

BAB IV

ANALISA PROSES PENYUSUNAN NERACA KABUPATEN

MERAUKE

Setelah pada bab sebelumnya penulis memaparkan proses penyusunan neraca per 31 Desember 2006 yang dilakukan oleh Pemkab Merauke, maka pada bab ini penulis akan memberikan analisa mengenai proses penyusunan neraca tersebut. Secara garis besar pembahasan bab ini terdiri dari dua pokok permasalahan, yaitu pertama menganalisa mengenai proses penyusunan neraca, dan kedua penulis akan mencoba menyusun neraca Merauke berdasarkan analisa yang telah dibuat pada pembahasan sebelumnya.

Sebagaimana telah disebutkan di atas, pada awal bab ini penulis akan mencoba menganalisa proses penyusunan neraca yang dilakukan oleh Pemkab Merauke. Pembahasan dimaksud akan dikelompokkan menjadi tiga bagian sesuai dengan persamaan akuntansi, yaitu aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Detail pembahasan akan dilakukan dengan cara menganalisa setiap akun yang ada pada bagian tersebut, yaitu dengan cara membandingkan proses penyusunan setiap akun yang dilaksanakan oleh Pemkab Merauke dengan standar yang terdapat pada SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan).

4.1 ANALISA KLASIFIKASI FORMAT NERACA

Berdasarkan SAP yang ada di Indonesia persamaan akuntansi didefinisikan sebagai: aset sama dengan kewajiban ditambah dengan ekuitas dana. Sebagaimana telah definisikan pada bab II pengertian 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. Sedangkan definisi dari kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Dan terakhir definisi dari ekuitas dana adalah selisih antara aset dengan kewajiban. Ekuitas dana di sini tidak sama dengan yang ada di akuntansi komersil karena di dalam pemerintahan tidak terdapat kepemilikan individu, melainkan dikuasai oleh pemerintah.

Pada dasarnya ketika Pemkab Merauke mengklasifikasikan format neraca, terdapat sedikit kesalahan yang dilakukan oleh Pemkab Merauke. Kesalahan yang dimaksud adalah pemberian nama pada bagian ekuitas dana. Pada neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006, nama *ekuitas dana* yang seharusnya diberikan, diganti menjadi nama *ekuitas* saja. Kesalahan pemberian nama di sini menurut saya penting untuk dikoreksi karena pengertian nama *ekuitas dana* dan *ekuitas* memiliki definisi yang berbeda. Berdasarkan definisinya ekuitas dana pada pemerintahan tidak mencerminkan kepemilikan, selain itu ekuitas dana mencerminkan ketersediaan dana pemerintah di dalam mendanai berbagai macam kegiatan yang ada di entitas pemerintahan. Di lain pihak nama ekuitas memiliki pengertian yang mencerminkan adanya kepemilikan seseorang atas suatu entitas. Dengan demikian menurut saya, pemberian nama *ekuitas* pada neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember seharusnya diganti menjadi *ekuitas dana*.

4.2 ANALISA PENYUSUNAN ASET

SAP menyatakan bahwa klasifikasi aset didasarkan pada sifat likuiditasnya. Klasifikasi ini bertujuan untuk mengungkapkan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan dan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima dalam waktu lebih dari 12 bulan.

Di dalam penyusunan neraca Kabupaten Merauke, penulis setidaknya menemukan tiga kesalahan di dalam klasifikasi aset. Kesalahan pertama yang ditemukan penulis adalah kesalahan dalam mengklasifikasikan investasi permanen. Berdasarkan SAP klasifikasi setelah aset tetap adalah investasi jangka panjang, bukan investasi permanen. Kemudian pada neraca Kabupaten Merauke terdapat kesalahan lain di dalam pengklasifikasian investasi. Kesalahan yang dimaksud adalah ketika investasi jangka panjang menjadi komponen dari investasi permanen, bukan sebaliknya, yaitu investasi permanen menjadi bagian dari investasi jangka panjang.


Setelah penulis melakukan pengamatan pada neraca Merauke per 31 Desember 2006, penulis menyimpulkan bahwa Pemkab Merauke tidak memiliki investasi jangka panjang yang dapat dikategorikan sebagai investasi nonpermanen. Akan tetapi bukan berarti investasi permanen yang terdapat pada neraca Pemkab Merauke menjadi klasifikasi yang berdiri sendiri, dimana investasi permanen seharusnya menjadi bagian dari investasi jangka panjang. Dengan demikian klasifikasi yang disarankan oleh penulis adalah klasifikasi investasi jangka panjang seharusnya menjadi klasifikasi berikutnya setelah klasifikasi aset lancar, kemudian berdasarkan SAP investasi jangka panjang dibagi menjadi dua bagian, yaitu investasi nonpermanen dan investasi permanen. Karena Pemkab Merauke tidak memiliki investasi yang dapat dikategorikan sebagai investasi nonpermanen maka Pemkab Merauke tidak perlu melakukan klasifikasi lebih detail mengenai investasi nonpermanen. Selanjutnya investasi jangka panjang yang ada pada neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006 terdiri dari dua jenis, yaitu penyertaan modal dan investasi permanen lainnya.

Kesalahan kedua sekaligus ketiga yang ditemukan penulis adalah mengenai klasifikasi aset lainnya. Berdasarkan SAP klasifikasi setelah aset tetap adalah dana cadangan, kemudian aset lainnya. Pada neraca Kabupaten Merauke kesalahan kedua yang

terjadi adalah klasifikasi setelah aset tetap adalah aset lainnya, kemudian kesalahan ketiga adalah ketika dana cadangan merupakan bagian dari aset lainnya. Berdasarkan SAP klasifikasi dana cadangan dan aset lainnya adalah komponen yang berdiri sendiri, dimana posisi setelah aset tetap adalah dana cadangan, lalu setelah itu adalah aset lainnya.

Dengan demikian penulis menyimpulkan klasifikasi bagian aset yang dilakukan oleh Pemkab Merauke tidak tepat, dimana pada neraca Pemkab Merauke klasifikasi neraca hanya terdiri dari empat bagian, yaitu aset lancar, investasi permanen, aset tetap, dan aset lainnya. Seharusnya klasifikasi menurut SAP terdiri dari lima bagian, yaitu aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

Perbandingan tabel neraca berikut merupakan ilustrasi kesalahan yang telah dipaparkan pada bagian sebelumnya. Format neraca yang berada di sebelah kiri merupakan format neraca milik Pemkab Merauke, sedangkan yang berada di sebelah kanan merupakan format neraca yang disusun oleh penulis berdasarkan analisa yang telah dilakukan.

Aset	Aset	
<p><u>ASET LANCAR</u> Kas di Kas Daerah Kas di Pemegang Kas Investasi Jangka Pendek Piutang Pajak Piutang Retribusi Piutang Bagi Hasil Piutang Lainnya Persediaan</p> <p><u>INVESTASI PERMANEN</u> Investasi / Penyertaan Modal Investasi Jangka Panjang Investasi Permanen Lainnya</p> <p><u>ASET TETAP</u> Tanah Peralatan dan Mesin Gedung dan Bangunan Jln, Jembtn, Instalasi & Jaringan Aset Tetap Lainnya Konstruksi dalam Pengerjaan</p> <p><u>ASET LAINNYA</u> Dana Cadangan</p> <p>TOTAL ASET</p>		<p><u>ASET LANCAR</u> Kas di Kas Daerah Kas di Pemegang Kas Investasi Jangka Pendek Piutang Pajak Piutang Retribusi Piutang Bagi Hasil Piutang Lainnya Persediaan</p> <p><u>INVESTASI JANGKA PANJANG</u> Investasi Permanen Investasi / Penyertaan Modal Investasi Permanen Lainnya</p> <p><u>ASET TETAP</u> Tanah Peralatan dan Mesin Gedung dan Bangunan Jln, Jembtn, Instalasi & Jaringan Aset Tetap Lainnya Konstruksi dalam Pengerjaan</p> <p><u>DANA CANDANGAN</u></p> <p><u>ASET LAINNYA</u></p> <p>TOTAL ASET</p>

Tabel 4-1, Tabel Neraca Pemkab Merauke dan Tabel Neraca Revisi

4. 2. A ANALISA PENYUSUNAN ASET LANCAR

Sebagaimana telah disebutkan pada bab II, suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 bulan sejak tanggal pelaporan, atau berupa kas dan setara kas.

Berdasarkan SAP secara garis besar aset lancar diklasifikasikan menjadi beberapa bagian, yaitu kas di kas daerah, kas di bendahara pengeluaran dan penerimaan, investasi jangka pendek, piutang pajak, piutang retribusi, bagian lancar pinjaman kepada perusahaan, bagian lancar tagihan, bagian lancar tuntutan, piutang lainnya, dan terakhir adalah persediaan. Berdasarkan neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006, aset lancar mereka terdiri dari kas (yang terdiri dari dua bagian, yaitu kas di kas daerah dan kas di pemegang kas), investasi jangka pendek, piutang pajak, piutang retribusi, piutang bagi hasil, piutang lainnya, dan persediaan. Pembahasan pertama pada bagian ini akan dimulai dari pembahasan kas.

1. Kas

Menurut SAP, kas didefinisikan sebagai uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan, sedangkan definisi kas daerah adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh bendaharawan umum daerah untuk menampung seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah. Lebih lanjut disebutkan pada PSAP 1, paragraf 63 bahwa kas diukur sebesar nilai nominal.

Berdasarkan neraca yang disusun oleh Pemkab Merauke penulis menyimpulkan bahwa neraca Kabupaten Merauke dengan SAP memiliki pengertian yang sama. Kesamaan yang dimaksud adalah Pemkab Merauke telah mendefinisikan dan melakukan pengukuran secara benar mengenai akun kas di kas daerah, dimana pengukuran didasarkan pada nilai nominal yang tercatat pada rekening tempat Pemkab Merauke menyimpan uangnya. Kemudian berdasarkan SAP, klasifikasi berikutnya setelah akun kas di kas daerah adalah

kas di bendahara pengeluaran, lalu kas di bendahara penerimaan. Pada bagian ini terdapat perbedaan format neraca antara Pemkab Merauke dengan SAP, dimana pada neraca Pemkab Merauke klasifikasi akun setelah kas di kas daerah adalah kas di pemegang kas.

Berdasarkan informasi yang diperoleh penulis dari Pemkab Merauke, mereka menyebutkan yang dimaksud dengan kas di pemegang kas adalah kas yang berada di bendahara pengeluaran. Kemudian mereka menjelaskan lebih lanjut bahwa sebenarnya mereka memiliki personil yang bertanggung jawab mengelola kas di bendahara penerimaan, akan tetapi mereka tidak mencantumkan akun tersebut di neraca karena mereka memiliki peraturan yang menyebutkan bahwa kas yang diterima oleh bendahara penerimaan wajib disetor langsung kepada bendahara pengeluaran dalam waktu 1x24 jam. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kas yang ada di bendahara penerimaan selalu memiliki saldo yang nihil. Menurut analisa penulis, jika mengacu pada SAP permasalahan yang ada di akun ini adalah berkaitan dengan pemilihan nama, karena pada dasarnya SAP memberikan standar pemilihan nama untuk kas di pemegang kas adalah kas di bendahara pengeluaran sehingga penulis menyimpulkan seharusnya nama akun kas di pemegang kas diubah menjadi kas di bendahara pengeluaran.

2. Investasi Jangka Pendek

SAP menyebutkan bahwa definisi dari investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomis seperti bunga, deviden, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Kemudian disebutkan juga pada PSAP 1, paragraf 48 menyebutkan bahwa pos-pos investasi jangka pendek antara lain deposito berjangka tiga sampai dengan 12 bulan dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan.

Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 penulis tidak dapat melakukan analisa lebih jauh mengenai investasi jangka pendek. Hal ini disebabkan karena Pemkab Merauke tidak memiliki investasi yang dapat dikategorikan sebagai investasi jangka pendek.

3. Piutang

Piutang didefinisikan sebagai hak pemerintah untuk menerima pembayaran dari entitas lain termasuk wajib pajak atau bayar atas kegiatan yang dilaksanakan oleh pemerintah. Piutang dikelompokkan menjadi bagian lancar tagihan penjualan angsuran, bagian lancar pinjaman kepada BUMD, bagian lancar untutan perbendaharaan atau tuntutan ganti rugi, piutang pajak, piutang retribusi, piutang denda, dan piutang lainnya. Lebih lanjut juga disebutkan bahwa piutang dicatat berdasarkan nilai nominalnya.

Pada neraca Kabupaten Merauke Piutang diklasifikasikan menjadi piutang pajak, piutang retribusi, piutang bagi hasil, dan piutang lainnya. Pembahasan mengenai piutang pada bagian ini akan dimulai dari pembahasan mengenai piutang pajak, sesuai dengan urutannya di SAP.

Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 menyebutkan bahwa piutang pajak dicatat berdasarkan surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima. Dalam penyusunan neraca, surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima dicatat sebagai piutang pajak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa besaran jumlah piutang pajak dicatat berdasarkan jumlah nominalnya.

Berdasarkan neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006 piutang pajak Pemkab Merauke berjumlah sebesar Rp6.385.147.509 yang terdiri dari pajak pengambilan bahan galian golongan C, pajak hotel, dan pajak restoran. Lebih lanjut pemerintah Merauke tidak menjelaskan mengenai detail dari pajak tersebut, seperti besarnya surat

ketetapan pajak yang belum diterima dan prinsip pengukurannya. Akan tetapi penulis mengasumsikan bahwa besarnya piutang pajak didasarkan pada jumlah piutang pajak yang belum diterima oleh Pemkab Merauke dari total keseluruhan piutang pajak yang seharusnya diterima. Dengan demikian pada bagian ini penulis dapat menyimpulkan bahwa kekurangan penyusunan piutang pajak hanya terdapat pada pengungkapan informasinya, sedangkan klasifikasi detail piutang pajak menurut penulis sudah sesuai karena klasifikasinya hanya memuat piutang pajak itu sendiri. Contoh dari pengungkapan informasi yang dimaksud adalah kebijakan yang diterapkan Pemkab Merauke di dalam memungut pajak.

Pembahasan berikut penulis akan membahas mengenai piutang retribusi. Berdasarkan informasi yang terdapat pada SAP dan juga Buletin Teknis SAP penulis tidak menemukan pengertian dan juga perlakuan spesifik mengenai piutang retribusi. Menurut penulis perlakuan piutang retribusi dengan piutang pajak tidaklah berbeda, sebagai contoh perlakuan di dalam mengukur besarnya piutang. Seperti halnya piutang pajak, piutang retribusi menurut penulis juga diukur atau dicatat berdasarkan nominalnya.

Pada neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006 disebutkan bahwa jumlah piutang retribusi berjumlah sebesar Rp146.536.688, jumlah ini terdiri dari retribusi rumah potong hewan dan retribusi bagi hasil perikanan. Sama seperti pembahasan piutang pajak di bagian sebelumnya, penulis tidak dapat melakukan analisa lebih lanjut mengenai piutang retribusi karena menurut penulis penyusunan piutang sudah tepat dimana komponen pembentuk piutang retribusi hanya terdiri dari piutang retribusi itu sendiri dan pengukuran atas piutang retribusi didasarkan pada jumlah nominalnya.

Berdasarkan proses penyusunan neraca bagian piutang retribusi penulis hanya dapat memberikan saran bahwa kekurangan yang terdapat pada bagian ini adalah pihak Pemkab

Merauke tidak menyampaikan informasi detail mengenai kebijakan yang mendasari pemungutan retribusi tersebut dan juga perlakuan akuntansinya.

Berikutnya penulis akan membahas akun piutang bagi hasil. Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 posisi piutang bagi hasil terletak setelah piutang retribusi. Penjelasan neraca menyebutkan bahwa piutang bagi hasil merupakan dana bagi hasil Pemkab Merauke yang kurang diterima dari Pemerintah Provinsi per 31 Desember 2006 dimana piutang tersebut merupakan bagi hasil PKB, BBN-KB, PBB-KB, dan P3 ABT yang berjumlah total berjumlah sebesar Rp1.246.760.000.

Jika dibandingkan dengan komponen neraca bagian aset lancar pada SAP, akun setelah piutang retribusi adalah bagian lancar tagihan penjualan angsuran, bagian lancar pinjaman kepada BUMD, bagian lancar tuntutan perbendaharaan atau tuntutan ganti rugi. Akan tetapi karena Pemda Merauke tidak memiliki bagian lancar tagihan, bagian lancar pinjaman, dan bagian lancar tuntutan, maka Pemda Merauke memposisikan akun piutang bagi hasil terletak di bawah piutang retribusi. Menurut penulis klasifikasi yang dilakukan oleh Pemkab Merauke terhadap akun bagi hasil sebagai akun yang berdiri sendiri tidak tepat. Penulis berpendapat demikian karena jika format tersebut dibandingkan dengan PSAP 1, lampiran III.B mengenai format neraca Pemerintah Kabupaten maka komponen piutang yang ada pada bagian aset lancar hanya terdiri dari tiga bagian, yaitu piutang pajak, piutang retribusi, dan piutang lainnya. Selain itu berdasarkan informasi lainnya yang diperoleh penulis disebutkan bahwa klasifikasi piutang bagi hasil didasarkan pada Kepmendagri No.29 Tahun 2002, dengan demikian terdapat tumpang tindih peraturan antara SAP dengan Kepmendagri. Akan tetapi karena saat ini tanggung jawab pengelolaan keuangan di pemerintahan mengikuti PP No.24 Tahun 2005, maka menurut penulis klasifikasi yang didasarkan pada Kepmendagri kurang tepat. Berdasarkan skema *mapping* aset lancar yang terdapat pada Buletin Teknis No.3 Tahun 2005 diilustrasikan bahwa

piutang bagi hasil yang dimaksud oleh Pemkab Merauke merupakan bagian dari piutang lainnya. Pemerintah Dengan demikian penulis menyimpulkan bahwa akun piutang bagi hasil hendaknya dijadikan satu dengan akun piutang lainnya, sehingga akun piutang bagi hasil menjadi komponen dari akun piutang lainnya.

Berikutnya penulis akan membahas akun piutang lainnya, dimana akun ini pada neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006 posisinya terletak setelah akun piutang bagi hasil. Berdasarkan penjelasan pos neraca disebutkan bahwa akun piutang lainnya adalah piutang yang terdiri dari deviden dan dana pembangunan dari PT Bank Papua, hasil KSO dari PT. Pelayaran Musamus, dan penjualan batu kali dan pasir semen. Pada bagian ini penulis tidak menemukan adanya kesalahan klasifikasi di dalam proses pengakuan piutang, akan tetapi penulis berpendapat kekurangan yang terdapat pada bagian ini adalah akun piutang lainnya tidak dijelaskan lebih mendetail oleh Pemkab Merauke. Contoh: akun piutang lainnya tidak dijelaskan secara detail kapan piutang tersebut mulai terutang, karena penulis berpendapat jika tidak dijelaskan lebih lanjut maka pembaca tidak mengetahui apakah utang tersebut merupakan bawaan dari tahun-tahun sebelumnya atau tidak.

Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 jumlah piutang lainnya yang tercatat berjumlah sebesar Rp10.781.994.104. Pada pembahasan sebelumnya penulis mengemukakan pendapat bahwa akun piutang bagi hasil merupakan akun piutang yang seharusnya tidak berdiri sendiri, dimana seharusnya menjadi komponen dari akun piutang lainnya. Dengan demikian setelah koreksi atas akun piutang bagi hasil dilakukan, maka jumlah piutang lainnya yang seharusnya tercatat berjumlah sebesar Rp12.028.754.104 (Rp1.246.760.000 + Rp10.781.994.104).

4. Persediaan

Pada bagian ini penulis akan melakukan analisa lebih mendalam ketika membahas persediaan sebagai komponen dari aset lancar. Hal ini disebabkan karena dibandingkan komponen aset lancar lainnya, persediaan memiliki peraturan tersendiri mengenai perlakuan akuntansinya di sektor pemerintahan, yaitu PSAP 5. Pembahasan persediaan pada bagian ini akan dimulai dengan definisi persediaan itu sendiri, dilanjutkan bagaimana cara mengakui dan mengukur persediaan, hingga mengungkapkannya di dalam laporan keuangan.

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. Berdasarkan neraca Kabupaten Merauke persediaan yang ada terdiri dari tangki, obat-obatan dalam kemasan, dan plastik kemasan minyak kayu putih. Jika dibandingkan dengan jenis persediaan yang ada pada PSAP 5, paragraf 7-10, maka klasifikasi persediaan yang terdapat pada neraca Kabupaten Merauke sudah tepat. Penulis berpendapat demikian karena jika persediaan yang terdapat pada neraca dikelompokkan berdasarkan jenisnya maka persediaan tersebut sudah memenuhi kategori yang ada, seperti tangki termasuk ke dalam kategori perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, obat-obatan dalam kemasan termasuk ke dalam kategori barang konsumsi, dan plastik kemasan botol minyak kayu putih termasuk ke dalam kategori bahan baku. Selain itu pada skema *mapping* aset lancar yang terdapat pada Buletin Teknis No.3 Tahun 2005, digambarkan dengan jelas bahwa persediaan yang dimaksud oleh Pemkab Merauke sesuai dengan jenis persediaan yang ada pada Buletin Teknis No.3 Tahun 2005.

Kemudian informasi lain juga menyebutkan bahwa persediaan diperoleh melalui pembelian, yaitu melalui proses pengadaan barang. Oleh karena itu maka pengakuan

persediaan dapat didasarkan pada biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh persediaan karena biaya tersebut dapat diukur dengan andal, yaitu diukur berdasarkan jumlah uang yang dikeluarkan untuk memperoleh persediaan tersebut. Ketika persediaan diakui di dalam neraca maka persediaan disajikan dengan menggunakan biaya perolehan, karena keseluruhan persediaan diperoleh dengan cara membeli. Jika dibandingkan dengan PSAP 5, paragraf 14, 15, dan 18 maka proses pengakuan dan pengukuran sudah dilakukan dengan benar, karena kriteria yang ada pada PSAP 5 terpenuhi.

Walaupun kriteria pengakuan dan juga pengukuran persediaan sudah dilakukan dengan tepat, akan tetapi menurut penulis Pemkab Merauke belum sepenuhnya melaksanakan PSAP 5 dengan benar dan masih memiliki kekurangan. Menurut analisa penulis kekurangan yang dimaksud berkaitan dengan pengungkapan informasi yang berhubungan dengan penyusunan persediaan.

PSAP 5 yang mengatur tentang persediaan menyatakan bahwa di dalam mengungkapkan laporan keuangan, informasi yang menjelaskan persediaan harus mengungkapkan kebijakan akuntansi, penjelasan persediaan lebih lanjut mengenai empat tujuan persediaan (mis: digunakan dalam pelayanan masyarakat), dan kondisi persediaan. Menurut penulis jika dibandingkan dengan peraturan di atas, maka kondisi yang ada di Merauke tidak memenuhi peraturan tersebut dimana penjelasannya hanya menyebutkan kondisi persediaan saja, yaitu masih belum digunakan. Dengan demikian penulis menyarankan di dalam mengungkapkan informasi persediaan pada laporan keuangan, Pemkab Merauke perlu melakukan penyempurnaan agar informasi yang berhubungan dengan persediaan dapat diketahui pembaca dengan jelas.

Tabel 4-2a berikut merupakan resume pembahasan neraca bagian aset lancar yang dilakukan oleh penulis, sedangkan tabel 4-2b merupakan tabel neraca bagian aset lancar yang disusun oleh Pemkab Merauke:

<u>ASET LANCAR</u>	118.454.047.939,00
Kas di Kas Daerah	63.126.914.164,00
Kas di Bendahara Pengeluaran	32.955.897.272,00
Piutang Pajak	6.385.147.509,00
Piutang Retribusi	146.536.688,00
Piutang Lainnya	12.028.754.104,00
Persediaan	3.810.798.202,00

Tabel 4-2a, Tabel Neraca Revisi, Bagian Aset Lancar

<u>ASET LANCAR</u>	118.454.047.939,00
Kas di Kas Daerah	63.126.914.164,00
Kas di Pemegang Kas	32.955.897.272,00
Investasi Jangka Pendek	-
Piutang Pajak	6.385.147.509,00
Piutang Retribusi	146.536.688,00
Piutang Bagi Hasil	1.246.760.000,00
Piutang Lainnya	10.781.994.104,00
Persediaan	3.810.798.202,00

Tabel 4-2b, Tabel Neraca Pemkab Merauke, Bagian Aset Lancar

(Sumber: Pemkab Merauke)

4. 2. B ANALISA PENYUSUNAN INVESTASI JANGKA PANJANG

Pada dasarnya jika mengacu pada neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006, klasifikasi setelah aset lancar adalah investasi permanen, akan tetapi karena pada bagian analisa klasifikasi format neraca telah disebutkan bahwa klasifikasi tersebut salah, maka pembahasan kali ini akan mengacu sesuai dengan SAP, yaitu investasi jangka panjang.

Berdasarkan definisinya investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 bulan. Menurut SAP investasi jangka panjang dibagi menjadi dua bagian, yaitu investasi permanen dan investasi nonpermanen. Pada neraca yang dimiliki oleh pemerintah Merauke, mereka tidak memiliki investasi yang dapat dikategorikan sebagai investasi nonpermanen, dengan demikian maka pada bagian pembahasan investasi jangka panjang berikut penulis hanya akan membahas bagian investasi permanennya saja.

Berdasarkan definisinya, investasi permanen didefinisikan sebagai investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan. Pada neraca Pemkab Merauke tahun 2006, mereka memiliki dua investasi yang dapat digolongkan sebagai investasi permanen, yaitu investasi berupa penyertaan modal dan investasi permanen lainnya. Pada bagian berikut penulis akan membahas terlebih dahulu investasi penyertaan modal, sesuai dengan urutannya yang terdapat pada SAP.

1. Penyertaan Modal

Melalui penjelasan neraca dapat diketahui bahwa Pemkab Merauke memiliki tiga jenis penyertaan modal, yaitu penyertaan modal pada PT Merpati Nusantara Airlines (PT MNA), penyertaan modal pada PT Pelayaran Musamus, dan penyertaan modal pada Bank Papua. Pembahasan pada bagian ini akan dimulai dengan penyertaan modal pada PT MNA. Berdasarkan penjelasan neraca Pemkab Merauke, disebutkan bahwa investasi yang terdapat pada PT MNA berjumlah sebesar Rp75.511.712.033. Kemudian menurut informasi yang diperoleh disebutkan bahwa dana investasi yang ditanamkan oleh Pemkab Merauke pada PT MNA selanjutnya akan digunakan untuk pembelian pesawat.

Menurut Pemkab Merauke, mereka menanamkan modalnya pada PT MNA karena PT MNA tidak memiliki modal untuk melakukan pembelian pesawat yang akan digunakan

untuk pelayanan transportasi dari dan menuju Merauke. Selain itu karena pada dasarnya pelayanan transportasi dari daerah lain menuju Merauke memiliki kendala, maka pihak Pemkab berinisiatif untuk menanamkan modalnya tersebut. Modal sebagaimana yang dimaksud merupakan dana yang disediakan oleh pihak Pemkab Merauke kepada pihak PT MNA dan selanjutnya dana tersebut digunakan untuk pembelian pesawat oleh PT MNA. Atas dasar kerjasama tersebut, maka Pemkab Merauke dan PT MNA menciptakan suatu kesepakatan, dimana salah satu diantaranya adalah mengenai perjanjian bagi hasil (*profit sharing*). Berdasarkan informasi perjanjian yang diperoleh, disebutkan bahwa pada kerjasama tersebut Pemkab Merauke akan menerima bagi hasil investasi yang ditentukan berdasarkan kesepakatan yang dibuat. Kesepakatan yang dimaksud adalah setiap bulan, selama masa perjanjian yaitu tujuh tahun, Pemkab Merauke akan menerima bagi hasil investasi sebesar 9,5%. Bagi hasil tersebut ditentukan atas dasar keuntungan yang diperoleh PT MNA dari hasil operasi pesawat, yaitu pesawat yang modalnya berasal dari Pemkab Merauke. Kemudian pada akhir periode perjanjian disebutkan bahwa ada klausul untuk memperpanjang perjanjian dan klausul yang menyebutkan bahwa pesawat yang telah dibeli tersebut akan menjadi milik PT MNA sepenuhnya.

Berdasarkan ilustrasi di atas, dapat disimpulkan bahwa investasi penyertaan modal yang dimaksud bukanlah termasuk ke dalam investasi penyertaan modal. Pada dasarnya yang dimaksud investasi penyertaan modal adalah investasi berupa kepemilikan saham pada suatu entitas, dimana atas investasi tersebut pemegang saham akan memperoleh klaim kepemilikan atas suatu entitas. Selain itu jika entitas tersebut memperoleh keuntungan, maka sebagai pihak yang memiliki saham atas entitas tersebut memiliki hak untuk mendapatkan hasil dari keuntungan tersebut sesuai dengan porsi kepemilikan.

Pada dasarnya investasi yang dilakukan oleh Pemkab Merauke pada PT MNA belum diatur di dalam SAP, kemudian walaupun investasi ini diklasifikasikan ke dalam bentuk

investasi permanen berupa penyertaan modal, maka klasifikasi tersebut salah karena investasi yang dilakukan oleh Pemkab Merauke pada PT MNA tidak mencerminkan adanya porsi kepemilikan Pemkab Merauke pada PT MNA, melainkan hanya berupa perjanjian kerjasama. Untuk mencoba mengatasi hal ini, maka penulis berusaha untuk mencari alternatif pencatatan lain dimana landasan teori tersebut diperoleh penulis melalui standar yang lain, yaitu IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*).

Berdasarkan IPSAS 7 dan 8 yang mengatur tentang *investment in associates*, penulis mengambil kesimpulan bahwa investasi Pemkab Merauke pada PT MNA dapat dikategorikan sebagai *joint venture*, yang merupakan bagian dari investasi lainnya. Berdasarkan pengertiannya, *joint venture* dapat didefinisikan sebagai kerjasama antara dua pihak atau lebih dimana pihak yang terlibat dalam perjanjian tersebut sepakat untuk menjalankan aktivitas yang terdapat pada aktivitas tersebut. Kemudian *joint venture* dibagi ke dalam beberapa bentuk, diantaranya adalah kontrol operasi bersama (*jointly controlled operations*) dan kontrol aset bersama (*jointly controlled assets*).

Berdasarkan IPSAS, yang dimaksud dengan kontrol operasi bersama adalah pihak yang terlibat di dalam *joint venture* sepakat untuk mengoperasikan aset dan sumber daya yang dimiliki, daripada pihak yang terlibat dalam *joint venture* tersebut mendirikan perusahaan baru. Sedangkan yang dimaksud dengan kontrol aset bersama adalah pihak yang terlibat di dalam aktivitas *joint control* aset ataupun aset lain, yang diperoleh untuk tujuan dari aktivitas *joint venture*, maka penggunaan atas aset yang diperoleh tersebut ditujukan dan didedikasikan untuk keperluan dari aktivitas *joint venture*, kemudian hasil dari kerjasama ini dimaksudkan untuk menguntungkan pihak yang terlibat dalam kerjasama *joint venture* tersebut.

Berdasarkan dua pengertian di atas, maka penulis menyimpulkan bahwa kerjasama yang dilakukan oleh Pemkab Merauke dengan PT MNA termasuk ke dalam *joint venture*

jenis kontrol aset bersama. Penulis berpendapat demikian karena pada awalnya PT MNA ingin meningkatkan pelayanan transportasi di Merauke, yaitu dengan menambah armada pesawat. Akan tetapi karena memiliki keterbatasan dana, maka PT MNA bekerjasama dengan Pemkab Merauke untuk melakukan pengadaan aset, yaitu berupa pesawat dan atas pesawat tersebut kontrol dilakukan secara bersama-sama.

Pembahasan selanjutnya akan membahas mengenai penyertaan modal pada PT Pelayaran Musamus. Berdasarkan informasi yang diperoleh disebutkan bahwa investasi yang ditanamkan oleh Pemkab Merauke pada PT Pelayaran Musamus merupakan investasi berupa kepemilikan saham yang berjumlah 100%. Sesuai dengan penjelasan yang terdapat pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005, maka dengan kepemilikan 100% tersebut PT Pelayaran Musamus dapat dikategorikan sebagai perusahaan daerah. Pada bagian ini penulis tidak akan melakukan koreksi atau pembahasan lebih jauh mengenai investasi yang ditanamkan pada PT Pelayaran Musamus, karena pada dasarnya pengakuan dan pengukuran yang dilakukan oleh Pemkab Merauke sudah benar. Pengakuan sebagaimana dimaksud adalah Pemkab Merauke dapat menerima manfaat pada masa yang akan datang, yaitu Pemkab Merauke akan menerima bagian dari investasi yang diperoleh oleh PT Pelayaran Musamus. Selain itu pengukuran yang dilakukan juga sudah dilakukan dengan benar, yaitu investasi yang ditanamkan pada PT Pelayaran Musamus dicatat sebesar biaya perolehan yang dikeluarkan untuk melakukan investasi.

Bagian akhir dari pembahasan penyertaan modal, penulis akan membahas penyertaan modal Pemkab Merauke pada Bank Papua. Pada penjelasan neraca disebutkan bahwa jumlah penyertaan modal Pemkab Merauke pada Bank Papua berjumlah sebesar Rp18.635.000.000, dan jika diubah ke dalam bentuk persentase maka investasi pada Bank Papua berjumlah sebesar 5,01% ($\text{Rp}18.635.000.000 / \text{Rp}372.040.000.000$). Selain itu, informasi lain yang diperoleh penulis menyebutkan bahwa Pemkab Merauke memiliki

pengaruh yang signifikan di dalam proses pengambilan keputusan, hal ini dikarenakan ketika Bank Papua mengambil keputusan Pemkab Merauke dilibatkan sebagai entitas yang memiliki pengaruh di pemerintahan Kabupaten Merauke. Pada bagian ini penulis juga tidak menemukan adanya suatu kesalahan yang dapat dikoreksi karena pada dasarnya ketika Pemkab Merauke mencatat investasinya di Bank Papua proses pengakuan dan pengukurannya sudah dilakukan dengan benar. Pengakuan sebagaimana dimaksud yaitu pada masa yang akan datang Pemkab Merauke akan menerima bagian dari investasi yang dilakukan jika Bank Papua memperoleh keuntungan dan nilai perolehannya juga dapat diukur dengan wajar, yaitu sebesar biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh investasi.

Berdasarkan pemaparan yang telah dilakukan penulis mengenai penyertaan modal maka dapat disimpulkan bahwa ketiga komponen yang terdapat pada penyertaan modal belum sepenuhnya dilakukan dengan benar. Hal ini disebabkan karena investasi yang terdapat pada PT MNA bukan investasi berupa penyertaan modal, selain itu faktor kesalahan ini tidak sepenuhnya berasal dari Pihak Pemkab Merauke, karena pada dasarnya investasi yang ditanamkan Pemkab Merauke pada PT MNA belum diatur di dalam SAP. Kemudian kelemahan lain yang terdapat pada penyusunan penyertaan modal adalah pihak Pemkab Merauke belum mengungkapkan informasi yang terdapat pada masing-masing penyertaan modal secara detail, sehingga pembaca tidak memperoleh informasi lebih mendalam mengenai investasi tersebut. Informasi yang dimaksud seperti metode pencatatan atau kebijakan akuntansi yang diterapkan atas investasi yang dilakukan, harga awal perolehan dan perubahan harga pasarnya, dsb.

2. Investasi Permanen Lainnya

Berdasarkan informasi penjelasan neraca dapat diketahui bahwa investasi permanen lainnya yang dimiliki oleh Pemkab Merauke terdiri dari tiga macam, yaitu investasi pada

mesin listrik, investasi pada alat angkut apung bermotor, dan investasi alat angkut udara. Pembahasan pada bagian ini akan dimulai dari investasi pada mesin listrik.

Pada penjelasan pos neraca disebutkan bahwa investasi mesin listrik yang berjumlah sebesar Rp5.132.765.000 terdiri dari dua unit mesin listrik dengan daya 700 KVA, kemudian kelengkapan proses pengadaannya dibiayai dari Dana Alokasi Umum (DAU) Kabupaten Merauke pada tahun anggaran 2003. Selain informasi tersebut penulis tidak menemukan informasi lain pada penjelasan neraca mengenai investasi mesin listrik. Berdasarkan fakta di atas maka penulis menyimpulkan bahwa seharusnya mesin listrik yang dimaksudkan tersebut tidak diklasifikasikan sebagai investasi permanen lainnya, hal tersebut dikarenakan mesin listrik yang dimaksud tidak memenuhi kriteria untuk dapat digolongkan sebagai investasi permanen lainnya. Menurut pendapat penulis, seharusnya mesin listrik diklasifikasikan ke dalam kelompok aset tetap dan menjadi bagian dari akun Peralatan dan Mesin.

Alasan yang mendasari penulis mengemukakan pendapat bahwa mesin listrik seharusnya dikelompokkan ke dalam aset tetap, pada akun peralatan dan mesin karena jika mengacu pada definisi peralatan dan mesin, maka mesin listrik yang dimaksud memenuhi kriteria definisi tersebut. Selain itu mesin listrik tersebut juga memenuhi seluruh kriteria untuk dapat diakui sebagai aset tetap, diantaranya diperoleh untuk tujuan digunakan dan tidak dimaksudkan untuk dijual. Akan tetapi, karena penyusunan neraca Pemkab Merauke merupakan penyusunan neraca awal yang disusun berdasarkan PP No.24 Tahun 2005, maka pengukuran yang didasarkan pada biaya perolehan untuk dimasukkan ke dalam penyusunan neraca awal masih kurang tepat. Hal ini dikarenakan harga perolehan dapat digunakan sebagai dasar untuk pengukuran jika aset tetap tersebut dibeli dalam jangka waktu setahun atau kurang dari tanggal penyusunan neraca awal.

Pembahasan investasi permanen lainnya berikutnya adalah investasi pada alat angkut apung bermotor. Pada penjelasan neraca disebutkan bahwa alat angkut apung bermotor merupakan alat angkut yang terdiri dari lima buah kapal, yaitu KM. Lady Mariana, KM. Maro'ka'ehe, MT. Yelmasu, KM. Yelmasu 100, dan KM. Muli Anim, dengan total nilai sebesar Rp108.823.676.000. Selain penjelasan di atas penulis tidak menemukan adanya penjelasan lain mengenai investasi pada alat angkut apung bermotor ini.

Menurut analisa penulis, alat angkut apung bermotor yang dimiliki oleh Pemkab Merauke tidak dapat diklasifikasikan sebagai investasi permanen lainnya. Hal tersebut dikarenakan alat angkut apung bermotor tersebut tidak memenuhi definisi investasi permanen lainnya. Kemudian, jika alat angkut apung bermotor diklasifikasikan ke dalam aset tetap, maka hal ini juga tidak benar. Penulis berpendapat demikian karena pada dasarnya alat angkut apung bermotor tersebut tidak digunakan untuk mendukung aktivitas pemerintahan. Sebagaimana pemaparan yang terdapat pada bab III, disebutkan bahwa alat angkut apung bermotor ini dimiliki oleh Pemkab Merauke dan operasinya dilakukan kerjasama dengan pihak ketiga. Kemudian melalui kerjasama tersebut Pemkab Merauke menerima hasil investasi sesuai perjanjian yang telah disepakati.

Dengan adanya fakta tersebut, maka penulis menyimpulkan bahwa alat angkut apung bermotor sebaiknya tidak diklasifikasikan ke dalam investasi permanen lainnya ataupun aset tetap, melainkan diklasifikasikan ke dalam jenis *joint venture*. Jika mengacu pada definisi yang telah dipaparkan pada bagian sebelumnya di bab ini, maka penulis berpendapat bahwa aktivitas *joint venture* yang dilakukan Pemkab Merauke dengan pihak ketiga termasuk ke dalam aktivitas jenis kontrol operasi bersama. Hal yang mendasari alasan tersebut adalah, pada dasarnya aset tersebut merupakan milik Pemkab Merauke. Kemudian atas aset tersebut Pemkab Merauke secara sengaja bekerjasama dengan pihak

lain untuk mengoperasikannya, dan dengan kerjasama tersebut Pemkab Merauke memperoleh imbal hasil sesuai dengan yang disepakati.

Selanjutnya penulis akan membahas jenis investasi permanen lainnya yang terakhir, yaitu investasi alat angkut udara. Berdasarkan penjelasan yang terdapat pada laporan keuangan disebutkan bahwa alat angkut udara yang dimiliki oleh Pemkab Merauke adalah pesawat berjenis *twin otter*, yang pengoperasiannya bekerja sama dengan PT MNA. Akan tetapi yang menjadi permasalahan adalah alat angkut udara yang dimaksud tidak dapat dikategorikan sebagai investasi permanen lainnya, karena alat angkut udara yang dimaksud tidak memenuhi kriteria definisi investasi permanen lainnya. Kemudian jika digolongkan ke dalam jenis aset tetap, maka hal tersebut juga salah karena pesawat tersebut tidak dioperasikan untuk pelayanan kegiatan pemerintahan. Selain itu atas kerjasama ini Pemkab Merauke juga memperoleh imbal hasil bersama sesuai dengan kesepakatan yang ditentukan dengan pihak PT MNA.

Berdasarkan fakta tersebut maka penulis menyimpulkan bahwa perlakuan akuntansi untuk alat angkut udara adalah sama dengan perlakuan akuntansi pada alat angkut apung bermotor yang telah dibahas pada bagian sebelumnya, yaitu klasifikasinya dikategorikan sebagai *joint venture*, jenis kontrol operasi bersama.

Tabel 4-3a berikut merupakan resume pembahasan neraca bagian investasi jangka panjang yang dilakukan oleh penulis, sedangkan tabel 4-3b merupakan tabel neraca bagian investasi jangka panjang yang disusun oleh Pemkab Merauke:

<u>Investasi Jangka Panjang</u>	233.242.588.033,00
Investasi Non Permanen	0
Investasi Permanen	
Penyertaan Modal Pemerintah	36.635.000.000,00
Investasi Lainnya	
Kerjasama Kontrol Aset	75.511.712.033,00
Kerjasama Kontrol Operasi	121.095.876.000,00

Tabel 4-3a, Tabel Neraca Revisi, Bagian Investasi Jangka Panjang

<u>INVESTASI PERMANEN</u>	238.375.353.033,00
Investasi / Penyertaan Modal	112.146.712.033,00
Investasi Jangka Panjang	-
Investasi Permanen Lainnya	126.228.641.000,00

Tabel 4-3b, Tabel Neraca Revisi, Bagian Investasi Jangka Panjang

(Sumber: Pemkab Merauke)

Pada tabel di atas, penulis tetap menyajikan investasi nonpermanen walaupun nilainya nihil, hal tersebut disebabkan karena penulis ingin menunjukkan kepada pembaca bahwa klasifikasi investasi jangka panjang terdiri dari tiga bagian. Akan tetapi jika pada masing-masing bagian tersebut terdapat akun yang bernilai nihil, maka penulis berpendapat akun tersebut tidak perlu dicantumkan ke dalam neraca.

4. 2. C ANALISA PENYUSUNAN ASET TETAP

Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. SAP menyatakan bahwa aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau

fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Berdasarkan SAP aset tetap diklasifikasikan menjadi enam jenis, yaitu tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, aset tetap lainnya, dan konstruksi dalam pengerjaan.

Berdasarkan neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006 klasifikasi aset tetap sudah hampir sesuai dengan SAP baik jenis maupun urutannya, yaitu klasifikasinya dimulai dari tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, jembatan, instalasi, dan jaringan, aset tetap lainnya, dan konstruksi dalam pengerjaan. Akan tetapi klasifikasi tersebut masih terdapat sedikit kekurangan, dimana pada akun jalan, jembatan, instalasi, dan jaringan namanya seharusnya diubah menjadi jalan, irigasi, dan jaringan. Pada bagian ini penulis akan membahas lebih mendetail dari setiap klasifikasi aset tetap tersebut, karena SAP memiliki peraturan sendiri yang mengatur tentang aset tetap. Pembahasan mengenai aset tetap di bab ini akan dimulai dari pembahasan mengenai tanah, sesuai urutannya di dalam SAP maupun neraca Merauke.

1. Tanah

Menurut SAP tanah definisi tanah ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Lebih lanjut dikemukakan pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 bahwa yang termasuk tanah adalah tanah yang digunakan untuk bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan.

Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 juga menjelaskan bahwa nilai tanah diukur berdasarkan nilai perolehan untuk memperoleh tanah tersebut. Penjelasan berikutnya juga menyebutkan bahwa nilai perolehan hanya digunakan jika tanah tersebut diperoleh dalam waktu setahun atau kurang dari tanggal neraca awal. Dengan demikian jika tanah tersebut diperoleh lebih dari setahun sebelum tanggal neraca awal maka tanah dinilai dengan menggunakan nilai pasar tanah, yaitu dengan menggunakan rata-rata harga jual beli tanah

antar pihak-pihak independen di sekitar tanggal neraca tersebut, untuk jenis tanah yang sama di wilayah yang sama. Kemudian Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 juga menyebutkan bahwa jika penggunaan nilai wajar tanah tidak memungkinkan maka alternatif lain yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tanah adalah dengan menggunakan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) Terakhir.

Berdasarkan neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006 nilai tanah yang tercatat berjumlah sebesar Rp111.695.285.512. Pada penjelasan neraca disebutkan bahwa tanah secara keseluruhan diperoleh melalui hasil inventarisasi fisik yang dilakukan oleh Pemkab Merauke melalui tim penyusun neraca. Kemudian disebutkan pula bahwa tanah yang berjumlah sebesar Rp111.695.285.512 nilainya ditentukan berdasarkan NJOP terakhir yang berlaku di Kabupaten Merauke.

Menurut analisa penulis jika membandingkan antara SAP dengan neraca Kabupaten Merauke, pada dasarnya prinsip di dalam mengakui tanah sudah dilakukan dengan benar. Sebagaimana disebutkan di dalam SAP, pada dasarnya tanah diakui sebagai aset tetap jika tanah tersebut memenuhi empat persyaratan yang ada, diantaranya adalah memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan, digunakan dalam operasi normal entitas, dst. Pernyataan ini tentunya sesuai dengan kondisi yang ada di Pemkab Merauke dimana tanah yang tercantum di dalam neraca memang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan dan digunakan untuk operasi normal entitas, yaitu diantaranya untuk perumahan dinas pegawai, tempat berlangsungnya kegiatan pendidikan, tempat dibangunnya rumah sakit dsb. Selain itu pada penjelasan berikutnya disebutkan juga bahwa tidak semua tanah yang digunakan oleh Pemerintah Merauke nilainya dimasukkan ke dalam neraca karena status kepemilikannya belum jelas. Menurut penulis hal ini juga sudah sesuai dengan kriteria mengakui tanah sebagai aset tetap, karena dengan belum diketahuinya status kepemilikan

tanah maka biaya perolehannya belum diketahui dan biaya tersebut tidak dapat diukur dengan andal.

Selain itu Pemkab Merauke juga menyebutkan bahwa tanah diperoleh melalui proses pembelian dan proses tukar guling tanah, dan disebutkan juga bahwa biaya yang terkait dengan proses pembelian ataupun tukar guling adalah biaya pembelian, biaya untuk memperoleh hak, biaya pengukuran, dan biaya administrasi sertifikat dari BPN. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa nilai tanah dapat diukur berdasarkan biaya perolehannya. Akan tetapi pada penjelasan tersebut terdapat sedikit perbedaan dengan penjelasan yang terdapat pada penjelasan neraca atas aset tetap.

Perbedaan yang dimaksud adalah pada penjelasan neraca disebutkan bahwa tanah dinilai dengan menggunakan NJOP dan tidak ada pernyataan lain yang menyebutkan bahwa tanah diukur dengan cara yang lain. Pada dasarnya penggunaan metode NJOP sebagai metode di dalam mengukur nilai tanah tidak salah, karena metode NJOP digunakan jika tanah tersebut memang dibeli lebih dari satu tahun sebelum tanggal penyusunan neraca, kemudian secara logika tidak mungkin keseluruhan tanah dibeli dalam satu tahun yang menyebabkan hanya menggunakan biaya perolehan sebagai alat untuk mengukur tanah tersebut. Akan tetapi yang menjadi permasalahan adalah informasi yang menyebutkan tanggal pembelian tanah sebaiknya disebutkan, sehingga tidak terjadi kontradiksi antara penjelasan neraca dengan jawaban kuisisioner.

2. Peralatan dan Mesin

Berdasarkan landasan teori yang terdapat pada bab II, yang termasuk ke dalam peralatan dan mesin adalah mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai. Lebih lanjut

dijelaskan pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 bahwa yang termasuk peralatan dan mesin adalah alat berat, alat angkutan, alat bengkel dan alat ukur, alat pertanian, alat kantor dan rumah tangga, alat studio, komunikasi, dan pemancar, alat kedokteran dan kesehatan, alat laboratorium, alat persenjataan, komputer, alat eksplorasi, alat pemboran, alat produksi, pengolahan, dan pemurnian, alat bantu eksplorasi, alat keselamatan kerja, alat peraga, dan unit peralatan proses produksi yang masa manfaatnya lebih dari 12 bulan dan dalam kondisi siap digunakan.

Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 juga menjelaskan bahwa nilai wajar untuk peralatan dan mesin adalah harga perolehan jika peralatan dan mesin tersebut dibeli setahun atau kurang dari tanggal neraca awal atau membandingkannya dengan harga pasar peralatan dan mesin sejenis dan dalam kondisi yang sama. Apabila harga pasar tidak tersedia maka digunakan nilai *appraisal* dari perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten dengan memperhitungkan faktor penyusutan. Jika hal tersebut terlalu mahal biayanya dan memakan waktu lama karena tingkat kerumitan perhitungan yang tinggi maka dapat dipakai standar harga yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah yang berwenang dengan memakai perhitungan teknis.

Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 nilai peralatan dan mesin berjumlah sebesar Rp167.986.294.662. Nilai ini merupakan penjumlahan dari tiga jenis peralatan dan mesin, yaitu alat angkut darat bermotor, alat angkut apung bermotor, dan peralatan yang masing-masing berjumlah sebesar Rp82.489.808.275, Rp354.420.000, dan Rp85.133.066.387. Kemudian penjelasan neraca menyebutkan bahwa alat angkut bermotor pengukuran nilainya didasarkan pada harga perolehan dan mengacu pada Keputusan Gubernur Propinsi Irian Jaya No. 33 Tahun 2000 Tentang Perhitungan Dasar Penggunaan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB).

Sedangkan nilai alat apung bermotor tidak disebutkan dasar penilaiannya, dan peralatan nilainya diukur berdasarkan harga perolehan atau harga perolehan yang diestimasikan.

Berdasarkan analisa penulis tentang metode penilaian peralatan dan mesin yang dilakukan oleh Pemkab Merauke, untuk beberapa jenis peralatan dan mesin penilaiannya sudah dilakukan dengan benar dan yang lainnya masih belum sempurna. Pendapat penulis mengenai penilaian peralatan dan mesin yang sudah benar adalah untuk jenis alat angkut bermotor. Pada penjelasan neraca disebutkan bahwa alat angkut bermotor nilainya didasarkan pada harga perolehan dan Keputusan Gubernur Irian Jaya. Kondisi ini menurut penulis sudah sesuai, karena pada daftar aset peralatan dan mesin disebutkan jenis, tahun, dan harga dari masing-masing jenis alat angkut bermotor. Dengan demikian jika pembelian lebih dari satu tahun sebelum tanggal penyusunan neraca maka penilaian didasarkan pada Keputusan Gubernur Irian Jaya, sedangkan jika dibeli dalam waktu setahun atau kurang sebelum tanggal penyusunan neraca maka nilainya didasarkan pada harga perolehan.

Di lain pihak untuk jenis alat apung bermotor dan peralatan, penulis berpendapat bahwa metode penilaian yang digunakan oleh Pemkab Merauke masih belum sempurna. Hal tersebut disebabkan karena pada bagian penjelasan alat apung bermotor hanya disebutkan nilai dan tahun perolehannya saja. Jika penulis mengasumsikan Pemkab menetapkan nilai alat apung bermotor dan peralatan berdasarkan harga pada tahun perolehan, maka dasar penilaian ini kurang tepat. Hal ini disebabkan karena kedua jenis alat angkut apung bermotor yang dimiliki Pemkab Merauke diperoleh pada tahun 2005, hal itu berarti tanggal perolehannya sudah lebih dari satu tahun saat pembuatan neraca per 31 Desember 2006, dengan demikian jika nilainya didasarkan pada harga perolehan maka kebijakan ini kurang tepat.

Berdasarkan penjelasan di atas maka dapat disimpulkan bahwa penilaian yang dilakukan Pemkab Merauke dalam menentukan nilai alat apung bermotor yang tercatat

pada neraca masih belum sempurna. Jika Pemkab menetapkan nilai peralatan berdasarkan harga perolehan maka pada dasarnya keputusan tersebut sudah dilakukan dengan benar, dengan asumsi peralatan tersebut dibeli dalam jangka waktu satu tahun atau kurang sebelum tanggal penyusunan neraca. Akan tetapi jika harga perolehan dijadikan dasar penilaian sedangkan peralatan dibeli dalam jangka waktu lebih dari satu tahun sebelum tanggal penyusunan neraca awal, maka keputusan tersebut kurang tepat. Di lain pihak jika Pemkab Merauke menggunakan harga perolehan yang diestimasi untuk peralatan yang dibeli dalam jangka waktu lebih dari satu tahun, maka keputusan tersebut juga masih kurang tepat karena Pemkab Merauke tidak menyebutkan dasar hukum dan metode penilaiannya.

Setelah penulis memperhatikan daftar peralatan dan mesin yang disediakan oleh Pemkab Merauke, maka penulis menyimpulkan bahwa Pemkab Merauke sudah melakukan pengakuan peralatan dan mesin sebagai aset tetap dengan sesuai. Penulis berpendapat demikian karena jika mengacu kepada empat jenis kriteria untuk mengakui aset tetap maka seluruh hal tersebut sudah terpenuhi. Sebagai contoh, berdasarkan daftar peralatan dan mesin yang diperoleh penulis dari Pemkab Merauke, maka peralatan dan mesin yang dimiliki oleh Pemkab Merauke merupakan aset tetap yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan. Selain itu jika mengacu pada kriteria yang lain, maka peralatan dan mesin merupakan aset yang digunakan untuk operasi normal entitas, karena peralatan dan mesin dikelompokkan berdasarkan satuan kerja dan distrik yang menggunakan peralatan tersebut. Kemudian biaya perolehan peralatan dan mesin juga dapat diukur dengan andal, yaitu berdasarkan biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh peralatan dan mesin tersebut. Akan tetapi yang menjadi permasalahan adalah ketika peralatan dan mesin tersebut dinilai berdasarkan harga perolehan, maka penulis merasa hal tersebut kurang tepat. Hal tersebut dikarenakan peralatan dan mesin tersebut diperoleh dalam jangka waktu lebih dari satu

tahun ketika tanggal penyusunan neraca, sehingga ketika kebijakan tersebut digunakan untuk penyusunan neraca awal yang sesuai dengan SAP.

Untuk keperluan penyusunan neraca pada bagian akhir bab ini penulis tidak akan melakukan penilaian ulang atas nilai peralatan dan mesin karena pada penelitian ini penulis hanya memberikan pendapat dan komentar atas kekurangan yang dimiliki Pemkab Merauke ketika melakukan penyusunan neraca awal yang didasarkan pada PP No24 Tahun 2005, serta saran dalam hal penyusunan neraca jika terdapat ketidaksempurnaan. Berdasarkan tabel neraca Pemkab Merauke tahun 2006 tercantum nilai peralatan berjumlah sebesar Rp167.986.294.662. Setelah pada bagian investasi jangka panjang terdapat perubahan klasifikasi atas salah satu jenis investasi permanen lainnya, yaitu mesin listrik yang diklasifikasikan menjadi peralatan dan mesin maka nilai yang ada pada akun Peralatan dan Mesin sekarang ini berjumlah sebesar Rp173.119.059.662 (Rp167.986.294.662+ Rp 5.132.765.000).

3. Gedung dan Bangunan

Sebagaimana telah dijelaskan pada bab II, yang termasuk aset tetap jenis gedung dan bangunan adalah seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Lebih lanjut dijelaskan pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 bahwa yang mencakup gedung dan bangunan adalah seluruh gedung dan bangunan yang dibeli atau dibangun dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Gedung dan bangunan di neraca meliputi, bangunan gedung, monumen, bangunan menara, dan rambu-rambu.

Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 juga menyatakan bahwa nilai wajar adalah harga perolehan jika gedung dan bangunan tersebut dibeli atau dibangun setahun atau kurang dari

tanggal neraca awal. Selain itu disebutkan pula jika gedung dan bangunan diperoleh lebih dari satu tahun sebelum tanggal neraca awal, maka nilai wajar gedung dan bangunan ditentukan dengan menggunakan NJOP terakhir. Jika terdapat alasan untuk tidak menggunakan NJOP, maka dapat digunakan nilai *appraisal* dari perusahaan jasa penilai resmi atau membentuk tim penilai yang kompeten.

Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 nilai gedung dan bangunan berjumlah sebesar Rp282.326.298.749. Nilai ini merupakan penjumlahan dari tiga jenis gedung dan bangunan, yaitu gedung dan bangunan sebesar Rp265.267.249.188, bangunan air sebesar Rp16.809.077.898, dan monumen sebesar Rp 249.971.663. Berdasarkan penjelasan selanjutnya disebutkan bahwa gedung dan bangunan dinilai sesuai harga perolehan atau harga perolehan yang diestimasikan serta mengacu pada standar harga bangunan yang berlaku di Kabupaten Merauke.

Berdasarkan analisa penulis mengenai metode penilaian yang digunakan untuk menetapkan nilai gedung dan bangunan, maka penulis menyimpulkan bahwa metode yang digunakan untuk menilai gedung dan bangunan sebagian sudah memenuhi syarat dan sebagian lainnya belum. Pada penjelasan neraca mengenai gedung dan bangunan disebutkan bahwa metode penilaian yang digunakan adalah biaya perolehan dan juga harga standar yang berlaku.

Berdasarkan informasi yang diperoleh penulis dari Pemkab Merauke disebutkan bahwa biaya perolehan terdiri dari beberapa komponen biaya, yaitu biaya pembangunan dan konstruksi, biaya pengurusan IMB, dan biaya simpan. Jika gedung dan bangunan diperoleh dalam waktu setahun atau kurang sebelum tanggal penyusunan neraca maka penggunaan metode biaya perolehan untuk penyusunan neraca awal yang didasarkan pada PP No.24 Tahun 2005 dapat dibenarkan. Selain itu berdasarkan daftar aset tetap yang diperoleh penulis, penulis tidak menemukan rincian informasi mengenai tahun perolehan dari

masing-masing gedung dan bangunan. Dengan demikian jika penulis membaca detail dari laporan keuangan, maka pembaca tidak akan mengetahui bangunan mana saja yang menggunakan biaya perolehan ataupun biaya standar yang berlaku.

Jika Pemkab Merauke menilai gedung dan bangunan berdasarkan standar harga bangunan yang berlaku, maka menurut penulis metode tersebut tidak bertentangan dengan SAP. Seperti penjelasan yang terdapat pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005, jika biaya perolehan tidak diketahui maka alternatif berikutnya yang digunakan adalah dengan mendasarkan nilainya pada NJOP. Akan tetapi, Penulis berpendapat nilai NJOP dengan standar harga yang bangunan berlaku di Kabupaten Merauke adalah sesuatu yang berbeda. Hal tersebut disebabkan karena standar harga yang berlaku nilainya dapat terbentuk melalui mekanisme permintaan dan penawaran, sehingga memungkinkan terjadinya subyektifitas di dalam menentukan harga pada masing-masing tempat walaupun masih berada pada Kabupaten yang sama, yaitu Merauke. Di lain pihak jika penilaiannya mengacu pada NJOP, maka keseragaman penilaian dapat terjadi, karena mengacu pada satu peraturan saja.

Bagian berikut penulis akan membahas cara mengakui gedung dan bangunan sebagai suatu aset tetap. Jika kita membandingkan empat kriteria pengakuan Aset Tetap yang terdapat pada PSAP 5, maka menurut penulis keempat metode tersebut sudah memenuhi syarat. Akan tetapi perlu ada catatan mengenai keandalan pengukuran biaya. Berdasarkan analisa penulis, tidak semua harga gedung dapat didasarkan pada biaya perolehan ataupun NJOP, contohnya di dalam menentukan nilai monumen. Berdasarkan kriterianya monumen dapat dikelompokkan ke dalam aset bersejarah, dengan demikian kepemilikannya bersifat tidak terbatas dan tidak mungkin untuk dijual. Oleh karena itu jika metode pengukurannya harus didasarkan pada NJOP menurut penulis tidak tepat, dan walaupun didasarkan pada biaya perolehan maka tidak mungkin karena monumen tersebut tidak diperoleh dalam

waktu kurang dari setahun sebelum tanggal penyusunan neraca. Dengan demikian sesuai dengan PSAP 7, paragraf 64, maka sebaiknya monumen tidak dimasukkan ke dalam neraca, melainkan hanya diungkapkan saja ke dalam catatan atas laporan keuangan.

4. Jalan, Jembatan, Instalasi, dan Jaringan

Berdasarkan PSAP 5, klasifikasi berikutnya setelah gedung dan bangunan adalah jalan, irigasi, dan jaringan, akan tetapi yang terdapat pada neraca Merauke per 31 Desember 2006 adalah jalan, jembatan, instalasi, dan jaringan. Di lain pihak menurut analisa penulis perbedaan penamaan ini bukanlah sesuatu yang mengandung arti berbeda. Dengan demikian, maka pada pembahasan bagian ini penulis akan menyesuaikan namanya berdasarkan penamaan yang terdapat pada SAP, yaitu jalan, irigasi, dan jaringan.

Menurut PSAP 5, paragraf 12, disebutkan bahwa jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Kemudian pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 dijelaskan juga bahwa akun ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi dan jaringan. Tanah yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam akun tanah.

Pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 juga dijelaskan mengenai metode penilaian akun ini, dimana nilai wajar jalan, irigasi, dan jaringan ditentukan oleh perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten dengan menggunakan standar biaya atau perhitungan teknis (yang antara lain memperhitungkan fungsi dan kondisi aset) dari instansi pemerintah yang berwenang yang diterbitkan setahun atau kurang dari tanggal neraca.

Berdasarkan neraca Merauke per 31 Desember 2006 disebutkan bahwa nilai jalan, jembatan, instalasi dan jaringan berjumlah sebesar Rp2.973.953.806.364, kemudian

dijelaskan juga nilai tersebut diperoleh melalui hasil inventarisasi fisik yang dilakukan oleh tim inventarisasi. Menurut saya, penilaian aset tetap ini tidak sesuai dengan peraturan yang ada, karena disebutkan pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 bahwa pihak yang seharusnya bertugas adalah perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilaian yang kompeten. Jika penulis mengasumsikan bahwa perusahaan jasa penilai berada satu tim dengan tim inventarisasi maka asumsi penulis akan hal ini dapat diprediksi tidak benar. Hal ini dikarenakan, berdasarkan surat keputusan Bupati Merauke mengenai pembentukan tim penyusunan neraca, di dalamnya tidak terdapat perusahaan jasa penilai resmi.

Lebih lanjut penulis berpendapat, jika memang penilaian akun ini didasarkan pada hasil penilaian tim inventarisasi, maka penilaian tersebut dapat dinyatakan kurang tepat, karena hingga sekarang pemerintah belum memiliki standar yang mengatur tentang prosedur atau cara melakukan inventarisasi aset tetap. Dengan demikian, penulis menyarankan agar Pemkab Merauke melakukan penilaian ulang atas akun jalan, jembatan, instalasi, dan jaringan sehingga proses pengakuan dan pengukurannya dapat dilakukan dengan andal.

5. Aset Tetap Lainnya

Berdasarkan penjelasan pada bab II mengenai aset tetap lainnya, disebutkan bahwa aset tetap lainnya adalah aset tetap yang tidak dapat dikategorikan sebagai aset pada bagian sebelumnya (selain tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, dan jalan, irigasi, dan jaringan). Kemudian pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 dijelaskan bahwa aset tetap lainnya di neraca antara lain meliputi koleksi perpustakaan atau buku dan barang bercorak seni, budaya, dan olahraga. Pada penjelasan berikutnya juga disebutkan bahwa penilaian aset tetap lainnya dapat dinilai dengan menggunakan nilai wajar jika aset tersebut dibeli pada tanggal neraca.

Pada neraca Kabupaten Merauke per 31 Desember 2006 disebutkan bahwa nilai aset lainnya berjumlah sebesar Rp5.208.876.675. Nilai tersebut terdiri dari buku-buku perpustakaan sebesar Rp3.990.512.875, alat musik sebesar Rp1.040.779.800, dan hewan ternak dan tanaman sebesar Rp177.584.000. Berdasarkan penjelasan neraca yang menjelaskan tentang aset tetap lainnya, tidak disebutkan metode di dalam mengukur nilai aset tetap lainnya, dengan demikian maka pengukuran atas aset tetap lainnya tidak dapat diukur dengan andal.

Berdasarkan kondisi di atas, maka pada dasarnya Pemkab Merauke tidak dapat mengakui aset tetap lainnya sebagai komponen dari aset. Hal tersebut dikarenakan, jika mengacu pada empat kriteria pengakuan aset tetap maka salah satu kriteria sudah tidak terpenuhi, dimana tidak ada penjelasan yang menyatakan bagaimana aset tetap lainnya tersebut dinilai sehingga pengukuran atas biaya perolehan tidak dapat dilakukan. Akan tetapi jika sebetulnya biaya perolehan tersebut dapat diukur dengan andal, yaitu diketahui metode penilaiannya maka kekurangan yang dimiliki oleh Pemkab Merauke ialah mereka tidak mencantulkannya di dalam catatan atas laporan keuangan. Dengan demikian maka Pemkab Merauke belum mengungkapkan sepenuhnya informasi mengenai aset lainnya pada catatan atas laporan keuangan.

6. Konstruksi Dalam Pengerjaan

PSAP 5, paragraf 14 menyebutkan bahwa konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya. Pada PSAP 8, paragraf 6 juga disebutkan bahwa konstruksi dalam pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya membutuhkan suatu periode waktu tertentu dan belum selesai.

Berdasarkan neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006 disebutkan bahwa nilai konstruksi dalam pengerjaan berjumlah sebesar Rp74.714.548.463. Penjelasan neraca menyebutkan bahwa nilai ini terdiri dari tiga macam konstruksi dalam pengerjaan yaitu gedung STTM sebesar Rp26.434.744.463, stadion olahraga sebesar Rp34.790.007.001, dan pasar ampere sebesar Rp13.489.796.999. Berdasarkan penjelasan yang tersedia mengenai jenis Aset Tetap ini penulis tidak menemukan informasi lain yang berhubungan dengan pengerjaannya. Dengan demikian maka informasi yang disajikan di dalam neraca tidak menggambarkan informasi penting lainnya yang berhubungan dengan pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan konstruksi dalam pengerjaan.

Sebagai kesimpulan, penulis berpendapat bahwa konstruksi dalam pengerjaan seharusnya belum dapat diakui sebagai Aset Tetap. Hal ini dikarenakan Pemkab Merauke tidak memberikan penjelasan mengenai segala sesuatu yang berhubungan dengan kriteria pengakuan konstruksi dalam pengerjaan. Sebagai contoh, pembangunan masing-masing bangunan tidak disebutkan bagaimana prosesnya, apakah melalui swakelola atau dikerjakan oleh kontraktor. Dengan demikian maka pengukuran biayanya tidak dapat diukur dengan andal.

Tabel 4-4a berikut merupakan resume pembahasan neraca bagian aset tetap yang dilakukan oleh penulis, sedangkan tabel 4-4b merupakan tabel neraca bagian aset tetap yang disusun oleh Pemkab Merauke:

<u>ASET TETAP</u>	3.621.017.875.425,00
Tanah	111.695.285.512,00
Peralatan dan Mesin	173.119.059.662,00
Gedung dan Bangunan	282.326.298.749,00
Jalan, Jembatan, Instalasi, dan Jaringan	2.973.953.806.364,00
Aset Tetap Lainnya	5.208.876.675,00
Konstruksi dalam Pengerjaan	74.714.548.463,00

Tabel 4-4a, Tabel Neraca Revisi, Bagian Aset Tetap

<u>ASET TETAP</u>	3.615.885.110.425,00
Tanah	111.695.285.512,00
Peralatan dan Mesin	167.986.294.662,00
Gedung dan Bangunan	282.326.298.749,00
Jln, Jembtn, Instalasi & Jaringan	2.973.953.806.364,00
Aset Tetap Lainnya	5.208.876.675,00
Konstruksi dalam Pengerjaan	74.714.548.463,00

Tabel 4-4b, Tabel Neraca Revisi, Bagian Aset Tetap

(Sumber: Pemkab Merauke)

7. Pengungkapan Aset Tetap

Berdasarkan PSAP 7, paragraf 79 disebutkan pada laporan keuangan masing-masing jenis Aset Tetap harus mengungkapkan hal-hal berikut ini, yaitu:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*)
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - a) Penambahan.
 - b) Pelepasan.

- c) Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada.
- d) Mutasi Aset Tetap lainnya.

3. Informasi penyusutan, meliputi

- a) Nilai penyusutan.
- b) Metode penyusutan yang digunakan.
- c) Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
- d) Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

Selain itu pada paragraf 81 juga disebutkan bahwa Jika Aset Tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:

- a) Dasar peraturan untuk menilai kembali Aset Tetap.
- b) Tanggal efektif penilaian kembali.
- c) Jika ada, nama penilai independen.
- d) Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti.
- e) Nilai tercatat setiap jenis Aset Tetap.

Berdasarkan kriteria di atas, maka dapat dipastikan bahwa penyusunan neraca Merauke per 31 Desember 2006 masih memiliki banyak kekurangan. Sebagai contoh, pada Aset Tetap tanah, informasi yang diungkapkan hanya menjelaskan dasar penilaian aset tanah saja, yaitu didasarkan NJOP. Kemudian hal ini juga menimbulkan pertanyaan, karena jika terdapat tanah yang dibeli dalam jangka waktu kurang dari satu tahun sebelum tanggal penyusunan neraca, maka metode penilaian dengan menggunakan NJOP tidak tepat karena metode yang sesuai adalah dengan menggunakan biaya perolehan.

Kondisi di atas pada umumnya masih terjadi di seluruh jenis aset tetap, baik untuk jenis peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, aset lainnya, maupun konstruksi dalam pengerjaan, dimana pada dasarnya untuk setiap jenis Aset Tetap

metode pengukurannya hanya berfokus pada satu metode saja. Selain itu kekurangan yang terjadi di setiap jenis aset tetap adalah, pada bagian penjelasan pos neraca tidak ada informasi yang menjelaskan rekonsiliasi perubahan nilai aset tetap pada awal dan akhir periode dan juga informasi mengenai adanya penilaian kembali.

Penilaian kembali merupakan kejadian yang sangat mungkin terjadi di setiap jenis aset tetap mengingat perubahan nilainya dipengaruhi oleh umur dari aset tetap dan juga masa manfaatnya, akan tetapi pada penjelasannya tidak ada informasi yang menjelaskan bahwa ada atau tidak aset yang dinilai kembali. Selain itu kekurangan lain adalah ketika menilai beberapa jenis aset tetap diperlukan adanya suatu tim penilai untuk menilai aset tetap yang ada, contoh untuk menilai gedung dan bangunan. Akan tetapi, melalui surat keputusan Bupati Merauke mengenai pembentukan tim penyusunan neraca penulis tidak menemukan adanya tim penilai khusus yang terlibat di dalam penyusunan neraca. Kemudian, disebutkan pula bahwa yang menilai aset tetap adalah tim inventarisasi. Menurut penulis, hal ini juga masih sangat rentan terhadap adanya kesalahan karena hingga sekarang metode untuk menilai inventarisasi masih belum ada, dengan demikian maka kemungkinan terjadinya penilaian subyektif sangat besar.

8. Penyusutan Aset Tetap

Berdasarkan informasi yang diperoleh penulis disebutkan bahwa Pemkab Merauke tidak melakukan penyusutan terhadap aset tetapnya. Hal tersebut karena Pemkab Merauke hingga saat ini belum memiliki peraturan daerah yang secara khusus mengatur mengenai penyusutan aset tetap.

Pada bagian ini, penulis memiliki pandangan bahwa walaupun ada peraturan yang mengatur masalah penyusutan, maka sebaiknya penyusutan tersebut tidak perlu dilakukan. Argumen ini didasari dari karakteristik entitas pemerintahan itu sendiri, dimana entitas

pemerintahan adalah entitas yang bertujuan untuk melayani masyarakat dan tidak bertujuan untuk mencari keuntungan.

Pada dasarnya penyusutan dilakukan untuk memenuhi konsep temu biaya-
pendapatan (*matching cost against revenue*) dan merupakan cara untuk melakukan alokasi
biaya, akan tetapi berdasarkan kerangka konseptual pemerintahan konsep ini tidak
mendapatkan penekanan. Hal ini disebabkan karena di dalam Akuntansi Pemerintahan
tidak terdapat suatu konsep yang mengakui adanya suatu biaya ketika melakukan
pengeluaran untuk memperoleh aset tetap. Ketika entitas pemerintahan melakukan
perolehan atas aset tetap kegiatan tersebut diakui sebagai belanja. Oleh karena itu dengan
tidak adanya biaya yang diakui di dalam entitas pemerintahan, maka dapat disimpulkan
bahwa tidak terdapat biaya yang dapat dialokasikan.

Selain itu, jika aset tetap pada pemerintahan didepresiasi mengikuti SAP, maka
akan terjadi bentrok dengan peraturan yang lain, yaitu PP No.6 Tahun 2006. PP No.6
Tahun 2006 adalah peraturan yang menjelaskan bahwa Aset Tetap pemerintah setiap lima
tahun sekali akan direvaluasi nilainya. Oleh karena jika terdapat peraturan yang mengatur
penyusutan aset tetap, maka sebaiknya peraturan tersebut ditinjau kembali karena
penyusutan tidak sesuai dengan karakteristik yang ada di pemerintahan. Selain itu
peraturan tersebut juga akan mengalami bentrok dengan peraturan yang lain, yaitu PP No.6
Tahun 2006.

4. 2. D ANALISA PENYUSUNAN DANA CADANGAN DAN ASET LAINNYA

Berdasarkan penjelasan yang terdapat pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005
disebutkan bahwa dana cadangan merupakan dana yang dibentuk atau disisihkan sebagai
akibat dari tidak mencukupinya APBD yang terdapat pada satu tahun anggaran untuk
membangun aset yang bernilai cukup besar. Sedangkan pengertian dari aset lainnya adalah

aset pemerintah yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan. Aset lainnya antara lain terdiri dari aset tak berwujud, tagihan penjualan angsuran, tuntutan perbendaharaan atau tuntutan ganti rugi (TP/TGR), kemitraan dengan pihak ketiga, dan aset lain-lain.

Pada bagian ini penulis hanya akan membahas mengenai pengertian aset ini saja karena pada dasarnya Pemkab Merauke tidak memiliki aset yang dapat dikategorikan sebagai dana cadangan dan aset lainnya. Dengan demikian maka penjelasan lebih lanjut mengenai dana cadangan dan aset lainnya tidak dapat dilakukan.

4.3 ANALISA PENYUSUNAN KEWAJIBAN

SAP menyatakan bahwa klasifikasi kewajiban didasarkan pada sifat likuiditasnya. Klasifikasi ini bertujuan untuk mengungkapkan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan dan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan dalam waktu lebih dari 12 bulan.

Di dalam penyusunan neraca Kabupaten Merauke penulis pada dasarnya tidak menemukan kesalahan berarti di dalam proses penyusunannya, hal tersebut dikarenakan Pemkab Merauke hanya memiliki satu kewajiban saja di dalam neracanya, yaitu utang jangka pendek lainnya yang berjumlah sebesar Rp270.081.012. Adapun beberapa koreksi perlu dilakukan, yang pertama mengenai penyajian akun yang bernilai nihil. Menurut analisa penulis jika Pemkab Merauke tidak memiliki kewajiban pada akun yang bernilai nihil, maka akun tersebut tidak perlu disajikan di dalam neraca. Akan tetapi klasifikasi dari kewajiban tersebut tetap perlu disajikan, hanya saja diberi penjelasan mengapa kewajiban tersebut nihil.

Sebagai contoh, pada kewajiban jangka panjang disebutkan bahwa Pemkab Merauke tidak memiliki kewajiban yang dapat dikategorikan sebagai utang jangka panjang. Dengan

demikian maka Pemkab Merauke cukup hanya menyajikan klasifikasi kewajiban jangka panjang-nya saja (dalam hal ini yang dimaksud adalah utang jangka panjang), sedangkan akun yang bernilai nihil tidak perlu dicantumkan. Hal tersebut juga diperlakukan sama pada *utang jangka pendek* bagian utang perhitungan pihak ketiga, dimana karena nilainya adalah nihil maka akun tersebut tidak perlu dicantumkan. Kemudian koreksi kedua yaitu pemberian nama *kewajiban jangka pendek*, pada bagian kewajiban. Menurut penulis pada dasarnya kewajiban jangka pendek yang terdapat pada neraca Merauke per 31 Desember 2006 memiliki pengertian yang sama dengan utang jangka pendek pada SAP. Hanya saja agar lebih sesuai dengan SAP, maka penulis menyarankan pemberian namanya diganti menjadi utang jangka pendek, selain itu pemberian nama ini juga agar lebih menyesuaikan dengan nama utang jangka panjang.

Tabel neraca berikut merupakan ilustrasi penjelasan sebelumnya, yaitu penyusunan neraca bagian kewajiban. Format neraca yang berada di sebelah kiri merupakan format neraca milik Pemkab Merauke, sedangkan yang berada di sebelah kanan merupakan format neraca yang disusun oleh penulis berdasarkan analisa yang telah dilakukan.

Kewajiban	Kewajiban
<p><u>KEWAJIBAN JANGKA PENDEK</u> Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) Utang Jangka Pendek Lainnya</p> <p><u>UTANG JANGKA PANJANG</u> Utang Obligasi Utang Kepada Pemerintah Pusat Utang Jangka Panjang Lainnya</p>	<p><u>UTANG JANGKA PENDEK</u> Utang Jangka Pendek Lainnya</p> <p><u>UTANG JANGKA PANJANG</u></p>
TOTAL KEWAJIBAN	TOTAL KEWAJIBAN

Tabel 4-5, Tabel Neraca Revisi, Bagian Kewajiban

4. 3. A ANALISA PENYUSUNAN UTANG JANGKA PENDEK

Pada penjelasan sebelumnya sudah disebutkan bahwa utang jangka pendek yang dimiliki Pemkab Merauke hanya terdiri dari satu akun saja, yaitu utang jangka pendek lainnya. Berdasarkan catatan atas laporan keuangan, mereka hanya menyebutkan jumlah dan jenisnya saja dan tidak menyebutkan apa yang menyebabkan terutang. Di lain pihak, informasi lain yang diperoleh penulis menyebutkan bahwa yang dimaksud utang jangka pendek lainnya adalah utang penyelesaian tunggakan uang askes yang belum disetorkan. Dengan demikian hal tersebut sesuai dengan PSAP 9, yang menyatakan bahwa yang termasuk ke dalam utang jangka pendek lainnya adalah utang perhitungan pihak ketiga (PFK). Kemudian berdasarkan Buletin Teknis No.2 Tahun 2005, yang termasuk ke dalam utang PFK adalah pungutan atau potongan PFK yang seharusnya diserahkan kepada pihak lain (PT Taspen, Bapertarum, PT Askes, dan KPPN) sejumlah yang sama dengan jumlah yang dipungut atau dipotong. Hal ini berarti sudah sesuai dengan klasifikasi yang terdapat pada PSAP 9.

Permasalahan yang terdapat di dalam penyusunan pendek adalah ketika pihak Pemkab Merauke tidak mengungkapkan dengan detail penjelasan mengenai pendek tersebut, sehingga pembaca atau pengguna laporan keuangan tidak memperoleh informasi yang penting mengenai kewajiban tersebut. Permasalahan lain yang terdapat pada penyusunan kewajiban ini adalah ketika terdapat nama akun “utang PFK” di atas “utang jangka pendek lainnya”. Seperti pada penjelasan sebelumnya, disebutkan bahwa utang PFK merupakan bagian dari utang jangka pendek lainnya, sehingga dengan menempatkan nama tersebut dua kali dalam neraca, maka hal tersebut dapat menyesatkan pembaca. Setelah penulis melakukan pengamatan, disimpulkan bahwa “utang PFK” yang posisinya berada di atas “utang jangka pendek lainnya” adalah “utang kepada pihak ketiga” (*Account Payable*). Dengan demikian seharusnya Pemkab Merauke mengubah nama akun tersebut.

Tetapi karena nilai dari utang kepada pihak ketiga adalah nihil, maka sebaiknya Pemkab Merauke tidak mencantumkan nama tersebut di dalam neraca.

4.3. B ANALISA PENYUSUNAN UTANG JANGKA PANJANG

Berdasarkan neraca yang diperoleh penulis, Pemkab Merauke tidak memiliki kewajiban yang dapat dikategorikan sebagai utang jangka panjang, dengan demikian maka penulis tidak dapat melakukan analisa mendalam pada kewajiban ini.

Tabel 4-6a di bawah ini merupakan resume pembahasan neraca bagian kewajiban yang dilakukan oleh penulis, sedangkan tabel 4-6b merupakan tabel neraca bagian kewajiban yang disusun oleh Pemkab Merauke:

KEWAJIBAN	
<u>UTANG JANGKA PENDEK</u>	270.081.012,00
Utang Jangka Pendek Lainnya	270.081.012,00
<u>UTANG JANGKA PANJANG</u>	0
JUMLAH KEWAJIBAN	270.081.012,00

Tabel 4-6a, Tabel Neraca Revisi, Bagian Kewajiban

KEWAJIBAN	
<u>KEWAJIBAN JANGKA PENDEK</u>	270.081.012,00
Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	-
Utang Jangka Pendek Lainnya	270.081.012,00
<u>UTANG JANGKA PANJANG</u>	
Utang Obligasi	-
Utang Kepada Pemerintah Pusat	-
Utang Jangka Panjang Lainnya	-
JUMLAH KEWAJIBAN	270.081.012,00

Tabel 4-6b, Tabel Neraca Pemkab Merauke, Bagian Kewajiban

(Sumber: Pemkab Merauke)

4.4 ANALISA PENYUSUNAN EKUITAS DANA

Pada entitas pemerintahan yang dimaksud dengan ekuitas dana adalah selisih antara aset dengan kewajiban. Seperti yang telah kita ketahui, di dalam neraca ekuitas dana terdiri dari tiga bagian, yaitu ekuitas dana lancar, ekuitas dana investasi, dan ekuitas dana cadangan. Pada bagian ini pembahasan mengenai ekuitas dana akan dimulai berdasarkan urutannya di dalam neraca, yaitu ekuitas dana lancar.

Berdasarkan pengertiannya, yang dimaksud dengan ekuitas dana lancar adalah selisih antara aset lancar dengan utang jangka pendek. Pada neraca Merauke per 31 Desember 2006, dapat dilihat bahwa aset lancar berjumlah sebesar Rp270.081.012, sedangkan utang jangka pendek berjumlah sebesar Rp118.454.047.939, sehingga diketahui ekuitas dana lancar berjumlah sebesar Rp118.183.966.927. Berdasarkan perhitungan tersebut penulis

menyimpulkan bahwa di dalam penyusunan neraca bagian ekuitas dana lancar Pemkab Merauke tidak melakukan kesalahan.

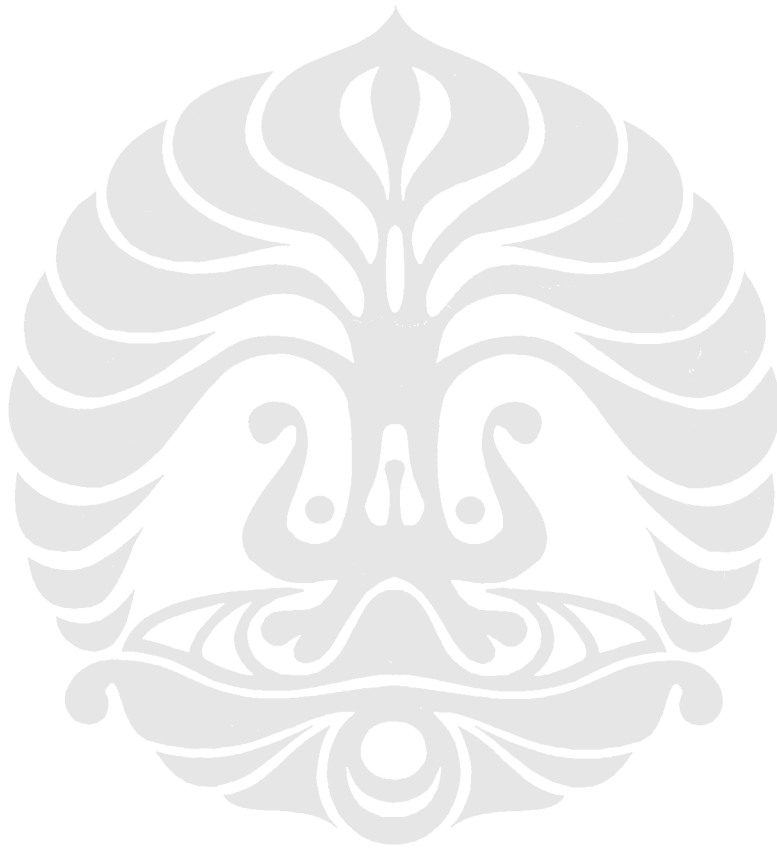
Pembahasan selanjutnya adalah ekuitas dana investasi. Berdasarkan pengertiannya yang dimaksud dengan ekuitas dana investasi adalah jumlah kekayaan pemerintah yang tertanam dalam investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya, dikurangi dengan utang jangka panjang. Pada neraca Kabupaten Merauke dapat dilihat bahwa jumlah investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya berjumlah sebesar Rp3.854.260.463.458, sedangkan jumlah utang jangka panjang adalah nihil. Dengan demikian dapat diketahui bahwa ekuitas dana investasi berjumlah sama dengan penjumlahan investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya. Berdasarkan analisa tersebut, maka penulis menyimpulkan bahwa Pemkab Merauke tidak melakukan kesalahan di dalam penyusunan ekuitas dana investasi. Akan tetapi koreksi perlu dilakukan, dimana pada neraca Merauke pemberian nama ekuitas dana investasi diubah menjadi ekuitas dana diinvestasikan, oleh karena itu pemberian nama tersebut perlu disesuaikan dengan SAP.

Pembahasan terakhir mengenai ekuitas dana adalah kuitas dana cadangan. Berdasarkan pengertiannya yang dimaksud dengan kuitas dana cadangan adalah kekayaan bersih pemerintah daerah yang tertanam dalam dana cadangan. Pada neraca Merauke per 31 Desember 2006 dapat dilihat bahwa Pemkab Merauke tidak memiliki dana cadangan, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Pemkab Merauke tidak memiliki ekuitas dana cadangan.

4.5 PENYUSUNAN NERACA

Pada bagian ini penulis akan mencoba untuk menyusun neraca Merauke per 31 Desember 2006 berdasarkan analisa yang telah dibuat pada bagian sebelumnya. Pada dasarnya di beberapa komponen neraca, penulis telah melakukan perbaikan atas neraca

tersebut jika terdapat kesalahan. Oleh karena itu, pada bagian ini penulis akan menggabungkan komponen tersebut dan melengkapinya sehingga menjadi suatu neraca yang utuh yang terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas dana (lihat tabel 4-7).



ASET	Jumlah	KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA	Jumlah
Nama Rekening	(Tahun 2006)	Nama Rekening	(Tahun 2006)
		KEWAJIBAN	
<u>ASET LANCAR</u>	118.454.047.939,00	<u>UTANG JANGKA PENDEK</u>	270.081.012,00
Kas di Kas Daerah	63.126.914.164,00	Utang Jangka Pendek Lainnya	270.081.012,00
Kas di Bendahara Pengeluaran	32.955.897.272,00		
Piutang Pajak	6.385.147.509,00		
Piutang Retribusi	146.536.688,00		
Piutang Lainnya	12.028.754.104,00		
Persediaan	3.810.798.202,00		
<u>INVESTASI JANGKA PANJANG</u>	233.242.588.033,00	<u>UTANG JANGKA PANJANG</u>	-
Investasi Nonpermanen	0		
-	-		
Investasi Permanen			
Penyertaan Modal Pemerintah	36.635.000.000,00		
Investasi Lainnya			
Kerjasama Kontrol Aset	75.511.712.033,00		
Kerjasama Kontrol Operasi	121.095.876.000,00		
<u>ASET TETAP</u>	3.621.017.875.425,00	JUMLAH KEWAJIBAN	270.081.012,00
Tanah	111.695.285.512,00		
Peralatan dan Mesin	173.119.059.662,00		
Gedung dan Bangunan	282.326.298.749,00		
Jln, Jembtn, Instalasi & Jaringan	2.973.953.806.364,00		
Aset Tetap Lainnya	5.208.876.675,00		
Konstruksi dalam Pengerjaan	74.714.548.463,00		
<u>ASET LAINNYA</u>	-	<u>EKUITAS DANA</u>	3.972.444.430.385,00
		Ekuitas Dana Lancar	118.183.966.927,00
<u>DANA CADANGAN</u>	-	Ekuitas Dana Investasi	3.854.260.463.458,00
		Ekuitas Dana Cadangan	-
TOTAL ASET	3.972.714.511.397,00	TOTAL KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA	3.972.714.511.397,00

Tabel 4-7, Tabel Neraca Merauke per 31 Desember 2006 (Revisi)

Tabel 4-7 di atas merupakan neraca Pemkab Merauke per 31 Desember 2006 yang telah disusun penulis. Jika membandingkan neraca di atas, dengan neraca yang disusun oleh Pemkab Merauke, maka dari segi jumlah aset, kewajiban, dan ekuitas dana, maka kita tidak ditemukan adanya perubahan. Beberapa perubahan yang terjadi pada neraca di atas jika dibandingkan dengan neraca aslinya adalah:

1. Bagian aset lancar. Berdasarkan neraca aslinya klasifikasi aset lancar dibagi ke dalam enam bagian, sedangkan pada bagian sebelumnya di bagi ke dalam delapan bagian. Bagian yang hilang tersebut ialah adalah investasi jangka pendek dan piutang bagi hasil. Pada akun piutang bagi hasil, piutang tersebut telah digabung ke dalam satu akun, yaitu piutang lainnya sehingga atas penggabungan tersebut saldo piutang lainnya menjadi bertambah. Sedangkan pada investasi jangka pendek, karena akun tersebut bernilai nihil, maka akun tersebut dapat dihilangkan. Akan tetapi penulis juga memberi catatan tersendiri pada akun ini, dimana jika pada tahun sebelumnya akun tersebut tidak bernilai nihil dan pada tahun berikutnya bernilai nihil, maka akun tersebut dapat dicantumkan. Hal ini bertujuan untuk memberikan perbandingan bahwa terjadi perubahan saldo atas akun tersebut. Akan tetapi karena pada penelitian ini penulis hanya akan melakukan penelitian neraca per 31 Desember 2006, maka nama akun investasi jangka pendek dapat dihilangkan.
2. Bagian investasi jangka panjang. Pada bagian ini, pembaca dapat melihat suatu perubahan yang spesifik. Perubahan fundamental yang terjadi pada bagian ini adalah dari segi pemberian nama, klasifikasi, maupun saldo atas investasi jangka panjang tersebut. Berdasarkan neraca yang lama, bagian ini diberikan nama investasi permanen, akan tetapi karena berdasarkan SAP hal tersebut keliru, maka penulis melakukan koreksi atas pemberian nama ini. Kemudian dari segi klasifikasi,

pada neraca yang dibuat oleh Pemkab Merauke dibagi menjadi investasi/penyertaan modal, investasi jangka panjang, dan investasi permanen lainnya, sedangkan pada neraca yang terdapat pada tabel 4-7, Investasi Jangka Panjang dibagi ke dalam tiga bagian, yaitu investasi nonpermanen, investasi permanen, dan investasi lainnya. Kemudian perubahan atas jumlah saldo terjadi pada akun investasi jangka panjang karena pada bagian ini, salah satu bagian dari investasi tersebut diklasifikasikan ke bagian lain, yaitu aset tetap, bagian peralatan dan mesin.

3. Bagian aset tetap. Pada bagian ini penulis tidak menemukan adanya suatu perubahan yang signifikan. Perubahan yang terjadi pada bagian ini hanyalah atas jumlah total aset tetap, dimana nilai tersebut berubah karena adanya klasifikasi yang atas suatu barang dari investasi permanen lainnya menjadi peralatan dan mesin.
4. Perubahan lainnya yang terjadi pada bagian aset adalah ketika dana cadangan diklasifikasikan ulang dan berdiri sendiri, tidak menjadi bagian dari aset lainnya. Walaupun nilai kedua jenis aset ini bernilai nihil, akan tetapi perlu dilakukan perbaikan, untuk menunjukkan klasifikasi yang benar dan sesuai dengan SAP
5. Perubahan kelima yang terjadi adalah di bagian Kewajiban. Pada bagian ini penulis tidak melakukan banyak perubahan, karena pada dasarnya pada bagian ini Pemkab Merauke hanya memiliki satu jenis kewajiban saja. Adapun perubahan yang terjadi adalah ketika penulis mengoreksi pemberian nama pada bagian kewajiban jangka pendek, menjadi utang jangka pendek. Kemudian perubahan kedua yang terjadi adalah ketika penulis menghilangkan nama akun Utang PFK, hal ini disebabkan karena selain nama yang dimaksud adalah salah, kemudian akun tersebut bernilai nihil.

6. Perubahan terakhir yang dapat dilihat pada tabel neraca 4-7 adalah pada bagian ekuitas dana. Pada bagian ini penulis melakukan koreksi pada neraca Pemkab Merauke, yaitu dalam hal pemberian nama. Pada neraca yang dimiliki oleh Pemkab Merauke nama *ekuitas dana*, diganti menjadi *ekuitas* saja. Karena kedua nama tersebut memiliki perbedaan pengertian, maka penulis mengubah nama tersebut. Kemudian perubahan nama juga terjadi pada bagian *ekuitas dana investasi*, dimana nama yang terdapat pada neraca Pemkab Merauke adalah *ekuitas dana diinvestasikan*.

