

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintah Daerah

Kebijakan Akuntansi erat kaitannya dengan pilar-pilar akuntansi yang telah dianut serta dipilih sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) untuk diimplementasikan pada penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Dalam Jurnal Organisasi dan Manajemen, kebijakan akuntansi pemerintah daerah berisi bagian-bagian pokok dari Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang diuraikan dalam penetapan suatu metode akuntansi, baik dalam pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan (Mulyani, 2011). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa kebijakan akuntansi merupakan suatu panduan operasional akuntansi bagi fungsi-fungsi akuntansi di setiap organisasi perangkat daerah.

Kebijakan akuntansi pemerintah daerah dimulai dengan diterbitkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Selanjutnya, pemerintah membentuk KSAP (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan) yang bertugas Menyusun konsep pra-PP tentang Standar Akuntansi Pemerintah berwujud PP No. 71 Tahun 2010. Tiga tahun setelahnya, Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia mencetuskan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 64 Tahun

2013 tentang penerapan standar akuntansi pemerintahan yang berbasis akrual pada pemerintah daerah.

2.1.1 Basis Akrual

Secara umum, akuntansi berbasis akrual adalah suatu metode pencatatan yang dilakukan saat suatu transaksi telah terjadi walaupun kas belum diterima. Pencatatan akuntansi berbasis akrual memiliki perbedaan dengan pencatatan berbasis kas karena basis kas merupakan pencatatan yang dilakukan hanya pada saat terdapat pengeluaran atau penerimaan kas.

Pada BAB II Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual, pasal 4 ayat 1 memaparkan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual. SAP berbasis akrual tersebut dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. Pasal 7 menjelaskan bahwa implementasi SAP berbasis akrual sebagaimana yang telah dijelaskan dalam pasal 4 ayat 1 dapat dilaksanakan secara berproses dengan cara mengimplementasikan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi implementasi SAP Berbasis akrual.

Penerapan akuntansi pemerintah daerah berbasis akrual dimulai pada tahun 2014. Panduan akuntansi untuk kepentingan penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah tertuang dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah yang terdiri dari pedoman Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah, pedoman Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD) dan Bagan Akun Standar (BAS). Selanjutnya, peraturan tersebut menjadi

dasar yang harus dilaksanakan oleh pemerintah daerah baik kabupaten/kota dan provinsi dalam penyusunan laporan keuangan yang berbasis akrual.

2.1.2 Sistem Akuntansi Pemerintah (SAP) dan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD)

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah diungkapkan secara rinci bahwa Sistem Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah berbagai tata cara pelaksanaan baik secara terkomputerisasi maupun manual dari kegiatan pengumpulan data sampai dengan pengikhtisaran pelaporan keuangan. Sementara itu, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD) adalah suatu sistem akuntansi yang di dalamnya terdapat metode pencatatan, penggolongan, penafsiran, peringkasan transaksi atau kejadian keuangan dan laporan keuangan dalam rangka pelaksanaan APBD, yang dilakukan dalam berbagai pedoman akuntansi yang sudah diterima secara umum (Halim, 2004). Berdasarkan dua penjelasan mengenai pengertian Sistem Akuntansi Daerah tersebut, dapat disimpulkan bahwa sistem akuntansi daerah adalah suatu susunan tata cara atau prosedur yang prosesnya dimulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran hingga laporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban aktualisasi APBD.

2.2 Laporan Keuangan

Standar Akuntansi Keuangan menjelaskan bahwa laporan keuangan adalah proses pelaporan yang meliputi laporan neraca, laba rugi, dan laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dengan berbagai cara seperti, laporan dari catatan arus kas, dan laporan lain yang merupakan bagian integral laporan keuangan.

Pengertian laporan keuangan menurut Ikatan Akuntansi Indonesia adalah struktur yang menampilkan posisi keuangan dan kinerja keuangan dalam entitas. Tujuan umum dari laporan keuangan yaitu untuk kepentingan umum, berupa penyajian informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas dari entitas, yang berfungsi memberikan ketetapan ekonomis untuk para pengguna. Setiap perusahaan dan entitas bisnis maupun *non-bisnis* pasti memiliki laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban atas proses bisnis atau operasional yang dihasilkan.

Secara umum, ada lima jenis laporan keuangan yang disusun oleh satu entitas berdasarkan periodenya, yaitu bulanan, triwulan, tahunan atau periode yang dibutuhkan oleh manajemen atau pemangku kepentingan. Kelima jenis laporan keuangan tersebut meliputi laporan laba rugi, laporan arus kas, laporan perubahan modal, laporan neraca dan catatan atas laporan keuangan. Dalam PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan memberikan rincian laporan keuangan berbasis akrual yang harus disajikan terdapat 7 laporan keuangan, yaitu:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL);
- c. Neraca;
- d. Laporan Operasional (LO);
- e. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- f. Laporan Arus Kas; dan
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Laporan yang akan penulis bahas dalam Karya Tulis Tugas Akhir ini adalah yang terkait dengan akun pada neraca dan CaLK.

2.2.1 Neraca

Neraca merupakan salah satu komponen dari laporan keuangan suatu entitas yang isinya menampilkan posisi keuangan dari entitas tersebut yang meliputi tiga komponen utama yaitu aset, kewajiban, dan ekuitas pada suatu periode akuntansi. Semua jenis perusahaan maupun entitas wajib memiliki atau membuat neraca karena neraca dapat digunakan untuk mengetahui kondisi aset, kewajiban, dan ekuitas perusahaan atau entitas tersebut di masa yang akan datang. Aset dapat dikatakan sebagai kekayaan serta seluruh sumber daya yang dimiliki oleh suatu perusahaan atau entitas. Aset dalam neraca digolongkan menjadi dua, yaitu aset lancar dan aset tetap. Aset lancar adalah aset yang memiliki masa manfaat atau umur kegunaan jangka pendek dan dapat dikonversi menjadi kas dalam masa manfaat maksimal 1 tahun. Sementara itu, aset tetap akan dibahas pada subbab berikutnya.

2.2.2 Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) adalah salah satu komponen laporan keuangan yang menampilkan catatan-catatan tambahan pada isi laporan keuangan dengan tujuan untuk memperjelas pihak tertentu yang seringkali mengungkap adanya masalah keuangan dalam suatu perusahaan atau entitas.

2.3 Definisi Aset Tetap

Sebagaimana yang telah dijelaskan dalam PSAK Nomor 16 Tentang Aset Tetap paragraf 5, aktiva tetap adalah aktiva berwujud yang diperoleh dalam bentuk siap pakai atau dibangun lebih dahulu, yang digunakan dalam operasi perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam rangka kegiatan normal perusahaan dan

mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Sementara itu, menurut PSAP 07, aset tetap adalah aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan, dan bertujuan untuk digunakan atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. SAK dan SAP memiliki perbedaan dalam penilaian aset. Perbedaan tersebut timbul karena adanya perbedaan mengenai pengakuan nilai aset tersebut. Secara umum SAP mengakui aset berdasarkan nilai wajar (*fair value*) aset. Sementara itu, SAK mengakui aset sebesar harga perolehan (*historical cost*) aset.

Entitas pelaporan yang memiliki suatu aset lalu aset tersebut dimanfaatkan oleh entitas lainnya dan aset tersebut tidak diserahkan serta hanya untuk dimanfaatkan oleh masyarakat termasuk dalam definisi aset tetap pemerintah. Apabila aset diperoleh untuk operasi pemerintah yang berbentuk bahan (*materials*) dan perlengkapan (*supplies*) dan diperuntukkan agar diserahkan kepada masyarakat, maka tidak dapat dikatakan sebagai aset tetap, namun termasuk dalam persediaan.

2.4 Klasifikasi Aset Tetap

Sesuai dengan ketentuan yang tercantum dalam Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap, aset tetap diklasifikasikan sesuai dengan kesamaan sifat atau fungsinya dalam kegiatan operasi entitas. Aset tetap diklasifikasikan menjadi 6 golongan, yaitu:

2.4.1 Tanah

Tanah yang termasuk dalam aset tetap dalam PSAP 07 Paragraf 08 adalah tanah yang didapatkan dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam keadaan yang siap pakai. Sesuai dengan kegunaannya, tanah dikelompokkan menjadi dua kelompok besar, yaitu tanah untuk gedung dan

bangunan dan tanah bukan untuk gedung dan bangunan. Contoh tanah yang bukan untuk gedung dan bangunan misalnya tanah lapangan, tanah pertanian, tanah hutan, tanah perkebunan, termasuk pula jalan, irigasi, dan jaringan. Apabila salah satu standar pengakuan aset tetap menurut PSAP 07 Paragraf 15 tidak terpenuhi maka tanah tersebut tidak dapat diakui sebagai aset tetap yang dimiliki oleh pemerintah.

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bila tanah sejak awal telah dimaksudkan untuk diberikan kepada masyarakat atau pihak lain, maka aset tersebut tidak dapat disebut sebagai tanah, melainkan disebut sebagai persediaan. Sebagai contoh, suatu Pemda A mempersiapkan tanah yang di atasnya akan dibangun rumah untuk rakyat duafa. Pada Neraca Pemda A, tanah tersebut tidak dapat disajikan sebagai aset tetap tanah, namun akan disajikan sebagai persediaan.

2.4.2 Peralatan dan Mesin

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 10, Peralatan dan Mesin terdiri dari mesin mesin dan kendaraan bermotor, inventaris kantor, alat elektronik, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam keadaan siap pakai. Peralatan dan mesin digolongkan sesuai dengan jenisnya, misalnya alat komunikasi, alat perkantoran, alat kedokteran, alat olahraga, alat angkutan (darat, air dan udara), alat berat, alat bengkel, dan rambu-rambu. Selayaknya tanah, peralatan dan mesin juga diakui sebagai peralatan dan mesin jika memenuhi standar sebagaimana dimaksud dalam PSAP 07 Paragraf 15. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bila peralatan dan mesin sejak awal telah ditujukan untuk diserahkan kepada masyarakat atau pihak lain, maka aset tersebut

tidak dapat disebut sebagai peralatan dan mesin, melainkan disajikan sebagai persediaan.

2.4.3 Gedung dan Bangunan

Seperti yang telah dijelaskan dalam PSAP 07 Paragraf 9, gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang didapat dengan maksud untuk digunakan dalam aktivitas operasional pemerintah dan dalam keadaan siap pakai. Gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, bangunan menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, dan gedung museum termasuk dalam aset tetap gedung dan bangunan. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2002 Tentang Bangunan Gedung memaparkan, bangunan gedung merupakan bentuk fisik dari hasil pekerjaan konstruksi yang sudah selesai dan menyatu dengan tempat kedudukannya, sebagian atau seluruhnya berada di atas dan/atau di dalam tanah dan/atau air, yang berguna sebagai tempat masyarakat melakukan aktivitasnya, baik untuk hunian atau tempat tinggal, kegiatan usaha, kegiatan keagamaan, kegiatan sosial, budaya, maupun kegiatan khusus. Gedung dan bangunan ini tidak termasuk tanah yang diperoleh untuk pembangunan gedung dan bangunan yang ada di atasnya. Tanah yang diperoleh untuk keperluan tersebut dimasukkan dalam kelompok tanah, bukan gedung dan bangunan. Gedung dan bangunan dapat digolongkan berdasarkan jenisnya, seperti tempat ibadah, gedung perkantoran, pusat perbelanjaan, menara, monument/bangunan bersejarah, museum, gudang, dan rumah dinas.

2.4.4 Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Sesuai dengan ketentuan yang terdapat dalam PSAP 07 Paragraf 11, jalan, irigasi, dan jaringan termasuk jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam keadaan siap pakai. Berbeda dengan aset tetap yang telah dijelaskan sebelumnya, jalan, irigasi, dan jaringan tersebut selain digunakan dalam aktivitas operasional pemerintah juga dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Jalan raya, bangunan air, jembatan, instalasi air bersih, jaringan air minum, instalasi pembangkit listrik, jaringan listrik, dan jaringan telepon. Jalan, irigasi, dan jaringan tidak termasuk tanah yang dieproleh untuk pembangunan jalan, irigasi, dan jaringan termasuk dalam klasifikasi jalan, irigasi, dan jaringan. Tanah yang diperoleh dengan maksud tersebut dimasukkan dalam kelompok tanah.

2.4.5 Aset Tetap Lainnya

Sebagaimana telah dicantumkan dalam PSAP 07 Paragraf 12, aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat digolongkan ke dalam kelompok aset tetap yang telah disebutkan sebelumnya yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam keadaan siap pakai. Berdasarkan pengertian tersebut, yang termasuk ke dalam aset tetap lainnya yaitu aset tetap yang tidak termasuk dalam golongan aset tetap tanah, aset tetap peralatan dan mesin, aset tetap gedung dan bangunan, aset tetap jalan, irigasi, dan jaringan, yang didapatkan dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dalam kondisi siap pakai. Contoh aset yang tercakup dalam klasifikasi aset tetap lainnya adalah koleksi buku perpustakaan baik buku dan *non*-buku, hewan, tanaman, dan barang bercorak

kesenian/kebudayaan/olah raga. Aset tetap renovasi, yaitu biaya renovasi atas aset tetap dan biaya partisi suatu ruangan kantor termasuk dalam golongan aset tetap lainnya.

2.4.6 Konstruksi dalam Pengerjaan

Sebagaimana telah dijelaskan dalam PSAP 08 Paragraf 6, Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) merupakan aset-aset yang sedang berada dalam proses pembangunan. Artinya, aset tersebut akan dijadikan gedung dan bangunan, namun digolongkan dalam klasifikasi yang berbeda karena masih dalam tahap pengerjaan sehingga belum dapat dikatakan sebagai gedung dan bangunan. Konstruksi Dalam Pengerjaan termasuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya, yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya memerlukan suatu jangka waktu tertentu dan belum selesai. Entitas yang akan mengerjakan pembangunan aset tetap dengan tujuan dipakai dalam penyelenggaraan aktivitas operasional pemerintahan dan/atau pelayanan masyarakat wajib menerapkan standari ini dalam jangka waktu tertentu, baik yang dilaksanakan secara swakelola maupun oleh pihak ketiga.

2.5 Pengakuan Aset Tetap

Aset tetap dapat diakui ketika manfaat ekonomi masa depan telah diperoleh serta nilainya dapat diukur dengan andal. Jika aset tetap sudah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau di saat penguasaannya berpindah, maka aset tetap dapat diakui dengan sangat andal. Berdasarkan PSAP 07 paragraf 15, Untuk dapat diakui sebagai aset tetap, suatu aset harus berwujud dan memenuhi kriteria:

- 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.

Bila adanya bukti bahwa sudah terjadi perpindahan hak kepemilikan serta/atau penguasaan secara hukum, maka aset tetap lebih dapat diakui secara andal, contohnya bukti kepemilikan kendaraan bermotor dan sertifikat tanah.

2.6 Pengukuran Aset Tetap

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 20, Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak dapat dilakukan, maka nilai aset tetap akan didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, serta biaya tak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, energi listrik, sewa peralatan, serta seluruh biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut merupakan contoh biaya perolehan aset tetap yang dibangun menggunakan cara swakelola.

2.7 Penilaian Aset Tetap

2.7.1 Penilaian Awal Aset Tetap

Sebagaimana yang telah dijelaskan dalam PSAP 07 Paragraf 23 dan 24, untuk dapat diakui sebagai aset tetap, barang berwujud pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Bila aset tetap didapatkan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh. Pada paragraf

27 PSAP 07 juga menjelaskan, sebagai keperluan penyusunan neraca awal suatu entitas, biaya perolehan aset tetap yang digunakan adalah nilai wajar pada saat neraca awal tersebut disusun. Untuk periode selanjutnya setelah tanggal neraca awal, atas perolehan aset tetap baru, suatu entitas menggunakan biaya perolehan atau harga wajar bila biaya perolehan tidak ada.

2.7.2 Pengeluaran setelah Perolehan

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 49, pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

2.7.3 Pengukuran Berikutnya terhadap Pengakuan Awal

Sebagaimana yang telah tertuang dalam PSAP 07 Paragraf 52, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan menggunakan berbagai kaidah yang sistematis sesuai dengan masa manfaatnya. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan diberikan pada pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap serta Diinvestasikan dalam Aset tetap.

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 57, Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain:

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

Seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset dikecualikan untuk tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan (KDP).

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 59, penilaian kembali atau revaluasi aset tetap pada umumnya tidak dianjurkan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin bisa dilakukan apabila memenuhi ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

2.8 Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap

Menurut PSAP 01 tentang penyajian laporan keuangan, aset tetap disajikan dalam neraca secara komparatif antara tahun berjalan dan tahun sebelumnya. Informasi atas saldo yang terdapat dalam lembar muka (*on face*) perlu dijelaskan secara lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pengungkapan informasi untuk setiap aset meliputi dasar penilaian untuk menentukan nilai tercatat (*Carrying Amount*) dan rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode. Rekonsiliasi tersebut menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan, perubahan nilai, dan mutasi aset tetap.