

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi

Dalam era globalisasi yang semakin meningkat, akuntansi memiliki peran penting sebagai alat pencatatan dalam setiap entitas. Walaupun pemerintahan bukanlah entitas yang memiliki tujuan menghasilkan laba, tetapi dalam aktivitasnya pemerintah melakukan kegiatan penerimaan dan pengeluaran sehingga harus tetap melaksanakan akuntansi untuk melakukan pertanggungjawaban. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mengatakan bahwa akuntansi adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya. Akuntansi digunakan tidak hanya untuk kepentingan manajemen, tetapi juga untuk kebutuhan pertanggungjawaban kepada banyak pihak.

2.2 Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi Pemerintahan adalah aspek yang berkaitan dan berpengaruh terhadap laporan keuangan pemerintahan. Hasanah dan Fauzi (2017) mengungkapkan bahwa akuntansi pemerintahan berguna untuk menyediakan informasi keuangan pemerintah berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian,

dan pengikhtisaran suatu transaksi keuangan pemerintah, serta penafsiran atas informasi keuangan. Informasi keuangan yang dibuat oleh pemerintah akan digunakan oleh banyak pihak, sehingga laporan keuangan yang menjadi wujud akuntabilitas dari pengelolaan keuangan negara harus dibuat sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*statutory reports*). Dalam akuntansi pemerintahan terdapat standar yang diatur untuk menjadi pedoman pemerintahan dalam mengatur dan mengelola keuangannya yang disebut sebagai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). PP Nomor 71 Tahun 2010 mengatakan bahwa SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dalam SAP terdapat PSAP yaitu SAP yang diberi judul, nomor, dan tanggal efektif. SAP 2021 memiliki 17 PSAP yang salah satunya mengatur PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan.

2.3 Persediaan

Pengertian persediaan berdasarkan PSAP Nomor 05 adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Sementara Vikaliana *et al.* (2020) berpendapat bahwa persediaan merupakan aktiva yang meliputi barang-barang milik perusahaan yang peruntukannya adalah untuk dijual, atau barang yang masih dalam pengerjaan, dan persediaan bahan baku. Persediaan adalah unsur yang paling aktif dalam suatu manajemen karena digunakan dalam berbagai operasi yang berurutan. Persediaan merupakan aset yang disimpan dalam jangka waktu yang tidak terlalu lama dan akan terus melalui proses masuk dan

keluar dari gudang sehingga persediaan bukan merupakan barang yang bertahan lama. Persediaan juga merupakan barang yang mudah untuk dikonversi ke dalam bentuk kas sehingga persediaan sangat dijaga dan diperhatikan mutasi masuk dan keluarnya dari gudang barang.

2.3.1 Pengelolaan dan Pengklasifikasian Persediaan

a) Pengelolaan Persediaan

Pengelolaan persediaan merupakan kegiatan yang dilakukan secara bertautan satu dengan yang lainnya dalam operasional suatu entitas. Pada entitas rumah sakit, pengelolaan terhadap pelayanan sediaan farmasi harus mengikuti standar pelayanan kefarmasian yang tercantum pada Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit. Berdasarkan UU tersebut dikatakan bahwa pengelolaan alat kesehatan, sediaan farmasi, dan bahan habis pakai di rumah sakit harus dilakukan oleh Instalasi Farmasi sistem satu pintu. Pada Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 58 Tahun 2014 tentang Standar Pelayanan Kefarmasian di Rumah Sakit, dijelaskan bahwa sistem satu pintu adalah suatu kebijakan kefarmasian yang bertujuan untuk mengutamakan kepentingan pasien melalui Instalasi Farmasi Rumah Sakit. Dengan demikian, Instalasi Farmasi merupakan satu-satunya penyelenggara pelayanan kefarmasian yang bertanggung jawab atas semua sediaan farmasi, alat kesehatan, dan bahan habis pakai yang beredar di rumah sakit.

b) Klasifikasi Persediaan

Untuk memastikan bahwa suatu aset adalah persediaan, maka diperlukan pengklasifikasian terhadap aset tersebut. Menurut PSAP Nomor 05, terdapat beberapa klasifikasi persediaan, antara lain:

1. Barang atau perlengkapan yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah;
2. Bahan atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi;
3. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
4. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintah;
5. Barang hasil proses produksi yang belum selesai dicatat sebagai persediaan;
6. Barang untuk tujuan cadangan strategis untuk tujuan berjaga-jaga;
7. Persediaan dengan kondisi rusak atau using tidak dilaporkan dalam neraca, tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Persediaan juga merupakan aset lancar yang mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, seperti:

- a) barang habis pakai,
- b) barang tak habis pakai, dan
- c) barang bekas pakai.

selain itu, persediaan juga diklasifikasikan sebagai:

- a. barang konsumsi,
- b. amunisi,
- c. bahan untuk pemeliharaan,
- d. suku cadang,
- e. persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga,
- f. pita cukai dan leges,

- g. bahan baku,
- h. barang dalam proses/setengah jadi,
- i. tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan
- j. hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

2.3.2 Pengukuran Persediaan

Berdasarkan PSAP Nomor 05, persediaan diukur sebesar:

1. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian. Biaya perolehan persediaan terdiri dari:
 - a) harga pembelian,
 - b) biaya pengangkutan,
 - c) biaya penanganan,
 - d) potongan harga,
 - e) rabat, dan
 - f) biaya lainnya yang dapat dibebankan secara langsung pada perolehan persediaan.
2. Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri. Harga pokok produksi meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan dan biaya tidak langsung yang pengalokasiannya dilakukan secara sistematis.
3. Nilai wajar apabila persediaan diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi atau rampasan. Nilai wajar dinilai sebagai metode paling relevan untuk menyusun laporan keuangan karena menggambarkan nilai pasar yang sebenarnya terjadi. Nilai wajar persediaan meliputi nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length*

transaction). Contoh persediaan yang menggunakan nilai wajar adalah hewan dan tanaman.

4. Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan:

a) Metode *First In First Out* (FIFO)

Metode *First In First Out* (FIFO) adalah metode pengelolaan persediaan dengan menjual barang yang pertama masuk sebagai barang yang pertama keluar dan mengalikannya dengan harga pembelian pertama pula. Dengan demikian, nilai persediaan yang keluar dicatat sesuai dengan urutan persediaan yang masuk (*sequential*). Metode ini merupakan metode yang populer digunakan pada saat ini. Mulai tahun 2021, kebijakan penilaian persediaan menggunakan metode FIFO sesuai dengan Surat Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor S-3/PB/PB.6/2021 tanggal 22 Januari 2021, tentang Penerapan Metode Penilaian Persediaan dengan Mekanisme *First In First Out* (FIFO).

b) Metode *Average* (rata-rata tertimbang)

Dengan menggunakan metode ini, persediaan diukur berdasarkan harga rata-rata tertimbang per unit. Metode ini tidak memperhitungkan waktu dalam penerapannya. Metode rata-rata tertimbang dihitung dengan cara membagi biaya seluruh barang yang ada kemudian membaginya dengan seluruh unit yang tersedia.

c) Metode Harga Perolehan Terakhir (HPT)

Metode harga pembelian terakhir diterapkan apabila setiap unit persediaan nilainya tidak material dan terdiri dari bermacam-macam jenis. Nilai persediaan dengan menggunakan metode HPT ini ditentukan berdasarkan harga pembelian terakhir per satuan unit.

Pengukuran persediaan dapat tergambar melalui metode pencatatan yang dilakukan oleh sebuah entitas. Dalam melakukan pencatatan pada transaksi persediaan, maka pemerintah perlu memperhatikan dan memilih metode yang tepat untuk digunakan. Metode pencatatan transaksi persediaan terdiri dari 2, yaitu:

1. Sistem Periodik/Pencatatan Persediaan Fisik (*Periodic System/Physical Inventory Method*)

Pencatatan dengan sistem periodik tidak mencatat perpindahan barang keluar maupun masuk. Sesuai dengan namanya, pencatatan barang dilakukan secara periodik setiap akhir periode dengan melakukan penghitungan fisik barang persediaan yang terdapat pada gudang. Kelebihan dari metode ini adalah pencatatan dapat dilakukan dengan cepat dan tidak banyak memerlukan tenaga. Namun, karena pencatatan hanya dilakukan di akhir periode, pencatatan dengan metode ini menyebabkan barang tidak dapat diketahui setiap saat transaksi persediaan terjadi. Hal ini juga mengakibatkan pengendalian atas persediaan menjadi buruk karena sulit mengetahui adanya persediaan yang hilang atau rusak.

2. Metode Permanen (*Perpetual System*)

Pada sistem perpetual, pencatatan dilakukan secara terus-menerus (*continue*) setiap terjadinya mutasi persediaan masuk maupun keluar. Pada era modern saat ini, setiap entitas telah diarahkan untuk melakukan metode pencatatan dengan sistem perpetual karena pencatatannya lebih akurat dan teknologi yang berkembang saat ini dapat mendukung sistem perpetual ini berjalan. Perbedaan pencatatan metode periodik dan perpetual dapat dilihat pada Tabel II.1.

Tabel II. 1 Perbedaan Pencatatan Metode Periodik dan Perpetual

No.	Transaksi	Metode Perpetual	Metode Periodik	
			Pendekatan Aset	Pendekatan Beban
1	Pembelian persediaan	Jurnal LO atau Neraca		
		Persediaan	Persediaan	Beban Persediaan
		Kas di bendahara pengeluaran	Kas di bendahara pengeluaran	Kas di bendahara pengeluaran
		Jurnal LRA		
		Belanja Persediaan	Belanja Persediaan	Belanja Persediaan
		Perubahan SAL	Perubahan SAL	Perubahan SAL
2	Pemakaian	Beban Persediaan	Tidak ada jurnal	Tidak ada jurnal
		Persediaan		
3	Penyesuaian akhir periode	Tidak ada jurnal	Beban Persediaan	Persediaan
			Persediaan	Beban Persediaan

Sumber: Diolah dari Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua

Kelebihan dari pencatatan sistem perpetual adalah transaksi persediaan yang terjadi dapat langsung dicatat dan diakui sehingga pencatatan persediaan menjadi lebih akurat dan setiap kerusakan atau kehilangan persediaan dapat segera diketahui dan dilacak oleh perusahaan. Tetapi metode ini memerlukan tenaga dan waktu yang lebih banyak karena pencatatan dilakukan setiap saat terjadinya transaksi.

2.3.3 Penyajian dan Pengungkapan Persediaan

Persediaan disajikan pada laporan keuangan bagian neraca, LRA, LO, dan CaLK. Dalam neraca, persediaan disajikan pada bagian aset lancar sesuai dengan jumlah persediaan hasil opname fisik dikalikan dengan nilai perunit sesuai dengan metode yang digunakan, sementara dalam LRA, persediaan disajikan pada bagian Belanja Barang dan Jasa, dan dalam LO disajikan pada bagian Beban Barang dan Jasa.

Seluruh komponen laporan keuangan harus diungkapkan agar tidak terjadi salah interpretasi oleh pembaca laporan keuangan. Salah interpretasi dapat terjadi karena setiap pembaca memiliki persepsi tersendiri dalam membaca laporan keuangan.

Oleh karena itu, dalam laporan keuangan harus disertai CaLK untuk meminimalisir salah interpretasi oleh pembaca laporan keuangan. CaLK menyajikan penjelasan mengenai setiap pos-pos komponen dalam laporan keuangan. Persediaan yang disajikan pada neraca, LRA, dan LO akan diungkapkan pada CaLK. CaLK mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi mengenai kebijakan akuntansi yang digunakan dalam mengukur persediaan.
2. Penjelasan lebih lanjut mengenai persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
3. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

2.3.4 Pengadaan Persediaan

Pengadaan adalah suatu usaha dan kegiatan yang dilakukan untuk memenuhi kegiatan operasional yang telah ditetapkan sesuai perencanaan yang telah ditentukan. Menurut Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 58 Tahun 2014 tentang Standar Pelayanan Kefarmasian di Rumah Sakit, pengadaan merupakan kegiatan yang dilakukan secara berkesinambungan dimulai dari pemilihan, penentuan jumlah yang dibutuhkan, penyesuaian antara kebutuhan dan dana, metode pengadaan, pemilihan pemasok, dan sebagainya. Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 5 Tahun 2019 tentang Perencanaan dan Pengadaan Obat Berdasarkan Katalog Elektronik, pengadaan obat oleh institusi pemerintah dan

swasta untuk program Jaminan Kesehatan dilakukan melalui *E-purchasing* berdasarkan Katalog Elektronik. Katalog elektronik adalah sebuah sistem informasi elektronik yang memuat informasi berupa daftar, jenis, spesifikasi teknis, harga, penyedia, dan informasi lainnya terkait barang/jasa yang ditetapkan oleh Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP) untuk mempermudah pengadaan persediaan khususnya obat. *E-purchasing* adalah tata cara pembelian barang/jasa secara elektronik melalui sistem Katalog Elektronik. Katalog elektronik ini bertujuan untuk meningkatkan efektifitas, efisiensi, dan transparansi dalam proses pengadaan obat, serta menjamin pemerataan ketersediaan obat yang aman dan bermutu untuk memenuhi kebutuhan pelayanan kesehatan.

Sebelum melakukan pengadaan persediaan, setiap institusi pemerintah maupun swasta wajib menyampaikan Rencana Kebutuhan Obat (RKO) kepada Menteri. Penyampaian RKO tersebut dilaksanakan paling lambat bulan April pada tahun sebelumnya. RKO adalah perkiraan kebutuhan obat untuk satu tahun berikutnya berdasarkan perhitungan pemakaian rata-rata obat satu tahun dan sisa stok akhir tahun.

Dalam hal pengadaan obat melalui *E-Purchasing* berdasarkan Katalog Elektronik mengalami kendala operasional dalam aplikasi, maka pembelian dapat dilakukan secara manual atau pembelian dilakukan langsung kepada Industri Farmasi yang tercantum dalam Katalog Elektronik, hal ini tertuang dalam Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 63 Tahun 2014 tentang Pengadaan Obat Berdasarkan Katalog Elektronik (*E-Catalogue*).