

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Definisi Aset Tetap Gedung dan Bangunan**

Aset tetap menurut PSAK (2004) adalah aset yang berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dengan dibangun terlebih dahulu yang digunakan dalam operasi perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Sedangkan pengertian aset tetap menurut Ikatan Akuntansi Indonesia adalah aset tetap berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai dengan dibangun terlebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan tidak dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan normal perusahaan dan mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Dari definisi – definisi diatas dapat diambil kesimpulannya bahwa aset tetap adalah suatu harta atau sumber daya yang berwujud yang dimiliki oleh perusahaan, digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan dan tidak dimaksud untuk diperjual belikan perusahaan. (Jurnal Entrepreneur, 2021)

Berdasarkan PP 71 tahun 2010, Gedung dan Bangunan adalah yang mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Menurut undang – undang nomor 28 tahun 2002 tentang bangunan gedung, bangunan gedung yaitu kondisi wujud fisik hasil dari pekerjaan konstruksi yang akan menyatu dengan tempat kediamannya, sebagiannya yang berada diatas dan didalam tanah atau di air, yang berfungsi untuk digunakan sebagai tempat masyarakat melakukan kegiatannya, baik itu seperti tempat tinggal, kegiatan

keagamaan, usaha, sosial maupun budaya dan kegiatan yang khusus lainnya. Gedung dan bangunan ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan gedung dan bangunan yang ada di atasnya dan untuk tanah yang diperoleh dapat dimaksud untuk dimasukkan dalam kelompok tanah.

## **2.2. Klasifikasi Aset Tetap Gedung dan Bangunan**

Dalam PSAP, aset tetap yang ada di neraca diklasifikasikan menjadi enam akun sebagaimana dirinci dalam penjelasan berikut ini:

### **a. Tanah**

Tanah yang dikelompokkan dalam aset tetap adalah tanah yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum dan dalam kondisi siap digunakan. Tanah yang digunakan untuk bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan tetap dicatat sebagai tanah yang terpisah dari aset tetap yang dibangun di atas tanah tersebut

### **b. Peralatan dan mesin**

Peralatan dan mesin yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum dan dalam kondisi siap digunakan. Aset tetap yang dapat diklasifikasikan dalam peralatan dan mesin mencakup antara lain alat berat, alat angkutan, alat bengkel, alat ukur, alat kedokteran, alat persenjataan, alat eksplorasi dan alat pertanian dan unit peralatan proses produksi.

### **c. Gedung dan Bangunan**

Gedung dan bangunan yang dikelompokkan dalam aset tetap adalah gedung dan bangunan yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum dan dalam kondisi siap digunakan. Termasuk dalam jenis gedung dan bangunan seperti bangunan gedung, monumen, bangunan menara dan rambu – rambu.

d. Jalan, Irigasi dan Jaringan

Jalan, irigasi dan jaringan dikelompokkan dalam aset tetap adalah jalan, irigasi dan jaringan yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum dan dalam kondisi siap digunakan.

e. Aset Tetap Lainnya

Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, tetapi memenuhi definisi aset tetap dan aset tetap lainnya dapat meliputi koleksi buku dan bercorak seni atau budaya.

f. Konstruksi dalam Pengerjaan

Konstruksi tersebut mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan, yang pada tanggal neraca belum selesai dibangun seluruhnya. Konstruksi dalam pengerjaan ini akan dibahas lebih lanjut dalam modul akuntansi Konstruksi dalam pengerjaan, sehingga dalam modul ini tidak dibahas secara khusus. (Gedung Bangunan, 2015)

Gedung dan bangunan dapat diklasifikasikan menurut jenisnya, seperti gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, menara, monumen atau bangunan sejarah, gedung dan gedung museum.

Gedung bertingkat pada dasarnya terdiri dari komponen bangunan fisik, komponen penunjang utama yang berupa *mechanical engineering* (lift, instalasi listrik beserta generator, dan sarana pendingin *Air Conditioning*) dan penunjang lain seperti air dan telepon. Dari masing – masing komponen mempunyai masa manfaat yang berbeda, sehingga umur penyusutannya berbeda serta pola pemeliharaan juga berbeda. Perbedaan masa manfaat dan pola pemeliharaan menyebabkan diperlukannya sub-akun pencatatan yang berbeda untuk masing – masing komponen gedung bertingkat, misalnya menjadi sebagai berikut:

- a) Gedung
- b) Bangunan fisik
- c) Taman, Jalan, dan Tempat Parkir, Pagar
- d) Instalasi AC
- e) Instalasi Listrik dan Generator
- f) Lift Penyediaan Air, Saluran Air Bersih dan Air Limbah
- g) Saluran Telepon

Disarankan agar akuntansi pengakuan gedung bertingkat diperinci sedemikian rupa, sehingga setidaknya terdapat perincian per masing – masing komponen bangunan yang mempunyai umur masa manfaat yang sama. Dan untuk perincian tersebut dapat diperoleh dalam dokumen penawaran yang menjadi dasar kontak konstruksi pekerjaan borongan bangunan. (Gedung Bangunan, 2015)

### **2.3. Pengakuan Aset Tetap Gedung dan Bangunan**

Sesuai dengan klasifikasi aset tetap, suatu aset tetap dapat diakui sebagai aset tetap apabila berwujud dan memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a) Mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun atau 12 bulan
- b) Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal
- c) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas
- d) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan

Pemerintah mengakui suatu aset tetap tersebut apabila aset tetap tersebut telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya, dan atau pada saat penguasanya berpindah. Oleh karena itu, apabila belum ada bukti bahwa suatu aset dimiliki oleh suatu entitas maka aset tetap tersebut belum dapat dicantumkan di neraca. Prinsip pengakuan aset tetap pada saat aset tetap ini dimiliki atau dikuasai berlaku untuk seluruh jenis aset tetap, baik yang diperoleh secara individual atau gabungan, maupun yang diperoleh pembelian, pembangunan swakelola, pertukaran rampasan atau dari hibah. (Kebijakan Akuntansi Aset Tetap, 2020)

### **2.4. Pengakuan Gedung dan Bangunan**

Dalam PSAP 07 paragraf 15 menyatakan bahwa “aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Berwujud
- b. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 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 dan dipakai

Dengan demikian, untuk dapat diakui sebagai Gedung dan Bangunan, maka gedung dan bangunan harus berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, dan tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal entitas yang diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan. Pengakuan gedung dan bangunan harus dipisahkan dengan tanah dimana gedung dan bangunan tersebut didirikan. Gedung dan bangunan yang dibangun oleh pemerintah, namun dengan maksud akan diserahkan kepada masyarakat, seperti rumah yang akan diserahkan kepada para transmigrans, maka rumah tersebut tidak dapat dikelompokkan sebagai gedung dan bangunan melainkan disajikan sebagai "Persediaan". Gedung dan bangunan diakui pada saat gedung dan bangunan telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap dipakai. Hal tersebut sesuai dengan PSAP 07 paragraf 18 yang menyatakan bahwa Pengakuan aset tetap akan sangat andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.

Pada saat pengakuan gedung dan bangunan akan lebih dapat diandalkan apabila terdapat bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan atau penguasaan secara hukum, misalnya akte jual beli atau bukti tanda serah terima. Apabila perolehan gedung dan bangunan belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian gedung kantor yang masih harus diselesaikan proses jual beli (akta) dan bukti kepemilikannya di instansi berwenang, maka gedung dan bangunan

tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas gedung dan bangunan tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan penguasaan atas bangunan. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Basis Akrua, 2014)

Perolehan gedung dan bangunan dapat melalui pembelian, pembangunan atau tukar – menukar dan hibah. Perolehan melalui pembelian dapat dilakukan dengan pembelian tunai, kredit atau angsuran. Sedangkan perolehan melalui pembangunan dapat dilakukan dengan membangun sendiri (swakelola) dan melalui kontak konstruksi.

Untuk perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian tunai diakui sebagai penambah nilai dan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah pada neraca. Dalam rangka penyajiannya perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian tunai diakui sebagai belanja modal. Perolehan peralatan dan mesin melalui hibah atau donasi diakui sebagai penambah nilai gedung dan bangunan pada neraca sebagai pendapatan LO serta untuk perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian kredit diakui sebagai penambah nilai peralatan dan mesin sebagai kewajiban pada neraca. (Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Bebas Basis Akrua, 2021)

Pada dasarnya pengakuan gedung dan bangunan harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Jika biaya perolehan per satuan gedung dan bangunan kurang dari nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap, maka entitas mengakui atau mencatat perolehan gedung dan bangunan sebagai beban operasional dan oleh karena itu tidak

menyajikannya pada lembar muka neraca. Namun, entitas tetap mengungkapkan perolehan gedung dan bangunan tersebut dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

## **2.5. Pengukuran Aset Tetap Gedung dan Bangunan**

Menurut SAP, aset tetap yang diperoleh atau dibangun secara swakelola dinilai dengan biaya perolehan. Sedangkan yang dimaksud dengan biaya perolehan adalah jumlah biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tetap sampai dengan aset tetap tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk digunakan. Hal ini dapat diimplementasikan pada aset tetap yang dibeli atau dibangun secara swakelola. Aset tetap yang tidak diketahui bisa dibilang nilai wajar yang artinya nilai tukar aset tetap dengan kondisi yang sejenis di pasaran pada saat penilaian. Dan aset tetap yang berasal dari hibah yang tidak diketahui harga perolehannya, pemerintah dapat menggunakan nilai wajar pada saat perolehan.

Komponen biaya yang dapat dimasukkan sebagai biaya perolehan suatu aset tetap terdiri dari:

- a) Harga beli
- b) Bea impor
- c) Biaya persiapan tempat
- d) Biaya pengiriman awal dan biaya simpan dan bongkar muat
- e) Biaya pemasangan
- f) Biaya professional
- g) Biaya konstruksi (biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya yang lainnya yang terjadi



berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut). (Gedung Bangunan, 2015)

Sedangkan yang tidak termasuk dalam komponen biaya aset tetap adalah sebagai berikut:

- a) Biaya administrasi dan biaya umum lainnya sepanjang biaya tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan aset atau, membawa aset ke kondisi kerjanya
- b) Biaya permulaan (*start-up cost*) dan pra – produksi serupa kecuali biaya tersebut perlu untuk membawa aset ke kondisi kerjanya.

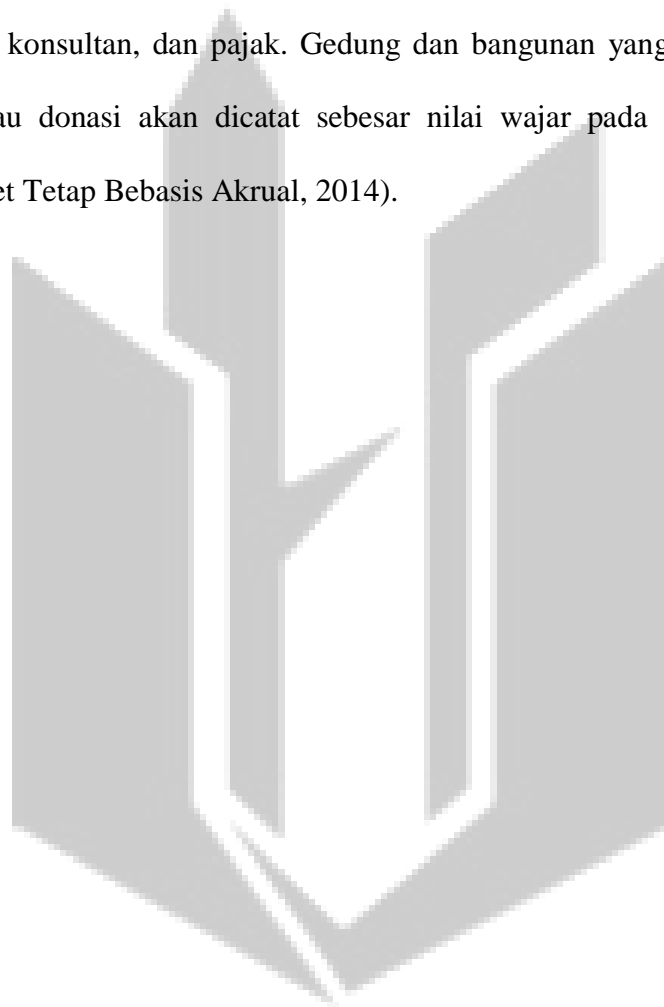
## **2.6. Pengukuran Gedung dan Bangunan**

Menurut PSAP 07 paragraf 20 menyatakan bahwa “Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan, apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan”.

Berdasarkan PSAP tersebut, maka gedung dan bangunan dinilai dengan biaya perolehan yang meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai sudah siap pakai. Biaya tersebut antara lain seperti harga pembelian, termasuk biaya pengurusan IMB, notaris dan pajak. Apabila penilaian gedung dan bangunan dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Biaya perolehan gedung dan bangunan yang dibangun dengan cara swakelola meliputi 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 yang tidak berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut seperti pengurusan IMB, notaris, dan pajak. Sementara itu, gedung dan bangunan yang dibangun melalui kontrak konstruksi, biaya perolehan meliputi nilai kontrak, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, dan pajak. Gedung dan bangunan yang diperoleh dari sumbangan atau donasi akan dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akumulasi, 2014).



## 2.7. Penyajian dan Pengungkapan Gedung dan Bangunan

Sesuai dengan yang ada di PSAP 07 paragraf 52, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Selanjutnya di PSAP 07 yang paragraf 58 menyatakan bahwa selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Dengan demikian gedung dan bangunan disajikan berdasarkan biaya peolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Selain itu di dalam Catatan Atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat gedung dan bangunan.
- b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan gedung dan bangunan.
- c) Rekonsiliasi nilai tercatat gedung dan bangunan pada awal dan akhir periode yang menunjukkan seperti:
  1. Penambahan (pembelian, hibah, reklasifikasi, dari konstruksi dalam pengerjaan, pertukaran aset dan lainnya).
  2. Perolehan yang berasal dari pembelian atau pembangunan yang direkonsiliasi dengan total belanja modal untuk gedung dan bangunan.
  3. Pengurangan (penjualan, hibah atau donasi, pertukaran aset dan lainnya).
  4. Perubahan nilai jika ada
- d) Informasi penyusutan gedung dan bangunan yang meliputi nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan

yang digunakan, serta nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode. (Jurnal Entrepreneur, 2021)

## **2.8. Pengeluaran setelah Perolehan Awal Aset Tetap**

Setelah pada saat aset diperoleh, pemerintah masih melakukan pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan aset, sedangkan pengeluaran tersebut dapat berupa biaya pemeliharaan ataupun biaya renovasi. Pengeluaran yang dapat memberikan manfaat lebih dari satu tahun (memperpanjang manfaat aset tersebut dari yang direncanakan semula atau peningkatan kapasitas, mutu produksi atau peningkatan kerja) disebut dengan pengeluaran modal (*capital expenditure*) sedangkan pengeluaran yang memberikan manfaat kurang dari satu tahun (termasuk dalam pengeluaran untuk mempertahankan kondisi aset tetap) disebut dengan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

Terdapat perbedaan antara *capital expenditure* dan *revenue expenditure* selain dari adanya penambahan manfaat aset atau tidak, juga dapat dilihat dari besarnya jumlah pengeluaran. Misalnya, sebuah pembelian inventaris perusahaan berupa jam dinding seharga RP30.000 dan harus dicatat sebagai pengeluaran untuk aset tetap karena jam dinding tersebut dapat digunakan lebih dari satu tahun. Akan tetapi, nilainya yang kecil tidak mungkin mencatat dan memperlakukan biaya tersebut seperti biaya perolehan aset yang besar. Untuk itu pemerintah harus menentukan batasan pengeluaran untuk memperoleh aset tetap yang dapat disebut juga dengan *capitalization threshold* (nilai satuan minimum kapitalisasi aset). Di dalam Standar Akuntansi Pemerintah tidak menentukan besarnya *capitalization*

*threshold* ini tetapi memberikan kebebasan kepada masing – masing esntitas untuk menentukan sendiri. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akreal, 2014)

### **2.9. Pengakuan Pengeluaran setelah Perolehan Awal**

Pengeluaran setelah perolehan awal dapat diakui sebagai pengeluaran modal (*capital expenditure*) dan atau sebagai pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*). Kapitalisasi setelah perolehan awal aset tetap dilakukan terhadap biaya – biaya lain yang dikeluarkan setelah pengadaan awal yang dapat memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kerja.

Namun, sebaliknya pengeluaran – pengeluaran yang tidak memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar tidak memberi masa manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi atau peningkatanh kerja yang diperlukan sebagai beban (*expanse/revenue expenditure*). (Gedung Bangunan, 2015)

### **2.10. Pengukuran Pengeluaran setelah Perolehan Awal**

Pengeluaran – pengeluaran yang dikapitalisasi diukur sebesar jumlah biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kerja aset yang bersangkutan. Pengeluaran yang dikapitalisasi dapat berupa pengembangan dan penggantian utama. Disini pengembangan maksudnya adalah peningkatan aset tetap karena meningkatnya manfaat aset tetap tersebut. Biaya pengembangan ini

akan menambah harga perolehan aset tetap yang bersangkutan, sedangkan penggantian utama adalah memperbarui bagian aset tetap, dimana biaya penggantian utama ini akan dikapitalisasi dengan cara mengurangi nilai bagian yang diganti dari harga aset tetap yang semula dan menambahkan biaya penggantian. (Kebijakan Akuntansi Aset Tetap, 2020)

Didalam proses kapitalisasi biaya pada aset tetap diterapkan kebijakan mengenai Nilai Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap (*capitalization threshold*) yang mengatur batas minimum pengeluaran yang dapat ditambahkan ke dalam nilai tercatat aset tetap. Aset tetap yang nilai perolehannya di bawah Nilai Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap tersebut diakui sebagai beban pada Laporan Operasional sehingga tidak disajikan dalam neraca (*on face*). Transaksi tersebut diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan dan dicatat pada Laporan Barang Milik Negara atau Laporan Barang Milik Negara/Daerah.

Pengeluaran setelah perolehan awal atas aset tetap yang karena bentuknya atau lokasi penggunaannya memiliki resiko penurunan nilai dan kuantitas yang mengakibatkan ketidakpastian perolehan potensi ekonomik di masa depan tidak dikapitalisasi, melainkan diperlakukan sebagai beban pemeliharaan (*expense*). Misalnya, dari kasus tersebut adalah pengeluaran untuk memulihkan kembali fungsi tanggul lumpur yang ada di Sidoarjo, tanggul pemecah gelombang, dan tanggul penahan lahar di lereng gunung merapi. (Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua, 2021)

### 2.11. Pertukaran Aset Tetap

Dalam rangka memenuhi kebutuhan terhadap aset tetap tertentu biasanya pemerintah melakukan pembelian atau pengadaan. Namun, karena adanya alasan tidak tersedianya dana dan untuk efisiensi, pemerintah dapat memperoleh suatu aset tetap melalui mekanisme pertukaran (tukar guling).

Pertukaran atau tukar menukar adalah pengalihan aset tetap dari suatu entitas kepada entitas lain mengacu pada ketentuan perundang – undangan yang mengatur Barang Milik Negara atau Daerah (BMN/BMD). Berdasarkan ketentuan tersebut, pertukaran aset tetap dapat dilakukan antara Pemerintah Pusat dengan Pemerintah Daerah, atau antar Pemerintah Daerah dan antara Pemerintah dengan pihak lain, dengan menerima penggantian dalam bentuk barang, sekurang – kurangnya dengan nilai yang seimbang.

Adapun beberapa alasan yang menyebabkan pemerintah perlu melakukan pertukaran yaitu:

- a) Adanya aset tetap berupa tanah dan bangunan yang lokasinya tidak sesuai dengan tata ruang atau tata kota
- b) Adanya aset tetap yang tidak dimanfaatkan secara optimal
- c) Upaya penyatuan aset tetap yang lokasinya terpencar
- d) Pelaksanaan rencana strategis Pemerintah
- e) Adanya aset tetap selain tanah dan atau bangunan yang sudah usang
- f) Tidak tersedia dana dalam APBN untuk pengadaan baru

Didalam PSAP 07 paragraf 42 menyatakan bahwa “suatu aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagai aset tetap yang tidak serupa

atau aset lainnya”. Akan tetapi, pelaksanaan pertukaran aset atau bagian aset tersebut mengacu pada ketentuan perundang – undangan yang mengatur mengenai pengelolaan BMN atau BMD. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014)

### **2.12. Pengakuan Aset Tetap Hasil Pertukaran**

Suatu aset tetap hasil penukaran dapat diakui apabila kepemilikan atas aset telah berpindah dan nilai perolehan aset tetap hasil pertukaran tersebut dapat diukur dengan andal. Pertukaran aset tetap dituangkan dalam Berita Acara Serah Terima (BAST). Berdasarkan BAST tersebut, pengguna barang menerbitkan Surat Keputusan (SK) penghapusan terhadap aset yang diserahkan sedangkan, pada BAST dan SK Penghapusan pengelola atau pengguna barang mengeluarkan aset tersebut dari neraca maupun dari daftar barang dan membukukan aset tetap pengganti. (Gedung Bangunan, 2015)

### **2.13. Pengukuran Aset Tetap Hasil Pertukaran**

Dalam PSAP 07 paragraf 42 dinyatakan bahwa “biaya dari pos semacam itu diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas dan kewajiban yang ditransfer atau diserahkan. Terhadap aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang serupa, yang memiliki manfaat yang sama dan memiliki nilai wajar yang sama, maka aset yang baru diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) aset yang dilepas.

Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa aset tetap yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama. Dalam hal aset tetap yang dipertukarkan nilainya lebih tinggi daripada aset



tetap pengganti dan terdapat kas yang diterima, maka kas tersebut diakui sebagai Pendapatan Laporan Realisasi Anggaran dan Pendapatan Laporan Operasional. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014)

#### **2.14. Penyajian dan pengungkapan Aset Tetap Hasil Pertukaran**

Didalam hal terjadi pertukaran aset tetap, maka setidaknya harus diungkapkan sebagai berikut:

- a) Pihak yang melakukan pertukaran aset tetap
- b) Jenis aset tetap yang diserahkan dan nilainya
- c) Jenis aset tetap yang diterima beserta nilainya
- d) Jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran aset tetap

#### **2.15. Renovasi Aset Tetap**

Suatu satuan kerja (pada K/L atau SKPD) dapat melakukan perbaikan atau renovasi aset tetap yang dimiliki dan dikuasainya. Renovasi tersebut dapat dilakukan terhadap semua barang milik dalam kelompok aset tetap, namun demikian renovasi terhadap akun tanah dan akun aset tetap lainnya jarang sekali ditemukan. Apabila aset tetap yang dimiliki atau dikuasai suatu K/L atau SKPD direnovasi dan memenuhi kriteria kapitalisasi aset tetap, maka renovasi tersebut umumnya dicatat dengan menambah nilai perolehan aset tetap yang bersangkutan. Hal tersebut telah sesuai dengan paragraf 49 PSAP 07, yaitu Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

Namun demikian, dalam aset tetap yang direnovasi tersebut memenuhi kriteria kapitalisasi dan bukan milik suatu satuan kerja atau SKPD, maka renovasi tersebut dicatat sebagai aset tetap lainnya. Sedangkan biaya yang akan dikeluarkan untuk melakukan renovasi umumnya adalah belanja modal aset terkait, dan biaya perawatan sehari – hari untuk mempertahankan suatu aset tetap dalam kondisi normalnya termasuk di dalamnya pengeluaran untuk suku cadang yang merupakan pengeluaran yang substansinya adalah kegiatan pemeliharaan dan tidak dikapitalisasi meskipun nilainya signifikan. (Akuntansi Aset Tetap Bebasis Akrua, 2014)

Berdasarkan obyeknya, renovasi aset tetap di lingkungan satuan kerja K/L atau SKPD dapat dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis yaitu:

1. Renovasi aset tetap milik sendiri
2. Renovasi aset tetap bukan milik – dalam lingkup entitas pelaporan
3. Renovasi aset tetap bukan milik – diluar lingkup entitas pelaporan

#### **A. Renovasi Aset Tetap Milik Sendiri**

Renovasi aset tetap milik sendiri merupakan suatu perbaikan aset tetap di lingkungan satuan kerja K/L atau SKPD yang sudah memenuhi syarat kapitalisasi. Renovasi semacam ini akan dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset tetap tersebut dan apabila samapai dengan pada tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahkan, maka akan dicatat sebagai KDP.

#### **B. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik – Dalam Lingkup Entitas Pelaporan**

Renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik suatu satuan kerja atau SKPD yang memenuhi syarat kapitalisasi namun masih dalam satu entitas pelaporan. Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

1. Renovasi aset tetap milik satuan kerja lain dalam satu K/L
2. Renovasi aset tetap milik satuan kerja K/L lain
3. Renovasi aset tetap milik UPTD lain dalam satu SKPD
4. Renovasi aset tetap milik SKPD lain

Renovasi yang seperti diatas, pada satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait karena kepemilikan aset tetap tersebut ada pada pihak lain. Jika, renovasi tersebut apabila telah selesai dilakukan sebelum tanggal pelaporan akan dibukukan sebagai aset tetap lainnya aset renovasi dan disajikan di neraca sebagai kelompok aset tetap. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai dalam pengerjaan atau sudah selesai dalam pengerjaannya namun belum diserahkan terimakan, maka akan dicatat sebagai konstruksi dalam pengerjaan.

Pada akhir tahun anggaran, aset renovasi ini telah diserahkan kepada pemilik dan mekanisme penyerahannya mengikuti peraturan yang telah berlaku. Jika dokumen sumber penyerahan tersebut telah diterbitkan maka aset tetap tersebut dikeluarkan dari neraca dan satuan kerja K/L atau SKPD yang melakukan renovasi terhadap aset tersebut tetap akan mencatat sebagai Aset Tetap Lainnya – Aset Renovasi. (Kebijakan Akuntansi Aset Tetap, 2020)

### **C. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik – Diluar Entitas Pelaporan**

Pada renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik suatu satuan kerja K/L atau SKPD, di luar entitas pelaporan yang memenuhi syarat kapitalisasi. Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

1. Renovasi aset tetap milik pemerintah lainnya
2. Renovasi aset tetap milik pihak lain, selain pemerintah (swasta, BUMN atau BUMD, yayasan dan lain – lain.

Untuk renovasi semacam ini, pengakuan dan pelaporannya serupa dengan renovasi aset tetap bukan milik dalam lingkup entitas pelaporan sebagaimana yang telah disebutkan dalam butir 2 diatas, yaitu bahwa pada satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait karena kepemilikan aset tetap tersebut ada pada pihak lain. Apabila renovasi aset tetap tersebut telah selesai dilakukan sebelum tanggal pelaporan, maka transaksi renovasi akan dibukukan sebagai aset tetap lainnya – aset renovasi dan disajikan di neraca sebagai kelompok aset tetap. Sedangkan, sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahkan terimakan, maka akan dicatat sebagai KDP

Pada akhir masa perjanjian pinjam pakai atau sewa, aset renovasi yang telah diserahkan pada pemilik dan mekanisme penyerahannya sesuai ketentuan yang berlaku. Apabila dokumen sumber penyerahan tersebut telah diterbitkan maka aset tetap renovasi tersebut dikeluarkan dari neraca satuan kerja K/L atau SKPD pemilik akan mencatat dan menambahkannya sebagai aset tetap terkait. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014)

## **2.16. Penghentian Penggunaan dan Pelepasan Aset Tetap**

### **A. Penghentian Penggunaan Aset Tetap**

Aset tetap diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah atau untuk dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Namun demikian, pada saatnya suatu aset tetap dapat dihentikan dari penggunaannya apabila suatu aset tetap tidak dapat digunakan karena sudah ketinggalan zaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin lama semakin berkembang, rusak berat, tidak sesuai dengan Rencana Umum Tata Ruang (RUTR), atau masa kegunaannya telah berakhir maka aset tetap tersebut hakikatnya tidak lagi memiliki masa manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. (Gedung Bangunan, 2015)

Aset tetap yang tidak digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah, dengan kata lain dihentikan dari penggunaan aktif, maka tidak memenuhi kriteria dan tidak dapat dikelompokkan sebagai aset tetap. Hal tersebut sesuai dengan PSAP 07 paragraf 79 yang menyatakan bahwa aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Pada saat dokumen sumber untuk mengeluarkan aset tetap tersebut dari neraca telah diperoleh, maka aset tetap yang telah direklasifikasi menjadi aset tetap lainnya tersebut dikeluarkan dari neraca. Dan aset tetap yang secara permanen dihentikan penggunaannya karena tidak lagi memiliki masa manfaat ekonomi di masa yang akan datang seperti rusak berat, maka aset tetap tersebut dikeluarkan dari neraca. Demikian hal ini sesuai dengan PSAP 07 paragraf 77

dan 78 yang menyatakan bahwa suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau nilai aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada masa manfaat ekonomi masa yang akan datang (PSAP 07 paragraf 77). Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (PSAP 07 paragraf 78).

Dan aset tetap yang secara permanen dihentikan penggunaannya, maka akan dikeluarkan dari neraca pada saat ada penetapan dari entitas sesuai dengan ketentuan perundang – undangan di bidang pengelolaan BMN atau BMD. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014)

#### **A. Pelepasan Aset Tetap**

Pelepasan aset tetap di lingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindah tanganan yang sesuai dengan ketentuan perundang – undangan di bidang pengelolaan BMN atau BMD yang di dalamnya termasuk aset tetap dengan cara:

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

Apabila suatu, aset tetap dilepaskan karena dipindah tangankan, maka aset tetap yang bersangkutan harus dikeluarkan dari neraca, karena sudah sesuai dengan PSAP 07 paragraf 77 dan 78. Aset tetap yang dilepaskan melalui penjualan, dikeluarkan dari neraca pada saat diterbitkan risalah lelang atau dokumen penjualan sesuai dengan ketentuan ketentuan undang – undang yang

berlaku. Namun, untuk aset tetap yang dihibahkan akan dikeluarkan dari neraca pada saat telah diterbitkan berita acara serah terima hibah oleh entitas sebagai tindak lanjut persetujuan hibah.

Aset tetap yang dipindah tangankan melalui mekanisme penyertaan modal negara atau daerah akan dikeluarkan dari neraca pada saat diterbitkan penetapan penyertaan modal negara atau daerah. Pada dasarnya dalam hal pelepasan aset tetap merupakan akibat dari pemindah tanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku aset tetap yang bersangkutan habis disusutkan, makaselisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku aset tetap terkait diperlakukan sebagai surplus atau defisit penjualan dan pertukaran aset non lancar dan disajikan pada Laporan Operasional (LO). Penerimaan kas akibat penjualan akan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan Laporan Realisasi Anggaran (LRA).

Apabila pelepasan suatu aset tetap akibat dari proses pemindah tanganan berupa hibah atau penyertaan modal negara atau daerah, maka akun aset tetap dikurangkan dari pembukuan sebesar nilai buku dan disisi lain diakui adanya beban hibah, diakui adanya investasi jika menjadi penyertaan modal negara dan daerah. (Kebijakan Akuntansi Aset Tetap, 2020)

#### **B. Aset Tetap Hilang**

Aset tetap yang hilang harus dikeluarkan dari neraca setelah diterbitkannya penetapan oleh pimpinan entitas yang bersangkutan berdasarkan keterangan dari pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang – undangan. Terhadap aset tetap yang hilang tersebut , sesuai dengan peraturan perundang –

undangan maka perlu dilakukan proses untuk mengetahui apakah terdapat unsur kelalaian sehingga mengakibatkan adanya tuntutan ganti rugi.

Aset tetap hilang yang dikeluarkan dari neraca sebesar nilai buku dan jika terjadi perbedaan waktu antara penetapan aset hilang dengan penetapan ada atau tidaknya tuntutan ganti rugi, maka pada saat aset tetap telah dinyatakan hilang entitas melakukan reklasifikasi aset tetap hilang menjadi aset tetap lainnya (aset tetap hilang yang masih dalam proses tuntutan ganti rugi). Selanjutnya, apabila berdasarkan ketentuan perundang – undangan dipastikan terdapat tuntutan ganti rugi kepada perorangan tertentu, maka aset lainnya tersebut direklasifikasi menjadi piutang tuntutan ganti rugi. Di dalam hal yang tidak terdapat tuntutan ganti rugi, maka aset tetap lainnya tersebut direklasifikasi menjadi beban. (Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua, 2021)

### **2.17. Reklasifikasi Aset Tetap**

Suatu aset tetap yang dihentikan atau dihapuskan, sebagaimana yang telah dijelaskan pada bab diatas tidak memenuhi definisi aset tetap. Namun demikian, aset tersebut belum dapat dikeluarkan dari neraca karena proses penghentian yang lebih dikenal sebagai pemindah tangan dan penghapusan masih berlangsung. Dengan kata lain, dimana dokumen sumber untuk melakukan penghapusan bukuan belum juga diterbitkan. Di dalam paragraf 79 PSAP 07 mengatur bahwa aset dengan kondisi demikian harus dipindahkan dari aset tetap ke aset lainnya.

Pada saat pemindahan kelompok aset tetap ke aset lainnya dalam akuntansi disebut sebagai reklasifikasi aset dan yang dimaksud dengan reklasifikasi aset adalah perpindahan suatu akun dari satu pos ke pos yang lain dalam bagian akun



standar. Dalam reklasifikasi aset tetap ke aset tetap lainnya dapat dilakukan sepanjang waktu, tidak tergantung pada periode laporan. Dokumen sumber yang digunakan sebagai dasar reklasifikasi aset tetap ke aset tetap lainnya adalah penetapan dari entitas yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang – undangan di bidang pengelolaan BMN atau BMD. (Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua, 2014)

### **2.18. Koreksi Aset Tetap**

Menurut PSAP 10 paragraf 4 menyatakan bahwa “koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi agar akun atau pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya. Adapun beberapa jenis koreksi yang dibagi menjadi dua bagian yaitu koreksi sistemik dan koreksi non sistemik. Dari sisi transaksi, koreksi mencakup transaksi anggaran maupun transaksi finansial dan jika dari sisi periodenya, koreksi dapat dibedakan menjadi koreksi untuk tahun berjalan. Apabila ada koreksi periode lalu pada saat laporan keuangan periode terkait belum diterbitkan dan koreksi periode lalu pada saat laporan keuangan periode terkait telah diterbitkan yang sudah termasuk dalam lingkup koreksi adalah temuan pemeriksaan yang diharuskan untuk dikoreksi.

Koreksi tersebut dilakukan oleh satuan kerja yang bersangkutan dan dilaporkan secara berjenjang atau beruntut, sampai dengan kantor pusat K/L atau pemerintah daerah. Sering kali untuk mengejar waktu penyampaian laporan keuangan koreksi dilakukan secara sentralistik di kantor pusat K/L atau pemerintah daerah, dan kemudian baru di distribusikan pada entitas akuntansi di bawahnya untuk melakukan penyesuaian.

Dengan koreksi aset tetap tersebut, aset tetap dapat dilakukan dengan menambah atau mengurangi akun aset tetap yang bersangkutan. Koreksi aset tetap ini dapat dilakukan kapan saja, dan tidak tergantung pada periode pelaporan atau waktu penyusunan pelaporan, namun pada umumnya koreksi aset tetap dilakukan pada saat ditemukan kesalahan yang mendasar. (Gedung Bangunan, 2015)

### **2.19. Aset Tetap di Luar Negeri**

Dalam kebijakan umum pemerintah menegaskan bahwa penyelenggaraan terjadinya hubungan luar negeri dan pelaksanaan politik luar negeri merupakan salah satu komponen utama dalam memperjuangkan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI). Interaksi yang diciptakan Indonesia dengan Negara-negara tetangga dan Negara-negara sahabat harus bersifat kondusif agar tetap dapat memajukan sikap saling pengertian dan menghormati di antara masyarakat bangsa-bangsa.

Seluruh kegiatan dalam hubungan antar bangsa dan antar negara pada hakikatnya antara lain dilakukan oleh Kementerian Luar Negeri melalui hubungan diplomasi yang pada intinya merupakan usaha memelihara hubungan antar negara. Diplomasi secara formal dilakukan baik oleh korps perwakilan diplomatik maupun oleh korps perwakilan konsuler. Pembukaan hubungan diplomatik juga merupakan suatu upaya konkrit untuk mempererat hubungan dan kerja sama dengan negara – negara lain yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat di kedua negara. Untuk tujuan tersebut, maka Pemerintah Indonesia saat ini telah memiliki sebanyak 191 perwakilan yang terdiri dari Kedutaan Besar, Perutusan Tetap untuk PBB di New York dan Jenewa dan Konsulat Jenderal serta

Konsul kehormatan. Untuk melaksanakan kegiatan di luar negeri tersebut tentunya diperlukan sarana dan prasarana yang memadai antara lain wisma, kantor perwakilan, kendaraan serta aset tetap lainnya. Sebagaimana wisma atau kantor perwakilan tersebut sudah dimiliki sendiri atau menjadi aset negara Republik Indonesia dan masih ada sebagian lainnya yang masih menyewa. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014)

## **2.20. Hubungan Antara Belanja dan Perolehan Aset Tetap**

### **A. Jenis Belanja**

Pada lima belas tahun yang lalu atau sekitar tahun 2006, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan tentang buletin teknis 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah. Tujuan dari penerbitan teknik belanja tersebut adalah untuk menyikapi adanya ketidaksesuaian dalam penganggaran dan pelaporan keuangan pemerintahan, antara lain pengeluaran untuk pembelian aset tetap yang dianggarkan dalam Belanja Barang, pengeluaran untuk pemeliharaan rutin yang dianggarkan dalam Belanja Modal, atau bantuan untuk masyarakat yang dianggarkan dalam Belanja Modal. Dengan melalui penerbitan teknis belanja 04 diharapkan adanya kesesuaian penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan pelaporan dan berdasarkan buletin teknis belanja tersebut diharapkan agar perolehan aset tetap yang akan digunakan dalam kegiatan pemerintahan dianggarkan dalam Belanja Modal.

Didalam suatu belanja dapat dikategorikan sebagai Belanja Modal jika:

- a. Pengeluaran tersebut mengakibatkan adanya perolehan aset tetap atau aset lainnya yang menambah aset pemerintah

- b. Pengeluaran tersebut melebihi batasan minimal kapitalisasi aset tetap atau aset lainnya yang telah ditetapkan oleh pemerintah
- c. Perolehan aset tetap tersebut diniatkan bukan untuk dijual atau diserahkan ke masyarakat atau pihak lainnya

Namun, di dalam situasi yang bisa disebut ideal akan terdapat kesesuaian antara Belanja Modal sebagai akun anggaran dengan Aset Tetap sebagai akun finansial, dengan demikian, dalam hal yang terjadi kontradiksi antara akun anggaran dengan akun finansial, maka akuntansi akan menggunakan prinsip substansi mengungguli bentuk formal (*substance over form*).

#### **B. Sumber Belanja**

Dalam praktik hubungan antar pemerintahan, dapat terjadi perolehan suatu aset tetap dibiayai oleh 2 (dua) sumber yang berbeda, misalnya pembangunan sekola yang dibiayai oleh APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara) dan APBD (Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah). Pencatatan aset tetap di neraca tergantung pada maksud penggunaan pihak – pihak yang membiayai kegiatan tersebut dan apabila pemerintah pusat berniat menyerahkan sekolah tersebut kepada pemerintah daerah, maka pemerintah pusat tidak mencatat aset tetap tersebut di neraca dan tidak menganggarkan dalam belanja modal. Aset tetap atau gedung sekolah tersebut dicatat di neraca pemerintah daerah dan nilai yang dicatat adalah sebesar nilai yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah (APBD) Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, ditambah dengan nilai (APBN) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara apabila sudah ada surat serah

terima antara pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. (Akuntansi Aset Tetap Bebas Akrua, 2014).

