

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Aset

Menurut pendapat Warren, Reeve, & Duchac (2009) dalam bukunya yang berjudul *Accounting 23e*, aset merupakan sumber daya yang dapat berwujud fisik maupun non fisik, yang dimiliki oleh sebuah entitas bisnis seperti kas, persediaan, dan benda tak berwujud yang memiliki nilai (p. 52). Sedangkan pengertian aset dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan adalah sebagai berikut.

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya (p. 17).

Untuk pengklasifikasiannya sendiri, dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, aset dibagi berdasarkan jangka waktu penggunaan menjadi aset lancar dan aset nonlancar. Apabila suatu aset diharapkan dapat dimiliki atau direalisasikan untuk digunakan atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, maka aset tersebut masuk klasifikasi aset lancar. Namun apabila lebih dari 12 (dua belas) bulan, maka aset tersebut masuk ke dalam klasifikasi aset

nonlancar yang di dalamnya terdiri dari investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya. Adapun aset lancar di dalamnya terdapat akun kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan, serta akun yang lain (p. 17).

2.2 Pengertian Persediaan

Persediaan merupakan barang berwujud yang masuk ke dalam pos Aset Lancar oleh karena penggunaannya yang tidak sampai setahun. Dalam PSAP Nomor 5 Tentang Akuntansi Persediaan, diuraikan definisi persediaan sebagai berikut.

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 kepada masyarakat (p. 2).

[Hal serupa juga tercantum dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat (p. 73)].

Selanjutnya, dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat (h.73) bahwa persediaan adalah aset berupa:

1. Barang atau Perlengkapan yang digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah. Barang atau perlengkapan yang dimaksud juga dapat digolongkan menjadi 3 (tiga) yakni:
 - a. Barang habis pakai, seperti suku cadang,
 - b. Barang tak habis pakai, seperti komponen perlatan dan pipa, dan barang bekas pakai, seperti komponen bekas;
2. Bahan atau perlengkapan untuk proses produksi, seperti bahan baku pembuatan alat-alat pertanian, dan bahan baku yang akan diserahkan kepada masyarakat/pemda;

3. Barang dalam proses produksi untuk dijual/diserahkan kepada masyarakat, seperti konstruksi dalam pengerjaan yang akan diserahkan kepada masyarakat, alat-alat pertanian setengah jadi/barang hasil proses produksi yang belum selesai yang akan diserahkan kepada masyarakat/pemda;
4. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan. Barang persediaan jenis ini dapat berupa hewan, tanaman dan tanah/bangunan/peralatan dan mesin/aset tetap lainnya untuk diserahkan kepada masyarakat/pemda; serta
5. Barang-barang untuk tujuan berjaga-jaga atau strategis seperti cadangan minyak dan cadangan beras.

[Hal serupa juga tercantum dalam PSAP Nomor 5 Tentang Akuntansi Persediaan (p. 2)]

Selain itu, tidak semua persediaan sebagaimana yang sudah disebutkan di atas dapat menjadi barang persediaan dan dialokasikan ke dalam Belanja Barang Persediaan. Dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat dijelaskan bahwa penentuan apakah barang persediaan masuk ke dalam alokasi Belanja Barang Persediaan adalah sifat kontinuitas dari barang tersebut yang ditentukan sejak penyusunan rencana kegiatan dan penyusunan RKA KL. Apabila barang tersebut direncanakan akan habis digunakan pada satu kegiatan saja maka barang tersebut tidak akan digolongkan sebagai Barang Persediaan dan tidak akan dialokasikan ke dalam Belanja Barang Persediaan, sekalipun memenuhi definisi persediaan yang ada pada peraturan terkait. Namun, apabila barang tersebut direncanakan untuk tidak habis dalam satu kegiatan saja dalam jangka pendek,

melainkan bersifat berkelanjutan, maka barang tersebut akan digolongkan sebagai Barang Persediaan dan akan dialokasikan ke dalam Belanja Barang Persediaan (pp. 73-74).

2.3 Klasifikasi Persediaan

Barang atau perlengkapan untuk kegiatan operasional pemerintah dan barang yang dijual atau diberikan kepada masyarakat adalah bagian dari Persediaan. Dalam PSAP No.5 Tentang Akuntansi Persediaan, persediaan dirinci ke dalam kelompok-kelompok persediaan yang meliputi:

1. Barang konsumsi;
2. Amunisi;
3. Bahan untuk pemeliharaan;
4. Suku cadang;
5. Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;
6. Pita cukai dan leges;
7. Bahan baku;
8. Barang dalam proses/setengah jadi;
9. Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
10. Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat (pp. 2-3).

Sedangkan dalam regulasi yang lebih spesifik untuk pemerintah pusat, yakni PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, persediaan diatur dan dibagi ke dalam 2 (dua) kategori, yakni berdasarkan sifat

pemakaiannya dan berdasarkan bentuk dan jenisnya. Berdasarkan sifat pemakaiannya, persediaan terdiri dari:

1. Barang habis pakai;
2. Barang tak habis pakai; dan
3. Barang bekas pakai.

Sedangkan berdasarkan bentuk dan jenisnya, persediaan terdiri dari:

1. Barang konsumsi;
2. Amunisi;
3. Bahan untuk pemeliharaan;
4. Suku cadang;
5. Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;
6. Pita cukai dan leges;
7. Bahan baku;
8. Barang dalam proses/setengah jadi;
9. Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
10. Peralatan dan mesin, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
11. Jalan, irigasi, dan jaringan, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
12. Aset tetap lainnya, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
13. Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
14. Persediaan lainnya untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat (p. 74).

2.4 Pengakuan Persediaan

Dalam PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan, pengakuan persediaan dilakukan sejak pemerintah memperoleh potensi manfaat ekonomi di masa yang

akan datang dari dan ketika persediaan tersebut diterima atau hak kepemilikan dan penguasaannya beralih ke pemerintah. Adapun dokumen yang menjadi dasar pengakuan perolehan persediaan yakni Berita Acara Serah Terima (BAST), seperti faktur atau kwitansi (p. 3). [Hal serupa juga tercantum dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat (pp. 74-75)].

Potensi manfaat ekonomi pada persediaan yang dimaksud, berdasarkan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, yakni persediaan harus memiliki nilai atau biaya. Nilai atau biaya barang persediaan didukung bukti atau dokumen yang bisa diverifikasi dan mengandung informasi seperti harga/biaya dari barang persediaan yang dapat diukur secara andal, jujur, dapat diverifikasi, dan netral. Selain itu, penggunaan persediaan atau kegiatan lain yang mengurangi jumlah persediaan dapat mengakibatkan timbulnya beban persediaan. Perhitungan transaksi penggunaan/pemakaian barang persediaan, penyerahan barang persediaan kepada masyarakat, dan sebab lain yang mengurangi persediaan akan diakui sebagai beban persediaan pada akhir periode pelaporan (p. 75).

2.5 Pengukuran Persediaan

Pengukuran terhadap persediaan telah diatur dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat (p.75-76). Ketentuan pengukuran persediaan pada saat perolehan yakni:

1. Jika persediaan diperoleh dari pembelian maka persediaan diukur dan disajikan sebesar biaya perolehan barang yaitu harga pembelian. Selain itu, biaya pengangkutan, biaya penanganan, dan biaya langsung lainnya juga

diperhitungkan sebagai biaya perolehan apabila terdapat biaya-biaya tersebut. Biaya perolehan juga dapat berkurang apabila terdapat pemotongan harga, rabat, dan lain-lain yang mengurangi biaya perolehan;

2. Jika persediaan diperoleh dengan cara memproduksi sendiri maka persediaan diukur dan disajikan sebesar harga pokok produksi yang terdiri dari biaya langsung dan biaya tak langsung. Biaya langsung adalah biaya terkait persediaan yang diproduksi, sedangkan biaya tak langsung adalah biaya yang dialokasikan secara sistematis. Untuk keperluan perhitungan, biaya standar dapat digunakan apabila sulit melakukan perhitungan biaya riil dalam harga pokok produksi; dan
3. Jika persediaan diperoleh dengan cara lainnya—selain melalui pembelian atau produksi sendiri—seperti rampasan, donasi, atau proses pengembangbiakan hewan dan tanaman, maka persediaan diukur dan disajikan sebesar nilai wajar (pp. 75-76). [Hal serupa juga tercantum dalam PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan (p.3-4)].

Adapun persediaan yang sudah dipakai/digunakan dan menjadi Beban Persediaan, pengukurannya berdasarkan metode perpetual dilakukan dengan mengalikan jumlah unit yang terpakai dengan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan, apakah menggunakan FIFO (*First-In First Out*), HPT (Harga Perolehan Terakhir), atau Rata-Rata Tertimbang (PSAP 05, 2010, p. 4).

2.6 Pencatatan Persediaan

Dalam pencatatan persediaan untuk kegiatan operasional, Satker perlu mempertimbangkan materialitas, tugas dan fungsi utama satker, serta pengendalian

internal satker yang berkenaan. Dalam mempertimbangkan materialitas dan pengendalian internal terkait pencatatan, satuan barang yang digunakan adalah satuan barang yang lazim untuk setiap jenis barang atau bisa dengan satuan barang lainnya yang paling memadai (PMK 225, 2019, p. 75).

Selain itu, berdasarkan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, terdapat 2 (dua) metode pencatatan pemakaian persediaan, yakni pencatatan secara Perpetual dan secara Periodik. Metode perpetual adalah metode yang digunakan pemerintahan khususnya Pemerintah Pusat dalam pencatatan transaksi persediaan. Metode perpetual merupakan metode pencatatan barang persediaan yang dilakukan setiap terjadinya penggunaan persediaan. Metode lainnya—selain metode perpetual namun tidak digunakan dalam pencatatan pemakaian persediaan pada instansi pemerintah pusat—adalah metode periodik. Metode periodik adalah metode yang hanya mencatat perubahan nilai persediaan pada saat dilakukan inventarisasi fisik pada akhir periode, sehingga perolehan dan pemakaian persediaan selama periode akuntansi tidak diditilkan (p. 76). [Hal serupa juga tercantum dalam PSAP Nomor 5 Tentang Akuntansi Persediaan (p. 4)].

Untuk nilai persediaan yang akan dicatat, metode penilaian yang digunakan adalah metode FIFO, yakni barang yang diperoleh lebih awal akan dianggap sebagai barang yang digunakan/habis lebih awal. Namun, apabila metode FIFO belum dapat diterapkan, metode penilaian HPT dapat digunakan sebagai alternatifnya (PMK 225, 2019, p. 76). Metode HPT menentukan nilai persediaan dari harga perolehan atau pembelian terakhir setiap satuan unit. Kekurangan dari

metode ini adalah perlunya untuk selalu dilakukan penyesuaian terhadap nilai persediaan setiap kali terjadinya perubahan harga perolehan terakhir persediaan, sehingga membuat kegiatan penyesuaian nilai persediaan menjadi lebih sering (Antoro, 2017).

Dalam rangka penyesuaian barang persediaan, setiap akhir periode pelaporan dilakukan inventarisasi fisik atau sering disebut *stock opname* atas barang persediaan yang masih belum terpakai. Persediaan yang belum terpakai yakni persediaan yang masih berada di gudang atau tempat lain yang berfungsi sebagai tempat penyimpanan barang persediaan, maupun persediaan yang ditempatkan di unit pengguna (PMK 225, 2019, p.75). Inventarisasi fisik sendiri digunakan sebagai dasar dalam pengukuran pemakaian persediaan (PMK 225, 2019, p. 77). Pemakaian persediaan akan dijadikan dasar dalam pencatatan Beban Persediaan. Adapun kegiatan penggunaan persediaan yang tidak termasuk dalam beban persediaan adalah

1. pemakaian barang persediaan untuk pemeliharaan akan masuk sebagai Beban Pemeliharaan, dan
2. barang persediaan yang dijual/diserahkan kepada Masyarakat atau Pemda akan dicatat sebagai Beban barang untuk diserahkan/dijual kepada Masyarakat/Pemda (PMK 225, 2019, p. 76).

Oleh karena metode yang digunakan adalah metode perpetual, yakni pencatatan yang dilakukan setiap kali terjadinya transaksi, perlu adanya suatu sistem terkomputasi yang membantu dalam proses pencatatan barang persediaan sehingga meningkatkan efisiensi dengan berkurangnya pencatatan secara manual. Berkaitan

dengan hal itu, dalam pengelolaan keuangan negara telah dikembangkan satu sistem yang diberi nama Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi atau yang sering disebut SAKTI (Aditya, Ardiansyah, Sidik, & Gata, 2020, p. 175). SAKTI adalah aplikasi yang mendukung instansi pemerintah dalam melaksanakan Sistem Perbendaharaan dan Penganggaran, termasuk di dalamnya untuk pencatatan transaksi persediaan. Pencatatan transaksi persediaan merupakan bagian dari modul persediaan dalam aplikasi SAKTI. Modul Persediaan digunakan dalam pencatatan transaksi barang persediaan, pembuatan jurnal transaksi persediaan, serta pembuatan laporan persediaan (Aditya, Ardiansyah, Sidik, & Gata, 2020, p. 176).

Adapun alur pencatatan persediaan yang diperoleh melalui mekanisme Uang Persediaan (UP) adalah perekaman transaksi yang dibuktikan dengan kwitansi yang dilakukan oleh Bendahara di Modul Bendahara. Bendahara merekam kwitansi dan membuat jurnal transaksi. Sedangkan untuk pencatatan persediaan yang diperoleh melalui mekanisme kontrak dalam aplikasi SAKTI dimulai dari perekaman Berita Acara Serah Terima (BAST) yang dilaksanakan oleh PPK setelah kontrak dilaksanakan dan barang telah diterima. Selanjutnya terkait perekaman detail barang persediaan dilakukan oleh operator Modul Persediaan berdasarkan BAST, oleh karena informasi yang terkandung dalam BAST dilengkapi dengan data detail barang meliputi kode barang, kuantitas, harga satuan dan total nilai barang tersebut dan juga mengandung isian tentang barang-barang yang telah diterima dan diwujudkan dalam pengisian kode barang sampai pada level sub-sub kelompok barang. (Aditya, Ardiansyah, Sidik, & Gata, 2020, p. 179). Selanjutnya, operator Modul Persediaan dapat merekam transaksi persediaan baik transaksi masuk

maupun transaksi keluar. Dalam Petunjuk Teknis Aplikasi SAKTI Modul Persediaan (2020), jenis transaksi masuk persediaan dalam SAKTI adalah sebagai berikut:

1. Saldo Awal, diperoleh pada tahun anggaran sebelumnya yang masih memiliki saldo;
2. Pembelian, diperoleh dari hasil pembelian, baik melalui modul komitmen maupun melalui modul bendahara;
3. Transfer Masuk Manual, yakni transaksi perolehan persediaan dari hasil transfer masuk satker lain;
4. Hibah Masuk, yakni transaksi yang berasal dari penerimaan hibah organisasi di luar pemerintahan;
5. Rampasan, berasal dari hasil penerimaan rampasan;
6. Perolehan Lainnya, yakni perolehan persediaan di luar transaksi saldo awal, pembelian, transfer masuk, hibah masuk, dan rampasan;
7. Reklasifikasi dari Aset Tetap, merubah klasifikasi barang yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai aset tetap menjadi barang persediaan;
8. Reklasifikasi Masuk, merubah klasifikasi barang yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai barang persediaan tertentu menjadi barang persediaan yang lain;
9. Transaksi Internal Transfer Masuk Online, menginput transaksi persediaan masuk yang berasal dari anak satker ke induk satker yang keduanya merupakan sesama pengguna aplikasi SAKTI; dan

10. Transaksi Transfer Masuk (Non Aktif Pembantu), sama halnya dengan Transaksi Internal Transfer Masuk Online yang digunakan untuk menginput transaksi persediaan masuk yang berasal dari anak satker ke induk satker sesama pengguna aplikasi SAKTI, hanya saja dalam kondisi adanya likuidasi di anak satker.

Sedangkan untuk jenis-jenis transaksi keluar dalam aplikasi SAKTI adalah sebagai berikut:

1. Pemakaian (Habis Pakai/Penjualan/Penyerahan ke Masyarakat/Bansos);
2. Transfer Keluar Manual, yang adalah transaksi pengeluaran persediaan yang dikirim oleh satker lain;
3. Hibah Keluar, yakni pengeluaran persediaan sebagai hibah kepada organisasi di luar pemerintahan;
4. Penghapusan (Keluar) Lainnya, yakni transaksi keluar selain habis pakai, transfer keluar, dan hibah keluar;
5. Internal Transfer Keluar, sama halnya dengan Penghapusan Lainnya hanya saja transaksi keluar ini hanya bisa dilakukan dari satker induk ke satker pembantu dan sebaliknya;
6. Usang/Rusak, persediaan, yang karena usianya dan/atau karena tidak dapat mengikuti perkembangan teknologi dan/atau spesifikasi yang tidak sesuai, membuat persediaan tidak dapat dimanfaatkan lagi untuk kegiatan operasional;
7. Penghapusan (Usang/Rusak), barang persediaan, yang telah dicatat ke dalam transaksi persediaan keluar rusak atau usang, direkam penghapusan barang persediaan;

8. Reklasifikasi Ke Aset Tetap, merubah klasifikasi barang yang sebelumnya diklasifikasikan sebagai persediaan menjadi barang persediaan; dan
9. Transfer Keluar Online (Sesama SAKTI), transaksi persediaan keluar dari satu satker ke satker lainnya yang merupakan sesama pengguna aplikasi SAKTI (pp. 2-57).

Selain menu transaksi masuk dan transaksi keluar, modul persediaan SAKTI juga memiliki menu lain seperti menu koreksi dan opname fisik. Menu koreksi digunakan untuk mengoreksi pencatatan persediaan baik jumlah, nilai, maupun untuk membatalkan transfer keluar online (Kemenkeu RI, 2020, p. 60-71). Sedangkan menu opname fisik digunakan untuk mencetak dan merekam hasil opname fisik. Opname fisik adalah kegiatan yang dilakukan pada akhir periode untuk menentukan kuantitas/jumlah tersisa dari setiap jenis barang persediaan. Dengan kata lain, opname fisik dilakukan dengan melihat jumlah persediaan yang ada secara fisik dalam gudang atau tempat penyimpanan lain. Selanjutnya hasil opname fisik tersebut akan digunakan sebagai bahan untuk penyesuaian catatan persediaan (Kemenkeu RI, 2020, p. 75-82).

Adapun proses penjurnalan dilakukan secara otomatis berdasarkan BAST pada aplikasi SAKTI (Aditya, Ardiansyah, Sidik, & Gata, 2020, p. 179). Terdapat 2 (dua) pendekatan yang salah satunya dapat dipilih dalam mencatat jurnal transaksi persediaan, yakni pendekatan aset dan pendekatan beban. Apabila menggunakan pendekatan aset, maka pada saat perolehan, barang persediaan akan diakui sebagai persediaan dan pada akhir tahun perlu disesuaikan untuk mengakui jumlah persediaan yang sudah digunakan. Sedangkan apabila menggunakan pendekatan

beban, persediaan akan langsung diakui sebagai beban pada saat perolehannya, dan pada akhir periode pelaporan akan diadakan penyesuaian untuk mengakui barang persediaan yang masih tersisa sebagai persediaan sesuai dengan hasil inventarisasi fisik (ereport.ipb.ac.id, p. 1-2). Dalam penerapan Akuntansi Persediaan pada Pemerintah Pusat sesuai PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, dimana beban persediaan akan diakui pada akhir periode sesuai dengan perhitungan transaksi penggunaan/pemakaian persediaan dan tidak diakui pada awal perolehan persediaan (p.75), maka pendekatan aset adalah pendekatan yang digunakan dalam pengakuan persediaan. Untuk barang persediaan yang diperoleh melalui UP, penatausahaan dilakukan pada Modul Bendahara dengan menggunakan kwitansi sebagai BAST-nya (Aditya, Ardiansyah, Sidik, & Gata, 2020, p.179). Berdasarkan PMK 212/PMK.05/2019 Tentang Jurnal Akuntansi Pemerintahan Pada Pemerintah Pusat, penjurnalan transaksi persediaan melalui mekanisme UP/GUP dan Pembayaran Langsung adalah seperti Tabel II. 1.

Tabel II. 1 Jurnal Akrua Perolehan dan SPJ Belanja Barang Persediaan

No.	Uraian	Debit	Credit
1	Saat BAST Persediaan yang belum diregister Utang yang belum diterima tagihannya	xxx	xxx
2	Saat Resume Tagihan/SPP GUP Utang yang belum diterima tagihannya Belanja Barang yang masih harus dibayar	xxx	xxx
3	Verifikasi Kondisi BMN/Pendetilan Persediaan Persediaan yang belum diregister	xxx	xxx
4	Saat diterbitkan SP2D LS/GUP Belanja Barang yang masih harus dibayar Ditagihkan ke Entitas Lain	xxx	xxx

Sumber: Diolah dari PMK 212/PMK.05/2019

Berdasarkan PMK 212/PMK.05/2019 Tentang Jurnal Akuntansi Pemerintahan Pada Pemerintah Pusat, penjurnalan transaksi persediaan dalam Buku Besar Kas dilakukan berdasarkan basis akrual (p. 3) [Hal serupa juga tercantum dalam PSAP Nomor 1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan (p. 3)], sehingga pada saat terjadinya transaksi langsung dilakukan pencatatan sekalipun kas atau setara kas belum diterima atau dibayar—pencatatan jurnal basis akrual tampak seperti pada Tabel II. 1.

Sedangkan dalam penjurnalan berbasis kas, pencatatan transaksi persediaan hanya dilakukan apabila telah diterimanya kas atau setara kas—dalam hal ini diterima atau dibayarkan dari Rekening Kas Umum Negara (RKUN) melalui KPPN. Berikut penjurnalan berbasis kas tampak pada Tabel II. 2.

Tabel II. 2 Jurnal Kas Perolehan dan SPJ Belanja Barang Persediaan

No.	Uraian	Debit	Credit
1	Saat diterbitkan SP2D LS/GUP Belanja Barang Persediaan Ditagihkan ke Entitas Lain	xxx	xxx

Sumber: Diolah dari PMK 212/PMK.05/2019

Untuk jurnal pemakaian dan penyesuaian persediaan hanya dilakukan pada Buku Besar Akrual. Hal ini sesuai dengan PSAP Nomor 5 Tentang Akuntansi Persediaan yang mengatakan bahwa Beban Persediaan disajikan dalam Laporan Operasional (LO) (p.4). Laporan Operasional sendiri, berdasarkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, disusun berdasarkan basis akrual (p.12). Pencatatan jurnal penggunaan dan penyesuaian persediaan sendiri dapat terlihat pada Tabel II. 3.

Tabel II. 3 Jurnal AkruaI Pemakaian dan Penyesuaian Persediaan

No	Uraian	Debit	Credit
1	Pemakaian Barang Persediaan Beban Persediaan Konsumsi Barang Konsumsi	xxx	xxx
2	Nilai Persediaan usang dan rusak Beban Kerugian Persediaan Rusak Persediaan	xxx	xxx
3	Persediaan Hilang Beban Kerugian Pelepasan Aset Persediaan	xxx	xxx
4	Pencatatan Lebih Besar dari Hasil Opname Fisik Beban Persediaan Persediaan	xxx	xxx
5	Pencatatan Lebih Kecil dari Hasil Opname Fisik Persediaan Beban Persediaan	xxx	xxx

Sumber: Diolah dari PMK 212/PMK.05/2019

Selain itu, berdasarkan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, terdapat beberapa barang yang walaupun secara definisi masuk ke dalam barang persediaan namun menurut tujuannya tidak termasuk ke dalam klasifikasi beban persediaan, yakni barang persediaan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat atau pemda; dan barang persediaan untuk pemeliharaan tidak diakui sebagai persediaan namun sebagai beban pemeliharaan (p. 76).

2.7 Penyajian dan Pengungkapan Persediaan

Dalam PSAP Nomor 1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan, dijelaskan bahwa laporan keuangan adalah laporan pada satu entitas pelaporan terkait transaksi-transaksi yang terjadi dan posisi keuangan yang disusun terstruktur. Secara spesifik, pelaporan keuangan pemerintah dibuat dengan tujuan sebagai

pertimbangan dalam pengambilan keputusan dan sebagai pemenuhan prinsip akuntabilitas pada suatu entitas pelaporan atas sumber daya yang dikelolanya, di antaranya mencakup:

1. ketersediaan informasi berupa sumber daya ekonomi, liabilitas, dan juga ekuitas pemerintah;
2. ketersediaan informasi berupa perubahan posisi sumber daya ekonomi, liabilitas, dan ekuitas pemerintah;
3. ketersediaan informasi berupa sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
4. ketersediaan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggaran;
5. ketersediaan informasi mengenai cara entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
6. ketersediaan informasi seputar potensi pemerintah dalam membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
7. ketersediaan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya (p. 6).

Oleh karena basis akrual adalah basis akuntansi yang diterapkan dalam sistem akuntansi pemerintah, maka laporan keuangan pemerintah juga berbasis akrual (PSAP 1, 2010, p. 2), terkecuali untuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan SAL (LP SAL) yang penyelenggaraannya pelaporannya menggunakan akuntansi berbasis kas (Proses Penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual, 2010, p. 7). Adapun komponen-komponen yang terdapat dalam Laporan Keuangan, yang di dalamnya disajikan/diungkapkan akun

persediaan yakni Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) (Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, 2010, p. 8).

2.7.1 Neraca

Dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, Neraca menggambarkan posisi keuangan yang di dalamnya terdapat pos-pos berupa aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu dari satu entitas dan disusun secara komparatif dengan periode sebelumnya (p. 18). Kata komparatif di sini memiliki artian bahwa data pada pos-pos neraca pada periode sebelumnya juga ikut disajikan (PSAP 1, 2010, p. 12). Dalam neraca terdapat unsur Aset, Kewajiban, dan Ekuitas (Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah, 2010, p. 16). Dalam Aset, terdapat pos-pos yang dapat diklasifikasikan menjadi Aset Lancar, Aset Tetap, dan lain-lain. Persediaan sendiri disajikan sebagai Aset, tepatnya masuk ke dalam klasifikasi Aset Lancar. Persediaan disajikan sebagai Aset Lancar karena barang yang termasuk ke dalam definisi Persediaan dipakai atau dijual dalam waktu 12 bulan (Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah, 2010, p. 17). Untuk format Neraca Pemerintah Pusat disesuaikan dengan format Neraca pada Ilustrasi PSAP 01.A.

2.7.2 Laporan Operasional

Berdasarkan PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, Laporan Operasional memberikan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan dari entitas pelaporan dan disajikan minimal sekali dalam setahun (p. 16). [Hal serupa juga tercantum dalam Kerangka Konseptual

Akuntansi Pemerintahan (2010, p. 18), dan PSAP Nomor 12 Tentang Laporan Operasional (2010, p. 4)]. Laporan Operasional menggunakan basis akrual sehingga terdapat keterkaitan antara Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca (PSAP 12, 2010, p. 2).

Dalam Laporan Operasional, sesuai dengan PSAP Nomor 5 Tentang Akuntansi Persediaan, pemakaian persediaan disajikan sebagai beban persediaan yang besarnya/nominalnya menjadi dasar dalam pencatatan pemakaian persediaan (2010, p. 4). Beban dalam Laporan Operasional dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset (PSAP 12, 2010, p. 6), dalam hal ini persediaan. Pemakaian Persediaan yang tidak termasuk sebagai Beban Persediaan dalam Laporan Operasional adalah persediaan yang digunakan untuk pemeliharaan dan persediaan yang diperuntukkan untuk dijual/diserahkan kepada Masyarakat/Pemda. Untuk Format Laporan Operasional disesuaikan dengan format pada Ilustrasi PSAP 12.A.

2.7.3 Laporan Perubahan Ekuitas

Berdasarkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, Laporan Perubahan Ekuitas atau LPE adalah laporan yang menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas dalam satu periode pelaporan, dibandingkan dengan periode pelaporan yang dikomparasikan dengan periode sebelumnya (2010, p. 19). Nilai persediaan sendiri, disajikan dalam LPE apabila terdapat kesalahan mendasar persediaan pada Tahun Anggaran sebelumnya sehingga perlu dikoreksi. Adapun pos-pos dalam LPE antara lain Ekuitas Awal, Surplus Defisit LO, Dampak Kumulatif Perubahan Kebijakan/Kesalahan Mendasar, dan Ekuitas Akhir (2010, p. 20). Nilai Persediaan yang dikoreksi tersaji dalam pos Dampak Kumulatif

Perubahan Kebijakan/Kesalahan Mendasar, tepatnya dalam sub pos Koreksi Nilai Persediaan Untuk format LPE disesuaikan dengan format pada Ilustrasi PSAP 01.C.

2.7.4 Catatan atas Laporan Keuangan

Dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan, yang selanjutnya disebut CaLK, menyajikan informasi meliputi penjelasan, daftar rincian dan/atau analisis terhadap laporan keuangan dan pos-pos yang disajikan dalam LRA, LP-SAL, Neraca, LO, LAK, dan LPE (p. 17). [Hal serupa juga tercantum dalam dan PMK 215/PMK.05/2016 Tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (2010, p. 90)]. Dijelaskan lebih lanjut dalam PSAP No. 4 Tentang Catatan atas Laporan Keuangan, CaLK dibuat agar masyarakat, yakni pembaca secara luas, dapat memahami dan mengerti laporan keuangan dan juga menghindari kesalahpahaman atas sajian dalam laporan keuangan yang bisa disebabkan oleh pandangan/pemahaman pembaca yang berbeda-beda (2010, p. 3).

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, persediaan juga diungkapkan dalam CaLK (PSAP 5, 2010, p. 3). Berdasarkan PSAP Nomor 05 Tentang Akuntansi Persediaan, hal-hal yang berkaitan dengan persediaan yang dapat diungkapkan dalam CaLK adalah

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan,
2. Penjelasan lebih lanjut terkait persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, proses produksi, barang yang akan diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih diproduksi dengan maksud untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan

3. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang (2010, p. 4).

Selain 3 (tiga) hal tersebut, terdapat tambahan hal yang diungkapkan dalam PMK Nomor 225/PMK.05/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, yakni penjelasan atas selisih yang didapatkan dari hasil inventarisasi fisik persediaan dengan catatan persediaan juga diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (p. 79).