

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Aset Tetap

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 07 yang merupakan pedoman umum dalam perlakuan akuntansi aset tetap pemerintah, aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. PSAP 07 juga menjelaskan bahwa aset tetap merupakan unsur utama dari aset pemerintah, termasuk penyajiannya yang signifikan dalam neraca. Lebih lanjut, PSAP tersebut mengatur bahwa yang termasuk ke dalam aset tetap pemerintah adalah aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lainnya, seperti instansi pemerintah lainnya, kontraktor, dan universitas, serta aset tetap berupa hak atas tanah. Akan tetapi, aset yang dikuasai untuk dikonsumsi dalam operasional pemerintah, seperti bahan (*materials*) dan perlengkapan (*supplies*) tidak termasuk ke aset tetap pemerintah.

Kemudian, merujuk pada PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, tertera bahwa aset yang seharusnya diakui sebagai aset tetap tetapi dari awal aset tersebut diperoleh atau dibangun untuk diserahkan kepada masyarakat tidak dapat

dikategorikan sebagai aset tetap. Melainkan, aset tetap tersebut harus diakui sebagai persediaan.

2.2 Klasifikasi Aset Tetap

PSAP 07 telah mengatur pengklasifikasian aset tetap menjadi enam jenis. Pengklasifikasian tersebut didasarkan pada kesamaan dalam sifat atau fungsi dari aset tetap dalam aktivitas operasional entitas. Selain PSAP 07, Buletin Teknis (Bultek) Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrual juga menjelaskan mengenai pengklasifikasian aset tetap secara lebih detail. Adapun enam jenis klasifikasi aset tetap tersebut adalah sebagai berikut:

2.2.1 Tanah

Sesuai dengan PSAP 07, tanah yang dapat diakui dan diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah tanah yang dari awal perolehannya ditujukan untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi yang siap pakai. Tanah yang dimiliki oleh pemerintah tidak terbatas pada satu periode tertentu, sehingga setelah perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya seperti biaya hak pakai, hak pengelolaan, dan hak atas tanah lainnya untuk mempertahankan hak atas tanah tersebut. Lebih lanjut, merujuk pada Bultek SAP Nomor 15 tanah dapat diklasifikasikan menjadi dua kelompok besar, yaitu (i) tanah untuk gedung dan bangunan serta (ii) tanah untuk bukan gedung dan bangunan, seperti tanah untuk jalan, irigasi, jaringan, tanah lapangan, tanah hutan, tanah untuk pertanian, dan tanah untuk perkebunan.

2.2.2 Peralatan dan Mesin

PSAP 07 menyatakan peralatan dan mesin adalah termasuk mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, seluruh inventaris kantor, serta peralatan lainnya yang bernilai signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan serta dalam kondisi siap pakai. Pada Bultek SAP Nomor 15, pengklasifikasian peralatan dan mesin disesuaikan dengan jenisnya, seperti alat perkantoran, alat komunikasi, komputer, alat angkutan (darat, air, dan udara), alat bengkel, alat olahraga, alat kedokteran, alat-alat berat, dan rambu-rambu.

2.2.3 Gedung dan Bangunan

Tertera pada PSAP 07, gedung dan bangunan meliputi seluruh gedung dan bangunan yang dari awal perolehan atau pembangunannya ditujukan untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi yang siap pakai. Bultek SAP Nomor 15 merincikan, gedung dan bangunan dapat berupa gedung perkantoran, bangunan tempat ibadah, rumah dinas, monumen/bangunan bersejarah, bangunan menara, museum, dan gudang. Tanah yang diperoleh untuk pembangunan gedung dan bangunan yang ada di atasnya tidak termasuk ke dalam aset tetap gedung dan bangunan, melainkan termasuk ke dalam aset tetap tanah.

2.2.4 Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Berdasarkan Paragraf 11 PSAP 07, jalan, irigasi, dan jaringan merupakan jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dikuasai atau dimiliki oleh pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Kemudian, pada Bultek SAP Nomor 15 menjelaskan bahwa jalan, irigasi, dan jaringan meliputi jalan raya, jembatan, instalasi air bersih, bangunan air, jaringan air minum, instalasi

pembangkit listrik, jaringan telepon, dan jaringan listrik. Selanjutnya, Bultek tersebut menyatakan bahwa jalan, irigasi, dan jaringan tidak hanya dimanfaatkan guna menunjang kegiatan operasional pemerintah, tetapi juga dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi, dan jaringan yang ada di atasnya tidak diakui ke dalam aset tetap jalan, irigasi, dan jaringan, melainkan termasuk ke dalam aset tetap tanah.

2.2.5 Aset Tetap Lainnya

PSAP 07 menyatakan bahwa aset tetap lainnya merupakan aset tetap yang tidak dapat diklasifikasikan ke dalam jenis-jenis aset tetap sebelumnya, yang diperoleh atau dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Sesuai dengan Bultek SAP Nomor 15, aset tetap lainnya dapat berupa koleksi perpustakaan baik buku dan non buku, barang bercorak kesenian atau kebudayaan atau olahraga, ikan, tanaman, hewan, aset tetap renovasi, dan biaya partisi suatu ruangan kantor yang bukan kepemilikan.

2.2.6 Konstruksi dalam Pengerjaan

PSAP 07 menjelaskan konstruksi dalam pengerjaan merupakan aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan tetapi belum selesai seluruhnya pada saat tanggal pelaporan. Tertera pada Bultek SAP Nomor 15, konstruksi dalam pengerjaan dapat diperoleh dengan cara membangun sendiri (swakelola) atau melalui kontrak konstruksi dengan pihak ketiga.

2.3 Pengakuan Aset Tetap

Merujuk pada PSAP 07, pengakuan aset tetap dilakukan ketika aset tetap tersebut dapat memberikan manfaat ekonomi di masa depan yang nilainya dapat diukur dengan andal. Manfaat ekonomi yang dimaksud dapat berupa aliran pendapatan maupun penghematan belanja bagi pemerintah. Aset tetap dapat diakui ketika memenuhi kriteria berikut yaitu, berwujud, mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehannya dapat diukur dengan andal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas, dan diperoleh atau dibangun dengan tujuan untuk digunakan. Pengakuan aset tetap akan sangat andal apabila aset tetap telah diserahkan atau diterima hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah. Bukti secara hukum bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan ataupun penguasaan aset tetap akan membuat pengakuan aset tetap menjadi lebih andal. Bukti hukum dapat berupa sertifikat tanah, Bukti Pemilik Kendaraan Bermotor (BPKB), Berita Acara Serah Terima (BAST), dan sebagainya.

Selain hal tersebut, hal lain yang harus diperhatikan adalah batas minimum kapitalisasi aset tetap. PSPA 07 telah mengatur bahwa aset tetap yang memenuhi kriteria-kriteria di atas tetapi tidak memenuhi batas minimum kapitalisasi aset tetap tidak dapat diakui sebagai aset tetap. Namun, batas minimum kapitalisasi aset tetap tidak diterapkan pada aset tetap berupa tanah dan jalan, irigasi, dan jaringan. Dengan demikian, berapapun nilai aset tetap tersebut maka akan tetap diakui sebagai aset tetap. Batas minimum kapitalisasi juga diterapkan untuk pengeluaran setelah perolehan awal (*subsequent expenditures*) aset tetap, seperti jika ada

pengeluaran-pengeluaran yang dapat memperpanjang masa manfaat maupun meningkatkan kapasitas dan kinerja aset tetap. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus dikapitalisasi dan diakui sebagai penambahan nilai dari aset tetap tersebut.

PSAP 07 menjelaskan lebih lanjut bahwa setiap entitas harus menuangkan batas minimum kapitalisasi secara jelas pada kebijakan akuntansi masing-masing entitas. Oleh karena itu, jumlah dan penggunaan aset tetap yang berbeda-beda pada masing-masing instansi pemerintah menyebabkan batas minimum kapitalisasi tidak dapat diseragamkan untuk seluruh entitas yang ada. Kondisi keuangan dan operasional masing-masing entitas menjadi dasar utama dalam penetapan jumlah batas minimum kapitalisasi entitas. Apabila jumlah batas minimum kapitalisasi telah ditetapkan, maka entitas harus menuangkannya dalam CaLK dan diterapkan secara konsisten.

2.4 Pengukuran dan Penilaian Aset Tetap

Secara garis besar PSAP 07 mengatur pengukuran dan penilaian aset tetap menjadi dua tahapan yaitu penilaian awal dan pengeluaran setelah perolehan (*subsequent expenditures*). Penjelasannya sebagai berikut:

2.4.1 Penilaian Awal Aset Tetap

Penilaian awal aset tetap didasarkan pada biaya perolehan, tetapi jika biaya perolehan tidak diketahui atau tidak memungkinkan untuk dihitung maka penilaian awal aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh. Biaya perolehan aset tetap mencakup harga beli atau kontruksinya, bea impor, dan semua biaya yang dapat ditribusikan secara langsung pada aset tetap tersebut hingga aset tetap tersebut menjadi siap untuk digunakan. Biaya yang dapat diatribusikan

secara langsung yaitu seperti biaya persiapan tempat, biaya pengiriman, biaya simpan dan bongkar muat, biaya pemasangan, biaya profesional, dan biaya konstruksi. Pada aset tetap yang dibangun secara swakelola sesuai dengan Bultek SAP Nomor 15, biaya perolehannya dapat mencakup biaya langsung untuk tenaga kerja dan bahan baku, biaya tidak langsung seperti biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, listrik, sewa peralatan, serta biaya lainnya seperti Izin Mendirikan Bangunan (IMB), pajak, dan notaris.

Setelah itu, PSAP 07 juga memberikan penjelasan bahwa suatu aset tetap dapat diterima atau diperoleh pemerintah dari hibah atau donasi dari pihak lain. Selain itu, aset tetap juga dapat diperoleh pemerintah melalui penyitaan atas tanah atau bangunan yang kemudian aset tetap tersebut digunakan pemerintah untuk mendukung kegiatan operasional atau untuk dimanfaatkan kepada masyarakat umum. Pada kedua kasus tersebut, biaya perolehan aset tetap tersebut tidak diketahui, oleh karena itu pemerintah melakukan penilaian awal dengan cara menggunakan nilai wajar aset tersebut pada saat perolehan.

2.4.2 Pengeluaran setelah Perolehan (*Subsequent Expenditures*)

Menurut Putra (2013), pengeluaran setelah perolehan (*subsequent expenditures*) untuk aset tetap dilakukan guna menunjang kinerja aset tetap tersebut, di mana pengeluaran ini dibagi menjadi dua yaitu pengeluaran modal yang dilakukan guna menambah masa manfaat dan meningkatkan kinerja aset tetap terkait serta pengeluaran beban yang dilakukan hanya untuk mempertahankan dan memelihara kinerja aset tetap tersebut.

Bultek SAP Nomor 15 mengatur pengeluaran yang dilakukan oleh suatu entitas yang dapat memperpanjang masa manfaat maupun meningkatkan kapasitas dan kinerja aset tetap atau yang disebut sebagai pengeluaran modal (*capital expenditures*) harus dikapitalisasi. Sementara itu, pengeluaran yang dilakukan hanya untuk mempertahankan masa manfaat dan hanya untuk mempertahankan kondisi aset tetap diperlakukan sebagai beban (*expense*) atau pengeluaran pendapatan (*revenue expenditures*).

2.5 Penyusutan Aset Tetap

Sesuai dengan Paragraf 53 PSAP 07, penyusutan merupakan alokasi sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) sepanjang masa manfaat aset yang bersangkutan. Adapun yang termasuk ke dalam *depreciable assets* adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, dan aset tetap lainnya yang dapat disusutkan. Alokasi sistematis tersebut diperlakukan sebagai biaya selama masa manfaat aset tetap terkait. Hal ini dilakukan sebagai penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan masa manfaat dan kinerja dari suatu aset tetap.

Sementara itu, untuk aset tetap berupa tanah, aset tetap dalam kondisi rusak berat yang telah diusulkan kepada pengelola barang untuk dihapus, dan konstruksi dalam pengerjaan tidak dilakukan penyusutan. Nilai penyusutan tiap periode akan dijumlahkan menjadi akumulasi penyusutan aset tetap, sehingga nilai penyusutan aset tetap pada neraca akan diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap terkait, sedangkan pada LO penyusutan tiap periode akan disajikan sebagai beban penyusutan periode tersebut. Pencatatan jurnal yang dilakukan ketika terjadi

penyesuaian atas penyusutan per periode aset tetap adalah mendebitkan beban penyusutan dan mengkredit akumulasi penyusutan aset tetap terkait.

Selanjutnya, pada Paragraf 56 PSAP 07 terdapat tiga metode yang dapat digunakan dalam menghitung penyusutan aset tetap. Tiga metode tersebut dijelaskan lebih lanjut pada Bultek SAP Nomor 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akural. Ketiga metode tersebut antara lain sebagai berikut:

1. Metode garis lurus (*straight line method*)

Metode ini secara matematika merupakan metode yang penghitungannya paling sederhana. Metode ini mengalokasikan nilai suatu aset secara merata sepanjang masa manfaat aset tersebut. Nilai yang dialokasikan per periodenya adalah sebesar biaya perolehan dikurang dengan nilai sisa suatu aset (jika ada), lalu dibagi dengan estimasi masa manfaat aset tetap tersebut.

$$\text{Rumus penyusutan per periode} = \frac{\text{Biaya Perolehan} - \text{Nilai Residu}}{\text{Masa Manfaat}}$$

2. Metode saldo menurun berganda (*double declining balance method*)

Metode ini mengalokasikan nilai suatu aset lebih banyak pada tahun-tahun awal masa manfaat aset tetap, sehingga beban penyusutan yang diakui pada beberapa tahun pertama lebih besar dibandingkan tahun-tahun setelahnya. Nilai yang dialokasikan per periodenya adalah sebesar nilai buku atau biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dikali dengan tarif penyusutan.

$$\text{Rumus penyusutan per periode} = \frac{\text{Nilai Buku}}{\text{Masa Manfaat}} \times \text{Tarif Penyusutan}^*$$

$$^*\text{Tarif Penyusutan} = \frac{1}{\text{Masa Manfaat}} \times 100\% \times 2$$

3. Metode unit produksi (*unit of production method*)

Metode ini menyesuaikan nilai aset tetap dengan cara membebankan penurunan manfaat dan kapasitas aset tetap berdasarkan jumlah unit produksi yang dihasilkan oleh aset tetap terkait.

Rumus penyusutan per periode = Produksi Periode Berjalan x Tarif Penyusutan**

$$**\text{Tarif Penyusutan} = \frac{\text{Nilai yang Dapat Disusutkan}}{\text{Masa Manfaat}}$$

2.6 Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Berdasarkan PSAP 07, ketika suatu aset tetap telah dilepaskan atau dihentikan penggunaannya secara permanen serta aset tetap tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa yang akan datang, maka aset tetap terkait harus dieliminasi dari neraca entitas. Aset tetap yang secara permanen dilepas dan dihentikan harus dieliminasi dari neraca dan diungkapkan pada CaLK entitas. Jika terdapat aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif oleh pemerintah, maka aset tetap tersebut harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya, hal ini disebabkan karena aset tetap tersebut sudah tidak memenuhi definisi dari aset tetap yaitu suatu aset tetap harus digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan. PSAP 07 menyatakan pelepasan aset tetap di lingkup pemerintahan lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Pemindahtanganan Barang Milik Negara (BMN) maupun Barang Milik Daerah (BMD) yang di dalamnya termasuk aset tetap dapat dilakukan dengan cara dijual, dipertukarkan, dihibahkan, serta dijadikan penyertaan moda negara/daerah.

Pada Bultek SAP Nomor 15, apabila terdapat selisih nilai saat pelepasan aset tetap oleh suatu entitas dengan cara dijual maupun dipertukarkan, maka selisih antara nilai jual atau nilai tukar dengan nilai buku aset tetap tersebut akan diberlakukan sebagai surplus/defisit penjualan atau pertukaran aset tetap yang akan disajikan pada LO. Kemudian, penerimaan kas atas penjualan atau penukaran tersebut akan diakui sebagai pendapatan pada LRA. Sementara itu, untuk pelepasan aset tetap dengan cara hibah maupun penyertaan modal, nilai aset tetap dikurangkan sebesar nilai bukunya dari pembukuan serta neraca entitas dan akan memunculkan beban hibah pada LO atau mengakui adanya investasi apabila disebabkan oleh penyertaan modal.

2.7 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah akan digunakan untuk keperluan perencanaan, pengambilan keputusan, serta pengendalian sehingga informasi yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut harus jelas dan bermanfaat sesuai kebutuhan para pengguna (Sukmaningrum & Harto, 2012). Dengan demikian, aset tetap yang merupakan komponen signifikan pada laporan keuangan pemerintah, harus disajikan secara jelas dan andal sesuai dengan ketentuan pada PSAP 07. Pada laporan keuangan, aset tetap akan disajikan di neraca pada segemen aset. Umumnya penyajian aset tetap berada di bawah atau setelah aset lancar.

PSAP 07 telah mengatur bahwa penyajian aset tetap pada neraca didasarkan atas biaya perolehan aset tetap dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Jika terjadi penilaian kembali atau revaluasi aset tetap, maka

penyajian aset tetap tersebut harus disesuaikan dengan hasil nilai revaluasi pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas. Terdapat pengecualian untuk aset tetap berupa barang atau bangunan bersejarah yang tidak wajib disajikan pada neraca pemerintah, melainkan harus diungkapkan dalam CaLK (Paragraf 64 PSAP 07).

Adapun hal-hal yang harus diungkapkan terkait aset tetap pada laporan keuangan sesuai dengan PSAP 07 meliputi:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat;
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang meliputi penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, serta mutasi aset tetap lainnya;
3. Informasi mengenai penyusutan yang memuat nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

Selain itu, laporan keuangan juga harus mengungkapkan eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap, kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap, jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi, dan jumlah komitmen untuk akusisi aset tetap. Apabila terjadi revaluasi, maka hal-hal yang harus diungkapkan adalah dasar peraturan untuk merevaluasi aset tetap, tanggal efektif revaluasi, hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti, dan nilai tercatat setiap jenis aset tetap.