

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Ketentuan Pengklasifikasian Aset Tetap**

Aset tetap dalam PSAP Nomor 07 dinyatakan sebagai aset yang berwujud dengan masa manfaat tidak kurang dari satu tahun untuk dimanfaatkan dan dipergunakan dalam rangka penyelenggaraan kegiatan pemerintah maupun digunakan oleh masyarakat. Aset tetap ini harus dapat diukur dengan satuan uang. Aset tetap berbeda dengan aset lancar. Selain wujud kedua aset tersebut yang berbeda, aset lancar ditatausahakan dan diawasi saat penggunaannya. Untuk aset tetap, pengawasan dan penatausahaan aset tetap dilakukan sejak perolehan hingga penghapusan. Adapun karakteristik aset tetap sebagai berikut.

1. Masa manfaat di atas satu tahun.
2. Berwujud
3. Biaya perolehan diukur dengan andal.
4. Tidak untuk dijual.
5. Dibangun dan diperoleh untuk digunakan.

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan fungsinya. PSAP Nomor 07 dan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 mengklasifikasikan aset tetap menjadi enam kelompok, antara lain.

1. Tanah

Aset tetap berupa tanah siap pakai yang didapatkan untuk digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintahan.

2. Peralatan dan Mesin

Aset tetap siap pakai berupa mesin, alat elektronik, kendaraan bermotor, dan segala inventaris kantor yang berumur di atas satu tahun dengan nilai yang signifikan untuk dimanfaatkan dalam aktivitas operasional pemerintahan.

3. Gedung dan Bangunan

Aset tetap siap pakai berupa gedung dan bangunan yang dibangun dan dimaksudkan untuk digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintahan.

4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Aset tetap siap pakai berupa jalan, irigasi, dan jaringan yang didirikan dan dimiliki oleh pemerintah untuk menyelenggarakan kegiatan operasional pemerintahan dengan maksud memberikan manfaat kepada masyarakat.

5. Aset Tetap Lainnya

Aset tetap siap pakai yang tidak dapat diklasifikasikan ke golongan aset tetap pada nomor 1 – 4. Aset tetap ini dimiliki dan dimaksudkan untuk menyelenggarakan kegiatan operasional pemerintahan.

6. Konstruksi dalam Pengerjaan

Aset tetap seperti pada nomor 1 – 4 yang pada tanggal pelaporan keuangan masih berada dalam fase pembangunan dan belum rampung.

## **2.2 Ketentuan Pengakuan pada Aset Tetap**

Aset tetap dapat diakui jika menghasilkan manfaat ekonomi di masa mendatang yang dapat diukur dengan andal. Manfaat ekonomi yang dihasilkan dapat berupa pendapatan, pengefisienan belanja pemerintah, dan penerimaan risiko. Untuk menjaga keandalan tersebut, aset tetap yang diakui haruslah telah dipindahtangankan dan diterima oleh entitas pemerintahan terkait. Pemindahtanganan yang mampu diandalkan apabila aset telah dikuasai secara hukum dan dipindahkan hak kepemilikannya. Apabila aset tetap diperoleh melalui hibah, aset tersebut akan diakui saat sudah diterima dan hak kepemilikan berpindah. Untuk aset tetap yang didapatkan melalui proses sitaan, pengakuannya dilakukan ketika telah tersedia keputusan instansi yang memiliki kekuatan hukum tetap.

Selain berdasarkan perpindahan kepemilikannya, pengakuan aset tetap juga dapat dibedakan berdasarkan transaksinya. Proses transaksi tersebut dapat dibedakan menjadi:

1. perolehan yang merupakan kegiatan mendapatkan aset tetap hingga siap untuk digunakan;
2. pengembangan yang merupakan kegiatan meningkatkan nilai aset tetap seperti peningkatan pada efisiensi, masa manfaat, mutu produksi, kapasitas, kinerja, dan pengefisienan biaya pengoperasian;
3. pengurangan yang merupakan peristiwa penurunan nilai pada aset tetap akibat adanya pengurangan nilai/volume dan penyusutan; dan

4. penghentian dan pelepasan yang merupakan peristiwa pemberhentian dari penggunaan operasional ataupun pemberhentian secara permanen.

Tidak semua biaya dapat dikapitalisasi ke nilai aset tetap. Menurut PMK Nomor 225/PMK.05/2019 dan PSAP Nomor 07, aset tetap tanah, jalan, irigasi, dan jaringan tidak memiliki nilai minimum kapitalisasi. Artinya, nilai Rp1,00 pun dapat dikapitalisasi ke aset tetap terkait. Berbeda halnya dengan nilai batasan kapitalisasi pada PMK 181/PMK.06/2016 mengenai penatausahaan BMN yang mengatur nilai kapitalisasi pada gedung, bangunan, peralatan, dan mesin. Gedung, bangunan, dan aset tetap renovasi (ATR) haruslah memiliki nilai minimal Rp25.000.000,00 agar dapat dikapitalisasi ke aset tetap terkait, sedangkan peralatan dan mesin (per satuan) membutuhkan nilai minimal sebesar Rp1.000.000,00. Akibat dari nilai perolehan yang lebih rendah dari batas minimal kapitalisasi adalah nilai tersebut tidak diakui dan disajikan sebagai aset tetap. Nilai tersebut akan disajikan dan diungkapkan dalam CaLK dan Catatan atas Laporan BMN.

### **2.3 Ketentuan Pengukuran pada Aset Tetap**

Menurut PSAP Nomor 07, penilaian pada aset tetap didasarkan pada biaya perolehan. Dalam hal biaya perolehan aset tetap tidak dapat digunakan untuk penilaian, pengukuran nilai aset tetap diukur berdasarkan nilai wajar. Biaya perolehan merupakan uang atau imbalan lain yang dibayarkan untuk mendapatkan suatu aset sampai dengan siap pakai. Biaya perolehan pada aset tetap memperhatikan dua hal, yaitu harga pembelian (termasuk biaya konstruksi) dan biaya lainnya yang bisa diatribusikan. Nilai wajar merupakan nilai wajar tukar aset

dalam penyelesaian liabilitas antar pihak saat nilai perolehannya tidak dapat diidentifikasi.

## **2.4 Ketentuan Penilaian Awal pada Aset Tetap**

Penilaian awal pada aset tetap haruslah diukur berdasarkan biaya perolehan atau nilai wajar. Bagi entitas yang menyusun neraca baru/awal, nilai aset tetap yang dicatat adalah sebesar nilai wajar pada waktu penyusunan neraca. Untuk periode selanjutnya, aset tetap yang baru dibeli dicatat sesuai biaya perolehan atau nilai wajar apabila biaya perolehan tidak diketahui.

### **2.4.1 Komponen Biaya**

Biaya perolehan merupakan penjumlahan dari harga saat pembelian atau biaya konstruksinya dengan biaya lain yang dapat secara langsung diatribusikan dalam mendapatkan aset tetap yang siap pakai. Harga pembelian/biaya konstruksi dapat dikurangi dengan diskon/potongan, bila ada. Terkait dengan aset tetap yang diadakan secara swakelola, prinsip penghitungannya sama dengan pengadaan aset tetap yang dibeli. Biaya umum dan administrasi tidak termasuk bagian biaya perolehan aset tetap selama biaya tersebut tidak bisa diatribusikan atau membawa ke kondisi siap pakai. Biaya pra produksi atau permulaan bukan biaya perolehan, kecuali biaya tersebut dapat membawa ke kondisi siap pakai.

### **2.4.2 Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP)**

Aset tetap yang pada tanggal pelaporan keuangan masih berada dalam fase pembangunan dan belum rampung diatur secara rinci dalam PSAP Nomor 08. KDP yang siap pakai akan direklasifikasikan dalam salah satu akun pada pos aset tetap.

### **2.4.3 Perolehan Secara Gabungan**

Peristiwa ini terjadi apabila aset tetap didapatkan secara gabungan. Harga gabungan tersebut dialokasikan berdasarkan persentase nilai wajar tiap-tiap aset tersebut.

#### **2.4.4 Pertukaran Aset**

Aktivitas ini dilakukan saat terjadi pertukaran aset dengan pihak lain. Biaya yang diukur didasarkan pada nilai wajar atas aset yang dilepas yang telah dilakukan penyesuaian dengan kas atau setara kas yang diserahkan.

#### **2.4.5 Aset Donasi**

Perolehan aset tetap tanpa syarat (donasi) dicatat sesuai nilai wajarnya. Aset donasi harus dicatat dengan andal berdasarkan akta hibah (bukti perpindahan kepemilikan). Perolehan ini akan dicatat sebagai pendapatan operasional.

### **2.5 Ketentuan Pengeluaran Setelah Perolehan pada Aset Tetap**

Kas yang dikeluarkan untuk membiayai perpanjangan masa manfaat yang memberikan manfaat ekonomi pada masa mendatang haruslah dikapitalisasikan pada nilai aset tetap yang bersangkutan. Nilai kapitalisasi ini sebagaimana disebutkan pada uraian subbab 2.2. Nilai kapitalisasi ini haruslah diterapkan dengan konsisten dan diungkapkan pada CaLK.

### **2.6 Ketentuan Penyusutan dan Revaluasi pada Aset Tetap**

Aset tetap disajikan dan diungkapkan sebesar biaya perolehan yang telah dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Dalam keadaan tertentu, aset tetap dapat dinilai kembali sehingga aset tetap disajikan sesuai dengan nilai penyesuaian pada akun ekuitas dan akun aset tersebut.

#### **2.6.1 Penyusutan pada Aset Tetap**

Penyusutan merupakan pengurang nilai pada aset tetap yang telah dialokasikan secara sistematis berdasarkan nilai tercatat aset tetap selama masa manfaat yang dimiliki oleh aset tetap tersebut. Jumlah penyusutan aset tetap selama masa manfaatnya diungkapkan melalui akun akumulasi penyusutan aset tetap yang disajikan sebagai pengurang nilai aset tetap pada neraca. Kontra akun dari akumulasi penyusutan aset tetap tercatat dalam akun beban penyusutan yang disajikan dalam laporan operasional.

Selain menyajikan aset tetap pada nilai wajar, penyusutan juga dilakukan dalam rangka mengetahui apakah BMN terkait layak untuk dipertahankan dan menambah beban pemeliharaan atautkah sudah harus membeli dan/atau menambah aset tetap tersebut. Penyusutan yang tertib dan sesuai dapat berperan sebagai informasi mengenai sisa potensi ekonomi BMN sepanjang masa manfaatnya. Khusus untuk aset tetap berupa tanah dan KDP tidak perlu proses penyusutan. Selain tanah dan KDP, terdapat pula aset tetap yang tidak disusutkan. Aset tetap tersebut antara lain:

1. Aset Tetap dalam Renovasi (ATR) tanah;
2. ATR yang tidak meningkatkan masa manfaat;
3. aset tetap kondisi rusak berat yang sudah diusulkan kepada Pengguna Barang atau Pengelola Barang untuk dipindahtangankan, dimusnahkan, atau dihapuskan; dan
4. aset tetap yang berdasarkan dokumen sumbernya telah dinyatakan hilang serta diusulkan kepada Pengguna Barang atau Pengelola Barang untuk dihapuskan.

Dalam melakukan penyusutan, entitas perlu memilih metode yang paling sesuai dan mencerminkan aliran manfaat ekonomi yang dihasilkan oleh aset tetap.

Pemilihan metode penyusutan ini didasarkan pada karakteristik dan sifat aset tetap tersebut. Peninjauan secara berkala terhadap penyusutan harus dilakukan dan perlu penyesuaian jika terdapat selisih yang besar dari estimasi sebelumnya. Metode yang dapat digunakan oleh entitas sebagai berikut.

### 1. Metode Garis Lurus

Metode penghitungan penyusutan dan amortisasi yang dihitung dengan membagi biaya aset dengan jumlah tahun yang diharapkan akan digunakan.

$$\text{Penyusutan Tiap Periode} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Masa Manfaat Aset Tetap}}$$

### 2. Metode Unit Produksi

Metode ini mengalokasikan biaya aset tetap berdasarkan penggunaannya. Metode unit produksi dihitung dengan membagi biaya peralatan dengan produksi selama masa manfaat yang diharapkan. Biaya penyusutan dapat diperoleh melalui perkalian rasio biaya peralatan terhadap produksi selama masa manfaat dengan output aset untuk tahun tersebut.

$$\begin{aligned} \text{Penyusutan Tiap Periode} &= \\ & (\text{Nilai yang dapat disusutkan} - \text{Akumulasi penyusutan periode sebelumnya}) \times \\ & \text{Tarif Penyusutan}^* \\ \text{Tarif Penyusutan}^* &= \frac{1}{\text{Masa Manfaat}} \times 100\% \times 2 \end{aligned}$$

### 3. Metode Saldo Menurun Berganda

Metode ini dihitung dengan mengalikan nilai buku aset dengan tarif penyusutan menurut metode garis lurus dikali 2. Artinya, nilai aset disusutkan dua kali lipat dari tarif yang dilakukan dengan metode garis lurus. Namun, bukan berarti beban penyusutan juga akan semakin tinggi. Aset akan terdepresiasi dengan jumlah yang sama dan biaya tersebut akan dibebankan lebih tinggi pada tahun-tahun awal

sedangkan beban penyusutan akan lebih rendah di tahun-tahun berikutnya dibandingkan dengan metode penyusutan garis lurus.

Dalam praktiknya, PMK No. 65/PMK.06/2017 menyatakan bahwa alokasi penyusutan aset tetap dilakukan tanpa memperhitungkan nilai residunya. PMK tersebut juga menjelaskan bahwa metode penyusutan yang dapat digunakan oleh entitas adalah metode garis lurus. Terkait masa manfaat aset tetap dapat dilihat pada uraian berikut.

*Penyusutan Tiap Periode = Produksi pada Periode Berjalan x Tarif Penyusutan\**

$$\text{Tarif Penyusutan}^* = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan Total Output}}$$

### **2.6.2 Revaluasi pada Aset Tetap**

Penilaian kembali pada aset tetap pada hakikatnya tidak diperbolehkan. Ketentuan tersebut mengacu pada SAP yang menyatakan bahwa penilaian aset tetap didasarkan pada biaya perolehan (biaya pertukaran). Namun, apabila terdapat ketentuan dari pemerintah yang secara nasional berlaku untuk melakukan revaluasi terhadap aset tetap, revaluasi dapat dilakukan. Revaluasi ini harus dinyatakan dalam laporan keuangan dan pengaruh dari adanya revaluasi terhadap keuangan entitas juga harus diungkapkan. Selisih hasil revaluasi akan dibukukan pada ekuitas suatu entitas.

### **2.7 Ketentuan Penghentian dan Pelepasan pada Aset Tetap**

Berdasarkan PSAP Nomor 07, aset tetap dapat dikeluarkan dari Neraca karena penghentian penggunaan secara permanen, pelepasan, dan tidak mendatangkan manfaat ekonomi. Aset tetap tersebut harus diungkapkan ke dalam CaLK. Khusus untuk aset tetap yang tidak digunakan secara aktif oleh entitas dan tidak sesuai

dengan definisi aset tetap, aset tersebut dapat dialihkan ke pos aset lainnya berdasarkan nilai bukunya.

Ketika terjadi pemindahtanganan atau penukaran dengan penjualan yang nilai tercatatnya belum disusutkan secara menyeluruh, pendapatan/beban akan timbul pada transaksi tersebut. Pendapatan/beban yang merupakan selisih harga tukar ini akan mempengaruhi LO di sisi kegiatan non operasional. Selain itu, akun pendapatan akan mempengaruhi LRA dan LAK karena ada aliran kas masuk.

## **2.8 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap pada Laporan Keuangan**

Laporan keuangan satker merupakan wadah untuk mengetahui posisi keuangan satker. Kondisi dan posisi aset tetap dapat diketahui melalui laporan keuangan ini. Oleh karena itu, PMK No. 225/PMK.05/2019 menjabarkan mengenai tiap-tiap aset tetap yang diungkapkan melalui laporan keuangan dengan berisi informasi antara lain:

1. dasar penilaian dalam menentukan nilai tercatat;
2. rekonsiliasi jumlah pada awal dan akhir periode yang mengungkapkan mutasi aset tetap lainnya, akumulasi penyusutan, perubahan nilai, pelepasan, dan penambahan aset tetap;
3. informasi mengenai pertukaran aset tetap, seperti pihak yang terkait, jenis aset tetap yang diterima dan/atau diserahkan beserta nilainya, jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran aset tetap;
4. hal lain berupa ketentuan kapitalisasi aset tetap, keberadaan dan batasan hak milik, jumlah komitmen dalam rangka proses akuisisi aset tetap, dan jumlah pengeluaran pos aset tetap pada bagian konstruksi; dan

5. informasi terkait penyusutan, seperti masa manfaat, nilai yang telah disusutkan, metode yang dipilih, nilai bruto aset tetap, dan akumulasi penyusutan saat awal dan akhir periode akuntansi.

Tabel II.1 Neraca Menurut PMK Nomor 225/PMK.05/2019

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
.....	
ASET TETAP	
Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	(xxx)
Aset Lainnya	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Sumber: PMK Nomor 225/PMK.05/2019