

BAB 2

TINJAUAN LITERATUR

UU No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara telah membuka koridor baru bagi penerapan anggaran berbasis kinerja di lingkungan pemerintahan. Dengan pasal 68 dan 69 UU tersebut, instansi pemerintah yang bertugas dan berfungsi untuk memberi pelayanan kepada masyarakat, dapat menerapkan pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan produktivitas, efisiensi dan efektivitas.

Prinsip-prinsip pokok yang tertuang dalam kedua UU tersebut menjadi dasar penetapan instansi pemerintah untuk menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum (BLU). BLU ini diharapkan dapat menjadi langkah awal dalam pembaharuan manajemen keuangan sektor publik, demi meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat. Menteri atau pimpinan lembaga ditempatkan sebagai penanggung jawab atas kebijakan layanan yang hendak dihasilkan. Pola pengelolaan keuangan BLU adalah pola pengelolaan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan kualitas layanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Dan inilah penyebab mengapa pola pencatatan akuntansi BLU diterapkan dengan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), bukan dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) seperti instansi pemerintahan pada umumnya.

2.1 Badan Layanan Umum

Menurut PMK no.76/ PMK.05/ 2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum, Badan Layanan Umum (BLU) didefinisikan sebagai instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. BLU menyelenggarakan pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk

meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, sebagaimana diatur dalam PP no.23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU, sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya.

Organisasi berbentuk BLU cenderung sebagai organisasi nirlaba pemerintahan. Menurut Pasal 3 PP no.23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU, BLU beroperasi sebagai unit kerja kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum yang pengelolaannya berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh instansi induk yang bersangkutan. Sesuai dengan Pasal 26 PP no.23 tahun 2005 tersebut, akuntansi dan laporan keuangan diselenggarakan sesuai dengan SAK, tetapi BLU tetap beroperasi tanpa mengutamakan pencarian keuntungan.

Dalam rangka pengajuan suatu satuan kerja (satker) instansi pemerintah menjadi BLU dan dengan demikian dapat menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU), satuan kerja tersebut perlu memenuhi persyaratan substantif, teknis dan administratif. Disebutkan dalam Pasal 4 PP no.23 tahun 2005 bahwa persyaratan substantif akan terpenuhi ketika satker bersangkutan menyelenggarakan layanan umum yang berhubungan dengan:

- a. penyediaan barang dan/atau jasa layanan umum
- b. pengelolaan wilayah/kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat atau layanan umum; dan/atau
- c. pengelolaan dana khusus dalam rangka meningkatkan ekonomi dan/atau pelayanan kepada masyarakat.

Persyaratan teknis akan terpenuhi apabila:

- a. kinerja pelayanan di bidang tugas pokok dan fungsinya layak dikelola dan ditingkatkan pencapaiannya melalui BLU sebagaimana direkomendasikan oleh menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD sesuai kewenangannya
- b. kinerja keuangan satuan kerja instansi yang bersangkutan adalah sehat sebagaimana ditunjukkan dalam dokumen penetapan BLU

Sementara persyaratan administratif akan terpenuhi apabila instansi pemerintah yang bersangkutan dapat menyajikan seluruh dokumen berikut:

- a. pernyataan kesanggupan untuk meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan dan manfaat bagi masyarakat
- b. pola tata kelola
- c. rencana strategi bisnis
- d. laporan keuangan pokok
- e. standar pelayanan minimum; dan
- f. laporan audit terakhir atau pernyataan bersedia untuk diaudit secara independen.

Menurut Pasal 27 PP no.23 tahun 2005, laporan keuangan BLU setidaknya tidaknya meliputi:

1. Laporan Realisasi Anggaran (laporan operasional) mencakup penghasilan, beban dan kerugian serta perubahan dalam aktiva bersih.
2. Laporan Posisi Keuangan atau Neraca. Klasifikasi aktiva dan kewajiban sesuai dengan korporasi pada umumnya. Sedangkan aktiva bersih (*net assets*) diklasifikasikan sebagai aktiva bersih tidak terikat, aktiva bersih terikat temporer dan aktiva bersih terikat permanen.
3. Laporan Arus Kas
4. Catatan atas Laporan Keuangan disertai laporan mengenai kinerja

Laporan keuangan unit-unit usaha yang diselenggarakan oleh BLU dikonsolidasikan dalam laporan keuangan BLU. Selanjutnya karena laporan keuangan BLU merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan pertanggungjawaban keuangan Kementerian Negara/ lembaga/ SKPD/ Pemerintah Daerah yang menaunginya, maka laporan keuangan BLU kemudian digabungkan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Laporan keuangan rumah sakit merupakan laporan yang disusun oleh manajemen rumah sakit sebagai media komunikasi kepada *stakeholder* entitas. Laporan keuangan rumah sakit, seperti laporan keuangan pada umumnya, merupakan media penyampaian informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap entitas tersebut.

Nilai lebih dari berubahnya status rumah sakit pemerintah menjadi BLU ditinjau dari isi pelaporan keuangan adalah rumah sakit harus mengikuti ketentuan untuk pelaporan keuangan organisasi dan menyanggupi untuk diaudit oleh auditor independen. Dengan demikian, tentu saja diharapkan rumah sakit tersebut dapat melaksanakan prinsip-prinsip *good governance* dengan pelaporan yang transparan.

Laporan keuangan rumah sakit sebagai BLU yang disusun harus menyediakan informasi untuk:

1. Mengukur jasa atau manfaat entitas nirlaba
2. Pertanggungjawaban manajemen entitas rumah sakit (disajikan dalam bentuk laporan aktivitas dan laporan arus kas)
3. Mengetahui kontinuitas pemberian jasa (disajikan dalam bentuk laporan posisi keuangan atau neraca)
4. Mengetahui perubahan aktiva bersih (disajikan dalam bentuk laporan aktivitas)

Desentralisasi pada sektor kesehatan merupakan langkah reformasi di bidang pelayanan kesehatan. Adanya desentralisasi pelaporan keuangan sesuai UU No. 22 tahun 1999 dan UU No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah, UU No. 32 tahun 2004 tentang Otonomi Daerah, PP no.23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU dan PP No.24 tahun 2005 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah (SAP), membuat rumah sakit harus melakukan banyak penyesuaian khususnya dalam hal pengelolaan teknis keuangan maupun penganggarannya, termasuk dalam hal manajemen aset.

2.2 Aset Tetap

Aset tetap biasanya merupakan komponen aset yang nilainya paling besar dalam neraca suatu entitas. Hal ini kemudian menjadikan penyajian dan pengungkapan aset tetap menjadi sangat penting dalam laporan keuangan suatu entitas. Di beberapa entitas, aset tetap umumnya direferensikan sebagai *property, plant and equipment* yang meliputi tanah, gedung kantor, gedung pabrik, peralatan dan sebagainya.

Karakteristik utama aset tetap adalah sebagai berikut (Nordiawan, 2007, p.227):

- a. Aset tetap biasanya diperoleh untuk digunakan dalam operasional entitas dan tidak dimaksudkan untuk dijual.
- b. Secara umum, aset tetap memiliki masa manfaat yang cukup lama (biasanya beberapa tahun) dan oleh karenanya akan disusutkan selama masa manfaat tersebut.
- c. Aset tetap secara fisik dapat dilihat bentuknya.

2.2.1 Aset Tetap—Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 16 (sebelum Revisi 2007)

2.2.1.1 Definisi

Menurut PSAK 16, Aset Tetap dapat didefinisikan sebagai aset berwujud (*tangible asset*) yang:

- a. Dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan
- b. Diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

2.2.1.2 Pengakuan

Biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika:

- a. besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas; dan
- b. biaya perolehan dapat diukur secara andal

Pengakuan aset tetap dilakukan dengan basis akrual, yang mengkhhususkan titik utama pada manfaat ekonomis (*future economic benefit*) dan biaya perolehan yang telah terjadi. Hal ini menyebabkan entitas harus mengakui biaya perolehan aset tetap termasuk biaya-biaya awal untuk memperoleh atau membangun aset tetap dan biaya-biaya selanjutnya yang timbul untuk menambah, mengganti atau memperbaikinya. Namun demikian, entitas tidak boleh mengakui biaya perawatan sehari-hari aset tetap sebagai bagian dari aset yang bersangkutan. Biaya-biaya ini diakui dalam komponen biaya pada laporan laba-rugi pada periode bersangkutan.

Suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset tetap apabila pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan aset tetap adalah setara dengan nilai tunainya dan diakui pada saat terjadinya. Jika pembayaran untuk suatu aset ditangguhkan hingga melampaui jangka waktu kredit normal, perbedaan antara nilai tunai dan pembayaran total diakui sebagai beban bunga selama periode kredit kecuali dikapitalisasi sesuai dengan PSAK 26 tentang Biaya Pinjaman. Biaya perolehan aset tetap meliputi:

- a. Harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain;
- b. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset tetap ke lokasi dan kondisi yang diinginkan manajemen agar aset siap digunakan sesuai dengan keinginan dan maksud manajemen;
- c. Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap serta restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut muncul ketika aset tersebut diperoleh karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain untuk menghasilkan persediaan.

Biaya perolehan suatu aset tetap yang dibangun sendiri ditentukan dengan menggunakan prinsip yang sama sebagaimana perolehan aset dengan pembelian atau cara lain. Oleh karena itu, setiap laba internal dalam perolehan aset akan dieliminasi.

Aset tetap yang diperoleh dari hibah pemerintah tidak boleh diakui sampai diperoleh keyakinan bahwa:

- a. Entitas akan memenuhi kondisi atau prasyarat hibah tersebut
- b. Hibah akan diperoleh

2.2.1.3 Pengukuran

Setiap bagian dari aset tetap yang memiliki biaya perolehan cukup signifikan terhadap total biaya perolehan seluruh aset harus disusutkan secara terpisah. Entitas juga harus mengalokasikan jumlah pengakuan awal aset pada bagian aset yang signifikan dan menyusutkan secara terpisah setiap bagian tersebut.

Jumlah yang disusutkan dari suatu aset tetap dialokasikan secara sistematis sepanjang umur manfaatnya. Nilai residu dan umur manfaat dari suatu aset tetap harus di-*review* minimal setiap akhir tahun buku dan apabila hasil *review* ternyata berbeda dengan estimasi sebelumnya maka perbedaan tersebut harus diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi (*changes in accounting principle*) sesuai PSAK 25 tentang Laba atau Rugi untuk Periode Berjalan, Koreksi Kesalahan Mendasar dan Perubahan Kebijakan Akuntansi.

Metode penyusutan yang dipakai harus mencerminkan ekspektasi pola konsumsi *future economic benefit* aset tersebut oleh entitas berkaitan. Sama seperti nilai residu dan umur ekonomis aset, metode penyusutan juga harus di-*review* minimum setiap akhir tahun buku dan apabila terjadi perubahan signifikan dalam ekspektasi pola konsumsi *future economic benefit* aset, maka metode penyusutan harus diubah untuk mencerminkan perubahan pola tersebut. Perubahan metode penyusutan harus diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi sesuai PSAK 25.

Berbagai metode penyusutan dapat digunakan untuk mengalokasi jumlah yang disusutkan secara sistematis dari suatu aset selama umur manfaatnya. Metode tersebut antara lain metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun (*diminishing balance method*), dan metode jumlah unit (*sum of the unit method*).

Dalam hal penghentian pengakuan, jumlah tercatat aset tetap dihentikan pengakuannya pada saat:

- a. Dilepaskan; atau
- b. Tidak ada *future economic benefit* yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Labanya atau rugi yang timbul dari penghentian pengakuan aset tetap harus dimasukkan dalam laporan laba rugi pada periode penghentian pengakuan aset tersebut dilakukan. Laba yang terjadi tidak boleh diklasifikasikan sebagai pendapatan.

Pelepasan aset tetap dapat dilakukan dengan berbagai cara, misalnya dijual, disewakan dengan pembiayaan atau disumbangkan. Jika, berdasarkan prinsip pengakuan diatas, suatu entitas mengakui biaya perolehan dari

penggantian sebagian aset tetap dalam jumlah tercatat aset tetap tersebut, maka selanjutnya entitas tersebut juga menghentikan pengakuan jumlah tercatat dari bagian yang digantikan tanpa memedulikan apakah bagian yang digantikan tersebut disusutkan secara terpisah.

Laba atau rugi yang timbul dari penghentian pengakuan suatu aset tetap harus ditentukan sebesar perbedaan antara jumlah neto hasil pelepasan, jika ada, dan jumlah tercatat dari aset tersebut.

2.2.1.4 Pengungkapan

Dalam hal pengungkapan, PSAK 16 tentang Aset Tetap juga mensyaratkan untuk setiap kelompok aset tetap, laporan keuangan sedikitnya harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto;
- b. Metode penyusutan yang digunakan;
- c. Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
- d. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- e. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - i. Penambahan;
 - ii. Aset yang diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual (*available for sale*) atau termasuk dalam kelompok yang akan dilepaskan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual atau pelepasan lainnya;
 - iii. Akuisisi melalui penggabungan usaha;
 - iv. Peningkatan atau penurunan akibat revaluasi serta rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik secara langsung pada ekuitas sesuai PSAK 48;
 - v. Rugi penurunan nilai yang diakui dan yang dijurnal balik dalam laporan laba rugi sesuai PSAK 48;
 - vi. Penyusutan;

- vii. Selisih nilai tukar yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor;
- viii. Perubahan lain.

Selain itu, laporan keuangan juga harus mengungkapkan:

- a. Keberadaan dan jumlah yang dicadangkan atas hak milik, dan aset tetap yang dijamin untuk utang;
- b. Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam pembangunan;
- c. Jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aset tetap;
- d. Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang atau dihentikan yang dimasukkan dalam laporan laba rugi, jika tidak diungkapkan secara terpisah dalam laporan laba rugi.

Pemilihan metode penyusutan dan estimasi umur manfaat aset adalah hal-hal yang memerlukan pertimbangan. Oleh karena itu, pengungkapan metode yang digunakan dan estimasi umur manfaat atau tarif penyusutan memberikan informasi bagi pengguna laporan keuangan dalam *me-review* kebijakan yang dipilih manajemen dan memungkinkan perbandingan dengan entitas lain.

Entitas juga dianjurkan untuk mengungkapkan jumlah-jumlah dari informasi sebagai berikut:

- a. Jumlah tercatat aset tetap yang tidak dipakai sementara;
- b. Jumlah tercatat bruto dari setiap tetap yang telah disusutkan penuh dan masih digunakan;

Jumlah tercatat aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif dan tidak diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual (*available for sale*)

2.2.2 Aset Tetap – Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 07

2.2.2.1 Definisi dan Klasifikasi

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan 07 tentang Akuntansi Aset Tetap, aset tetap adalah aset berwujud (*tangible assets*) yang

mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

Aset tetap sering merupakan suatu bagian utama dari aset pemerintah, dan menjadi bagian signifikan dalam penyajian neraca (*balance sheet*). Yang tidak termasuk dalam definisi aset tetap adalah aset yang dikuasai untuk dikonsumsi dalam operasional pemerintahan, seperti bahan (*materials*) dan perlengkapan (*supplies*).

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasional entitas tersebut. Berikut ini adalah klasifikasi aset tetap yang biasa digunakan dalam entitas pemerintahan:

a. Tanah

Tanah yang dikelompokkan dalam aset tetap di entitas pemerintahan adalah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional dan dalam kondisi siap pakai.

b. Peralatan dan mesin

Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik dan seluruh inventaris kantor, serta peralatan lain yang nilainya material dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan serta dalam kondisi siap pakai.

c. Gedung dan bangunan

Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional dan dalam kondisi siap pakai.

d. Jalan, irigasi dan jaringan

Jalan, irigasi dan jaringan mencakup jalan, irigasi dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah serta dalam kondisi siap dipakai.

e. Aset tetap lainnya

Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.

f. Konstruksi dalam pengerjaan

Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya.

- g. Aset tetap lainnya yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah dan tidak memenuhi definisi aset tetap harus disajikan dalam pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

2.2.2.2 Pengakuan

Untuk dapat diakui sebagai aset tetap, suatu aset harus berwujud dan memenuhi kriteria:

- a. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan
- b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal
- c. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas
- d. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan

Pengakuan aset tetap akan sangat andal apabila aset tersebut telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah. Pengakuan aset akan lebih dapat diandalkan apabila terdapat bukti bahwa telah terjadi perpindahan kepemilikan dan/ atau penguasaan secara hukum, misalnya sertifikat tanah dan bukti kepemilikan kendaraan bermotor. Apabila perolehan aset tetap belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian tanah yang masih harus diselesaikan proses jual beli (akta) dan sertifikat kepemilikannya di instansi berwenang, maka aset tetap tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas aset tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan penguasaan atas sertifikat tanah atas nama pemilik sebelumnya.

2.2.2.3 Pengukuran

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Apabila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, misalnya untuk aset yang diperoleh sebagai hibah atau donasi,

maka biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh.

Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut.

Dalam pengakuan awal suatu aset tetap, biaya perolehan aset tetap tersebut terdiri dari harga belinya atau konstruksinya, termasuk bea impor dan setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan. Contoh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- a. biaya persiapan tempat
- b. biaya pengiriman awal (*initial delivery*) dan biaya simpan dan bongkar muat (*handling cost*)
- c. biaya pemasangan (*installation cost*)
- d. biaya profesional seperti arsitek dan insinyur
- e. biaya konstruksi

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberikan manfaat ekonomis di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan. Kapitalisasi biaya tersebut harus ditetapkan dalam kebijakan akuntansi suatu entitas berupa kriteria sebagaimana yang disebutkan dan/atau suatu batasan jumlah biaya tertentu untuk menentukan apakah pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi atau tidak.

Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan untuk melakukan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap. Penyusutan aset tetap disajikan sebagai pengurang nilai aset tetap sesuai dengan harga perolehannya. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan

adanya penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap.

PSAP 07 tidak mengharuskan pemerintah untuk menyajikan aset bersejarah (*heritage asset*) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun apabila aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, seperti bangunan bersejarah yang digunakan sebagai kantor, maka aset tersebut diperlakukan sebagaimana prinsip yang berlaku untuk aset tetap lainnya.

Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomis masa yang akan datang. Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

2.2.2.4 Pengungkapan

Pada pengungkapannya, laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal berikut untuk masing-masing kategori aset tetap:

- a. dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*)
- b. rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - i. penambahan
 - ii. pelepasan
 - iii. akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada
 - iv. mutasi aset tetap lainnya
- c. informasi penyusutan, meliputi:
 - i. nilai penyusutan
 - ii. metode penyusutan yang digunakan
 - iii. masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan
 - iv. nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode

Selain itu, laporan keuangan juga harus mengungkapkan:

- a. eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap
- b. kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap
- c. jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
- d. jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap

Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal yang harus diungkapkan adalah sebagai berikut:

- a. dasar peraturan yang digunakan untuk menilai kembali aset tetap
- b. tanggal efektif penilaian kembali
- c. hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti
- d. nilai tercatat setiap aset tetap

2.3 Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah serangkaian prosedur, baik manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasional keuangan pemerintah pusat. Ruang lingkup SAPP adalah pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang mendapat dana dari APBN.

Berdasarkan PMK no. 59/ PMK.06/ 2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, tujuan dari SAPP adalah sebagai berikut:

- a. Menjaga aset, agar aset pemerintah dapat terjaga melalui serangkaian proses pencatatan, pengolahan dan pelaporan keuangan yang konsisten sesuai dengan standar
- b. Memberikan informasi yang relevan, menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu tentang anggaran dan kegiatan keuangan pemerintah pusat baik secara nasional maupun instansi yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran dan tujuan akuntabilitas.
- c. Memberikan informasi yang dapat dipercaya tentang posisi keuangan suatu instansi dan pemerintah pusat secara keseluruhan.

- d. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien.

Untuk mencapai tujuan tersebut, SAPP memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. Basis Akuntansi

SAPP menggunakan basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan basis akrual untuk neraca. Dengan basis kas, pendapatan diakui dan dicatat pada saat kas diterima oleh kas umum negara (KUN) dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari KUN. Sedangkan Aset, Kewajiban dan Ekuitas Dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah.

- b. Sistem Pembukuan Berpasangan

Sistem pembukuan berpasangan didasarkan pada persamaan dasar akuntansi $Aset = Utang + Ekuitas\ Dana$. Setiap transaksi dibukukan dengan mendebit suatu perkiraan dan mengkredit perkiraan yang lain.

- c. Sistem yang Terpadu dan Terkomputerisasi

SAPP terdiri dari subsistem-subsistem yang saling berhubungan dan merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan, serta proses pembukuan dan pelaporannya sudah terkomputerisasi.

- d. Desentralisasi Pelaksanaan Akuntansi

Dalam pelaksanaannya, kegiatan akuntansi dan pelaporan dilakukan secara berjenjang oleh unit-unit akuntansi, baik di pusat maupun di daerah.

- e. Bagan Perkiraan Standar

SAPP menggunakan perkiraan standar yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang berlaku untuk tujuan penganggaran maupun akuntansi.

Sesuai dengan PMK no.59/ PMK.06/ 2005 tersebut, sistem akuntansi pemerintah terdiri dari dua sistem besar yaitu:

a. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP)

Sistem Akuntansi Pusat (SiAP) memproses data transaksi Kas Umum Negara dan Akuntansi Umum. SiAP terdiri dari dua subsistem, yaitu Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN) dan Sistem Akuntansi Umum (SAU). SAKUN kemudian menghasilkan Laporan Arus Kas dan Neraca Kas Umum Negara (KUN). Sementara SAU menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca.

b. Sistem Akuntansi Instansi (SAI)

Setiap Kementerian Negara/Lembaga wajib menyelenggarakan SAI untuk menghasilkan laporan keuangan. SAI terdiri dari Sistem Akuntansi Keuangan (SAK) dan Sistem Akuntansi Barang Milik Negara (SABMN).

SAK merupakan subsistem dari SAI yang akan menghasilkan laporan keuangan seperti Neraca, Laporan Realisasi Anggaran serta Catatan atas Laporan Keuangan. Sementara SABMN akan menghasilkan Laporan BMN yang nantinya akan dijadikan bahan penyusunan Catatan atas Laporan Keuangan tingkat Kementerian. Untuk melaksanakan SABMN, Kementerian Negara/ Lembaga membentuk Unit Akuntansi Barang sebagai berikut:

- a. Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB), adalah unit akuntansi BMN pada tingkat Kementerian/Lembaga.
- b. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang Eselon 1 (UAPPB-E1), adalah unit akuntansi BMN yang berada di tingkat Eselon 1.
- c. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang Wilayah (UAPPB-W) adalah unit akuntansi BMN yang melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari UAKPB yang langsung berada di bawahnya dengan penanggung jawabnya adalah Kepala Kantor Wilayah atau Kepala Unit Kerja yang ditetapkan sebagai UAPPB-W.
- d. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (UAKPB) adalah satuan kerja/ kuasa pengguna barang yang memiliki wewenang mengurus atau menggunakan BMN.

2.4 Manajemen Barang Milik Negara

Menurut PMK no.120/PMK.06/2007 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara, Barang Milik Negara (BMN) didefinisikan sebagai semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Perolehan lainnya dalam definisi ini meliputi:

- a. barang yang diperoleh dari hibah/sumbangan atau yang sejenisnya
- b. barang yang diperoleh sebagai pelaksanaan perjanjian/kontrak
- c. barang yang diperoleh berdasarkan ketentuan undang-undang; atau
- d. barang yang diperoleh berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap

Sesuai dengan UU no.1 tahun 2004 tentang Keuangan Negara, Menteri Keuangan mengatur pengelolaan barang milik negara. Menteri/pimpinan lembaga adalah Pengguna Barang bagi kementerian/lembaga yang dipimpinnya, sedangkan kepala kantor dalam lingkungan kementerian negara/lembaga bertindak sebagai Kuasa Pengguna Barang dalam lingkungan kantor yang bersangkutan.

Selanjutnya, Pengguna Barang dan/atau Kuasa Pengguna Barang wajib mengelola dan menatausahakan barang milik negara yang berada dalam penguasaannya sebaik-baiknya. Oleh karena itu, disebutkan dalam Pasal 16 PMK no.59/ PMK.06/ 2005, maka Kuasa Pengguna Barang melaksanakan akuntansi yang akan menghasilkan data transaksi BMN, Laporan BMN dan laporan manajerial lainnya termasuk yang sumber dananya berasal dari anggaran pembiayaan dan perhitungan. Laporan ini kemudian akan dikonsolidasikan ke Laporan BMN tingkat kementerian dan disampaikan pada Menteri Keuangan c.q Direktur Jenderal Perbendaharaan setiap semester.

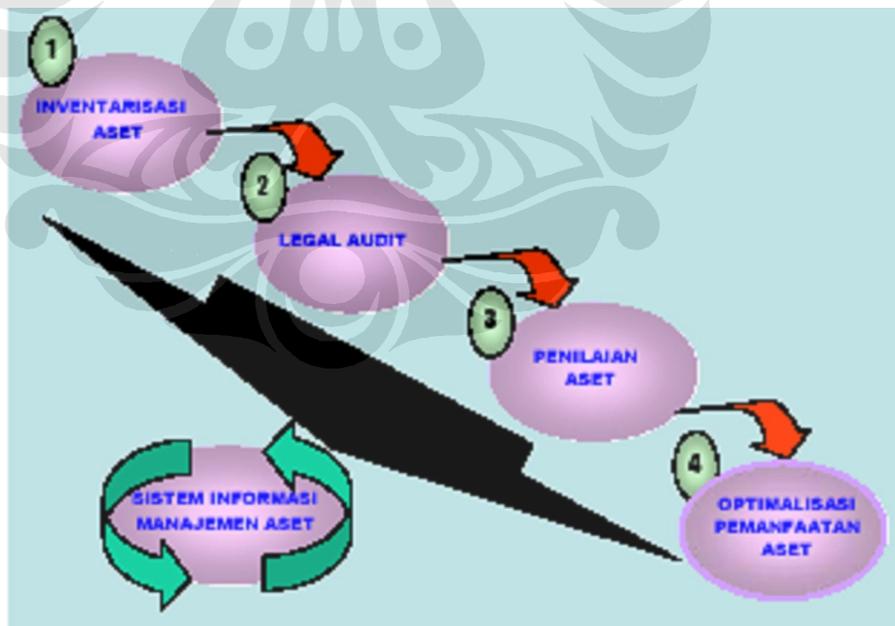
Menurut Pasal 3 (2) PP No.6 tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah, pengelolaan BMN/BMD meliputi hal-hal sebagai berikut:

- a. perencanaan kebutuhan dan penganggaran
- b. pengadaan
- c. penggunaan
- d. pemanfaatan
- e. pengamanan dan pemeliharaan
- f. penilaian

- g. penghapusan
- h. pemindahtanganan
- i. penatausahaan
- j. pembinaan, pengawasan dan pengendalian

Oleh karena itu, Kuasa Pengguna Barang dan Pengurus Barang pada suatu Satuan Kerja (satker) sebenarnya adalah manajer/ pengelola barang yang ada di bawah pertanggungjawabannya, sehingga penyelenggaraan manajemen barang/aset dapat berjalan dengan optimal bagi pelayanan tugas dan fungsi instansinya. Untuk ke depannya, manajemen aset lebih ditujukan untuk menjamin pengembangan kapasitas yang berkelanjutan dari pemerintah sehingga dapat meningkatkan pendapatan, yang akan digunakan untuk membiayai kegiatan guna mencapai pemenuhan persyaratan optimal bagi pelayanan tugas dan fungsi instansinya kepada masyarakat.

Menurut Doli D. Siregar (2004), manajemen aset terdiri dari lima tahapan kerja yang satu sama lainnya saling berhubungan dan terintegrasi, seperti yang terlihat pada gambar 2.1, yaitu (Supriyadi, 2008, p.31):



Gambar 2.1
Alur Manajemen Aset
 Sumber: Supriyadi, 2008, p.30

a. Inventarisasi Aset

Inventarisasi aset terdiri dari dua aspek yaitu Aspek fisik (bentuk, luas, volume/jumlah, jenis, alamat dan lain-lain) dan Aspek yuridis/ legal (status penguasaan, masalah legal yang dimiliki, batas akhir penguasaan dan lain-lain).

Proses kerja yang dilakukan antara lain pendataan, kodifikasi/ *labelling* dan pengelompokkan dan pembukuan/administrasi sesuai dengan tujuan manajemen aset.

b. Legal Audit

Legal audit merupakan satu lingkup kerja manajemen aset yang berupa:

- i. Inventarisasi status penguasaan aset, sistem dan prosedur penguasaan atau pengalihan aset
- ii. Identifikasi dan mencari solusi atas permasalahan legal
- iii. Strategi untuk memecahkan berbagai permasalahan legal yang terkait dengan penguasaan atau pengalihan aset

c. Penilaian Aset

Penilaian aset merupakan satu proses kerja untuk melakukan penilaian atas aset yang dikuasai. Biasanya ini dikerjakan oleh konsultan penilai yang independen.

Hasil dari nilai aset tersebut akan dapat dimanfaatkan untuk mengetahui nilai kekayaan maupun informasi untuk penetapan harga bagi aset yang ingin dijual.

d. Optimalisasi Aset

Optimalisasi aset merupakan proses kerja dalam manajemen aset yang bertujuan untuk mengoptimalkan (potensi fisik, lokasi, nilai, jumlah/ volume, legal dan ekonomi) yang dimiliki aset tersebut. Dalam tahapan ini, aset yang dikuasai pemerintah diidentifikasi dan dikelompokkan atas aset yang memiliki potensi dan tidak memiliki potensi.

Aset yang memiliki potensi dapat dikelompokkan berdasarkan sektor unggulan yang menjadi tumpuan dalam strategi pengembangan ekonomi nasional, baik jangka pendek, menengah maupun jangka panjang.

Sedangkan aset yang tidak dapat dioptimalkan, harus dicari lagi faktor penyebabnya. Hasil akhir dari tahapan ini adalah rekomendasi berupa sasaran, strategi dan program untuk mengoptimalkan aset yang dikuasai.

- e. Pengembangan Sistem Informasi Manajemen Aset (SIMA) dalam pengawasan dan pengendalian aset

Pengawasan dan pengendalian pemanfaatan dan pengalihan aset merupakan satu permasalahan yang sering menjadi hujatan kepada pemerintah saat ini. Satu sarana yang paling efektif dalam meningkatkan kinerja aspek ini adalah pengembangan SIMA. Melalui SIMA, transparansi kerja dalam pengelolaan aset diharapkan dapat terjamin tanpa perlu adanya kekhawatiran akan pengawasan dan pengendalian yang lemah.

Dalam SIMA, keempat aspek diatas akan diakomodasi dalam sistem dengan menambahkan aspek pengawasan dan pengendalian, sehingga setiap penanganan terhadap satu aset dapat termonitor jelas, mulai dari lingkup penanganan hingga siapa yang bertanggungjawab mengelola aset tersebut.