

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Aset Konstruksi Dalam Pengerjaan

Undang-undang nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamanatkan Pemerintah untuk menyusun Laporan Keuangan berdasar SAP. Menurut Dinda (2022) kebijakan akuntansi memiliki kaitan yang erat dengan pilar-pilar akuntansi yang telah dianut serta dipilih sesuai dengan SAP untuk diimplementasikan pada penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Pernyataan tersebut juga dikuatkan oleh Yusuf dan Ali (2022), bahwa SAP merupakan pedoman bagi akuntan sektor publik untuk meningkatkan kualitas pertanggungjawaban pemerintah dalam menyusun laporan keuangan. Selain itu Rahman (2018) menyatakan bahwa SAP menjadi pedoman dalam penyusunan laporan keuangan untuk menghindari perbedaan pandangan antara penyaji, pengguna dan pemeriksa laporan keuangan. Pasal 51 UU no 1 tahun 2004 menyatakan bahwa Bendahara Umum Negara/Daerah melaksanakan akuntansi atas transaksi aset, utang, keuangan, dan ekuitas dana. Menurut Saraswati (2017) jenis akun yang dominan dalam laporan neraca adalah aset.

Jenis aset yang dikelola pemerintah adalah aset konstruksi dalam pengerjaan. Dasar hukum pengakuntansian aset konstruksi dalam pengerjaan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 8. Menurut Paragraf 5 PSAP No. 8, konstruksi dalam pengerjaan diartikan sebagai aset yang sedang dalam proses pembangunan. Jenis konstruksi dalam pengerjaan adalah tanah, gedung dan bangunan, peralatan dan mesin, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya yang proses perolehannya membutuhkan jangka waktu tertentu dan belum selesai. Berdasar paragraf 6 PSAP 08, perolehan menggunakan kontrak konstruksi pada umumnya membutuhkan suatu periode waktu yang bisa kurang atau lebih dari satu periode akuntansi. Kontrak konstruksi merupakan perikatan yang dilakukan secara khusus dalam hal perolehan suatu aset atau kombinasi yang berhubungan dengan hal rancangan, teknologi dan fungsi atau tujuan penggunaan utama. Dalam paragraf 9 PSAP No 8, kontrak konstruksi dapat meliputi:

1. Kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan konstruksi aset;
2. Kontrak untuk perolehan atau konstruksi aset;
3. Kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan pengawasan konstruksi aset;
4. Kontrak untuk membongkar atau merestorasi aset dan restorasi lingkungan.

2.2 Perlakuan Akuntansi Aset Konstruksi Dalam Pengerjaan

Perlakuan akuntansi suatu jenis akun memiliki peran yang sangat penting terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah. Menurut Mandeha (2019) perlakuan akuntansi berupa pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan aset tetap menjadi poin

utama karena aset tetap memiliki nilai yang material dan kompleks. Thanwain dan Amri (2022) menyatakan bahwa aset konstruksi dalam pengerjaan dicatat dalam neraca sebesar *cost* dan memiliki *useful life* selama 12 bulan atau lebih. Berikut adalah dasar teori dalam perlakuan akuntansi konstruksi dalam pengerjaan.

2.2.1 Pengakuan

Berdasarkan paragraf 13 PSAP 08, suatu benda berwujud dapat diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan apabila memenuhi syarat berikut:

1. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh
2. Biaya perolehan dapat diukur secara andal
3. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan

Apabila dalam konstruksi aset tetap sudah terdapat biaya-biaya yang dapat diatribusikan dalam proyek telah dikeluarkan namun proses konstruksi masih belum dilaksanakan, maka biaya yang telah dikeluarkan harus diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan aset yang bersangkutan.

Berikut ini adalah jurnal yang terkait dalam rangka mencatat konstruksi dalam pengerjaan suatu aset:

Gambar II. 1 Ilustrasi Jurnal Pencatatan KDP

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Konstruksi Dalam Pengerjaan – <Jenis Aset Tetap>	XXX	
	Kas di Kas Umum Negara/Daerah		XXX

Sumber: Buletin Teknis Nomor 15

2.2.2 Pengukuran

Dalam paragraf 17 PSAP 08 dinyatakan bahwa konstruksi dalam pengerjaan dicatat dengan biaya perolehan. Selanjutnya berdasarkan buletin teknis nomor 15 tentang aset tetap dinyatakan bahwa pengukuran biaya perolehan dipengaruhi oleh metode yang digunakan dalam proses pembangunan konstruksi aset tetap. Adapun metode yang digunakan dalam konstruksi aset tetap dapat dengan swakelola atau secara kontrak konstruksi. Menurut Purba (2022) ketika memperoleh konstruksi aset baik menggunakan metode kontrak konstruksi maupun swakelola nilainya akan sama dengan jumlah yang dibayarkan dan masih terhutang kepada kontraktor atas penyelesaian bagian-bagian pekerjaan tertentu dan nilainya dicatat sebagai KDP.

Apabila dalam pembangunan aset menggunakan metode swakelola maka biaya yang dapat diperhitungkan sebagai biaya perolehan adalah seluruh biaya langsung dan tidak langsung yang dikeluarkan sampai KDP tersebut siap digunakan. Biaya yang dapat diperhitungkan antara lain biaya bahan baku, sewa peralatan, upah tenaga kerja, biaya asuransi, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, pembongkaran bangunan yang ada di atas tanah yang digunakan untuk keperluan pembangunan, biaya pengosongan, dan biaya inspeksi.

Apabila konstruksi dilakukan melalui kontrak konstruksi oleh kontraktor maka biaya yang dapat diperhitungkan berdasar paragraf 22 PSAP 08 antara lain pembayaran termin kepada kontraktor sesuai dengan tingkat penyelesaian pekerjaan, kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor namun masih belum dibayar sampai pada tanggal pelaporan dan pembayaran klaim kepada

kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.

Setiap pembayaran yang dilakukan dapat menambah nilai KDP

2.2.3 Penyelesaian dan Penghentian

Berdasarkan paragraf 16 PSAP 08 suatu KDP akan diakui sebagai aset tetap apabila proses konstruksi telah paripurna dan konstruksi tersebut telah dapat memberikan manfaat/ jasa sesuai tujuan perolehan. Dokumen sumber yang digunakan sebagai dasar pengakuan penyelesaian KDP menjadi suatu aset adalah Bukti Acara Penyelesaian Pekerjaan (BAPP). Apabila telah terdapat BAPP atas suatu pengerjaan konstruksi dalam pengerjaan maka KDP tersebut telah dapat diakui secara definitif sebagai suatu aset tetap.

Berdasarkan buletin teknis nomor 15 tentang aset tetap dinyatakan bahwa suatu KDP bisa saja dihentikan pembangunannya karena beberapa faktor seperti ketidakterediaan dana, kondisi politik atau lainnya. Penghentian pembangunan KDP dapat dilakukan dalam jangka waktu sementara maupun permanen. Pembangunan KDP yang dihentikan sementara tetap dilaporkan dalam neraca dan kejadian tersebut diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Apabila pembangunan KDP dihentikan secara permanen maka nilai KDP tersebut harus dikeluarkan dari neraca dan harus diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Adapun ayat jurnal untuk merekam penghentian pembangunan konstruksi dalam pengerjaan adalah sebagai berikut:

Gambar II. 2 Jurnal Penghentian KDP

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Non Operasional...	XXX	
	Konstruksi Dalam Pengerjaan		XXX

Sumber: Buletin Teknis Nomor 15

2.2.4 Penyajian dan Pengungkapan

Nilai KDP yang disajikan dalam neraca laporan keuangan pemerintah adalah sebesar nilai perolehannya. Selain diungkapkan dalam neraca, KDP juga diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Berdasarkan Buletin Teknis nomor 15 tentang Aset Tetap informasi yang perlu diungkap dalam CaLK antara lain:

1. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan dengan tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaian pada tanggal neraca;
2. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
3. Jumlah biaya yang dikeluarkan sampai dengan tanggal neraca;
4. Uang muka kerja yang diberikan sampai dengan tanggal neraca; dan
5. Jumlah retensi.

Berikut adalah penyajian KDP dalam neraca laporan keuangan pemerintah:

Gambar II. 3 Penyajian KDP dalam Neraca Pemerintah

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
Akumulasi Penyusutan	(XXX)	(XXX)
....		
....		
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

Sumber: Buletin Teknis Nomor 15

2.3 Perlakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan Pada Akhir Tahun 2021

Dalam rangka mendukung optimalisasi dan efisiensi pelaksanaan anggaran atas penyelesaian pekerjaan yang tidak terselesaikan sampai dengan akhir tahun anggaran 2021 yang disebabkan oleh adanya pandemi covid-19 maka diperlukan aturan khusus yang mendasari penyelesaian pekerjaan tersebut yang akan dilanjutkan pada tahun anggaran 2022. Atas dasar tersebut pemerintah melalui Kementerian Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.05/2021 tentang Pelaksanaan Anggaran Dalam Rangka Penyelesaian Pekerjaan pada Masa Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 yang Tidak Terselesaikan Sampai Dengan Akhir Tahun Anggaran 2021 dan Akan Dilanjutkan Pada Tahun Anggaran 2022. Dalam Pasal 2 PMK nomor 184/PMK.05/2021

dinyatakan bahwa pekerjaan yang dapat dilanjutkan pada tahun anggaran 2022 adalah pekerjaan dari suatu kontrak yang memenuhi syarat berikut:

1. Dibiayai dari Rupiah Murni dan/atau PNBPN;
2. Pembayaran dilakukan melalui mekanisme pembayaran LS kontraktual dengan lampiran Jaminan Pembayaran Akhir Tahun Anggaran; dan
3. Ditandatangani paling lambat tanggal 30 November 2021.

Sisa pekerjaan yang dapat diselesaikan di tahun anggaran 2022 adalah sisa pekerjaan yang memenuhi syarat berikut:

1. Penyedia jasa dianggap mampu menyelesaikan keseluruhan pekerjaan selama 90 hari kalender sejak berakhirnya masa pelaksanaan pekerjaan berdasarkan penelitian PPK;
2. Penyedia jasa sanggup menyelesaikan sisa pekerjaan selama 90 hari kalender dinyatakan dengan surat pernyataan kesanggupan yang ditandatangani di atas kertas bermeterai.

Berdasarkan pertimbangan PPK tersebut Kuasa Pengguna Anggaran dapat membuat keputusan untuk melanjutkan atau tidak melanjutkan penyelesaian sisa pekerjaan ke tahun anggaran 2022. Dalam membuat keputusan tersebut KPA dapat melakukan konsultasi dengan Aparat Intern Pemerintah. Apabila telah diputuskan bahwa sisa pekerjaan dilanjutkan penyelesaiannya pada tahun anggaran 2022 maka diperlukan perubahan kontrak antara PPK dengan penyedia barang/jasa. Perubahan kontrak dilakukan sebelum jangka waktu kontrak berakhir dan ditandatangani setelah PPK menerima perpanjangan masa jaminan pelaksanaan dari penyedia barang/jasa. Selanjutnya KPA menyampaikan pemberitahuan kepada kuasa BUN

atas penyelesaian sisa pekerjaan yang dilanjutkan pada tahun anggaran 2022. KPA menyampaikan pemberitahuan kepada kuasa BUN maksimal 5 hari kerja setelah berakhirnya kontrak. KPA menyampaikan pemberitahuan tersebut dilampiri dengan:

1. Salinan surat pernyataan kesanggupan dari penyedia barang/jasa;
2. Asli jaminan pembayaran akhir tahun anggaran; dan
3. Asli surat kuasa klaim/pencarian jaminan dari KPA/PPK kepada Kepala KPPN untuk Jaminan Pembayaran Akhir Tahun Anggaran.

Dalam rangka penyelesaian sisa pekerjaan, penyedia wajib menyelesaikan sisa pekerjaan sesuai waktu penyelesaian yang tercantum dalam surat kesanggupan. Penyedia tetap dikenakan denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan sesuai kontrak dan peraturan mengenai pengadaan barang/jasa pemerintah. Apabila penyedia telah menyelesaikan sisa pekerjaan, PPK dan penyedia dapat menandatangani Berita Acara Serah Terima Hasil Pekerjaan atau Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan. Penyedia wajib menyetorkan denda keterlambatan ke rekening kas negara setelah menandatangani BAST/BAPP. Apabila dalam pekerjaan terdapat masa retensi maka penyedia menyampaikan jaminan pemeliharaan kepada PPK sebelum penandatanganan BAST/BAPP.

Setelah sisa pekerjaan telah paripurna diselesaikan, satker wajib memberitahukan kepada KPPN paling lambat 5 hari kerja setelah berakhirnya batas waktu penyelesaian sebagaimana tercantum dalam surat kesanggupan penyedia barang/jasa. Satker memberitahukan KPPN dengan melampirkan BAST/BAPP,

bukti penerimaan negara atas penyetoran denda keterlambatan dan salinan jaminan pemeliharaan.

Penatausahaan, akuntansi dan pelaporan keuangan atas pelaksanaan anggaran dalam rangka penyelesaian sisa pekerjaan pada masa pandemi covid-19 dilakukan sesuai ketentuan dalam peraturan menteri keuangan dan kebijakan akuntansi pemerintah pusat. Selain itu penyelesaian pekerjaan yang yang tidak terselesaikan sampai dengan tahun anggaran harus diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan.