dan jaringan telepon.

5) Aset Tetap Lainnya

Aset yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam klasifikasi aset-aset sebelumnya tetapi diperoleh dan dimanfaatkan oleh pemerintah dalam kondisi yang siap untuk dipakai dapat diklasifikasikan ke dalam golongan aset tetap lainnya. Aset-aset yang termasuk ke dalam klasifikasi ini diantaranya koleksi perpustakaan, barang bercorak kesenian, hewan, ikan, dan tanaman. Aset Tetap-Renovasi yang merupakan biaya atas aset tetap yang tidak dimiliki dan juga biaya partisi suatu ruangan kantor yang tidak dimiliki juga termasuk ke dalam aset tetap lainnya.

6) Konstruksi dalam Pengerjaan

Aset tetap yang belum selesai secara keseluruhan pada saat tanggal laporan keuangan karena masih dalam proses perolehan dan/atau pembangunan, maka akan diklasifikasikan sebagai konstruksi dalam pengerjaan. Standar ini harus diterapkan bagi entitas yang melakukan pembangunan aset tetap untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan/atau pelayanan masyarakat, yang dilaksanakan secara swakelola maupun oleh pihak ketiga dalam jangka waktu tertentu.

2.4 Pengakuan Aset Tetap

Aset tetap diakui pada saat potensi manfaat ekonomi di masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Andal di sini berarti nilai dari aset tetap tersebut dapat dipercaya meskipun telah melalui pengukuran yang berulang. Pengakuan aset tetap akan sangat andal apabila aset telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.

Pada PSAP 07 juga telah mengatur terkait dengan kriteria pengakuan aset tetap. Selain harus barang berwujud, ada beberapa kriteria lainnya yaitu:

- 1) masa manfaat lebih dari 12 bulan;
- 2) biaya perolehan dapat diukur dengan andal;
- 3) tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- 4) diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Entitas harus melakukan penilaian terkait dengan manfaat ekonomi masa depan yang dapat diberikan oleh suatu aset tetap untuk menentukan apakah aset

tersebut memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan atau tidak. Manfaat yang dimaksud dapat dirasakan secara langsung ataupun tidak langsung oleh pemerintah baik dalam menghasilkan pendapatan maupun penghematan belanja.

Adanya bukti perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum akan membuat pengakuan aset tetap menjadi sangat andal. Misalnya terdapat sertifikat tanah untuk aset tetap tanah dan bukti kepemilikan kendaraan bermotor untuk aset tetap peralatan dan mesin. Apabila dokumen bukti masih dalam proses tahap administrasi, aset tetap dapat diakui pada saat dilakukannya pembelian atau pembayaran. Namun, harus diungkapkan dalam catatan bahwa belum terdapat bukti kepemilikan atas aset tersebut karena masih dalam proses pengurusan.

2.5 Pengukuran dan Penilaian Aset Tetap

Suatu aset tetap akan dinilai dan dicatat sebesar biaya perolehannya. Apabila biaya perolehan aset tidak dimungkinkan untuk diperoleh atau aset diperoleh dengan tanpa biaya maka nilai aset tersebut ditentukan berdasarkan nilai wajarnya pada saat perolehan.

Biaya perolehan dapat terdiri dari biaya pembelian atau biaya konstruksi, termasuk bea impor serta biaya lainnya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam penyiapan aset tetap tersebut sehingga dapat digunakan sesuai dengan peruntukannya. Biaya langsung yang dapat diatribusikan tersebut dapat berupa:

- a) biaya untuk menyiapkan tempat;
- b) biaya pengiriman awal dan biaya simpan dan bongkar muat;
- c) biaya pemasangan;
- d) biaya profesional seperti arsitek dan insinyur; dan

e) biaya konstruksi.

Biaya administrasi serta biaya umum lainnya dikecualikan dari biaya perolehan aset tetap jika tidak dapat diatribusikan secara langsung atau membawa aset ke kondisi siap untuk digunakan. Apabila terdapat potongan harga ataupun rabat maka akan menjadi pengurang dari harga pembelian aset tetap tersebut. Selain itu, apabila aset tetap diperoleh secara gabungan maka biaya perolehannya ditentukan dengan mengalokasikan total harga berdasarkan perbandingan nilai wajar dari setiap aset.

Apabila di kemudian hari ditemukan bahwa nilai dari aset tetap yang telah diakui tidak sesuai seharusnya maka akan dilakukan koreksi. Koreksi dilakukan dengan menambah atau mengurangi nilai dari akun aset tetap yang terkait. Koreksi dapat dilakukan kapan saja tanpa bergantung pada periode pelaporan dan waktu penyusunan laporan. Pada umumnya koreksi dilakukan pada saat ditemukan adanya kesalahan.

2.6 Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan merupakan penyesuaian nilai dari aset tetap yang disebabkan karena adanya penurunan kapasitas dan juga manfaatnya. Penyusutan tidak berlaku untuk aset tetap berupa tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Penggunaan metode penyusutan pada setiap aset dapat berbeda karena ditentukan berdasarkan sifat dan karakteristiknya. Manfaat ekonomi atau kemungkinan jasa yang akan mengalir kepada pemerintah harus dapat tergambarkan dari metode penyusutan yang digunakan. Beberapa metode penyusutan yang telah diatur dalam PSAP 07 antara lain:

- 1) metode garis lurus;
- 2) metode saldo menurun ganda; dan
- 3) metode unit produksi.

Nilai penyusutan akan menjadi pengurang nilai tercatat aset tetap dan diakumulasikan dalam aset tetap untuk setiap periode. Selain itu, harus dilakukan peninjauan secara periodik terhadap masa manfaat aset tetap yang disusutkan. Penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus disesuaikan jika terdapat perbedaan yang signifikan dari estimasi yang sudah dilakukan.

Metode untuk menyusutkan aset tetap yang termasuk klasifikasi aset tetap lainnya diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan Aset Tetap. Aset tetap lainnya berupa tanaman, hewan, dan buku perpustakaan tidak dilakukan penyusutan secara periodik, tetapi akan dilakukan penghapusan pada saat sudah tidak digunakan atau mati. Selanjutnya, penyusutan yang dilakukan terhadap aset tetap-renovasi dilakukan dengan menentukan umur ekonomi mana yang lebih pendek antara masa manfaat atau masa pinjaman/sewa.

Nilai sisa/residu dari aset tetap pemerintah tidak diakui karena tujuan aset tersebut diperoleh adalah bukan untuk dijual, tetapi digunakan sepenuhnya sesuai dengan tugas dan fungsi instansi yang bersangkutan. Dari sisi perhitungan, terdapat perbedaan antara akuntansi pemerintah dengan akuntansi sektor swasta dalam menyusutkan aset tetap. Pada sektor swasta, perhitungan aset tetap didasarkan pada bulan penggunaan sedangkan pada instansi pemerintah terdapat beberapa pendekatan yang digunakan dalam menghitung penyusutan aset tetapnya, yaitu (i)

hari penggunaan, (ii) bulan penggunaan, (iii) semester (tengah tahunan), dan (iv) tahunan.

2.7 Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Apabila suatu aset tetap sudah tidak dapat digunakan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah atau manfaatnya sudah tidak dirasakan oleh masyarakat umum maka akan dilakukan penghentian penggunaan. Penyebabnya bisa karena aset tersebut rusak berat, ketinggalan zaman, sudah aus, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi, tidak sesuai dengan Rencana Umum Tata Ruang (TUTR), atau karena masa kegunaan aset tersebut sudah berakhir. Penghentian suatu aset tetap dari penggunaan karena aset tersebut dinilai sudah tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa depan.

Kriteria definisi aset tetap sudah tidak lagi terpenuhi apabila aset tersebut dihentikan penggunaannya. Oleh karena itu, aset tersebut akan direklasifikasi sesuai nilai tercatatnya ke pos aset lainnya. Aset yang dinyatakan telah dihentikan penggunaannya secara permanen karena dokumen sumber untuk mengeluarkan aset tetap tersebut telah diperoleh akan dikeluarkan dari neraca dan diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

Pelepasan atau yang biasa disebut dengan pemindahtanganan aset tetap di lingkungan pemerintah bisa dilakukan dengan beberapa cara, antara lain:

- a) dijual;
- b) dipertukarkan;
- c) dihibahkan; atau
- d) dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Nilai aset tetap yang ada di neraca harus dikeluarkan apabila telah dilepaskan atau dipindahtangankan. Apabila aset tersebut dijual maka dokumen yang digunakan sebagai dasar untuk menghapus dapat berupa dokumen penjualan atau risalah lelang yang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Selanjutnya, aset yang dipindahtangankan secara hibah akan dikeluarkan dari neraca apabila telah diterbitkannya berita acara serah terima hibah. Aset tetap yang dipindahtangankan dengan cara dijadikan penyertaan modal negara/daerah akan dikeluarkan dari neraca pada saat penetapan penyertaan modal negara/daerah telah diterbitkan.

Pada saat aset tetap dipindahtangankan dengan cara dijual atau dipertukarkan, bisa jadi terdapat selisih antara nilai buku aset dengan nilai jual atau nilai pertukarannya. Selisih tersebut akan disajikan pada Laporan Operasional (LO) sebagai surplus/defisit penjualan/pertukaran aset non lancar. Selain itu, akan dilaporkannya pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA) sebagai pengakuan dari adanya kas yang diterima dari transaksi tersebut.

Aset tetap yang dipindahtangankan dengan cara dihibahkan atau melalui penyertaan modal negara/daerah maka akan berkurang sebesar nilai bukunya pada pembukuan. Selanjutnya, akan diakuinya beban hibah sebagai akibat dari transaksi hibah atau investasi sebagai akibat dari adanya penyertaan modal ke negara/daerah.

2.8 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Penyajian aset tetap dilakukan pada neraca sebesar biaya perolehannya dan diikuti dengan akun akumulasi penyusutan sebagai pengurang dari nilai tercatat aset

terkait. Adapun terkait dengan perincian dari aset tetap diungkapkan pada CaLK.

Pengungkapan yang harus ada pada setiap klasifikasi aset tetap antara lain:

- a) dasar penilaian untuk menentukan nilai tercatat;
- b) rekonsiliasi pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada, serta mutasi aset tetap lainnya; dan
- c) informasi penyusutan yang meliputi nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, dan nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

2.9 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang telah melakukan penelitian dengan topik yang sama dan dengan objek yang mirip dijadikan sebagai acuan dalam penyusunan karya tulis ini. Penelitian yang dimaksud antara lain:

- 1) Satwika (2021), menyatakan bahwa RSUD Hj. Anna Lasmanah Banjarnegara telah menerapkan akuntansi aset tetap sesuai dengan peraturan yang berlaku yaitu PSAP 07 dan Peraturan Bupati Banjarnegara Nomor 65 Tahun 2018. Adapun data yang ditinjau berasal dari tahun 2019 yang meliputi klasifikasi, pengakuan dan kapitalisasi, pengukuran atau penilaian, penyusutan, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap. Namun, masih terdapat catatan dikarenakan terdapat kesalahan dalam mencatat saldo akumulasi penyusutan untuk aset rusak berat dan penjelasan mengenai barang ekstrakomptabel yang tidak diungkapkan dalam CaLK;

- 2) Diyanti (2021), menyatakan bahwa praktik akuntansi aset tetap Rumah Sakit Mata Masyarakat Jawa Timur berpedoman pada PSAP 07, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013, serta Peraturan Gubernur Jawa Timur Nomor 92 Tahun 2018 tentang Pedoman Kerja dan Pelaksanaan Tugas Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur tahun 2019. Namun, masih terdapat kekurangan pada pengungkapan aset tetap di CaLK yaitu tidak dicantumkannya nilai penyusutan secara rinci tiap aset tetap, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif yang digunakan, serta nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode tiap aset tetap;
- 3) Nugraha (2021), menyatakan bahwa penerapan akuntansi aset tetap pada Puskesmas Bangsri II tahun anggaran 2019 mulai dari pendefinisian, pengklasifikasian, pengakuan, pengukuran, penyusutan, penyajian dan pengungkapan telah sesuai dengan peraturan yang berlaku. Adapun beberapa peraturan yang digunakan sebagai pembanding yaitu PSAP 07 tentang Akuntansi Aset tetap, Bultek 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrual, Permendagri Nomor 64 tahun 2013 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrual, dan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Kebijakan Akuntansi yang digunakan Puskesmas Bangsri II dalam kegiatan Operasional diatur dalam Peraturan Bupati Jepara Nomor 49 tahun 2013 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah sedangkan kebijakan akuntansi aset tetap Puskesmas Bangsri II diatur dalam Peraturan Daerah Kabupaten Jepara Nomor 13 tahun 2017 Tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah;

- 4) Shella *et al* (2017), menyatakan bahwa penggolongan, pengakuan kepemilikan, pengukuran, penyajian, dan penyusutan sebagai bagian dari akuntansi aset tetap yang telah diterapkan oleh Rumah Sakit Umum Daerah Genteng telah sesuai dengan PSAP 07. Penyajian yang berkaitan dengan aset tetap pada neraca dan laporan perubahan ekuitas telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Namun, penyajian beban penyusutan pada laporan operasional kurang sesuai karena hanya menyajikan beban penyusutan peralatan dan mesin;
- 5) Astria (2017), menyatakan bahwa perlakuan akuntansi aset tetap yang dilakukan oleh RSUD Dr. Soeratno pada prinsipnya sudah mendekati Standar Akuntansi Keuangan. Namun, ada beberapa hal yang belum sesuai dengan PSAK 16 maupun PSAP 07. Penyajian akumulasi penyusutan seluruh aset tetap digabungkan dalam satu nilai sehingga tidak dapat dilihat langsung berapa akumulasi penyusutan untuk masing-masing kelompok aset tetap.