

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Konsep Akuntansi Pemerintah**

Akuntansi Pemerintahan merupakan suatu sistem keuangan yang dipergunakan untuk mencapai suatu pertanggung jawaban dari sisi keuangan negara. Secara umum akuntansi pemerintah dan komersil memiliki persamaan maupun perbedaan. Dalam pengelolaannya pemerintah akan cenderung berfokus kepada pemberian pelayanan kepada masyarakat dengan tidak adanya hubungan ataupun korelasi antara tingkat kualitas layanan yang diberikan dengan kemampuan pemerintah dalam mengedarkan barang dan jasa yang dipergunakan dalam pemenuhan kebutuhan masyarakat secara menyeluruh (Hamzah & Kustiani, 2014).

Dalam perolehan pendapatannya, pemerintah bersifat memaksa, seperti melalui pemungutan pajak, retribusi dan lainnya. Dan juga pemerintah akan cenderung memiliki sifat monopolistik karena tidak adanya rujukan untuk mengukur tingkat persaingan pasar yang akan mempengaruhi stabilitas penjualan barang dan jasa yang dilakukan pemerintah. Sehingga secara garis besar pencatatan akuntansi pemerintah akan bersifat berulang dan cenderung memiliki proses bisnis yang sama dari waktu ke waktu (Hamzah & Kustiani, 2014).

Pemerintah tidak menjadikan profitabilitas sebagai dasar untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja yang telah dilakukan oleh suatu instansi. Evaluasi daripada kinerja pemerintah bertujuan untuk menilai tingkat efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangannya terhadap penyerapan dana yang telah dilakukan. Dan juga penerapan akuntansi pemerintah menggunakan dua basis akuntansi, yaitu basis akrual dan kas. Penggunaan basis akrual digunakan dalam pengakuan pendapatan LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Sedangkan basis kas untuk menghitung seberapa besar realisasi pengeluaran kas yang telah dilakukan pada suatu tahun anggaran.

## **2.2 Dasar Hukum Akuntansi Persediaan**

Penatausahaan dan pengelolaan persediaan tidak dapat terlepas dari aturan yang mendasari kegiatan pencatatan sampai dengan pengungkapannya, aturan yang disusun menjadi standar yang akan menjadikan laporan keuangan menjadi bernilai wajar dan dapat dipercaya keandalannya, demi tercapainya tujuan keandalan serta kewajaran tersebut, terdapat beberapa aturan yang telah dirumuskan untuk menjadi rujukan dalam proses akuntansinya, adapun dasar hukumnya adalah sebagai berikut:

### **a) Standar Akuntansi Pemerintahan**

Penerapan akuntansi pemerintahan berlandaskan kepada aturan yang menjadi rujukan dan bertujuan dalam hal penyusunan dan pelaporan keuangan pemerintah. Penerapan akuntansi persediaan diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan.

b) Peraturan Menteri Keuangan

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan secara rinci dan mendalam dijelaskan pada Peraturan Menteri Keuangan (PMK). PMK yang mengatur dan berkaitan dengan akuntansi persediaan adalah sebagai berikut:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 42/PMK.05/2017 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.
2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 212/PMK.05/2019 tentang Jurnal Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Pusat.
3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2016 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat.
4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara.
5. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.

c) Peraturan Menteri Kesehatan

Peraturan Menteri Kesehatan menjadi pedoman dalam hal pengelolaan dan penatausahaan persediaan yang berada di bawah Kementerian Kesehatan, Peraturan Menteri Kesehatan (Permenkes) yang terkait dengan akuntansi persediaan adalah sebagai berikut:

1. Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 39 Tahun 2019 Tentang Pedoman Akuntansi Dan Penyusunan Laporan Keuangan Kementerian Kesehatan.

2. Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 9 Tahun 2018, tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Negara di Lingkungan Kementerian Kesehatan.

### **2.3 Pengertian Persediaan**

Persediaan merupakan komponen aset lancar yang memiliki sifat habis pakai, penggunaannya berkaitan dengan produk yang memiliki perputaran yang cepat serta pemakaiannya tidak bersifat jangka Panjang. Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 05 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, persediaan 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 masyarakat. Persediaan dapat dibagi menjadi beberapa kelompok dan jenis sesuai dengan kesamaan dan karakteristik yang dimilikinya. Nilai persediaan secara menyeluruh memiliki nilai yang cukup signifikan dengan tingkat signifikansi dari masing-masing jenis persediaan tergantung dari kebutuhan instansi yang bersangkutan. Dalam penerapannya persediaan dapat digunakan sebagai barang yang dapat dijadikan sebagai media untuk mencapai keuntungan yang bersifat *profitable* atau yang bersifat *non-profit* yang digunakan sebagai bentuk pelayanan serta fasilitas yang diberikan oleh pemerintah kepada masyarakat.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat menyebutkan bahwa pengelompokan persediaan dilihat dari rencana ataupun niat awal dalam penyusunan RKA-KL bukan dilihat dari bentuknya jika persediaan dimaksudkan untuk kegiatan operasional. Persediaan obat memiliki nilai yang relatif besar dan

signifikan dalam neraca bagian persediaan pada rumah sakit umum (Arief & Kartikasari, 2021). Persediaan obat menjadi komponen penting dalam pelaksanaan proses bisnis dalam hal pemberian fasilitas Kesehatan dan pengobatan bagi yang berkepentingan. Berdasarkan PSAP 05, persediaan memiliki beberapa karakteristik sebagai berikut:

- a) Persediaan merupakan aset yang berwujud
- b) Barang atau perlengkapan yang digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah
- c) Bahan atau perlengkapan yang digunakan dalam kegiatan produksi
- d) Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- e) Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan
- f) Persediaan mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan
- g) Dalam hal pemerintah memproduksi sendiri, persediaan juga meliputi barang yang digunakan dalam proses produksi seperti bahan baku pembuatan alat-alat pertanian.
- h) Barang hasil produksi yang belum selesai dicatat sebagai persediaan.

#### **2.4 Klasifikasi Persediaan**

Persediaan dapat dikelompokkan menjadi beberapa bagian yang memiliki sifat dan karakteristik yang membedakan, pengelompokan bertujuan untuk mempermudah untuk mengidentifikasi akun-akun yang terkait persediaan sehingga

dapat diperoleh penyajian akun pada neraca yang berkorelasi dan berkesesuaian. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat., persediaan dapat dikelompokkan menjadi beberapa bagian berdasarkan bentuk, jenis, serta sifatnya.

Berdasarkan bentuk dan jenisnya, barang persediaan terdiri atas:

- 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
- j) Peralatan dan mesin, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- k) Jalan, Irigasi, dan Jaringan, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- l) Aset tetap lainnya, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- m) Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- n) Persediaan lainnya untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat

Dan jika berdasarkan sifat pemakaiannya, barang persediaan terdiri atas:

- a) Barang habis pakai
- b) Barang tak habis pakai, dan
- c) Barang bekas pakai

## **2.5 Pengakuan dan Pencatatan Persediaan**

Pengakuan persediaan merupakan bagian yang terpenting sebagai bentuk terciptanya akun jurnal yang nantinya akan merubah nilai persediaan dengan mutasi tambah atau kurang terkhusus pada persediaan obat. Penjurnalan sebagai bentuk pengidentifikasian, penentuan nilai, serta perekaman terhadap setiap kejadian transaksi. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 Pengakuan persediaan dapat didasarkan kepada dokumen sumber terkait seperti faktur, kuitansi, atau Berita Acara Serah Terima (BAST) yang mendukung untuk menciptakan terbentuknya jurnal terkait dalam hal pengakuan persediaan obat. Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 39 Tahun 2019 persediaan diakui saat potensi ekonomi masa depan telah diperoleh serta nilai atau biaya dapat diukur dengan andal, serta kepemilikannya secara resmi telah berpindah dengan bukti berupa dokumen sumber. Pencatatan dilakukan setiap terjadi transaksi yang memengaruhi akun persediaan dengan menggunakan metode perpetual.

Berdasarkan PSAP 05 Persediaan harus memiliki satuan nilai yang dapat diukur dengan andal. Dalam pengelolaannya harus mempertimbangkan materialitas serta pengendalian terhadap penatausahaan. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 persediaan yang belum digunakan ataupun yang masih berada di dalam gudang harus dilakukan inventarisasi fisik minimal setiap semester. Hasil inventarisasi fisik akan menjadi patokan terhadap penentuan nilai akhir persediaan, sehingga dilakukan penyesuaian terhadap nilai persediaan. Dalam hal terdapat kerusakan terhadap barang persediaan akan diungkapkan di dalam CALK, sehingga secara menyeluruh persediaan akan

dilaporkan dalam laporan keuangan. Setiap barang yang berkurang yang diakibatkan oleh pemakaian ataupun kehilangan akan dilaporkan sebagai beban persediaan pada laporan operasional.

## **2.6 Pengukuran dan Penilaian Persediaan**

Pengukuran dan penilaian nilai persediaan dapat menggunakan beberapa metode dan rujukan untuk menciptakan nilai persediaan yang dominan menunjukkan keadaan nilai yang sebenarnya, pengukuran dan penilaian pada laporan di tahun 2020 masih menggunakan harga perolehan terakhir, sehingga penilaiannya bersifat nilai pasar yang berlaku pada periode yang bersangkutan, serta penggunaan FIFO mulai berlaku untuk tahun 2021 dan seterusnya.

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 05, persediaan dapat disajikan dengan nilai sebesar:

- a. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian
- b. Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri
- c. Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

Dalam pembentukan nilai akhir persediaan, unsur-unsur yang menjadi penambah nilai secara langsung ataupun tidak langsung dapat dibebankan menjadi penyusun nilai akhir persediaan tersebut, sebagaimana PSAP 05 menyebutkan bahwa Biaya Perolehan persediaan dapat meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya pelayanan. Serta terdapat juga unsur-unsur yang dapat menjadi pengurang nilai perolehan persediaan seperti yang diakibatkan oleh adanya potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa mengurangi biaya perolehan.

Dalam hal Peolehan persediaan dilakukan dengan melalui proses *manufacturing* atau melalui proses merubah bahan mentah menjadi barang jadi, maka komponen penyusun nilai persediaan dapat terdiri dari biaya langsung maupun tidak langsung, nantinya semua biaya yang dikeluarkan selama proses produksi akan menjadi nilai akhir harga pokok barang persediaan. Dalam hal terdapat perolehan dengan cara lainnya, maka penetapan nilai perolehan menggunakan nilai wajar.

Pada saat ini pencatatan persediaan menggunakan metode perpetual, sehingga pencatatan dilakukan secara berkala sesuai dengan setiap transaksi kejadian yang timbul. Penilaian persediaan menggunakan metode *First in First Out* (FIFO), dengan penerapan pencatatan atas nilai persediaan berdasarkan kombinasi nilai persediaan yang tersisa, sehingga setiap persediaan akan memiliki nilai yang berbeda-beda sesuai dengan harga perolehannya pada masing-masing periode. Namun, jika metode FIFO belum dapat diterapkan, maka penilaian persediaan dapat menggunakan metode perhitungan dengan harga perolehan terakhir.

Pada setiap akhir periode akan dilakukan inspeksi terhadap persediaan yang berada di Gudang, inspeksi atau *Stock Opname* bertujuan untuk memastikan dan melakukan validasi terhadap saldo nilai persediaan akhir yang ada pada catatan dengan jumlah yang sebenarnya pada gudang persediaan. Segala bentuk kekurangan nilai persediaan yang diakibatkan oleh adanya pemakaian, kerusakan/keusangan, serta kehilangan akan dicatat sebagai beban pada laporan operasional (Hamzah & Kustiani, 2014).

## 2.7 Penghapusan Persediaan

Penghapusan merupakan proses untuk mengeluarkan nilai dari suatu akun dari laporan keuangan untuk menyatakan bahwa persediaan yang bersangkutan telah tidak berada pada kendali yang berkepentingan dikarenakan oleh adanya kerusakan ataupun keusangan sehingga tidak memiliki nilai ekonomis. Dalam penghapusan tidak terdapat prosedur khusus, serta penghapusan persediaan obat dengan penerapan harga perolehan terakhir (HPT) dapat menjadi permasalahan karena nilai obat rusak/kedaluwarsa menjadi jauh lebih tinggi, berbeda dengan aset tetap yang dapat terdepresiasi usianya sehingga nilai asetnya dapat menjadi tidak ada (Widiasih et al, 2018).

Persediaan obat merupakan bahan habis pakai yang memiliki masa pakai ataupun penggunaan. Setelah masa penggunaan telah habis atau kedaluwarsa, maka akan dilakukan penghapusan sebagai rangka untuk menyajikan nilai persediaan yang berkesesuaian dengan keadaan sebenarnya. Sehingga persediaan obat yang telah dilakukan penghapusan tersebut akan menunjukkan nilai yang wajar pada laporan keuangan.

## 2.8 Penyajian dan Pengungkapan Persediaan

Persediaan obat disajikan pada bagian aset lancar akun pada bagian pos di neraca atas nilai persediaan yang telah disesuaikan. Penyesuaian dilakukan agar penyajian akun dapat secara realistis dan memadai disajikan dalam laporan keuangan. Kegiatan utama yang dilakukan dalam verifikasi jumlah persediaan yaitu dengan *stock opname*, hasil *stock opname* akan menjadi nilai yang tertera pada laporan keuangan. Pelaksanaan *stock opname* dilakukan minimal enam bulan sekali

atau persemester. Persediaan yang rusak, usang, dan kedaluwarsa tidak boleh disajikan dalam laporan keuangan.

Setiap hal yang berhubungan dengan penyajian dalam laporan keuangan harus diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK). Pengungkapan dimaksudkan untuk memberikan pemahaman dan gambaran yang jelas kepada pengguna laporan keuangan mengenai nilai-nilai dari akun yang disajikan pada laporan keuangan. Berdasarkan PSAP 05 serta Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 9 Tahun 2018, persediaan diungkapkan dalam CALK sekurang-kurangnya:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan
- b. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang 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.
- c. Penjelasan atas selisih antara pencatatan dengan hasil inventarisasi fisik
- d. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.