

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintahan

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyebutkan bahwa akuntansi merupakan proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya. Lebih lanjut, dengan mengacu pada PP Nomor 71 Tahun 2010, pemerintah adalah pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Oleh karena itu, sesuai dengan hakikatnya, dapat dikatakan bahwa akuntansi pemerintah merupakan proses pengaplikasian akuntansi secara runtut pada lingkup pemerintahan dengan tujuan sebagai pertanggungjawaban atas keuangan negara. Selanjutnya, dalam lingkup keuangan daerah, akuntansi pemerintah daerah merupakan proses akuntansi pada pemerintah daerah.

2.2.1 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP telah dijelaskan pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan suatu

produk hukum yang diproduksi serta dikembangkan sedemikian rupa oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Lebih lanjut, PP No. 71 Tahun 2010 juga menjelaskan bahwa SAP merupakan rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisa transaksi sampai dengan pelaporan keuangan di lingkungan organisasi pemerintah. Sehubungan dengan hal tersebut, standar akuntansi pemerintah secara sengaja dibuat untuk mengatur segala jenis persoalan mengenai akuntansi dalam lingkup pemerintahan.

PP No. 71 Tahun 2010 menjelaskan secara rinci hal-hal terkait akuntansi pemerintahan yang dalam penjelasannya berisi sejumlah 3 (tiga) lampiran. Lampiran I, Lampiran II, dan Lampiran III secara berurutan menjelaskan tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrua, dan Proses Penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.

2.2.2 Definisi Menurut Para Ahli

Persoalan-persoalan kerap timbul atas perdebatan antara akuntansi pemerintah dengan akuntansi keuangan. Saat membaca mengenai akuntansi pemerintah, konsep dasar yang perlu kita tanam dalam pikiran adalah bahwa tujuan dari akuntansi pemerintah berbeda dengan akuntansi keuangan. Pihak-pihak *non-accountant* biasanya berpikir bahwa akuntansi hanya digunakan sebagai catatan

transaksi semata (Granof et al., n.d.). Hal tersebut menjadikan misi dari akuntansi semakin perlu ditingkatkan yang hingga saat ini akuntansi kerap dijadikan sebagai suatu dasar dalam pengambilan keputusan.

Adapun Freeman et al. (2014) menyatakan bahwa akuntansi pemerintahan merupakan cabang integral dari disiplin akuntansi. Hal ini didasarkan pada konsep dasar serta aturan yang mendasari disiplin akuntansi secara keseluruhan dan berbagi banyak karakteristik dengan akuntansi komersial. Sejalan dengan penjelasan di atas, Akuntansi Pemerintahan dapat juga diartikan sebagai suatu aktivitas pemberian jasa untuk menyediakan informasi keuangan pemerintah berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, suatu transaksi keuangan pemerintah serta penafsiran atas informasi keuangan (Hasanah & Fauz, 2018). Oleh karena itu, mengacu pada penjelasan di atas, pengertian dari akuntansi pemerintah tidak jauh berbeda dengan definisi dari akuntansi. Adapun jenis transaksi yang dicatat pada akuntansi pemerintahan meliputi transaksi-transaksi keuangan dalam lingkup pemerintahan (Hasanah & Fauz, 2018).

2.2 Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP)

2.3.1 Definisi KDP

Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) merupakan aset tetap yang jika dilihat pada laporan keuangan akan tercantum sebagai salah satu komponen aset tetap. Berbeda dengan aset tetap lainnya, KDP tidak akan melalui proses penyusutan pada

tiap periodenya. Sebaliknya, KDP akan terus dilakukan penambahan nilai melalui pembayaran termin-termin² sebagai kapitalisasi nilai aset yang bersangkutan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan menyebutkan bahwa konstruksi dalam pengerjaan merupakan aset-aset yang sedang dalam proses pembangunan dan belum selesai. Konstruksi dalam pengerjaan lebih lanjut mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, serta aset tetap lainnya yang proses perolehan serta pembangunannya membutuhkan beberapa periode waktu hingga aset tersebut telah selesai dibangun.

Perolehan suatu aset, dalam hal ini adalah aset yang akan menjadi KDP, dapat dilakukan dengan cara membangun sendiri (swakelola) atau melalui pihak ketiga dengan kontrak konstruksi. Berdasarkan Buletin Teknis (Bultek) Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua, perolehan suatu aset KDP dengan cara swakelola atau melalui kontrak konstruksi pada dasarnya sama. Selanjutnya, Bultek No. 15 juga menjelaskan bahwa perolehan melalui kontrak konstruksi pada umumnya memerlukan suatu periode waktu tertentu. Periode waktu perolehan tersebut dapat kurang atau lebih dari 1 (satu) periode akuntansi.

Adapun pengertian KDP menurut Suryanovi (2014) dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Pemerintah Pusat menyatakan bahwa:

Konstruksi Dalam Pengerjaan (selanjutnya disingkat KDP) adalah proses pengadaan aset tetap yang tujuannya akan digunakan dalam kegiatan operasional

² Termin menurut PSAP 08 paragraf 05 memiliki arti yaitu jumlah yang ditagih untuk pekerjaan yang dilakukan dalam suatu kontrak baik yang telah dibayar ataupun yang belum dibayar.

pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat dalam jangka panjang, namun pada akhir tahun anggaran belum selesai seluruhnya.

Sesuai dengan pernyataan yang tercantum pada PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan, kontrak konstruksi menurut Bultek Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua dapat meliputi:

- a. Kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan konstruksi aset, seperti jasa arsitektur.
- b. Kontrak untuk perolehan atau konstruksi aset.
- c. Kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan pengawasan konstruksi aset yang meliputi manajemen konstruksi dan *value engineering*.
- d. Kontrak untuk membongkar/menghancurkan atau melakukan restorasi aset serta restorasi lingkungan setelah penghancuran aset.

2.3.2 Pengakuan KDP

Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) merupakan salah satu aset tetap yang demikian pengakuan aset tetapnya terjadi ketika terdapat potensi manfaat ekonomi yang akan diterima oleh satuan kerja di masa depan yang nilainya dapat diukur secara andal. Lebih lanjut, Penjelasan mengenai pengakuan konstruksi dalam pengerjaan (KDP) telah dijelaskan pada beberapa peraturan terkait, termasuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan. Menurut PSAP No. 08, akan terjadi pengakuan atas aset konstruksi dalam pengerjaan jika suatu benda/aset berwujud memiliki hal di bawah ini:

- a. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh.

- b. Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal.
- c. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan dan belum selesai secara keseluruhan.

Selanjutnya, Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis

Akrual dalam bab tujuh (7) menjelaskan:

Apabila dalam konstruksi aset tetap pembangunan fisik proyek belum dilaksanakan namun biaya-biaya yang dapat didistribusikan secara langsung ke dalam pembangunan proyek telah dikeluarkan, maka biaya-biaya tersebut harus diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan (KDP) aset yang bersangkutan.

Sejalan dengan penjelasan di atas, jurnal pencatatan yang perlu dilakukan dalam hal adanya pengakuan atas konstruksi dalam pengerjaan (KDP) adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Konstruksi Dalam Pengerjaan-Jenis Aset Kas	xxx	xxx

Di sisi yang sama, Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 225 Tahun 2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat juga menjelaskan mengenai pengakuan KDP yang berbunyi:

Tidak termasuk saat pengakuan suatu Konstruksi Dalam Pengerjaan apabila belanja yang dikeluarkan atau transaksi yang terjadi tidak/belum menimbulkan hak klaim penguasaan atau kepemilikan bagi pemerintah atas perolehan suatu aset tetap di masa mendatang seperti uang muka pelaksanaan pekerjaan.

Selain itu, PMK Nomor 225 Tahun 2019 menjelaskan terkait reklasifikasi KDP menjadi salah satu aset tetap yang bersangkutan apabila pekerjaan pembangunan pengerjaan konstruksi tersebut dinyatakan telah selesai dan siap untuk digunakan sesuai fungsinya setelah adanya Berita Acara Serah Terima (BAST) pekerjaan dari

pihak penyedia barang/jasa kepada satuan kerja. Lebih lanjut, Bultek No. 15 juga telah memberikan pedoman dalam hal variasi penyelesaian KDP. Adapun pedoman tersebut dijelaskan seperti di bawah ini:

- a. Apabila suatu aset telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan telah diperoleh, dan aset tetap tersebut sudah dimanfaatkan oleh satuan kerja/satuan kerja perangkat daerah, maka aset tersebut akan dicatat sebagai Aset Tetap Definitifnya.
- b. Apabila suatu aset tetap telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan belum ada atau belum diperoleh, namun aset tetap tersebut dimanfaatkan oleh satuan kerja/satuan kerja perangkat daerah, maka aset tersebut akan dicatat sebagai Aset Tetap Definitifnya.
- c. Apabila suatu aset telah selesai dibangun, namun Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan belum ada atau belum diperoleh, walaupun aset tetap tersebut sudah dimanfaatkan oleh satuan kerja/satuan kerja perangkat daerah, maka aset tersebut masih harus dicatat sebagai konstruksi dalam pengerjaan dan perlu pengungkapan lebih lanjut di dalam CALK.
- d. Apabila sebagian dari suatu aset tetap yang dibangun telah selesai dan telah digunakan/dimanfaatkan, maka bagian yang digunakan/dimanfaatkan masih diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan.
- e. Apabila suatu aset tetap telah selesai dibangun sebagian yaitu KDP, karena sebab tertentu (misalkan saja terkena bencana alam/*force majeure*) aset tersebut hilang, maka penanggung jawab aset tersebut perlu membuat pernyataan

kehilangan akibat dari bencana alam/*force majeure* dan atas dasar pernyataan tersebut KDP dapat dihapusbukukan.

- f. Apabila BAST sudah ada, namun fisik pekerjaan belum selesai, akan diakui sebagai KDP.

2.3.3 Pengukuran KDP

Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) merupakan salah satu aset tetap yang sehingga demikian pada prinsipnya sesuai dengan PSAP 08, KDP akan dicatat sebesar biaya perolehan (*cost*). Penjelasan terkait biaya perolehan (*cost*) sendiri berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 225 Tahun 2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat ialah jumlah kas dan setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehannya dan/atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap digunakan.

Dikarenakan konstruksi dalam pengerjaan dapat diperoleh dengan dua (2) cara yaitu melalui kontrak konstruksi dan swakelola (membangun sendiri), maka pengukuran konstruksi seperti yang dijelaskan pada Buletin Teknis (Bultek) Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis AkruaI dibagi menjadi dua yaitu pengukuran konstruksi secara swakelola dan pengukuran konstruksi melalui kontrak konstruksi.

2.3.3.1 Pengukuran Konstruksi Melalui Swakelola

Dalam hal konstruksi aset tetap yang pembangunannya secara swakelola (membangun sendiri), maka berdasarkan Bultek Nomor 15 biaya-biaya yang dapat diperhitungkan sebagai biaya perolehan adalah seluruh biaya langsung dan tidak

langsung yang dikeluarkan sampai konstruksi dalam pengerjaan (KDP) tersebut siap untuk digunakan. Rincian biaya-biaya tersebut telah dijelaskan oleh Sri Suryanovi dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Pemerintah Pusat. Adapun penjelasan menurut Suryanovi (2014) biaya perolehan aset tetap secara swakelola meliputi:

- a. Biaya langsung (*direct cost*), terdiri dari biaya bahan baku (*direct materials*), tenaga kerja (*labors*).
- b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*), meliputi biaya sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan, dan pembongkaran.
- c. Semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan perolehan dan/atau pembangunan aset tersebut.

Selanjutnya, Bultek Nomor 15 menjelaskan terkait alokasi biaya dan metode yang perlu digunakan:

Biaya semacam itu perlu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai karakteristik yang sama. Metode alokasi biaya yang dianjurkan adalah metode rata-rata tertimbang atas dasar proporsi biaya langsung.

2.3.3.2 Pengukuran Konstruksi Melalui Kontrak Konstruksi

Dalam hal konstruksi aset tetap yang dilakukan secara kontrak konstruksi, maka berdasarkan Bultek Nomor 15 komponen nilai perolehan konstruksi dalam pengerjaan (KDP) tersebut yang selanjutnya berlandaskan pada PSAP 08 Paragraf 22 akan meliputi:

- a. Termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian pekerjaan.
- b. Kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor sehubungan dengan pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal pelaporan.
- c. Pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.

2.3.4 Penyajian dan Pengungkapan KDP

Penyajian dan pengungkapan merupakan suatu hal yang harus dilakukan oleh satuan kerja dalam hal pertanggungjawaban keuangan negara/daerah. Hal tersebut merupakan item penting guna meningkatkan transparansi sehingga laporan keuangan yang dihasilkan dapat diandalkan. Penyajian dan pengungkapan terkait konstruksi dalam pengerjaan telah dijelaskan pada Bultek No. 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua. Menurut Bultek No. 15, penyajian suatu aset KDP akan dilakukan dengan menggunakan biaya perolehan atau nilai wajar pada saat perolehan aset tersebut.

Sejalan dengan penjelasan di atas, jika dalam pelaksanaan suatu konstruksi aset tetap dengan cara swakelola (membangun sendiri) terdapat sisa bahan bangunan setelah aset tetap yang dimaksud telah selesai pembangunannya, yang jumlah maupun nilainya bersifat material dan penggunaannya masih dapat dimanfaatkan dalam hal operasional satuan kerja terkait, maka atas barang tersebut perlu disajikan dalam laporan posisi keuangan sebagai komponen persediaan (aset lancar) (Suryanovi, 2014).

Dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Pemerintah Pusat, Suryanovi (2014) telah menjelaskan terkait pengungkapan yang perlu dilakukan oleh satuan kerja pada laporan keuangannya dalam hal jenis aset tetap seperti dasar penilaian, rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal serta akhir periode, dan informasi terkait penyusutan aset tetap. Sejalan dengan hal tersebut, Hamzah & Kustiani (2014) juga menjelaskan terkait pengungkapan yang perlu dilakukan atas aset tetap satuan kerja pada catatan atas laporan keuangannya (CALK) seperti di bawah ini

- a. Dasar penilaian yang digunakan.
- b. Informasi mengenai penyusutan yang digunakan.
- c. Informasi terkait pertukaran aset tetap, jika hal tersebut ada.
- d. Kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan kapitalisasi aset tetap.

Mengingat bahasan peneliti ialah dalam lingkup konstruksi dalam pengerjaan, maka hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan (CALK) satuan kerja/satuan kerja perangkat daerah berdasarkan Bultek Nomor 15 antara lain:

- a. Rincian terkait kontrak konstruksi dalam pengerjaan (KDP) berikut tingkat penyelesaian serta jangka waktu penyelesaiannya pada tanggal neraca;
- b. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
- c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan sampai dengan tanggal neraca;
- d. Uang muka kerja yang diberikan sampai dengan tanggal neraca; dan
- e. Jumlah Retensi.

Selanjutnya, Bultek Nomor 15 dengan berlandaskan pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam

Pengerjaan menjelaskan secara sedemikian rupa mengenai ruang lingkup pada kontrak konstruksi seperti di bawah ini:

Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi. Retensi sendiri merupakan persentase dari nilai penyelesaian yang akan digunakan sebagai jaminan akan dilaksanakannya pemeliharaan oleh kontraktor pada masa yang telah ditentukan dalam kontrak. Jumlah retensi diungkapkan dalam CALK. Demikian juga halnya dengan sumber dana yang digunakan untuk membiayai aset tersebut. Pencantuman sumber dana dimaksudkan memberi gambaran terkait sumber dana dan penyerapannya sampai tanggal tertentu.

Berikut disajikan contoh penyajian serta pengungkapan terkait konstruksi dalam pengerjaan pada satuan kerja pemerintah:

Gambar II. 1 Penyajian dan Pengungkapan KDP

PEMERINTAH

NERACA

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah		
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan		
Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan	XXX	XXX
<i>Akumulasi Penyusutan</i>	<i>(XXX)</i>	<i>(XXX)</i>
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

Sumber: Buletin Teknis Nomor 15