

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Akuntansi Pemerintah Daerah

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, akuntansi pemerintah daerah memuat proses yang dimulai dari identifikasi, pengukuran, pencatatan, hingga pelaporan untuk setiap transaksi keuangan yang terkait dengan entitas pemerintah daerah baik kabupaten, kota, maupun provinsi. Output dari proses akuntansi pemerintahan daerah akan digunakan oleh pihak internal maupun eksternal sebagai acuan dalam pengambilan keputusan guna membuat kebijakan ekonomi. Dalam PP yang sama juga diatur mengenai basis standar akuntansi pemerintahan Indonesia yakni basis akrual. Penggunaan basis ini menunjukkan bahwa titik pengakuan dan pencatatan peristiwa ekonomi adalah pada saat terjadinya. Basis akrual ini diterapkan guna menunjukkan akuntabilitas atas penggunaan sumber daya ekonomi (Pujanira, 2017).

2.2 Definisi dan Klasifikasi Aset Tetap

2.2.1 Definisi Aset Tetap

Berdasarkan PSAP Nomor 07, aset tetap adalah aset yang dimiliki serta dipakai untuk kegiatan operasional dalam hal ini adalah kegiatan yang dilaksanakan

oleh pemerintah atau digunakan oleh masyarakat secara umum dan bukan untuk dijual. Selain itu aset tetap adalah aset yang mempunyai substansi fisik/berwujud serta umur manfaatnya lebih dari 12 bulan atau lebih dari satu periode akuntansi. Aset tetap biasanya termasuk bagian utama dalam aset pemerintah karena umumnya memiliki nilai signifikan di dalam neraca laporan keuangan.

2.2.2 Klasifikasi Aset Tetap

Klasifikasi aset tetap didasarkan atas kesamaan sifat atau fungsi dari aset tetap tersebut pada aktivitas operasi yang berlangsung di dalam entitas. Berdasarkan PSAP Nomor 07, klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut:

a. Tanah

Aset tetap yang tergolong sebagai jenis tanah yaitu tanah yang tujuan pemerolehannya dimaksudkan untuk digunakan dalam kegiatan operasional. Tanah tersebut seharusnya juga berada pada kondisi yang siap untuk digunakan oleh pemerintah.

b. Peralatan dan Mesin

Aset tetap yang termasuk dalam golongan peralatan dan mesin yaitu meliputi mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik. Selain itu barang-barang/inventaris kantor, dan peralatan lain yang nilainya material, memiliki masa manfaatnya lebih dari 12 bulan/satu periode akuntansi juga termasuk golongan jenis ini. Karakteristik lainnya yakni berada dalam kondisinya siap untuk dipakai.

c. Gedung dan Bangunan

Aset tetap yang tergolong dalam gedung dan bangunan adalah meliputi

keseluruhan gedung dan bangunan yang tujuan pemerolehannya untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah, dan kondisinya siap pakai.

d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan (JIJ)

Aset tetap yang diklasifikasikan dalam JIJ adalah jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun, menjadi hak, dan/atau dalam kekuasaan pemerintah. Selain itu, JIJ tersebut dalam kondisi yang siap untuk dipakai.

e. Aset Tetap lainnya

Aset tetap lainnya merupakan golongan aset tetap yang tidak termasuk dalam golongan yang telah disebutkan sebelumnya. Aset golongan ini disebutkan dalam Permendagri Nomor 17 Tahun 2007. Contohnya antara lain: buku perpustakaan, buku terbitan berkala, barang perpustakaan, barang yang memiliki corak seni/budaya, hewan atau ternak dan tanaman atau tumbuhan.

f. Konstruksi dalam Pengerjaan (KDP)

Aset tetap berupa KDP merupakan golongan aset tetap yang kondisinya masih dalam proses pembangunan. Aset tersebut sampai dengan tanggal laporan keuangan belum selesai secara keseluruhan. Golongan barang ini dinilai sebesar biaya yang dikeluarkan sampai selesai masa pengerjaan pada tahun bersangkutan.

2.3 Perencanaan Aset Tetap

Menurut KBBI, aset adalah sesuatu yang mempunyai nilai tukar, modal atau kekayaan. Pemerintah daerah juga memiliki aset yang biasa disebut Barang Milik Daerah (BMD). Pemda berkewajiban melakukan pengelolaan terhadap seluruh kekayaan daerah yang telah dibeli atau diperoleh menggunakan APBD atau

perolehan lain yang sah. Berdasarkan Permendagri Nomor 19 Tahun 2016, pengelolaan BMD merupakan seluruh kegiatan yang dimulai sejak perencanaan kebutuhan dan penganggaran, pengadaan, penggunaan, pemanfaatan, pengamanan dan pemeliharaan, penilaian, pemindahtanganan, pemusnahan, penghapusan, penatausahaan dan pembinaan, pengawasan dan pengendalian.

Ruang lingkup perencanaan BMD disebutkan di dalam Perda DIY Nomor 6 Tahun 2018 tentang Pengelolaan BMD. Ruang lingkup perencanaan kebutuhan BMD meliputi pengadaan, pemeliharaan, pemanfaatan, pemindahtanganan, dan penghapusan. Dalam Perda tersebut juga dijelaskan bahwa perencanaan kebutuhan merupakan proses perumusan rincian kebutuhan BMD guna menghubungkan pengadaan barang pada periode sebelumnya dengan kondisi yang sedang berjalan. Perencanaan tersebut berguna sebagai dasar dalam melaksanakan tindakan pada periode berikutnya. Perencanaan kebutuhan akan dituangkan di dalam suatu dokumen Rencana Kebutuhan BMD (RKBMD) untuk periode 1 (satu) tahun.

2.4 Pengakuan Aset Tetap

Berdasarkan PSAP Nomor 07, pengakuan atas suatu aset tetap dilakukan apabila dapat diperoleh nilai manfaat ekonomi masa depan dari aset tetap terkait. Nilai manfaat ekonomi tersebut digunakan untuk menentukan masa manfaat. Salah satu syarat pengakuan aset tetap adalah masa manfaat lebih dari 12 bulan. Syarat pengakuan yang lain dalam PSAP 07 adalah biaya perolehannya dapat diukur dengan andal. Pengakuan aset tetap dapat dinyatakan andal apabila dalam pemindahtanganan aset tetap tersebut disertai dengan penerimaan tanda bukti hak kepemilikan atas aset tetap tersebut atau terdapat kekuasaan secara hukum. Apabila

belum terdapat bukti atau tidak terdapat bukti pemindahtanganan maka pengakuan terhadap aset tetap tersebut dapat dilakukan saat terdapat bukti perpindahan kuasa atas aset tetap tersebut. Bukti tersebut berfungsi untuk menjelaskan bahwa aset tetap tersebut telah berpindah tangan/ berpindah hak kepemilikan maupun penguasaan. Oleh karena itu, keberadaan bukti atas perpindahan hak milik atau kekuasaan atas aset tetap sangat mempengaruhi keandalan dalam pengakuan aset tetap. Selanjutnya, PSAP Nomor 07 pada Paragraf 15 dan PMK No.224/PMK.05/2016 menerangkan kriteria pengakuan aset tetap adalah sebagai berikut:

- a. Berwujud (ada substansi fisik).
- b. Masa manfaat lebih dari 12 bulan.
- c. Biaya perolehan dapat diukur dengan andal.
- d. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas.
- e. Perolehan atau pembangunannya dimaksudkan untuk digunakan.

Buletin Teknis Nomor 15 mengatur bahwa perolehan aset tetap dapat dilaksanakan dengan beberapa macam cara. Perolehan dapat melalui pembangunan, pembelian atau hibah, donasi, pertukaran, dan cara lainnya. Perolehan dengan cara pembangunan dapat dilaksanakan melalui kontrak konstruksi atau dibangun sendiri (swakelola). Perolehan aset tetap dengan cara pembelian dapat dilaksanakan melalui pembelian secara angsuran, kredit, ataupun secara tunai.

Aset tetap yang diperoleh dengan pembelian tunai diakui sebagai belanja modal dalam LRA. Pada Laporan Operasional (LO), perolehan aset tetap dengan cara pembelian secara kredit diakui sebagai kewajiban. Perolehan aset tetap dari hibah atau donasi diakui sebagai pendapatan. Dalam hal perolehan aset tetap

melalui pembangunan baik swakelola maupun kontrak konstruksi maka akan diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) dan kebijakan akuntansinya diatur secara khusus dalam PSAP 08.

Pengakuan aset tetap juga diatur dengan adanya nilai batas minimum kapitalisasi. Batasan minimum kapitalisasi BMN diatur dalam PMK No.181/PMK 06/2016.

Tabel II. 1 Batas Minimum Kapitalisasi Aset Tetap Menurut PMK

Jenis Aset Tetap	Batas Minimum Kapitalisasi
Peralatan dan Mesin	$\geq$ Rp1.000.000
Gedung dan Bangunan	$\geq$ Rp25.000.000

Sumber: PMK No.181/PMK 06/2016

Pengeluaran lain yang tidak tercakup dalam batasan minimum kapitalisasi di atas, dinilai sebagai biaya. Kapitalisasi tersebut tidak diterapkan terhadap pengeluaran atas tanah dan jalan/irigasi/jaringan. Aset tetap lainnya yang juga dikecualikan yaitu koleksi perpustakaan dan barang yang bercorak seni. Pedoman kapitalisasi BMD di DIY mengacu pada Pergub DIY No.120 Tahun 2014.

Tabel II. 2 Batas Minimum Kapitalisasi Aset Tetap Menurut Pergub DIY

Jenis Aset Tetap	Batas Minimum Kapitalisasi
Peralatan dan Mesin	$\geq$ Rp500.000
Gedung dan Bangunan *kecuali pengecatan	$\geq$ Rp10.000.000

Sumber: Pergub DIY No. 120 Tahun 2014

Terdapat beberapa perbedaan batas minimum kapitalisasi aset tetap karena setiap daerah mempunyai ketentuan masing-masing dengan pertimbangan terhadap kondisi keuangan dan operasional daerah tersebut, termasuk Pemda DIY.

Pengeluaran yang terkait dengan pembelian tanah, pembelian/pembangunan jalan, irigasi, dan jaringan, atau pengadaan/pembelian/pembuatan aset tetap lainnya berupa koleksi perpustakaan, barang yang memiliki corak kesenian, hewan atau ternak, dan tumbuhan dikecualikan dari atas minimum kapitalisasi aset tetap di atas. Pencatatan terhadap BMD yang memenuhi nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap dicatat pada buku inventaris di dalam pembukuan (*intrakomptabel*). BMD aset tetap yang nilainya di bawah batas kapitalisasi akan dicatat pada buku inventaris di luar pembukuan (*ekstrakomptabel*). Hal ini dijelaskan di dalam Pergub DIY No.37 Tahun 2011.

2.5 Pengukuran Aset Tetap

2.5.1 Penilaian Awal Aset Tetap

Berdasarkan Paragraf 20 PSAP Nomor 7 dan PMK Nomor 224/PMK.05/2016 bagian lampiran BAB VII, pengukuran nilai aset tetap adalah berdasarkan biaya perolehannya. Aset tetap dapat dinilai berdasarkan nilai wajarnya pada saat perolehan. Kondisi tersebut dilakukan apabila penilaian dengan biaya perolehan tidak dapat dilakukan. Aset tetap yang didapatkan dengan cara pertukaran dengan aset tetap lain maka biaya perolehan atas aset tetap yang baru tersebut dinilai berdasarkan nilai wajar aset tetap lama yang ditukarkan, serta dilakukan penyesuaian dengan jumlah kas ataupun setara kas yang diterima. Apabila terdapat aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola, pengukurannya dapat didasarkan

pada biaya yang diperoleh dari transaksi untuk pembelian bahan baku, tenaga kerja atau biaya-biaya lain yang dikeluarkan selama proses pembangunan aset tetap tersebut.

2.5.2 Pengeluaran Setelah Perolehan Awal

Kebijakan akuntansi pada suatu entitas harus menetapkan kapitalisasi biaya perolehan dengan kriteria bahwa pengeluaran setelah terjadinya perolehan awal suatu aset tetap tersebut merupakan pengeluaran modal (*capital expenditure*). Pengeluaran modal mempunyai ciri dapat memberikan manfaat ekonomi pada masa yang akan datang (manfaat ekonomi lebih dari satu tahun) atau dapat memperpanjang masa manfaatnya dalam bentuk peningkatan standar kinerja, mutu produksi, dan kapasitas aset tetap. Jenis pengeluaran yang hanya memberi manfaat tidak lebih dari satu tahun atau hanya dilakukan untuk mempertahankan kondisi aset tetap disebut pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

Nilai batasan minimum biaya kapitalisasi juga dapat dipakai sebagai dasar dalam menentukan keputusan dikapitalisasi atau tidaknya suatu pengeluaran yang terjadi. Pengeluaran yang dikapitalisasikan yaitu rehabilitasi, renovasi, ataupun restorasi aset tetap. Pengeluaran melalui kontrak terdiri dari nilai kontrak, pengeluaran untuk perencanaan dan pengawasan, perizinan, dan biaya lainnya. Biaya lainnya adalah pengeluaran yang terkait dalam pembuatan, pembangunan, atau dalam proses pengadaan aset. Pengeluaran melalui swakelola terdiri dari biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung adalah yang terkait dengan pembuatan, pembangunan, atau pengadaan aset hingga siap dipakai.

Batasan minimum biaya kapitalisasi tiap entitas dapat berbeda-beda.

Perbedaan dapat terjadi karena setiap entitas harus mempertimbangkan kondisi keuangan dan operasionalnya. Batasan minimum biaya kapitalisasi yang telah ditentukan tersebut wajib digunakan dengan konsisten serta diungkap dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2.6 Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan merupakan alokasi sistematis terhadap nilai aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama jangka waktu tertentu sesuai masa manfaat aset tetap tersebut, hal ini dijelaskan dalam Paragraf 53 PSAP Nomor 7 dan PMK Nomor 224/PMK.05/2016 pada bagian lampiran Bab VII. Secara lebih lanjut, penyesuaian terhadap nilai aset tetap dengan cara alokasi penyusutan dapat dilakukan dengan menggunakan berbagai metode sistematis yang didasarkan pada masa manfaat aset tetap tersebut. Masa manfaat setiap aset tetap telah diatur dalam Pergub DIY untuk setiap kode akun. Tabel masa manfaat untuk setiap jenis barang terdapat pada lampiran II.

Tabel II. 3 Kisaran Masa Manfaat Aset Tetap Menurut Pergub DIY

Jenis Aset Tetap	Masa Manfaat
Peralatan dan Mesin	2 s.d 20 tahun
Gedung dan Bangunan	5 s.d 50 tahun
Jalan, Irigasi dan Jaringan	10 s.d 50 tahun
Alat lainnya	3 tahun

Sumber: Diolah Penulis dari Lampiran Pergub DIY Nomor 118 Tahun 2014

Dalam memilih metode penyusutan perlu mempertimbangkan metode penyusutan yang paling dapat memberi gambaran secara logis atas manfaat

ekonomi atau potensi jasa yang akan diperoleh pengguna aset tetap dalam hal ini yakni pemerintah. Adapun metode penyusutan yang dapat digunakan antara lain:

a. Metode garis lurus

Metode penyusutan ini merupakan metode yang membebankan penyusutan sama rata pada setiap periodenya sehingga ini merupakan metode yang paling mudah digunakan. Pembebanan penyusutan dengan metode ini biasa diterapkan untuk menentukan besarnya penyusutan atas aset tetap yang memiliki masa manfaat relatif sama selama masa manfaatnya.

Rumus untuk menghitung penyusutan dengan metode garis lurus yaitu:

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

b. Metode saldo menurun ganda

Metode ini biasanya diterapkan untuk menghitung penyusutan atas aset yang masa manfaatnya terus menurun atau cepat berkembang setiap tahunnya, contohnya peralatan dengan teknologi tinggi yang kemungkinan akan disusul dengan munculnya produk yang lebih canggih lagi. Penghitungan penyusutan dengan metode saldo menurun berganda menggunakan dasar tarif penyusutan dengan metode garis lurus yang digandakan.

c. Metode unit produksi

Metode unit produksi biasanya diterapkan untuk menyusutkan aset tetap yang dapat dihitung produktivitasnya. Perhitungan penyusutan dengan metode ini dihitung berdasarkan jumlah produksi untuk setiap periode dibagi dengan jumlah produksi secara total keseluruhan yang diestimasi.

Penyusutan dilakukan terhadap semua jenis aset tetap sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut, kecuali tanah dan KDP. Selain itu, berdasarkan Pergub DIY Nomor 118 Tahun 2014, termasuk aset yang dikecualikan dari penyusutan yaitu aset tetap lainnya seperti buku perpustakaan, pahatan, lukisan, tanda penghargaan, maket dan foto dokumen, benda bersejarah, barang kerajinan, hewan, ternak, dan tanaman. Setelah dilakukan perhitungan penyusutan dengan metode tertentu, nilai penyusutan akan diperlakukan sebagai pengurang terhadap nilai aset tetap tersebut di dalam neraca. Selain itu nilai penyusutan juga diakui sebagai beban penyusutan dalam laporan operasional.

2.7 Penyajian dan Pengungkapan

Penyajian aset tetap yang dimiliki oleh suatu entitas normalnya yaitu di dalam neraca pada bagian aset tidak lancar. Penyusutan atas aset tetap pada suatu periode disajikan sebagai beban dalam Laporan Operasional (LO). Terkait penyusunan laporan keuangan, suatu entitas pemerintah harus menyusun laporan keuangan tersebut dengan mengacu kepada Standar Akuntansi Pemerintah dan kebijakan lain yang berlaku.

Penyajian aset tetap pada dasarnya terdiri dari biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Hal tersebut berdasarkan Paragraf 52 dalam PSAP Nomor 07. Namun ini tidak berlaku untuk tanah dan KDP karena kedua jenis aset tetap ini tidak disusutkan, tetapi tetap disajikan di dalam neraca.

Gambar II. 1 Ilustrasi Penyajian Neraca Laporan Keuangan Menurut PMK

PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
.....	
ASET TETAP	
Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	(xxx)
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Sumber: PMK No.224/PMK.05/2016

Ketentuan terkait pengungkapan aset tetap dijelaskan di dalam Paragraf 80 PSAP Nomor 07 dan PMK No. 224/PMK.05/2016 pada bagian lampiran Bab VII, yaitu setiap jenis aset tetap harus diungkapkan di dalam laporan keuangan. Hal pertama yang harus diungkapkan yaitu dasar penilaian nilai tercatat. Rekonsiliasi atas jumlah tercatat di awal dan akhir periode juga perlu dicantumkan. Termasuk dalam rekonsiliasi tersebut harus memuat informasi yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, dan mutasi. Informasi berikutnya yang harus diungkapkan yaitu terkait penyusutan. Nilai penyusutan, metode, masa manfaat atau tarif penyusutan harus disebutkan. Informasi nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir

periode juga menjadi hal yang wajib disajikan.

Laporan keuangan harus mengungkapkan eksistensi, batasan hak kepemilikan, kebijakan akuntansi terkait kapitalisasi aset tetap, total biaya yang dikeluarkan pada pos aset tetap dalam konstruksi, dan juga jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap. Apabila aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali (*revaluation*) terdapat beberapa hal yang harus diungkap. Dasar peraturan untuk *revaluation*, tanggal efektif, nama penilai independen (jika ada). Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti, nilai tercatat untuk setiap jenis aset tetap juga perlu diungkapkan.