

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Aset Tetap

Aset tetap diartikan sebagai aset berwujud yang memiliki substansi fisik dan digunakan untuk operasi normal suatu entitas, memiliki masa manfaat ekonomi lebih dari satu tahun, tidak digunakan untuk kegiatan investasi dan tidak akan dikonversi menjadi kas dalam satu siklus operasi (Hightower, 2008).

Alibhai et al. (2020) menyebutkan bahwa aset tetap biasa digunakan untuk mendefinisikan aset berwujud yang digunakan untuk kegiatan produksi atau penyediaan barang dan jasa, disewakan kepada pihak lain, dan/atau untuk tujuan administrasi yang memberikan manfaat kepada entitas lebih dari satu periode akuntansi. Sejalan dengan hal tersebut, Flood (2019) mendefinisikan aset tetap sebagai aset berwujud yang digunakan dalam kegiatan produktif tiap-tiap entitas yang akan memberikan keuntungan kepada entitas pelapor untuk periode lebih dari satu tahun.

PSAP Nomor 07 mengartikan aset tetap sebagai aset dengan wujud fisik yang digunakan untuk menunjang kegiatan pemerintah atau digunakan oleh masyarakat secara umum dan memiliki masa manfaat ekonomi lebih dari dua belas bulan atau satu periode akuntansi. Hak atas tanah dan Aset suatu entitas

pemerintah, tetapi digunakan oleh pihak lain tetap menjadi bagian aset tetap pemerintah. Lebih lanjut, aset yang dimaksudkan untuk dikonsumsi sebagai penunjang kegiatan operasional pemerintah, seperti bahan dan perlengkapan tidak menjadi bagian aset tetap.

2.2 Klasifikasi Aset Tetap

Pengklasifikasian Aset Tetap didasarkan pada kesamaan dalam hal penggunaan atau fungsinya dalam mendukung pelaksanaan aktivitas operasi normal suatu entitas. PSAP Nomor 07 mengklasifikasikan aset tetap menjadi enam bagian besar, yaitu sebagai berikut:

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

Sesuai dengan definisi aset tetap sebagaimana dijelaskan pada poin 2.1, setiap aset tetap dapat dikelompokkan ke dalam satu dari ke enam jenis aset tetap apabila aset tetap terkait dimanfaatkan dalam kegiatan operasional entitas. Lingkup klasifikasi peralatan dan mesin yaitu setiap mesin, kendaraan bermotor, inventaris dan berbagai peralatan lain yang dapat dimanfaatkan lebih dari satu periode akuntansi dan mempunyai nilai yang signifikan. Pos aset tetap lainnya digunakan untuk mewadahi aset tetap yang tidak dapat diklasifikasikan ke dalam kelompok tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, serta

jalan, irigasi dan jaringan, namun siap digunakan dan dimaksudkan untuk dimanfaatkan dalam operasional entitas. Pos aset tetap lainnya mencakup tetapi tidak terbatas pada barang kesenian, aset tetap renovasi, hewan, tanaman serta koleksi perpustakaan, baik buku maupun non buku. Sementara itu, klasifikasi konstruksi dalam pengerjaan digunakan untuk menampung aset tetap yang masih dalam tahap pembangunan hingga tanggal pelaporan keuangan.

Lebih lanjut, menurut Buletin Teknis No. 15 tiap-tiap jenis aset tetap kecuali Konstruksi Dalam Pengerjaan dapat diklasifikasikan lebih rinci dengan berdasarkan pada sifat, peruntukan ataupun jenisnya. Aset tetap tanah dibagi ke dalam dua bagian besar sesuai dengan sifat dan peuntukannya, yaitu tanah untuk gedung dan bangunan serta tanah untuk bukan gedung dan bangunan. Namun, pembagian aset tetap tanah ke dalam dua kelompok besar tersebut bukan suatu keharusan. Sehingga pengklasifikasian lebih lanjut atas aset tetap tanah diserahkan kepada entitas bersangkutan dengan berdasar pada rincian informasi yang dibutuhkan. Sementara itu, aset tetap peralatan dan mesin dikelompokkan berdasarkan jenisnya, meliputi alat perkantoran, komputer, alat angkutan (darat, air dan udara), alat komunikasi, alat kedokteran, alat-alat berat, alat bengkel, alat olahraga dan rambu-rambu. Sama halnya dengan peralatan dan mesin, aset tetap gedung dan bangunan dikelompokkan berdasarkan jenisnya, meliputi gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, menara, bangunan bersejarah, gudang, serta gedung museum. Berbeda dengan aset tetap gedung dan bangunan, aset tetap jalan, irigasi dan jaringan dikelompokkan berdasarkan kebutuhan entitas seperti jalan, jembatan,

waduk, jaringan telepon dan lain sebagainya. Sedangkan aset tetap lainnya diklasifikasikan berdasarkan jenisnya, meliputi koleksi perpustakaan/buku dan non buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olahraga, hewan, ikan, tanaman serta aset tetap renovasi.

Lebih lanjut, dalam klasifikasi transaksi keuangan, termasuk didalamnya aset tetap, digunakan bagan akun standar dalam rangka mewujudkan keseragaman dan kemudahan pencatatan transaksi keuangan mulai dari tahap perencanaan hingga pelaporan keuangan. Pada tahun anggaran 2020 kodefikasi segmen akun pada bagan akun standar diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-211/PB/2018. Rincian kode akun untuk aset tetap dimuat dalam *Tabel II.1* sebagaimana dimuat dalam Segmen Akun Neraca Lampiran III Keputusan tersebut.

Tabel II.1 Kodefikasi Segmen Akun

Kode Akun	Uraian Akun
131111	Tanah
132111	Peralatan dan Mesin
133111	Gedung dan Bangunan
134111	Jalan dan Jembatan
134112	Irigasi
134113	Jaringan
135111	Aset Tetap Renovasi
135121	Aset Tetap Lainnya
136111	Konstruksi Dalam Pengerjaan

Sumber: Diolah dari Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-211/PB/2018

2.3 Pengakuan Aset Tetap

Suatu aset dapat diklasifikasikan sebagai aset tetap apabila memiliki substansi fisik (berwujud/*tangible*), memiliki masa manfaat lebih dari satu

tahun, nilai serta biaya perolehan aset terkait dapat diukur secara andal, tidak untuk dijual dan pembangunan atau perolehannya dimaksudkan untuk digunakan dalam kegiatan operasional entitas. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap, aset terkait harus memenuhi semua kriteria tersebut. Apabila salah satu kriteria tersebut tidak terpenuhi, maka aset terkait tidak dapat diakui sebagai aset tetap milik pemerintah. Pengakuan atas aset tetap dilakukan ketika aset tetap telah berpindah penguasaannya, diterima atau diperoleh hak kepemilikannya. Pengakuan untuk tiap-tiap jenis aset tetap sebagai berikut:

1. Tanah

Aset tetap tanah akan andal untuk diakui sebagai aset tetap apabila hak kepemilikan dalam hal ini sertifikat sebagai dokumen sah yang merepresentasikan kepemilikan atas tanah telah diserahkan kepada entitas terkait. Selain itu, suatu aset tanah dapat diakui secara andal sebagai aset tetap apabila penguasaannya telah berpindah kepada entitas terkait. Pengadaan tanah oleh suatu entitas yang direncanakan sejak awal untuk diserahkan kepada pihak lain diakui sebagai persediaan dan tidak dapat diakui sebagai aset tetap tanah.

Seringkali terdapat tanah milik pemerintah yang dikuasai oleh pihak lain ataupun terdapat tanah yang telah digunakan oleh entitas pemerintah namun belum memiliki bukti kepemilikan yang sah atas nama pemerintah, terkait dengan hal tersebut Bultek Nomor 15 telah mengatur pengakuan atas tanah berkaitan dengan kondisi tersebut sebagaimana dijelaskan dalam *Tabel II.2*

Tabel II.2 Pengakuan Atas Tanah Pada Kondisi Tertentu

No.	Kondisi	Pengakuan
1	Belum terdapat bukti kepemilikan yang sah, namun tanah terkait dikuasai/digunakan oleh pemerintah	Dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca dan diungkapkan secara memadai dalam CaLK
2	Dimiliki pemerintah, namun dikuasai/digunakan pihak lain	Tetap dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah dan diungkap secara memadai dalam CaLK bahwa tanah tersebut dikuasai atau digunakan oleh pihak lain
3	Dimiliki suatu entitas pemerintah, namun dikuasai/digunakan oleh entitas pemerintah yang lain	Dicatat dan disajikan pada neraca entitas pemerintah yang mempunyai bukti kepemilikan dan diungkap secara memadai dalam CaLK. Entitas Pemerintah yang menguasai cukup mengungkapkan tanah terkait secara memadai dalam CaLK
4	Tanah dalam sengketa/proses pengadilan:	
	a. Belum terdapat bukti kepemilikan, dikuasai/digunakan oleh pemerintah	Dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan
	b. Belum terdapat bukti kepemilikan tanah yang sah, dikuasai/digunakan pihak lain	
	c. Bukti Kepemilikan tanah ganda, dikuasai/digunakan oleh pemerintah	
	d. Bukti Kepemilikan tanah ganda, dikuasai/digunakan oleh pihak lain	Dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, namun adanya sertifikat ganda harus diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Sumber: Diolah dari Bultek Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua

Tanah yang diperoleh melalui pembelian, baik melalui pembayaran tunai ataupun secara kredit diakui sebagai aset tetap tanah dan diakui sebagai belanja modal pada LRA. Pembelian secara tunai akan mengurangi KUN/D pada neraca, sementara pembelian kredit akan diakui sebagai kewajiban pada neraca. Perolehan tanah melalui hibah maupun donasi akan menambah nilai tanah pada neraca dan diakui sebagai pendapatan pada Laporan Operasional. Tidak hanya melalui pembelian ataupun hibah dan donasi, tanah dapat diperoleh melalui pertukaran aset atau perolehan lainnya yang sah.

2. Peralatan dan Mesin

Sama halnya dengan aset tanah, peralatan dan mesin yang dimaksudkan untuk diserahkan kepada pihak lain dikelompokkan dalam persediaan dan tidak dapat dikategorikan sebagai aset tetap peralatan dan mesin. Pengakuan atas

peralatan dan mesin dilakukan ketika hak atau kepemilikan atas aset tersebut telah berpindah yang ditandai dengan penyerahan BAST ataupun bukti kepemilikan kendaraan untuk kendaraan bermotor. Peralatan dan mesin yang didapatkan melalui pembangunan dapat diperoleh melalui swakelola ataupun kontrak konstruksi.

3. Gedung dan Bangunan

Bukti kepemilikan atau penguasaan suatu gedung dan bangunan yang dapat dijadikan sebagai dasar pengakuan gedung dan bangunan yaitu berupa akta jual beli atau BAST. Jika entitas terkait belum memperoleh bukti kepemilikan secara hukum disebabkan proses administrasi, maka pengakuan atas gedung dan bangunan dapat dilakukan ketika terdapat pemindahan penguasaan atas gedung dan bangunan terkait, seperti pembayaran yang telah dilakukan.

4. Jalan, Irigasi dan Jaringan

Pengakuan atas jalan, irigasi dan jaringan dilakukan pada saat aset telah diterima atau diperoleh hak kepemilikannya ataupun ketika aset tersebut telah dikuasai dan siap digunakan untuk kegiatan operasi pemerintah. Pengakuan atas aset yang termasuk dalam kelompok aset ini dilakukan tanpa memperhatikan nilai minimum kapitalisasi. Dengan kata lain, setiap perolehan aset tetap dalam bentuk jalan, irigasi dan jaringan akan dikapitalisasi sebagai nilai jalan, irigasi dan jaringan.

5. Aset Tetap Lainnya

Aset yang termasuk dalam kelompok aset tetap lainnya diakui pada saat aset telah diterima, diperoleh hak miliknya atau telah dikuasai dan siap digunakan.

6. Konstruksi dalam Pengerjaan

Aset berwujud diakui sebagai bagian dari konstruksi dalam pengerjaan apabila manfaat ekonomi masa depan atas aset dalam tahap pengerjaan tersebut besar kemungkinan akan diperoleh oleh entitas terkait. Untuk dapat diakui sebagai bagian aset tetap KDP, suatu aset dalam tahap pengerjaan tersebut harus memiliki biaya perolehan yang dapat diukur secara andal.

2.4 Pengukuran Aset Tetap

Pengukuran aset tetap didasarkan pada biaya perolehan yang dikeluarkan oleh pemerintah sampai dengan aset tetap tersebut siap untuk digunakan. Ketika penilaian dengan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka nilai wajar aset tetap dapat digunakan sebagai dasar pengukuran. Pengukuran biaya perolehan aset tetap yang diperoleh melalui konstruksi ataupun pembangunan sendiri dapat menggunakan transaksi yang dilakukan oleh pihak eksternal dalam hal pembelian bahan baku, tenaga kerja, serta biaya lainnya yang diperlukan dalam kegiatan konstruksi. Sementara itu, biaya perolehan atas aset tetap yang diperoleh melalui swakelola dapat didasarkan pada semua biaya yang dikeluarkan dalam rangka pembangunan aset tetap terkait, baik biaya langsung, maupun biaya tidak langsung. Untuk aset tetap tanah, honor panitia pengadaan ataupun perjalanan dinas terkait perolehan tanah tersebut menjadi bagian dari harga perolehan. Lebih rinci, biaya perolehan untuk tiap-tiap jenis aset dapat dilihat pada *Tabel II.3*.

Tabel II.3 Rincian Biaya Perolehan Aset Tetap

Jenis Aset Tetap	Biaya Perolehan
Tanah	Harga pembelian/pembebasan tanah, biaya pengurusan sertifikat, biaya pematangan, pengukuran, penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan sampai tanah tersebut siap digunakan. Biaya peningkatan bukti kepemilikan tanah. Biaya atas penyelesaian sengketa tanah (biaya pengadilan dan pengacara) tidak dikapitalisasi
Peralatan dan Mesin	Harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, dan biaya langsung lainnya hingga aset peralatan dan mesin siap digunakan.
Gedung dan Bangunan	Biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya, termasuk IMB, notaris, dan pajak untuk perolehan Swakelola. Nilai kontrak, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, dan pajak untuk perolehan Kontrak.
Jalan, Irigasi dan Bangunan	Biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, biaya pengosongan, pajak, kontrak konstruksi dan pembongkaran untuk Kontrak. Biaya bahan baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan, pajak dan pembongkaran untuk Swakelola.
Aset Tetap Lainnya	Nilai kontrak, biaya perencanaan dan pengawasan, pajak, dan biaya perizinan untuk Kontrak. Biaya bahan baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, pajak, dan jasa konsultan untuk Swakelola.
Konstruksi Dalam Pengerjaan	Biaya bahan baku, upah tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan biaya perizinan, biaya pengosongan dan pembongkaran bangunan untuk perolehan melalui Swakelola. Untuk perolehan melalui kontrak meliputi termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian pekerjaan, kewajiban yang masih harus dibayar pada tanggal pelaporan, dan pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga terkait dengan pelaksanaan kontrak konstruksi

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

2.5 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Setiap aset tetap disajikan dalam neraca pada kelompok aset, dalam hal ini pos aset tetap, sejumlah biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan aset tetap, kecuali aset tetap tanah dan konstruksi dalam pengerjaan yang tidak disusutkan. Dengan demikian, aset tetap tanah dan konstruksi dalam pengerjaan disajikan sesuai dengan biaya perolehannya. Beban penyusutan untuk kelompok aset tetap selain tanah dan KDP disajikan dalam Laporan Operasional.

Dalam CaLK untuk setiap kelompok aset tetap diungkapkan dasar penilaian dalam penentuan nilai tercatat aset tetap, kebijakan akuntansi dalam kapitalisasi, rekonsiliasi nilai tercatat aset tetap, baik awal ataupun akhir periode. Rekonsiliasi nilai tercatat tersebut menunjukkan nilai penambahan,

perolehan melalui pembelian atau pembangunan yang direkonsiliasi dengan total belanja modal, pengurangan dan setiap perubahan nilai lainnya. Dalam CaLK diungkapkan informasi terkait dengan penyusutan aset tetap yang memuat nilai penyusutan, masa manfaat, metode dan nilai tercatat bruto serta akumulasi penyusutan aset tetap, baik awal maupun akhir periode. Pada aset tetap KDP, dalam CaLK diungkapkan nilai kontrak, sumber pembiayaan dan rincian kontrak KDP yang memuat jangka waktu penyelesaian sekaligus tingkat penyelesaiannya pada tanggal neraca. Lebih lanjut, diungkapkan dalam CaLK jumlah biaya yang telah dibayarkan, uang muka dan jumlah retensi sampai dengan tanggal neraca.

Nilai minimum kapitalisasi untuk kelompok aset tetap peralatan dan mesin yaitu sebesar Rp1.000.000 dan gedung dan bangunan sebesar Rp25.000.000. Besaran minimum kapitalisasi tidak diperlukan untuk kelompok aset tetap tanah, JIJ, KDP dan aset tetap lainnya seperti koleksi perpustakaan dan barang bercorak kesenian.

Pada kelompok aset tetap lainnya berupa hewan, tanaman, serta buku perpustakaan dilakukan penghapusan ketika sudah tidak dapat digunakan ataupun mati dan tidak dilakukan penyusutan atas aset tersebut. Metode penyusutan yang digunakan oleh pemerintah sebagaimana disebutkan dalam PMK Nomor 234/PMK.05/2020 adalah metode garis lurus (*straight line method*) tanpa memperhitungkan nilai sisa aset terkait. Salah satu alasan pemilihan metode garis lurus tanpa residu adalah kemudahan dalam perhitungannya, dengan demikian mempermudah entitas dalam melakukan

analisis. Melalui metode ini besaran tarif penyusutan untuk setiap periode memiliki nilai yang sama. Formula dalam perhitungan besaran nilai penyusutan adalah:

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