

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Pengertian dan Klasifikasi Aset Tetap**

Aset tetap sebagaimana dijelaskan dalam Pernyataan Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 tahun 2021 merupakan aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan, atau dimaksudkan untuk digunakan, dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Masa manfaat dalam hal ini diartikan sebagai periode suatu aset diharapkan digunakan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik; atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aset untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik. Karena aset tetap memiliki masa manfaat, maka pencatatan nilai aset tetap harus dicatat sesuai dengan nilai hasil penyusutan setiap periode akuntansi. Penyusutan diartikan sebagai suatu alokasi sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Dalam hal ini, hanya aset tetap yang tergolong *depreciable assets* yang nilainya dapat disusutkan.

Aset tetap sendiri diklasifikasikan menjadi enam bagian sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 tahun 2021

berdasarkan kesamaan sifat dan atau fungsinya dalam kegiatan operasional suatu entitas. Klasifikasi tersebut adalah sebagai berikut:

1. Tanah
2. Aset Tetap Lainnya;
3. Gedung dan Bangunan;
4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
5. Konstruksi dalam Pengerjaan; dan
6. Peralatan dan Mesin.

Keenam klasifikasi tersebut dijelaskan lagi secara lebih detail terkait pengertiannya dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 Tahun 2021. Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap adalah tanah yang perolehannya dimaksudkan untuk dipakai dalam operasional entitas dan dalam kondisi siap digunakan. Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap tanah; gedung dan bangunan; jalan, irigasi, dan jaringan; konstruksi dalam pengerjaan; dan peralatan dan mesin, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang perolehannya dimaksudkan untuk dipakai dalam operasional entitas dan dalam kondisi siap digunakan. Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah serta dalam kondisi siap dipakai. Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) mencakup aset tetap yang masih dalam proses pembangunan tetapi belum tuntas pengerjaannya hingga jatuh tempo tanggal laporan keuangan.

Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya memenuhi syarat nilai kapitalisasi dan memiliki masa manfaat lebih dari dua belas bulan serta dalam kondisi siap digunakan. Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah dan tidak memenuhi definisi aset tetap karena suatu hal harus tetap disajikan di neraca pada pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

## **2.2 Pengakuan dan Pengukuran Aset Tetap**

### **2.2.1 Pengakuan Aset Tetap**

Pengakuan aset tetap dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 bahwa aset tetap diakui berdasarkan adanya manfaat ekonomi di masa depan yang dapat diperoleh dan diukur dengan handal. Pengakuan tersebut mewajibkan setiap aset tetap memenuhi seluruh kriteria yang dibutuhkan ketika tanggal pengakuan. Kriteria tersebut yang harus dipenuhi adalah:

- a. Berwujud;
- b. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
- c. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
- d. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- e. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Kriteria terkait manfaat dan masa manfaat suatu aset dinilai oleh entitas terkait dengan menilai manfaat ekonomi masa depan yang dapat diberikan oleh aset tetap tersebut, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional entitas tersebut. Manfaat yang didapat dapat berupa aliran pendapatan atas penggunaan aset tersebut dalam kegiatan operasional entitas.

Aset dapat diakui sebagai aset tetap apabila dimanfaatkan untuk mendukung kegiatan operasional entitas dan tidak dimaksudkan untuk dijual. Namun demikian, aset yang telah memenuhi kriteria aset tetap namun dimaksudkan untuk diserahkan kepada pihak lain seperti kegiatan bantuan sosial maupun kegiatan entitas lainnya tidak dapat dikategorikan sebagai aset tetap di neraca. Ketentuan tersebut dijelaskan dalam Buletin Teknis 15 terkait Aset Tetap bahwa aset dengan tujuan diberikan apabila hingga jatuh tempo pelaporan masih dikuasai oleh entitas akan diakui sebagai persediaan, meskipun aset tersebut memenuhi seluruh kriteria aset tetap.

Pengakuan aset tetap dapat dilakukan apabila suatu aset telah memenuhi semua kriteria aset tetap dan telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya kepada entitas. Hal tersebut dapat ditunjukkan dengan adanya dokumen legal seperti surat kepemilikan kendaraan bermotor, dan bukti kepemilikan gedung dan bangunan. Apabila dalam perolehan suatu aset tetap masih belum didukung bukti-bukti legalitas tersebut,, maka pengakuan aset tetap dilakukan pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas aset tetap tersebut telah berpindah kepada entitas, misalnya setelah terjadi pembayaran dan penguasaan atas sertifikat tanah atas nama pemilik sebelumnya.

### **2.2.2 Pengukuran Aset Tetap**

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 menjelaskan bahwa cara yang digunakan untuk menilai aset tetap adalah dengan menghitung biaya perolehan. Selain biaya perolehan, alternatif dalam penilaian aset tetap adalah menggunakan nilai wajar pada saat perolehan.

Pengukuran dapat dikatakan akurat apabila terdapat transaksi pertukaran yang disertai dokumen bukti pembelian aset tetap yang secara jelas mencantumkan nominal transaksi pembelian. Perolehan aset tetap sendiri dapat dilakukan melalui proses konstruksi. Proses konstruksi umumnya melibatkan transaksi tambahan berupa perolehan bahan baku, tenaga kerja dan biaya lain dalam proses pengadaannya yang merupakan contoh biaya langsung. Seluruh biaya yang dikeluarkan baik meliputi biaya langsung seperti yang telah disebutkan sebelumnya dan biaya tidak langsung seperti biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, dan semua biaya lainnya yang berkenaan dengan pembangunan aset tetap akan dikategorikan sebagai biaya perolehan dalam mengukur nilai aset tetap terkait.

### **2.3 Penyusutan Aset Tetap**

Berdasarkan buletin teknis 18 tentang akuntansi penyusutan berbasis akrual yang mengutip dari PSAP Nomor 07 Paragraf 53 dijelaskan bahwa Penyusutan merupakan alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat yang bersangkutan. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu bentuk realisasi praktik pemberlakuan basis akrual dalam SAP.

Buletin teknis 18 tentang akuntansi penyusutan berbasis akrual menjelaskan bahwa aset tetap merupakan bagian integral dalam komponen aset operasi pemerintah yang memegang peranan penting dalam menunjang setiap tugas dan fungsi entitas sehari-hari. Karena sifatnya yang sering dimanfaatkan dalam kegiatan operasional sehari-hari, aset tetap memiliki kerentanan terhadap penurunan kapasitas pakai atau masa pakai sejalan dengan penggunaan atau pemanfaatannya.

Sifat terkait penurunan kapasitas pakai tersebut mengharuskan pemerintah menyajikan informasi terbaru terkait nilai aset secara memadai pada saat penyusunan laporan entitas sehingga dapat membantu proses pengambilan keputusan dalam pengelolaan aset.

Penatausahaan aset merupakan gabungan dari proses perencanaan, penganggaran, pengadaan, penggunaan, pemanfaatan, pertukaran, pelepasan, serta penghapusan. Salah satu informasi yang penting untuk mendukung pelaksanaan penatausahaan aset adalah nilai wajar aset tersebut. Dalam rangka mendapat informasi nilai wajar tersebut, Pemerintah dapat melakukannya melalui penetapan kebijakan penyusutan.

Aset tetap juga perlu dibedakan antara aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya dengan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya. Aset yang dimungkinkan untuk mengalami penurunan kapasitas dan manfaatnya adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan sebagainya. Sedangkan, aset yang tidak dimungkinkan untuk mengalami penurunan kapasitas dan manfaatnya atau bahkan bertambah nilainya adalah tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap yang kapasitas dan manfaatnya dapat menurun memerlukan penyesuaian nilai dalam laporan melalui perlakuan penyusutan. Sebaliknya, aset tetap yang tidak dimungkinkan mengalami penurunan kapasitas dan manfaat tidak perlu dilakukan penyusutan.

Nilai aset menjadi syarat utama dalam melakukan penyusutan aset tetap. PSAP nomor 07 dalam Kerangka Konseptual paragraf 47 mengandalkan nilai historis karena dianggap lebih objektif dan memungkinkan untuk dilakukan

verifikasi. Apabila nilai historis tersebut tidak tersedia, maka penilaian aset tetap dapat dilakukan dengan menggunakan nilai wajar saat perolehan. Tanpa terdapat informasi valid mengenai nilai perolehan aset tetap, maka nilai penyusutan aset tetap tidak dapat dihitung. Selain dibutuhkan untuk perhitungan penyusutan, nilai perolehan juga menjadi faktor untuk menentukan besarnya nilai buku yang diperoleh dari pengurangan nilai perolehan dengan nilai akumulasi penyusutan. Sebelum penerapan SAP, entitas pemerintah melakukan pencatatan nilai aset tetap dengan pengukuran yang berbeda berdasarkan berbagai acuan. Dengan berlakunya SAP, maka penilaian aset tetap diarahkan untuk mengacu kepada pedoman yang diatur dalam Buletin Teknis SAP.

Setelah mengetahui dengan pasti nilai yang akan disusutkan, perlu diingat kembali bahwa salah satu kriteria aset tetap adalah memiliki manfaat lebih dari satu tahun atau satu periode akuntansi. Manfaat dapat diukur dengan indikator yang terkuantifikasi. Suatu kendaraan atau mesin secara jelas dilengkapi dengan keterangan andal dari produsen tentang perkiraan cermat mengenai total jarak yang dapat ditempuh atau potensi total jam kerja penggunaan. Selain kendaraan atau mesin, aset tetap lain seperti komputer, gedung, atau jalan, lebih sulit untuk mengukur masa manfaat dalam kondisi yang terkuantifikasi. Keadaan tersebut ketika masa manfaat aset tidak dapat dihitung dengan spesifik, maka dapat memanfaatkan indikator pengganti seperti prakiraan potensi masa manfaat.

Selain masa manfaat yang berfokus kepada jangka waktu penggunaan, terdapat faktor lain yang juga menentukan masa manfaat, yaitu intensitas pemanfaatan. Biasanya intensitas pemanfaatan ini sangat bergantung pada

karakteristik fisik atau teknologi pada peralatan dan mesin. Pemanfaatan dalam hal ini diukur dengan unit kapasitas atau produksi yang termanfaatkan. Pada saat pelaporan, unit kapasitas atau produksi yang termanfaatkan akan dibandingkan dengan keseluruhan potensi kapasitas atau produksi yang dimiliki suatu aset tetap.

Dengan uraian keadaan di atas terkait nilai aset tetap dan penentuan masa manfaat, Buletin Teknis 18 SAP merumuskan tiga metode penyusutan yang dapat digunakan dalam akuntansi pemerintah. Ketiga rumusan ini memang sudah lazim digunakan pada praktik akuntansi akrual entitas pemerintah.

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

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

b. *Double-declining Method* (Metode Saldo Menurun Berganda)

Pada metode ini penyusutan dihitung dengan mengurangi nilai yang dapat disusutkan dengan akumulasi penyusutan periode sebelumnya. Hasil dari pengurangan tersebut kemudian dikalikan dengan tarif penyusutan. Tarif penyusutan pada metode ini berlaku sebagai berikut.

Lebih lanjut, tarif penyusutan dihitung dengan rumus berikut ini.

$$\text{Penyusutan per periode} = \frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

c. *Unit Production Method* (Metode Unit Produksi)

Metode unit produksi merupakan metode menghitung penyusutan dengan mengurangi nilai yang dapat disusutkan dengan akumulasi penyusutan periode sebelumnya. Hasil dari pengurangan tersebut kemudian dikalikan dengan tarif penyusutan. Tarif penyusutan pada metode ini berlaku sebagai berikut.



$$\text{Tarif penyusutan} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan Total Output}}$$

Buletin Teknis 18 tentang Penyusutan berbasis akrual juga menjelaskan terkait pengelompokan aset tetap berdasarkan sifat ketergantungan fungsi aset dengan aset lainnya. Dalam hal ini aset tetap yang dapat disusutkan dibagi menjadi dua, aset berkelompok dan aset individual. Aset berkelompok dalam hal pengakuan penyusutan menimbulkan beberapa permasalahan sebagai berikut.

1. Secara teknis, suatu aset dapat dikombinasikan penggunaannya dengan aset lain dan tidak menutup kemungkinan aset yang telah ditetapkan sebagai aset berkelompok ternyata dapat dimanfaatkan sebagai aset individual (tidak bergantung pada aset lain). Kondisi tersebut akan mengakibatkan pelanggaran pada pengertian konsumsi manfaat.
2. Apabila masalah pada poin pertama terjadi, maka pengakuan penyusutan akan tidak sesuai dengan manfaat pasti suatu aset yang telah dipastikan sebagai aset berkelompok pada pelaksanaan akuntansi entitas.

Dengan munculnya permasalahan di atas, entitas perlu melakukan beberapa langkah pengelompokan aset yang secara pasti diatur dalam Buletin Teknis 18 tentang Penyusutan berbasis akrual. Dalam hal ini penulis hanya akan berfokus kepada identifikasi aset tetap yang akan dikelompokkan. Langkah identifikasi dilakukan dengan menggunakan kriteria sebagai berikut.

1. Aset tersebut harus diperoleh dalam waktu bersamaan dan memiliki masa manfaat yang sama.
2. Manfaat secara teknis suatu aset sangat bergantung pada aset lain.

3. Perolehan aset dilakukan secara berpasangan sehingga dapat disimpulkan bahwa harga beli aset merupakan harga satu paket (pasangan) aset berkelompok tersebut. Contoh dalam hal ini adalah pengadaan komputer beserta perlengkapan yang menunjang operasi perangkat oleh entitas.
4. Walaupun pemanfaatan suatu aset tidak terlalu bergantung dengan aset lain, namun untuk kemudahan dalam administrasi beberapa jenis aset mungkin dikelompokkan, contohnya seperangkat alat bedah.

Berdasarkan keempat kriteria di atas, aset yang tidak memenuhi kriteria kedua, akan dikelompokkan sebagai aset individual dan diperlukan catatan nilai awal tiap individu aset menggunakan nilai perolehan atau nilai wajar. Kemudian, entitas perlu menyusun daftar terpisah untuk aset individual beserta nilai awal yang telah ditetapkan. Dalam penyusutan aset individual, dijelaskan dalam Buletin Teknis 18 bahwa karena aset tetap milik pemerintah diperoleh bukan untuk tujuan dijual melainkan untuk digunakan sesuai keperluan operasional entitas pemerintah, maka nilai sisa atau residu tidak diakui. Hal ini berlaku untuk aset tetap yang bersifat individual maupun kelompok.

#### **2.4 Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap**

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 menjelaskan bahwa setiap aset yang secara permanen sudah dihentikan penggunaannya dan diperkirakan tidak memiliki manfaat ekonomi pada masa mendatang perlu segera dieleminasi dari neraca. Aset tetap yang kondisinya seperti yang telah dijelaskan di atas dan telah dieliminasi dari neraca perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan (CaLK). Aset tetap yang suatu saat berada pada kondisi yang

mengharuskan penghentian dari penggunaan maka akan membuat aset tetap tersebut tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai (buku) yang tercatat pada saat pelaporan.

Dalam Buletin Teknis 15 tentang Akuntansi aset tetap berbasis akrual dijelaskan bahwa penghentian aset tetap secara permanen hingga menyebabkan posisi aset tersebut dikeluarkan dari neraca memerlukan adanya penetapan dari entitas sesuai ketentuan perundang-undangan pengelolaan BMN/BMD. Sampai penetapan entitas tersebut keluar, unit akuntansi entitas dimungkinkan untuk mencatat jurnal untuk mengeluarkan aset lainnya (yang sebelumnya aset tetap dihentikan) dengan mendebit akun beban apabila masih terdapat sisa nilai aset yang belum disusutkan.

Selain penghentian aset tetap yang secara umum disebabkan karena kondisi rusak berat, dalam akuntansi pemerintah juga dikenal pelepasan aset tetap atau pemindahtanganan. Perundang-undangan pengelolaan BMN/BMD memungkinkan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya termasuk aset tetap dengan cara:

1. Dijual;
2. Dipertukarkan;
3. D hibahkan; atau
4. Dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Apabila terjadi pemindahtanganan, aset tetap terkait harus dikeluarkan dari neraca sesuai dengan yang dijelaskan dalam PSAP nomor 07 Paragraf 77 dan 78. Khusus untuk aset tetap yang dilepaskan melalui penjualan, dapat dikeluarkan dari neraca ketika dokumen syarat seperti dokumen penjualan atau risalah lelang telah

dipenuhi. Penjualan aset tetap memungkinkan entitas mengakui surplus penjualan aset, tidak hanya beban/defisit pelepasan atau penghentian aset seperti jenis transaksi lain.

Buletin Teknis 15 tentang Aset tetap berbasis akrual juga menjelaskan kondisi khusus terkait penghentian dan pelepasan yakni aset tetap yang hilang. Seperti situasi yang menyebabkan penghentian pengakuan aset tetap lain, penetapan aset yang hilang oleh pimpinan entitas harus disertai bukti dukung seperti pengakuan dari pihak berwenang sebelum unit akuntansi melakukan pencatatan jurnal aset tetap hilang. Aset tetap yang hilang dikeluarkan dari neraca dengan mengkredit aset sebesar nilai buku terakhir. Apabila terdapat kemungkinan temuan dimasa mendatang terkait ada atau tidaknya tuntutan ganti rugi, unit akuntansi melakukan reklasifikasi aset tetap hilang menjadi aset lainnya. Setelah ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan dan memastikan terdapat tuntutan ganti rugi yang ditetapkan kepada perorangan tertentu, aset lainnya tersebut perlu direklasifikasi menjadi piutang ganti rugi. Ketika tidak ada penetapan tuntutan ganti rugi, aset lainnya tersebut direklasifikasi menjadi beban.

## **2.5 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap**

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 01 Paragraf 14 menjelaskan bahwa terdapat komponen-komponen yang wajib disajikan oleh entitas dalam laporan keuangan. Komponen tersebut terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial, yang secara rinci terdiri atas bagian berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran;

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
3. Neraca;
4. Laporan Operasional;
5. Laporan Arus Kas;
6. Laporan Perubahan Ekuitas;
7. Catatan atas Laporan Keuangan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 menjelaskan bahwa aset yang disajikan di dalam laporan keuangan sebagai aset tetap adalah aset yang berwujud, memiliki masa manfaat lebih dari 1 tahun, dan digunakan dalam operasional pemerintah atau dilakukan pemanfaatan oleh masyarakat umum. Aset tetap disajikan dalam kelompok-kelompok berikut ini.

- a) tanah;
- b) peralatan dan mesin;
- c) gedung dan bangunan;
- d) jalan, irigasi, dan jaringan;
- e) aset tetap lainnya; dan
- f) konstruksi dalam pengerjaan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 juga menjelaskan bahwa laporan keuangan harus mengungkapkan beberapa komponen untuk masing-masing jenis aset tetap. Komponen yang dimaksud adalah sebagai berikut:

- a) Dasar penilaian nilai aset tercatat (carrying amount);
- b) Rekonsiliasi jumlah yang dicatat pada saat awal dan akhir periode;

c) Informasi penyusutan.

Selain ketiga komponen di atas, hal penting lain yang perlu diungkapkan sebagai informasi tambahan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan bagi pengambil keputusan antara lain eksistensi dan batasan hak milik, kebijakan kapitalisasi aset tetap, pengeluaran untuk aset tetap dalam konstruksi, dan jumlah komitmen untuk akusisi aset tetap.

Untuk kasus dimana terdapat aset tetap memerlukan tahapan penilaian kembali, terdapat hal-hal berikut yang harus diungkapkan:

- a) Dasar peraturan penilaian ulang aset tetap;
- b) Tanggal efektif penilaian kembali;
- c) Pihak penilai independen;
- d) Petunjuk penentuan biaya pengganti; dan
- e) Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 07 dalam paragraf 83 menjelaskan terkait jenis aset tetap dengan kondisi khusus yakni aset bersejarah, perlu diungkapkan secara rinci memuat nama, jenis, kondisi dan lokasi aset dimaksud.