

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintah Daerah

Akuntansi pemerintah merupakan serangkaian aktivitas pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan transaksi keuangan pemerintah sebagai kesatuan unit-unitnya (Sugijanto dkk, 1995). Menurut Safitri & Rahayu (2017), akuntansi pemerintah adalah prosedur akuntansi yang dilakukan dengan memproses transaksi pengelolaan keuangan negara di tingkat pusat dan daerah. Definisi dan karakteristik akuntansi pemerintah menurut Hamzah & Kustiani (2014) yaitu pemerintah tidak berusaha mendapatkan profit, pemerintah dimiliki secara kolektif oleh konstituen, kontribusi sumber daya keuangan tidak ada kaitan langsung terhadap pelayanan yang diberikan pemerintah, keputusan dibuat secara politis oleh lembaga perwakilan, dan keputusan dibuat secara terbuka yang selanjutnya akuntansi dan pelaporan terkait pelaksanaan harus bersifat terbuka.

Akuntansi pemerintah daerah diselenggarakan oleh SKPD selaku pengguna anggaran dan Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) selaku Bendahara Umum Daerah. Tujuan dari akuntansi pemerintah daerah yaitu untuk menghasilkan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran (Hamzah & Kustiani, 2014). Kemudian tujuan sistem

akuntansi pemerintah daerah menurut Mulalinda & Tangkuman (2014) yaitu menjaga aset pemerintah melalui pencatatan, pemrosesan serta pelaporan transaksi keuangan yang konsisten, menyediakan informasi tentang anggaran dan kegiatan keuangan yang akurat dan tepat waktu yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran. Selain tujuan tersebut, dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan (Lampiran I Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010) peran laporan keuangan adalah untuk memenuhi akuntabilitas, transparansi, manajemen, keseimbangan antargenerasi, dan evaluasi kinerja. Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, mengharuskan penyusunan laporan keuangan pemerintah berpedoman pada SAP.

SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. SAP tersebut disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Saat ini, KSAP menerbitkan 12 PSAP yang digunakan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang digunakan sebagai pedoman untuk menyusun laporan keuangan. PSAP tersebut antara lain:

1. PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan;
2. PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas;
3. PSAP 03 Laporan Arus Kas;
4. PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan;
5. PSAP 05 Akuntansi Persediaan;
6. PSAP 06 Akuntansi Investasi;
7. PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap;

8. PSAP 08 Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;
9. PSAP 09 Akuntansi Kewajiban;
10. PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan;
11. PSAP 11 Laporan Keuangan Konsolidasian; dan
12. PSAP 12 Laporan Operasional.

Sistem akuntansi pemerintah daerah dibagi menjadi dua bagian, yaitu Sistem Akuntansi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SA-SKPD) dan Sistem Akuntansi Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (SA-PPKD). SA-SKPD melaksanakan penyusunan dan penyampaian laporan keuangan kepada kepala daerah melalui PPKD. SA-PPKD merupakan entitas yang bertindak sebagai entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Sebagai entitas akuntansi atau pengguna anggaran, PPKD berkewajiban menyusun laporan keuangan atas kinerja instansi PPKD itu sendiri. Sementara itu, sebagai entitas pelaporan PPKD bertindak sebagai konsolidator atas laporan keuangan yang telah disusun pada setiap SKPD dan laporan keuangan PPKD menjadi laporan keuangan di tingkat pemerintah daerah.

2.2 PSAP 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap

Berdasarkan PSAP 07, seluruh entitas pemerintah yang menyajikan dan menghasilkan laporan keuangan harus menerapkan standar yang sesuai dengan pernyataan tersebut. Tujuannya yaitu untuk mengatur perlakuan akuntansi aset tetap entitas pemerintah tersebut. Perlakuan akuntansi tersebut antara lain mengenai pengakuan, pengklasifikasian, pengukuran, penyusutan, penghentian, pelepasan, dan penyajian aset tetap. Jika terdapat PSAP lainnya yang memberikan syarat

perlakuan akuntansi secara berbeda, maka hal tersebut dapat dipertimbangkan oleh entitas, mengingat perlakuan akuntansi tiap pemerintah daerah berbeda-beda dan berdasar pada peraturan kepala daerah yang berlaku.

Dalam PSAP 07 diketahui bahwa standar yang disampaikan dalam pernyataan ini ditujukan untuk memberikan pedoman bagi entitas dalam memperlakukan aset tetap berdasarkan perlakuan akuntansinya. Berdasarkan pernyataan ini, juga diberikan penjelasan mengenai aset tetap yang dapat diakui oleh suatu entitas dengan persyaratan bahwa aset tersebut telah sesuai dengan pengertian dan klasifikasi aset dalam KSAP.

2.3 Definisi Aset Tetap

Menurut PSAP 07, aset tetap merupakan aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan yang digunakan untuk kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh kepentingan umum. PSAP 07 juga menjelaskan yang termasuk aset tetap pemerintah adalah aset yang dimiliki entitas pelaporan namun digunakan oleh entitas lain, serta yang tidak termasuk aset tetap pemerintah adalah aset yang digunakan dalam operasi atau aset yang habis pakai.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 16 mendefinisikan aset tetap sebagai aset berwujud yang digunakan untuk penyediaan barang atau jasa dan memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun. Definisi aset tetap menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2017) adalah *Property, plant, and equipment is defined as tangible assets that are held for use in production or supply of goods and services, for rentals to others, or for administrative purpose; they are expected to be used during more than period.*

2.4 Klasifikasi Aset Tetap

Menurut PSAP 07, aset tetap diklasifikasikan menjadi enam bagian berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya, antara lain:

1. Tanah

Tanah yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah tanah dengan tujuan untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah serta kondisi tanah yang siap untuk dipakai. Di dalam Buletin Teknis (Bultek) Nomor 15, tanah diklasifikasikan menjadi dua bagian, yaitu tanah untuk gedung dan bangunan, dan tanah untuk bukan gedung dan bangunan. Contoh dari tanah untuk bukan gedung dan bangunan yaitu tanah untuk jalan, irigasi, jaringan, hutan, lapangan, perkebunan, dan pertanian. Klasifikasi tanah menjadi dua bagian ini bukan merupakan kewajiban bagi entitas, melainkan penyesuaian pada kebutuhan setiap entitas.

2. Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah peralatan dan mesin yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan, mempunyai nilai yang signifikan dan dalam kondisi siap untuk dipakai. Contoh klasifikasi dari peralatan dan mesin yaitu, alat perkantoran, alat angkutan, alat komunikasi, komputer, alat kedokteran, dan sebagainya. Bultek 15 menjelaskan bahwa peralatan dan mesin yang diperoleh dengan maksud untuk diserahkan ke pihak lain tidak termasuk ke dalam peralatan dan mesin, melainkan diklasifikasikan ke dalam persediaan.

3. Gedung dan Bangunan

Gedung dan bangunan yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah gedung dengan tujuan untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah serta dalam kondisi siap untuk dipakai. Gedung dan bangunan yang dimaksud di dalam PSAP 07 tidak mencakup tanah yang diatasnya dibangun gedung dan bangunan. Tanah diklasifikasikan sendiri ke dalam aset tetap tanah. Contoh dari gedung dan bangunan yaitu, gedung perkantoran, bangunan tempat ibadah, rumah dinas, bangunan menara, dan sebagainya.

4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Jalan, irigasi, dan jaringan yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun, dimiliki oleh pemerintah serta dalam kondisi siap untuk dipakai. Selain digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah, jalan, irigasi, dan jaringan dapat dimanfaatkan oleh kepentingan umum. Contoh dari jalan, irigasi, dan jaringan yaitu jalan, jembatan, saluran irigasi, waduk, dan sebagainya.

5. Aset Tetap Lainnya

Aset tetap lainnya yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah aset tetap yang tidak bisa dikelompokkan ke dalam tanah, gedung dan bangunan peralatan dan mesin, jalan, irigasi, dan jaringan, dan konstruksi dalam pengerjaan yang digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi yang siap untuk dipakai. Contoh dari aset tetap lainnya yaitu, koleksi perpustakaan, barang bercorak kesenian/olahraga, hewan, dan sebagainya.

6. Konstruksi Dalam Pengerjaan

Konstruksi dalam pengerjaan yang dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap adalah konstruksi dalam pengerjaan yang mencakup tanah, gedung dan bangunan, peralatan dan mesin, jalan, irigasi, dan jaringan, dan aset tetap lainnya yang sedang dalam proses pembangunan. Proses pembangunan konstruksi dalam pengerjaan memerlukan waktu penyelesaian.

2.5 Pengakuan Aset Tetap

Menurut PSAP 07 Paragraf 15, aset tetap dapat diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilai aset tetap dapat diukur dengan andal. Kriteria yang harus dipenuhi untuk dapat diakui sebagai aset tetap yaitu berwujud, memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehan aset dapat diukur secara andal, tidak untuk dijual dalam operasi normal entitas, dan diperoleh atau dibangun untuk digunakan dalam kegiatan operasional entitas.

Pengakuan aset tetap dikatakan andal apabila terdapat berita acara mengenai serah terima aset tetap. Dengan adanya Berita Acara Serah Terima (BAST) aset tetap tersebut, entitas pemerintah sudah memiliki hak untuk menggunakan dan mengelola aset tetap tersebut untuk kegiatan operasional pemerintah (Engka dkk, 2017). Menurut Biswan & Falaqi (2018) apabila dalam perolehan aset tetap tidak disertai BAST, maka tidak dimasukkan ke sistem akuntansi karena bukti pengakuan aset tetap yang tidak mencukupi.

2.5.1 Jurnal Pengadaan atau Perolehan Aset Tetap

Buletin Teknis 15 menjelaskan tentang jurnal pengadaan dan perolehan aset tetap untuk pemerintah pusat, untuk jurnal pengadaan dan perolehan aset tetap

pada pemerintah daerah didasarkan pada peraturan kepala daerah yang berlaku. jurnal pengadaan dan perolehan aset tetap pada pemerintah pusat terbagi menjadi empat tahap, antara lain:

1. Berita Acara Serah Terima

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Akrua	Debit	Kredit
xxxxxx	Aset Tetap Yang Belum Diregister	xxx	
xxxxxx	Utang Yang Belum Diterima Tagihannya		xxx

Pada buku besar kas tidak dilakukan pencatatan

2. Registrasi

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Akrua	Debit	Kredit
xxxxxx	Aset Tetap-xxx	xxx	
xxxxxx	Aset Tetap Yang Belum Diregister		xxx

Pada buku besar kas tidak dilakukan pencatatan

3. Penerbitan resume tagihan

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Akrua	Debit	Kredit
xxxxxx	Utang Yang Belum Diterima Tagihannya	xxx	
xxxxxx	Belanja Modal Yang Masih Harus Dibayar		xxx

Pada buku besar kas tidak dilakukan pencatatan

4. Penerbitan SP2D oleh Kuasa BUN

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Akrua	Debit	Kredit
xxxxxx	Belanja Modal Yang Masih Harus Dibayar	xxx	
xxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Kas	Debit	Kredit
xxxxxx	Belanja Modal	xxx	
xxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

2.6 Pengukuran Aset Tetap

Pengukuran aset merupakan mekanisme untuk menentukan jumlah rupiah dan makna ekonomi dari aset yang akan disajikan di neraca (Ghozali & Chariri, 2005). PSAP 07 paragraf 20 menjelaskan bahwa aset tetap dinilai dengan biaya perolehan, dalam hal biaya perolehan tidak memungkinkan untuk digunakan dalam pengukuran aset tetap, maka penilaian menggunakan nilai wajar pada saat perolehan aset tetap. Dalam hal perolehan aset tetap dengan cara swakelola secara dibangun, pengukuran aset tetap meliputi biaya langsung (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja) dan biaya tidak langsung (biaya perencanaan, biaya pengawasan, biaya sewa, dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka perolehan aset tetap).

2.7 Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan aset tetap adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset (Rumbaru dkk, 2018). Kapasitas atau manfaat suatu aset tetap akan semakin menurun karena digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah. Sejalan dengan hal tersebut, nilai aset tetap juga

semakin menurun. Tujuan dasar dari penyusutan adalah untuk menyesuaikan nilai aset tetap agar mencerminkan nilai wajarnya saat pelaporan di akhir periode (Khafiyya, 2015). Masalah yang dihadapi dalam menentukan angka penyusutan terletak pada jenis aset, jumlah yang disusutkan, penentuan masa manfaat, dan metode penyusutan yang digunakan (Biswan & Falaqi, 2018).

Bulek 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrua menjelaskan mengenai pendekatan dalam perhitungan penyusutan aset tetap antara lain:

1. Hari penggunaan

Pendekatan yang digunakan berdasarkan hari penggunaan aset tetap. Contohnya aset tetap yang dibeli pada 1 Desember 20X1 maka per 31 Desember 20X1 akan disusutkan selama 31 hari.

2. Bulan penggunaan

Pendekatan yang digunakan berdasarkan bulan penggunaan aset tetap. Contohnya aset tetap yang dibeli pada 1 Desember 20X1 maka per 31 Desember 20X1 akan disusutkan selama 1 bulan.

3. Semesteran

Pendekatan yang digunakan yaitu waktu penyusutan ditentukan berdasarkan semesteran/tengah tahunan. Apabila aset tetap diperoleh di semester I, maka penyusutan dihitung 1 tahun di bulan manapun aset tetap diperoleh. Kemudian apabila diperoleh di semester II, maka disusutkan selama 6 bulan.

4. Tahunan

Penyusutan dihitung satu tahun penuh dimanapun bulan aset tetap tersebut diperoleh.

Aset tetap dilakukan penyusutan kecuali untuk tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Metode-metode penyusutan yang digunakan antara lain:

1. Metode garis lurus

Metode penyusutan ini merupakan metode yang sering dipakai karena perhitungan yang mudah, perhitungan beban penyusutan dibagi sama rata untuk tiap periodenya (Firmansyah & Nurwati, 2020). Penyusutan ini biasanya digunakan untuk aset tetap yang akan memberikan masa manfaat relatif sama selama umur manfaatnya.

Gambar II.1 Rumus Penyusutan Metode Garis Lurus

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

Sumber: Buletin Teknis 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual

2. Metode saldo menurun ganda

Penghitungan dari saldo menurun berganda menggunakan tarif penyusutan garis lurus yang digandakan. Metode ini sesuai digunakan untuk aset yang masa manfaatnya terus menurun atau cepat berkembang dari tahun ke tahun. Penggunaan metode ini memiliki asumsi jika sisa umur ekonomis semakin sedikit, maka biaya penyusutannya semakin kecil (Patricia & Sumadi, 2013).

Gambar II.2 Rumus Penyusutan Metode Saldo Menurun Ganda

$$\begin{aligned} \text{Penyusutan per periode} &= \\ &(\text{Nilai yang dapat disusutkan} - \text{akumulasi penyusutan periode} \\ &\text{sebelumnya}) \times \text{Tarif Penyusutan}^* \\ &\text{*tarif penyusutan dihitung dengan rumus} \\ &\frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2 \end{aligned}$$

Sumber: Buletin Teknis 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual

3. Metode unit produksi

Perhitungan metode ini berdasarkan pada jumlah produksi untuk setiap periode dibagi dengan jumlah keseluruhan produksi yang diestimasi (Firmansyah & Nurwati, 2020). Metode unit produksi sesuai digunakan untuk aset tetap yang dapat dihitung produktivitasnya.

Gambar II.3 Rumus Penyusutan Metode Unit Produksi

$$\begin{aligned} \text{Penyusutan per periode} &= \\ &\text{Produksi Periode berjalan} \times \text{Tarif Penyusutan}^{**} \\ &\text{**tarif penyusutan dihitung dengan} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan Total Output}} \end{aligned}$$

Sumber: Buletin Teknis 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual

Entitas pemerintah membuat jurnal penyusutan aset tetap sebagai berikut:

Kode Akun	Jurnal Buku Besar Akrual	Debit	Kredit
xxxxxx	Beban Penyusutan Aset Tetap	xxx	
xxxxxx	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap		xxx

Pada buku besar kas tidak dilakukan pencatatan

2.8 Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Seiring dengan penggunaan aset tetap yang digunakan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, ada kalanya aset tetap akan dihentikan penggunaannya karena aus, ketinggalan jaman, rusak berat, dan sebagainya. Aset tetap yang tidak digunakan dalam kegiatan operasional tersebut tidak dapat digolongkan sebagai aset tetap (Yasinta Meo, 2021). Aset tetap tersebut akan dihentikan penggunaannya dengan cara mengeluarkan aset tetap dari neraca, selanjutnya dipindahkan ke pos aset lainnya. Aset tetap yang dihentikan akan dikeluarkan dari neraca, selanjutnya diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) (Moray dkk, 2021).

Pelepasan aset tetap dengan cara dijual atau ditukar yang menyebabkan terjadi selisih antara harga jual/harga tukar dengan nilai buku, maka perlakuan selisih tersebut menjadi keuntungan atau kerugian dari penjualan atau pertukaran aset tetap. Selisih tersebut disajikan di laporan operasional. Apabila terdapat penerimaan kas dari penjualan atau pertukaran aset tetap, maka perlakuannya diakui sebagai pendapatan di laporan realisasi anggaran. Perlakuan pelepasan aset tetap dengan maksud dihibahkan atau penyertaan modal dilakukan dengan mengurangi nilai aset tetap dan diakui sebagai beban hibah atau investasi untuk penyertaan modal.

2.9 Pencatatan Setelah Perolehan Aset Tetap

Pengeluaran setelah perolehan awal dapat berupa biaya pemeliharaan, rehabilitasi, dan renovasi. Setelah pengakuan aset telah selesai, terdapat pengeluaran-pengeluaran dalam rangka menunjang kinerja aset tetap (Putra, 2013).

Jenis pengeluaran terdiri dari dua, yaitu pengeluaran modal dan pengeluaran pendapatan. Pengeluaran modal dilakukan jika pengeluaran untuk aset tetap tersebut memberikan manfaat lebih dari satu tahun (memperpanjang manfaat aset tersebut dari yang direncanakan semula atau peningkatan kapasitas, peningkatan kinerja, atau peningkatan mutu produksi). Pengeluaran pendapatan dilakukan jika pengeluaran untuk aset tetap memberikan manfaat kurang dari satu tahun (termasuk pengeluaran untuk mempertahankan kondisi agar aset tetap normal untuk digunakan). Biaya dari pengeluaran modal akan dikapitalisasi ke dalam aset tetap yang dilakukan pengeluaran modal. Biaya dari pengeluaran pendapatan tidak dikapitalisasi ke aset tetap, tetapi diperlakukan sebagai beban di periode tahun berjalan.

2.10 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Menurut PSAP 07, aset tetap disajikan di dalam neraca pada pos aset. Penyajian aset tetap berdasarkan biaya perolehan aset tetap dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Pengurangan dengan akumulasi aset tetap dilakukan untuk aset tetap kecuali tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Apabila terjadi kemungkinan penilaian kembali atau revaluasi terhadap aset tetap, maka aset tetap tersebut harus disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas. Pengungkapan bertujuan untuk meminimalkan kesalahan persepsi bagi pengguna atau pembaca laporan keuangan, serta berfungsi untuk menjelaskan nilai yang terdapat di laporan keuangan (Safitri & Rahayu, 2017).

Hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan untuk setiap jenis aset tetap yaitu dasar penilaian dalam menentukan nilai tercatat, rekonsiliasi jumlah pada awal dan akhir periode untuk menunjukkan mutasi, akumulasi penyusutan, serta perubahan nilai, informasi penyusutan (metode, masa manfaat, nilai bruto, serta akumulasi penyusutan), informasi terkait pertukaran aset tetap, dan hal lain yang harus diungkapkan (eksistensi, batasan hak milik, kebijakan kapitalisasi, jumlah pengeluaran konstruksi dalam pengerjaan, dan jumlah komitmen akuisisi aset tetap).

Tabel II.1 Penyajian Aset Tetap Di Neraca

Uraian	31/12/20X1	31/12/20X0
Aset		
...		
Aset Tetap		
Tanah	xxx	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	xxx
Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
...		
Kewajiban		
Ekuitas		

Sumber: Diolah dari Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrual