

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Pada bagian ini penulis membahas tentang beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penerapan akuntansi di lingkungan pemerintahan, khususnya terkait akuntansi aset tetap. Tinjauan dari penelitian sebelumnya digunakan penulis untuk memperoleh gambaran penerapan akuntansi pemerintahan dan menambah referensi teori dalam penulisan karya tulis ini.

Penelitian (Sherly Pinatik dkk, 2015) yang berjudul *Analisis Perlakuan Akuntansi Aset Tetap Pada Badan Kepegawaian Dan Diklat (BKD) Kota Manado* bertujuan untuk menganalisis perlakuan akuntansi untuk aset tetap di BKD Manado dengan PP 71 Tahun 2010 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), terutama PSAP 07 tentang Aset Tetap. Metode penelitian yang digunakan adalah metode analisis deskriptif dengan cara membandingkan teori yang peneliti pelajari dengan praktik sehingga dapat ditarik kesimpulan. Hasil dari penelitian ini yaitu dalam perlakuan akuntansi pada entitas BKD Manado atas aset tetap sudah baik. Dalam prakteknya, perolehan aset tetap dilakukan dengan pembelian secara tunai, BKD Manado tidak menyusutkan aset tetapnya secara tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku. BKD Manado juga menghentikan

aset tetap yang tidak digunakan dengan cara menghapuskannya dari neraca dan dipindahkan ke pos aset tetap lainnya. Dalam hal penyajian dan pengungkapan, BKD Manado telah mengungkapkan aset tetap sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Penelitian (Fresly Kornelius Engka dkk, 2017) yang berjudul *Analisis Penerapan PSAP No. 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap Pada Kantor Badan Diklat Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara* bertujuan untuk mengetahui kesesuaian penerapan PSAP Nomor 07 tentang akuntansi aset tetap di Kantor Badan Diklat Provinsi Sulawesi Utara. Metode yang digunakan adalah metode deskriptif analisis. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa Badan Diklat dalam penerapan akuntansi aset tetap yaitu klasifikasi, pengakuan, pengukuran/penilaian, pengeluaran setelah perolehan, penyusutan, penghentian dan pelepasan, dan pengungkapan aset tetap telah sesuai dengan PSAP Nomor 07.

Penelitian (Bambang Pamungkas dkk, 2011) yang berjudul *Evaluasi Aplikasi Sistem Informasi Manajemen Akuntansi Barang Milik Negara (Simak BMN) Kaitannya Dalam Pencatatan Nilai Aset Tetap Pemerintah* bertujuan untuk mengetahui dampak penerapan SIMAK BMN terhadap percepatan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan aset tetap pemerintah dan untuk mengetahui hambatan yang terjadi dalam pelaksanaan prosedur tersebut. Metode penelitian yang digunakan ialah riset kepustakaan dan lapangan melalui wawancara dan observasi. Hasil dari penelitian ini diperoleh dari hasil evaluasi yang menyatakan bahwa aplikasi SIMAK BMN dapat membantu transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan aset tetap pemerintah. Namun demikian, terdapat beberapa kendala

dalam penataan BMN. Kendala tersebut terutama sering terjadinya pemindahan barang yang tidak dilaporkan kepada penanggung jawab ruangan, sehingga mengakibatkan catatan BMN tidak akurat.

Dari tinjauan penelitian terdahulu seperti pemaparan di atas, penulis mendapatkan gambaran bahwa secara garis besar penerapan akuntansi aset tetap sudah sesuai dengan ketentuan. Akan tetapi, penerapan akuntansi aset tetap masih berpotensi adanya kendala dan permasalahan.

2.2 Definisi dan Kriteria Aset Tetap

Mengacu pada PMK Nomor 225/PMK.05/2019 mengenai Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, PSAP Nomor 07, dan PMK Nomor 181/PMK.06/2016 mengenai Penatausahaan Barang Milik Negara, aset tetap didefinisikan sebagai aset berwujud yang memiliki umur manfaat lebih dari satu tahun dengan tujuan untuk dimanfaatkan dan dimaksudkan untuk kegiatan pemerintahan serta untuk digunakan oleh masyarakat.

2.3 Klasifikasi Aset Tetap

Aset tetap pemerintah diklasifikasikan atau dikelompokkan berdasarkan kesamaan fungsi dan sifatnya pada aktivitas operasi entitas dengan berpedoman pada PMK Nomor 225/PMK.05/2019 mengenai Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, PSAP Nomor 07, dan PMK Nomor 181/PMK.06/2016 mengenai Penatausahaan Barang Milik Negara. Aset tetap terbagi menjadi enam klasifikasi yaitu antara lain:

- a. Tanah

Tanah yang diperoleh dengan tujuan untuk digunakan pada kegiatan operasional pemerintah dan tanah tersebut dalam kondisi siap dipakai maka tanah tersebut termasuk dalam klasifikasi aset tetap tanah. Tanah ini digunakan untuk keperluan bangunan, gedung, jalan, irigasi, dan jaringan.

b. Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin yang termasuk aset tetap ialah peralatan dan mesin yang memiliki nilai signifikan dan umur manfaat lebih dari satu tahun dengan kondisi siap pakai, contohnya mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya.

c. Gedung dan Bangunan

Gedung dan bangunan yang tergolong aset tetap ialah gedung dan bangunan yang didapatkan dengan tujuan untuk dipakai pada kegiatan operasional pemerintah serta dengan kondisi siap untuk dipakai. Gedung dan bangunan yang dimaksud meliputi gedung perkantoran, rumah dinas, gudang, bangunan menara, gedung museum, monumen/bangunan bersejarah, bangunan tempat ibadah.

d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Klasifikasi aset tetap berupa jalan, irigasi, dan jaringan haruslah jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun, dimiliki dan dikuasai oleh pemerintah serta pada kondisi yang siap digunakan. Jalan, irigasi dan jaringan digunakan untuk kegiatan pemerintah dan masyarakat. Aset tetap jalan, irigasi dan jaringan tersebut biasanya berupa aset infrastruktur meliputi jalan dan jembatan, instalasi, jaringan dan bangunan air.

e. Aset Tetap Lainnya

Aset tetap yang tidak termasuk ke dalam klasifikasi aset tetap di atas maka diklasifikasikan sebagai aset tetap lainnya dengan syarat diperoleh dan digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah serta dengan kondisi yang siap digunakan.

Menurut PMK Nomor 225/PMK.05/2019 dan PMK Nomor 181/PMK.06/2016, aset tetap yang termasuk ke dalam kelompok aset tetap lainnya yaitu meliputi ikan, hewan, tanaman, koleksi perpustakaan berupa buku dan nonbuku, serta barang bercorak kesenian/kebudayaan. Selain itu, aset tetap yang tergolong ke dalam aset tetap lainnya ialah aset tetap renovasi. Aset tetap renovasi merupakan biaya renovasi yang dikeluarkan untuk aset tetap yang dimiliki entitas dengan syarat memenuhi kapitalisasi aset tersebut.

f. Konstruksi dalam Pengerjaan (KDP)

Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) yang menjadi aset tetap pemerintah yaitu aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan dan saat tanggal laporan keuangan aset tetap tersebut belum selesai seluruhnya. Konstruksi dalam pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, jalan, irigasi, dan jaringan, gedung dan bangunan, dan aset tetap lainnya yang saat perolehan atau pembangunannya belum selesai dan membutuhkan waktu sampai tanggal pelaporan keuangan.

2.4 Prinsip Pengakuan Aset Tetap

Aset tetap diakui saat aset tersebut memiliki nilai manfaat masa depan bagi kegiatan operasional pemerintah, baik secara langsung maupun tidak langsung. Mengacu pada PMK Nomor 225/PMK.05/2019, PSAP Nomor 07, dan PMK Nomor 181/PMK.06/2016, pengakuan aset tetap saat manfaat ekonomi masa depan

dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur secara andal. Keandalan pengakuan suatu aset tetap jika aset tetap sudah diserahkan hak kepemilikannya, sudah diterima dan/ atau pada saat penguasaannya berpindah. Keandalan pengakuan suatu aset tetap jika di dukung dengan bukti perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum, misalnya bukti kepemilikan kendaraan bermotor, sertifikat tanah, dan lain sebagainya. Suatu aset agar diakui sebagai aset tetap harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. memiliki wujud
- b. memiliki umur manfaat lebih dari satu tahun
- c. biaya perolehan aset mampu diukur dengan andal
- d. bukan ditujukan untuk dijual pada operasi normal entitas
- e. diperoleh atau dibangun dengan tujuan untuk digunakan.

Suatu aset tetap jika didapatkan dari hibah/donasi akan diakui saat aset hibah/donasi tersebut diterima atau hak kepemilikannya diperoleh. Sedangkan jika suatu aset tetap didapatkan dari sitaan/rampasan maka akan diakui saat ada keputusan dari instansi yang berwenang. Pengakuan aset tetap dapat berdasarkan jenis transaksinya yaitu:

- a. Perolehan merupakan transaksi perolehan aset tetap hingga aset tersebut siap untuk digunakan.
- b. Pengembangan merupakan transaksi bertambahnya nilai aset tetap yang juga menambah umur manfaat, efisiensi, kapasitas, mutu produksi dan kinerja atau bahkan menurunkan biaya pengoperasian.

- c. Pengurangan merupakan transaksi berkurangnya nilai aset tetap yang disebabkan volume nilai aset tetap menurun dan adanya penyusutan.
- d. Penghentian dan pelepasan merupakan transaksi atas aset tetap yang dihentikan penggunaannya dari penggunaan aktif atau aset tetap tersebut dihentikan secara permanen.

Selanjutnya, menurut PMK Nomor 181/PMK.06/2016 Pasal 40 Ayat (4) terdapat ketentuan pengakuan aset tetap yang dilihat dari nilai satuan minimum kapitalisasi BMN khususnya untuk aset tetap berupa peralatan dan mesin, dan juga gedung dan bangunan. Kapitalisasi BMN yaitu batas nilai minimum untuk tiap-tiap satuan BMN agar dapat disajikan sebagai aset tetap dalam Neraca. Nilai satuan minimum kapitalisasi BMN yang diatur dalam PMK Nomor 181/PMK.06/2016 Pasal 40 meliputi:

- a. Untuk peralatan dan mesin atau aset tetap renovasi peralatan dan mesin nilainya sama dengan atau lebih dari Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah).
- b. Untuk gedung dan bangunan atau aset tetap renovasi gedung dan bangunan nilainya sama dengan atau lebih dari Rp25.000.000 (dua puluh lima juta rupiah).

Selain ketentuan untuk aset tersebut, pada Lampiran V PMK Nomor 181/PMK.06/2016 juga terdapat nilai minimum kapitalisasi untuk pengeluaran alat olahraga yang nilainya sama dengan nilai minimal kapitalisasi peralatan dan mesin, yaitu Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah). Selanjutnya, pada PMK Nomor 181/PMK.06/2016 Pasal 40 Ayat (5) menjelaskan bahwa untuk pengeluaran yang tidak tercakup dalam batasan nilai minimum kapasitas di atas maka akan

diperlakukan sebagai biaya kecuali pengeluaran untuk tanah, jalan/irigasi/jaringan, dan aset tetap lainnya berupa koleksi perpustakaan dan barang bercorak kesenian.

2.5 Pengukuran Aset Tetap

Suatu aset tetap diukur sebesar biaya perolehan aset tersebut, namun jika aset tetap tidak memungkinkan diukur dengan biaya perolehan karena tidak adanya nilai maka aset tetap dapat diukur dan dinilai berdasarkan nilai wajar saat perolehan aset tersebut. Pengukuran aset tetap tersebut harus mengacu kepada kebijakan dan peraturan pemerintah tentang nilai minimum kapitalisasi dari aset tetap tersebut.

Berdasarkan PMK Nomor 181/PMK.06/2016, barang Milik Negara yang berupa aset tetap dan memenuhi nilai satuan minimum aset tetap akan dicantumkan pada Buku Barang Intrakomptabel dan disajikan pada neraca laporan keuangan. Sedangkan, jika suatu aset tetap memiliki nilai perolehan yang lebih rendah dari nilai minimum kapitalisasi maka aset tetap tersebut tidak akan diakui dan disajikan sebagai aset tetap, namun aset tetap tersebut akan diungkapkan dalam laporan keuangan bagian neraca, Catatan Atas Laporan Keuangan, Buku Barang Ekstrakomptabel dan Catatan atas Laporan BMN. Sedangkan, aset tetap yang meliputi tanah, jalan, irigasi dan jaringan secara khusus tidak mempunyai nilai minimum kapitalisasi, sehingga berapapun nilai dari tanah, jalan, irigasi dan jaringan akan tetap dikapitalisasi.

2.6 Penyusutan Aset Tetap

Berdasarkan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 dan PMK Nomor 181/PMK.06/2016, penyusutan didefinisikan sebagai alokasi secara sistematis atas

nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) dalam kurun waktu masa manfaat aset. Semua aset tetap akan mengalami penyusutan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tetap tersebut, terkecuali tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Nilai penyusutan pada setiap periode akan menjadi pengurang nilai aset tetap di neraca dan beban penyusutan di Laporan Operasional.

Aset tetap perlu untuk disusutkan agar aset tetap tersebut dapat disajikan secara wajar dan selaras dengan manfaat ekonominya di laporan keuangan. Selain itu, dengan melakukan penyusutan pada aset tetap maka akan didapatkan potensi Barang Milik Negara dengan cara memprediksi sisa umur manfaat BMN tersebut dengan harapan masih akan didapatkan pada periode selanjutnya. Penyusutan terhadap aset tetap akan memberikan bentuk pendekatan yang logis dan sistematis saat penganggaran belanja pemeliharaan atau modal untuk menambah atau mengganti aset tetap yang sudah ada.

Berdasarkan PSAP Nomor 07, penyusutan aset tetap dapat dilakukan dengan beberapa metode yang sistematis selaras dengan umur manfaat. Metode penyusutan yang dipilih untuk menyusutkan aset tetap harus mampu mengilustrasikan manfaat ekonomi atau bahkan kemungkinan jasa (*service potential*) yang diperoleh pemerintah. Beberapa metode penyusutan aset tetap tersebut yaitu:

- (a) Metode garis lurus (*straight line method*)
- (b) Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*)
- (c) Metode unit produksi (*unit of production method*)

Berdasarkan ketiga metode tersebut, menurut PMK Nomor 225/PMK.05/2019 metode penyusutan aset tetap yang digunakan pemerintah untuk mengetahui nilai depresiasi suatu aset selama umur manfaat ialah metode garis lurus (*straight line method*). Metode garis lurus dipilih karena termasuk metode yang mudah untuk diterapkan, sehingga tidak akan mengganggu perhitungan dan analisis yang dilakukan oleh entitas akuntansi. Dengan metode garis lurus, suatu aset tetap disusutkan dengan nilai yang sama di setiap periodenya dengan rumus penyusutan sebagai berikut:

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

2.7 Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Mengacu pada PMK No. 225/PMK.05/2019, suatu aset tetap akan dikeluarkan dari neraca saat aset tetap tersebut dilepaskan atau dihentikan penggunaannya secara permanen karena tidak memiliki manfaat ekonomi di masa depan. Aset tetap yang telah resmi dilepas dan dihentikan penggunaannya secara permanen serta dikeluarkan dari Neraca akan dicantumkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Sedangkan, aset tetap akan dicantumkan pada pos aset lainnya sejumlah nilai tercatatnya saat aset tetap tersebut telah resmi dihentikan penggunaannya karena tidak memenuhi definisi aset tetap.

Jika aset tetap telah dilakukan pemindahtanganan karena dijual atau dipertukarkan yang mengakibatkan nilai buku aset tetap tersebut belum habis disusutkan maka aset tetap yang bersangkutan harus dilakukan penghentian. Atas hal tersebut akan mengakibatkan selisih harga jual atau pertukarannya dengan nilai

buku aset tetap maka selisih tersebut harus diakui sebagai pendapatan beban dari kegiatan non operasional pada LO. Sedangkan penerimaan kas dari hasil penjualan akan diakui dan dicatat sebagai Pendapatan LRA pada LRA. Selain itu, atas transaksi ini juga harus disajikan pada Laporan Arus Kas sebagai arus kas masuk/keluar atas aktivitas investasi.

2.8 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Mengacu pada PMK No. 225/PMK.05/2019, suatu aset tetap akan disajikan dan diungkapkan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dan harus dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan sesuai dengan format penyajian aset tetap pada neraca yang tertera pada Tabel II.1.

Tabel II.1 Format Penyajian Pos Aset Tetap di Neraca Laporan Keuangan

PEMERINTAH ABC NERACA Per 31 Desember 20XX	
URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
.....	
ASET TETAP	
Tanah	XXX
Peralatan dan Mesin	XXX
Gedung dan Bangunan	XXX
Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX
Kontruksi Dalam Pengerjaan	XXX
Aset Tetap Lainnya	XXX
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	(XXX)
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Sumber: PMK No. 225/PMK.05/2019

Sedangkan, pengungkapan laporan keuangan untuk setiap jenis aset tetap harus memperhatikan dasar penilaian yang digunakan dalam penentuan nilai tercatat (*carrying amount*), jumlah tercatat atas rekonsiliasi saat periode awal dan akhir yang berisikan penambahan, pelepasan, mutasi aset tetap lainnya dan jika terdapat akumulasi penyusutan dan perubahan nilai maka juga harus dicantumkan. Dalam laporan keuangan juga harus mengungkapkan informasi tentang penyusutan yang terdiri dari nilai penyusutan, metode penyusutan, umur manfaat atau tariff penyusutan dan nilai bruto yang dicatat serta akumulasi penyusutan saat periode awal dan akhir. Selain itu, eksistensi dan batasan hak milik aset tetap, kebijakan akuntansi dalam kapitalisasi aset tetap, jumlah pengeluaran dalam pos aset tetap untuk konstruksi, serta jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.