

BAB II

LANDASAN TEORI

Pada bab ini penulis akan memaparkan landasan teori yang digunakan dalam proses penelitian. Landasan teori yang dipaparkan pada bab ini akan menjelaskan teori mengenai laporan keuangan, neraca sebagai salah satu komponen dari laporan keuangan, dan akun-akun yang merupakan komponen dari neraca. Adapun teori yang dipaparkan pada bab ini selanjutnya akan digunakan penulis sebagai dasar untuk menganalisis proses penyusunan neraca yang dilakukan oleh Pemkab Merauke.

2.1 LAPORAN KEUANGAN

Pada dasarnya laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban atas kepengurusan sumber daya ekonomi yang dimiliki oleh entitas. Laporan yang diterbitkan harus disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan pada periode sebelumnya atau dapat dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain.¹

Pengertian laporan keuangan dapat ditemukan dari berbagai macam referensi, yaitu:

Report that measures the success of enterprise operation for given period of time.

(Kieso, Weygant)²

Structured Representation of financial position of and the transaction under taken by entity. (IPSAS=International Public Sector Accounting Standard)³

¹ Nordiawan, Deddi. dkk. *Akuntansi Pemerintahan*, edisi pertama, 2006, Salemba Empat, bab 6: Laporan Keuangan, hal 151.

² Ibid.

Sedangkan berdasarkan PP No.24 Tahun 2005 disebutkan bahwa pengertian dari laporan keuangan adalah laporan terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi oleh suatu entitas pelaporan.

Untuk permasalahan akuntansi pemerintahan di Indonesia seperti yang telah diatur di dalam PP No.24 Tahun 2005, tujuan laporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:⁴

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah.
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah.
3. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi.
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi anggaran terhadap anggarannya.
5. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya.
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.
7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

³ Ibid.

⁴ Ibid, hal 152.

2. 2 NERACA

Kieso edisi 11 menyatakan bahwa neraca merupakan pernyataan yang menggambarkan tentang posisi keuangan yang melaporkan nilai aset, kewajiban, dan ekuitas pemegang saham suatu entitas bisnis pada tanggal tertentu (*The balance sheet, sometimes referred to as statement of financial position, reports the assets, liabilities, and stockholders' equity of business enterprise at a specific date*).⁵

Berdasarkan PP No.24 Tahun 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, dijelaskan bahwa neraca merupakan gambaran mengenai posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu.

Dari dua definisi di atas pada dasarnya neraca merupakan suatu pernyataan yang menggambarkan keseimbangan posisi keuangan, akan tetapi terdapat perbedaan mendasar dari dua definisi di atas yang terlihat pada pengertian atas selisih aset dengan kewajiban. Pada entitas perusahaan selisih aset dengan kewajiban didefinisikan sebagai ekuitas pemegang saham, sedangkan pada entitas pemerintahan selisih aset dengan kewajiban didefinisikan sebagai ekuitas dana.

Berdasarkan dua pengertian yang berbeda mengenai selisih aset dengan kewajiban, dapat disimpulkan bahwa pengertian tersebut menggambarkan kondisi yang berbeda. Pada entitas perusahaan selisih aset dengan kewajiban didefinisikan sebagai ekuitas pemegang saham. Pengertian ekuitas pemegang saham di sini menggambarkan bahwa selisih aset dengan kewajiban merupakan cerminan klaim kepemilikan pemegang saham terhadap suatu entitas perusahaan. Sedangkan pada entitas pemerintahan selisih aset dengan kewajiban didefinisikan sebagai ekuitas dana. Pengertian ekuitas dana di sini tidak sama dengan pengertian ekuitas pemegang saham pada entitas perusahaan. Ekuitas dana di sini menggambarkan berapa jumlah dana tersisa yang dapat digunakan untuk membiayai

⁵Kieso Weygant, Warfield. *Intermediate Accounting*, 11th edition, 2004, Wiley&Sons, chapter 5: Balance Sheet and Statement of Cash Flow, hal 170.

seluruh kegiatan pemerintahan, baik pemerintahan yang ada di pemerintah pusat maupun yang ada di daerah. Selain itu ekuitas dana juga tidak mencerminkan adanya kepemilikan oleh pihak tertentu, karena ekuitas dana yang tersedia seluruhnya dikuasai oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah.

2. 2. A STRUKTUR NERACA

Berdasarkan PSAP 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan, struktur neraca adalah sebagai berikut: neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Aset diklasifikasikan menjadi lancar dan nonlancar. Aset lancar terdiri dari kas atau aset lainnya yang dapat diuangkan atau dapat dipakai habis dalam waktu 12 bulan mendatang. Aset nonlancar terdiri dari investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya.

Kewajiban diklasifikasikan menjadi jangka pendek dan jangka panjang. Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan, sedangkan kewajiban jangka panjang akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan.

Sedangkan ekuitas dana diklasifikasikan menjadi ekuitas dana lancar, ekuitas dana investasi, dan ekuitas dana cadangan.

2. 2. B KETERBATASAN NERACA

Beberapa Keterbatasan dari Neraca adalah⁶:

1. Kebanyakan aset dan kewajiban dinyatakan pada nilai historis. Sebagai akibatnya, nilai yang disajikan pada neraca memiliki kehandalan yang lebih baik akan tetapi hal tersebut memiliki kritik tersendiri dimana nilai wajar saat ini tidak tercantum pada neraca.

⁶ Ibid, hal. 171-172.

2. Berbagai macam pertimbangan dan juga perkiraan digunakan di dalam menentukan hal apa saja yang penting untuk dilaporkan di dalam neraca.
3. Terdapat beberapa pokok hal penting yang nilainya terabaikan ketika penyajian neraca karena nilainya tidak dapat diukur secara objektif. Sebagai contoh adalah kemampuan suatu daerah untuk menghasilkan sumber daya alam yang nilainya tidak tercantum di dalam neraca.

2.3 ASET

Berdasarkan PP No.24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa definisi 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 berdasarkan Permendagri No.13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, lampiran E tentang Akuntansi dan Pelaporan disebutkan bahwa definisi aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh pemerintah daerah sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah daerah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang.

Dari dua definisi di atas dapat disimpulkan bahwa definisi aset pada dasarnya adalah sama. Akan tetapi definisi yang dikeluarkan oleh PP No.24 Tahun 2005 sifatnya lebih spesifik daripada yang dikeluarkan oleh Permendagri No.13 Tahun 2006.

2. 3. A ASET LANCAR

Berdasarkan PSAP (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan) 1 paragraf 48 bagian a dan b menyatakan bahwa suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, atau berupa kas dan setara kas.

Klasifikasi aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan.

1. Kas

Berdasarkan PSAP 1, paragraf 8, definisi kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan. Kemudian penjelasan lebih lanjut pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 menyebutkan bahwa setiap entitas pemerintah wajib menyajikan saldo kasnya pada saat menyusun neraca. Uang tunai terdiri atas uang kertas dan logam. Kas juga meliputi seluruh Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD)/Uang Untuk Dipertanggungjawabkan (UUDP)/Uang Persediaan (UP) yang belum dipertanggungjawabkan hingga tanggal neraca awal. Saldo simpanan di bank yang dapat dikategorikan sebagai kas adalah saldo simpanan atau rekening di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran. Dalam pengertian kas ini juga termasuk setara kas yaitu investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dicairkan menjadi kas yang mempunyai masa jatuh tempo yang pendek, yaitu tiga bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

2. Investasi Jangka Pendek

PSAP 6, paragraf 6, menyebutkan definisi investasi jangka pendek adalah investasi pemerintah yang segera dapat dicairkan. Pos-pos investasi jangka pendek antara lain deposito berjangka tiga sampai dengan 12 bulan dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan.

Karakteristik yang harus dipenuhi agar suatu investasi dikategorikan sebagai investasi jangka panjang adalah:⁷

1. Dapat diperjualbelikan atau dicairkan dengan segera.
2. Ditujukan dalam rangka manajemen kas, artinya pemerintah dapat menjual investasi tersebut apabila timbul kebutuhan kas.
3. Berisiko rendah.

Yang dapat digolongkan sebagai investasi jangka pendek, antara lain terdiri atas:⁸

- a) Deposito berjangka waktu tiga sampai dua belas bulan dan atau yang dapat diperpanjang secara otomatis.
- b) Pembelian Surat Utang Negara (SUN) pemerintah jangka pendek dan pembelian Sertifikat Bank Indonesia (SBI).

3. Piutang

Berdasarkan Buletin Teknis No.2 Tahun 2005, definisi dari Piutang adalah 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 BUMN/D, bagian lancar tuntutan perbendaharaan atau tuntutan ganti rugi, piutang pajak, piutang retribusi, piutang denda, dan piutang lainnya.

⁷ Nordiawan, Deddi. dkk. *Akuntansi Pemerintahan*, edisi pertama, 2006, Salemba Empat, bab 9: Investasi, hal 216.

⁸ Ibid, hal 216.

4. Persediaan

Berdasarkan PSAP 5, paragraf 5, definisi persediaan adalah aset dalam bentuk barang atau perlengkapan (*supplies*) yang diperoleh dengan maksud untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat dalam waktu 12 bulan dari tanggal pelaporan.

Berdasarkan IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) 12 tentang *inventories* memberikan definisi persediaan sebagai berikut:⁹

1. *In the form of materials or supplies to be consumed in the production process.*
2. *In the form of materials or supplies to be consumed or distributed in the rendering of services.*
3. *Held for sale or distribution in the ordinary course of operation.*
4. *In the process of production for sale or distribution.*

Berdasarkan PSAP 5 tentang akuntansi persediaan sebagai berikut, yaitu persediaan merupakan aset berwujud:¹⁰

1. Barang atau perlengkapan yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah.
2. Bahan atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi.
3. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
4. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan.

⁹ Nordiawan, Deddi. dkk. *Akuntansi Pemerintahan*, edisi pertama, 2006, Salemba Empat, bab 8: Persediaan, hal 200.

¹⁰ *Ibid*, hal 200.

Kemudian PSAP 5, paragraf 10 juga menyebutkan bahwa persediaan meliputi:

- a) Barang konsumsi.
- b) Amunisi.
- c) Bahan untuk pemeliharaan.
- d) Suku cadang.
- e) Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga.
- f) Pita cukai dan leges.
- g) Bahan baku.
- h) Barang dalam proses atau setengah jadi.
- i) Tanah atau bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
- j) Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

Bank A		
Bank B		
Deposito Berjangka (Lebih dari 3 Bulan)		
Bank A		
Bank B		
Piutang Pajak		
Piutang Pajak Kendaraan Bermotor		
Sedan, Station dan Sejenisnya		
Bus, Micro Bus		
Piutang Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor		
Piutang Pajak Hotel		Piutang Pajak
Piutang Pajak Restoran		
Piutang Pajak Hiburan		
Piutang Pajak Reklame		
Piutang Retribusi		
Piutang Retribusi Pelayanan Kesehatan		
Piutang Retribusi Pelayanan Pemakaman		
Piutang Retribusi Pengujian Kendaraan Bermotor		Piutang Retribusi
Piutang Retribusi Pemakaian Kekayaan Daerah		
Piutang Retribusi Penjualan Produksi Usaha Daerah		
Piutang Retribusi Ijin trayek kendaraan penumpang		
		Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara
		Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah
		Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat
		Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya
		Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran
		Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan
		Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi
Piutang Dana Perimbangan		
Piutang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)		
Piutang Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 21		
Piutang Fasos/Fasum		
Piutang Lain-lain		
Piutang Cicilan Kendaraan Bermotor		Piutang Lainnya
Piutang Hasil Penjualan Barang Milik Daerah		
Piutang Ganti Rugi atas Kekayaan Daerah		
Piutang Dividen Perusahaan		
Piutang Bagi Hasil Laba Usaha Perusahaan Daerah		
Piutang Bagi Hasil PM Daerah Pada Pihak Ketiga		
Persediaan Bahan Pakai Habis/Material		
Persediaan Obat-obatan		Persediaan
Persediaan Bibit Tanaman		
Persediaan Hewan Ternak		
Belanja Dibayar Di muka		
Uang untuk Dipertanggungjawabkan - Dropping		Kas di Bendahara Pengeluaran
Uang Muka Pembelian Barang dan Jasa		Belanja Dibayar Di muka

Tabel 2-1 Skema Mapping Pos Aset Lancar (Sumber: Bultek No.3 Tahun 2005)

2. 3. B ASET NON LANCAR

Berdasarkan Buletin Teknis PP No 24. Tahun 2005 disebutkan bahwa aset non lancar mencakup aset yang bersifat jangka panjang, dan aset tak berwujud yang digunakan baik langsung maupun tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Aset non lancar diklasifikasikan menjadi Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Dana Cadangan, dan Aset Lainnya.

1. Investasi Jangka Panjang

Merupakan investasi yang diadakan dengan maksud untuk mendapatkan manfaat ekonomi dan manfaat sosial dalam jangka waktu lebih dari satu periode akuntansi. Investasi jangka panjang meliputi investasi non permanen dan permanen.

Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 bulan. Pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan. Sebaliknya, pelepasan investasi jangka panjang dicatat sebagai penerimaan pembiayaan.¹¹

Menurut sifat penanaman investasinya, investasi jangka panjang dibagi menjadi dua, yaitu permanen dan nonpermanen. Investasi permanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, tidak untuk diperjualbelikan, tetapi untuk mendapatkan dividen atau pengaruh yang signifikan dalam jangka panjang. Investasi permanen terkadang juga dilakukan untuk menjaga hubungan kelembagaan. Investasi nonpermanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.¹²

¹¹ Ibid, hal 216.

¹² Ibid, hal 216.

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
INVESTASI JANGKA PANJANG	INVESTASI JANGKA PANJANG
Investasi dalam Saham	Investasi Nonpermanen
Penyertaan pada BUMD	Pinjaman Kepada Perusahaan Negara
Investasi dalam Obligasi	Pinjaman Kepada Pemerintah Daerah Lainnya
	Investasi dalam Surat Utang Negara
	Investasi dalam Proyek Pembangunan
	Investasi Nonpermanen Lainnya
	Investasi Permanen
	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah
	Investasi Permanen Lainnya

Tabel 2-2 Skema Mapping Investasi Jangka Panjang

(Sumber: Bultek No.3 Tahun 2005)

Pada bagian ini penulis juga akan menjelaskan landasan teori untuk investasi jangka panjang lainnya yang tidak terdapat pada PP No.24 Tahun 2005, yaitu *Investment In Associates*. Karena pada PSAP tidak terdapat peraturan yang mengatur investasi jenis ini, maka investasi jangka panjang mengenai *Investment In Associates* akan mengacu pada IPSAS, yaitu IPSAS 7 dan 8.

Berdasarkan IPSAS 7, disebutkan bahwa salah satu bentuk *Investment In Associates* adalah *joint venture*. Pada IPSAS 7, paragraf 6 disebutkan bahwa pengertian dari *joint venture* adalah:

a binding arrangement whereby two or more parties are committed to undertake an activity which is subject to joint control.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *joint venture* merupakan kesepakatan antara dua belah pihak yang setuju untuk menjalankan aktivitas usaha. Kemudian berdasarkan IPSAS 8 disebutkan bahwa terdapat tiga jenis *joint venture*, dua diantaranya adalah *jointly controlled operations* dan *jointly controlled assets*.

Berdasarkan IPSAS 8, paragraf 5 disebutkan bahwa pengertian dari *joint control* itu sendiri adalah:

the agreed sharing of control over an activity by a binding arrangement.

Jika mengacu pada IPSAS 8, paragraf 18 disebutkan bahwa pada dasarnya yang dimaksud dengan *jointly controlled operations* 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 pada paragraf 23 disebutkan bahwa yang dimaksud dengan *jointly controlled assets* adalah penggunaan aset atau aktiva yang terdapat pada aktivitas *joint venture* dimaksudkan untuk dioperasikan secara bersama oleh pihak yang terlibat di dalam kerja sama *joint venture* tersebut, kemudian hasil dari kerjasama ini dimaksudkan untuk menguntungkan pihak yang terlibat dalam kerjasama *joint venture* tersebut.

2. Aset Tetap

Adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap meliputi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, aset tetap lainnya, dan konstruksi dalam pengerjaan.

Aset tetap di lingkungan akuntansi pemerintahan di Indonesia didefinisikan sebagai aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.¹³

Yang termasuk dalam aset tetap menurut definisi akuntansi pemerintahan adalah:¹⁴

1. Aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lain.
2. Hak atas tanah.

Berdasarkan PP No.24 Tahun 2005, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasional entitas akuntansi. Klasifikasi aset tetap tersebut adalah:¹⁵

¹³ Nordiawan, Deddi. dkk. *Akuntansi Pemerintahan*, edisi pertama, 2006, Salemba Empat, bab 10: Aset Tetap, hal 229.

¹⁴ Ibid, hal 230.

¹⁵ Ibid, hal 230.

- a) Tanah, termasuk diantaranya tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
- b) Peralatan dan mesin, termasuk diantaranya mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruhnya inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulanan dalam kondisi siap pakai.
- c) Gedung dan bangunan, mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
- d) Jalan, irigasi, dan jaringan, mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
- e) Aset tetap lainnya, mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap tersebut, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
- f) Konstruksi dalam pengerjaan, mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya. 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.

KEPMENDAGRI 26/2002	SAP
Tanah	
Tanah Kantor	
Tanah Rumah Sakit	
Tanah Rumah Dinas	
Tanah Gedung Pertemuan	
Tanah Lahan Pertanian	
Tanah Lahan Perkebunan	
Tanah Lahan Perikanan	
Tanah Lahan Peternakan	
Tanah Sekolah	
Tanah Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa	
Tanah Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Tanah Pantli (Panti Asuhan/Jompo/dst)	
Jalan dan Jembatan	
Jalan Daerah Propinsi	
Jalan Daerah Kabupaten/Kota	
Jembatan Daerah	
Bangunan Air (Irigasi)	
Waduk	
Menara Air	
Instalasi	
Air Minum	
Air Limbah	
Bangunan Gedung	
Gedung Kantor	
Gedung Rumah Sakit	
Rumah Dinas	
Gedung Pertemuan	
Tempat Pembibitan Pertanian	
Kandang Peternakan	
Gedung Sekolah	
Gedung Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa/ Wisma	
Gedung Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Gedung Pantli (Panti Asuhan/ Jompo/dst)	
Stadion	
Monumen dan Tugu	
Monumen	
Tugu	
Alat-alat Besar	
Alat Angkutan	
Alat Bengkel dan Alat Ukur	
Alat Pertanian	
Alat Kantor dan Rumah Tangga	
Alat Studio dan Alat Komunikasi	
Alat Kedokteran	
Alat Laboratorium	
Buku/Perpustakaan	
Barang Bercorak Seni dan Budaya	
Hewan Ternak dan Tanaman	
Peralatan Keamanan	
AKTIVA LAIN-LAIN	
Piutang Angsuran	
Built, Operate and Transfer (BOT)	
Bangunan dalam Pengerjaan	
Pembangunan Bangunan Kantor	
Pembangunan Bangunan Rumah Sakit	
Pembangunan Bangunan Rumah Dinas	
Pembangunan Bangunan Pertemuan	
Pembangunan Bangunan Tempat Pembibitan Pertanian	
Pembangunan Kandang Peternakan	
Pembangunan Bangunan Sekolah	
Pembangunan Bangunan Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa/ Wisma	
Pembangunan Bangunan Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Pembangunan Terminal	
Pembangunan Taman	
	Akumulasi Penyusutan

Tabel 2-3 Skema Mapping Aset Tetap

(Sumber: Bultek No.3 Tahun 2005)

3. Dana Cadangan

Adalah dana yang disisihkan beberapa Tahun anggaran untuk kebutuhan belanja pada masa datang. Apabila pemerintah merencanakan akan membangun suatu aset yang memerlukan dana relatif besar yang tidak memungkinkan dibiayai dengan APBD satu Tahun anggaran, maka pemerintah daerah dapat membentuk dana cadangan.

4. 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/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR), kemitraan dengan pihak ketiga, dan aset lain-lain.

2. 3. C PENGAKUAN DAN PENGUKURAN ASET

Pada sub-bab ini penulis akan membahas mengenai pengakuan aset secara lebih mendalam, hal ini disebabkan karena pada beberapa jenis aset terdapat peraturan spesifik yang mengatur mengenai pengakuan dan pengukuran aset.

Berdasarkan PSAP 1, paragraf 61 disebutkan bahwa aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Kemudian lebih lanjut dijelaskan pada paragraf 62 bahwa aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.

1. Pengakuan dan Pengukuran Persediaan

PSAP mengatur bahwa persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah. Pada akhir periode akuntansi, persediaan dicatat berdasarkan hasil inventarisasi fisik.¹⁶

Berdasarkan IPSAS 12 yang mengatur persediaan pada organisasi sektor publik termasuk pemerintah, harus diukur menggunakan nilai terendah antara *cost* dan *net realizable value* (NRV). Khusus untuk jenis persediaan yang diperoleh atau disimpan tidak

¹⁶ Ibid, hal 202.

untuk dijual secara komersial, persediaan harus diukur menggunakan nilai terendah antara *cost* dan *current replacement cost*, dimana nilai persediaan harus menggunakan *specific identification, first-in, first-out (FIFO)*, atau *weighted average cost*.¹⁷

Berdasarkan PSAP 5, pengukuran persediaan di entitas pemerintahan dijelaskan sebagai berikut:¹⁸

1. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian.
2. Biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri.
3. Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya, seperti donasi/rampasan.

2. Pengakuan dan Pengukuran Investasi

Suatu pengeluaran kas atau aset dapat diakui sebagai investasi oleh pemerintah apabila memenuhi salah satu kriteria sebagai berikut:¹⁹

1. Kemungkinan manfaat ekonomis dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi dapat diperoleh pemerintah.
2. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (*reliable*).

Secara umum, investasi yang diperoleh pemerintah diukur berdasarkan nilai perolehannya. Jika investasi tersebut tidak memiliki nilai perolehan, maka yang digunakan adalah nilai wajarnya.²⁰

Berdasarkan PSAP 6, paragraf 33 disebutkan bahwa terdapat tiga metode penilaian investasi, yaitu:

¹⁷ Ibid, hal 202.

¹⁸ Ibid, hal 202.

¹⁹ Ibid, hal 217.

²⁰ Ibid, hal 217.

1. Metode biaya. Dengan menggunakan metode biaya, investasi dicatat sebesar biaya perolehan. Penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha atau badan hukum yang terkait.
2. Metode ekuitas. Dengan metode ekuitas pemerintah mencatat investasi awal sebesar biaya perolehan dan ditambah atau dikurangi sebesar bagian laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba kecuali dividen dalam bentuk saham yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan. Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan investasi pemerintah.
3. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan untuk kepemilikan yang akan dilepas atau dijual dalam jangka waktu dekat.

Kemudian lebih lanjut disebutkan pada paragraf 34, metode yang digunakan pada penjelasan di atas didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

- a) Kepemilikan kurang dari 20% menggunakan metode biaya.
- b) Kepemilikan 20% sampai 50% atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas.
- c) Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas.
- d) Kepemilikan bersifat nonpermanen menggunakan nilai bersih yang direalisasikan.

3. Pengakuan dan Pengukuran Aset Tetap

Dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menggunakan basis *cash toward accrual*, pengakuan aset tetap dilakukan apabila aset tersebut merupakan aset berwujud yang memenuhi kriteria:²¹

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

Dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia, pengukuran aset tetap dapat terjadi melalui dua cara, yaitu menggunakan biaya perolehan (*historical cost*) dan biaya wajar (*fair value*). Pengakuan aset tetap menggunakan biaya perolehan digunakan apabila aset tetap tersebut diperoleh dengan cara dibeli dari pihak ketiga atau dibangun sendiri. Sedangkan, pengakuan aset tetap menggunakan biaya wajar (*fair value*) pada saat perolehan digunakan apabila informasi mengenai biaya perolehan tidak tersedia.²²

Berdasarkan PP No.24 Tahun 2005, diatur bahwa aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, aset tetap disajikan dengan penyesuaian pada akun aset tetap dan diinvestasikan pada aset tetap.

Metode penyusutan yang digunakan berdasarkan PP No.24 Tahun 2005 adalah:

- a) Metode garis lurus (*straigh line method*).
- b) Metode saldo menurun berganda (*double declining balance method*).
- c) Metode unit produksi (*unit of production method*).

²¹ Ibid, hal 231.

²² Ibid, hal 231.

4. Pengakuan dan Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan

Untuk akuntansi pemerintahan di Indonesia, konstruksi dalam pengerjaan diakui jika:²³

1. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh.
2. Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal.
3. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

Berdasarkan PSAP 8, paragraf 17 dijelaskan bahwa pengukuran konstruksi dalam pengerjaan diukur berdasarkan biaya perolehan. Akan tetapi biaya perolehan sendiri dibagi ke dalam dua bentuk, yaitu biaya perolehan dengan pengerjaan secara swakelola dan biaya perolehan yang dikerjakan oleh kontraktor. Berikut adalah komponen nilai konstruksi dari masing-masing jenis pengerjaan:

1. Nilai konstruksi yang dikerjakan secara swakelola antara lain :
 - a) biaya yang berhubungan langsung dengan kegiatan konstruksi.
 - b) biaya yang dapat diatribusikan pada kegiatan pada umumnya dan dapat dialokasikan ke konstruksi tersebut.
 - c) biaya lain yang secara khusus dibayarkan sehubungan konstruksi yang bersangkutan.
2. Nilai konstruksi yang dikerjakan oleh kontraktor antara lain:
 - a) Termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian pekerjaan.
 - b) Kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor berhubung dengan pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal pelaporan.
 - c) Pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.

²³ Ibid, hal 238.

2. 3. D PENGUNGKAPAN ASET

Pada sub-bab ini penulis akan membahas mengenai pengungkapan aset. Di dalam penyajian laporan keuangan, khususnya pengungkapan aset menjadi suatu hal yang krusial untuk menjelaskan berbagai informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan. Dengan demikian, jika pengungkapan dilakukan secara memadai maka laporan keuangan tersebut tidak menyesatkan para pembacanya.

1. Pengungkapan Persediaan

PSAP 5, paragraf 25 menyebutkan bahwa hal-hal yang harus diungkapkan di dalam laporan keuangan adalah:

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan.
2. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
3. Kondisi persediaan.

2. Pengungkapan Investasi

PSAP 5, paragraf 25 menyebutkan bahwa hal-hal lain yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi pemerintah adalah:

1. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi.
2. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen.
3. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang.

4. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut.
5. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya.
6. Perubahan pos investasi.

3. Pengungkapan Aset Tetap

PSAP 7, paragraf 79 menyebutkan bahwa laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing masing jenis aset tetap sebagai berikut:

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 disebutkan lebih lanjut pada paragraf 80 bahwa laporan keuangan juga harus mengungkapkan:

1. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap.
2. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap.
3. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
4. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.

5. Pengungkapan Aset Tetap

PSAP 8, paragraf 33 menyebutkan hal yang harus diungkapkan oleh suatu entitas mengenai Konstruksi Dalam pengerjaan pada akhir periode akuntansi adalah sebagai berikut:

1. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
2. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
3. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan;
4. Uang muka kerja yang diberikan;
5. Retensi.

2.4 KEWAJIBAN

Berdasarkan PP No.24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa definisi kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

Sedangkan berdasarkan Permendagri No.13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, lampiran E tentang Akuntansi dan Pelaporan disebutkan bahwa definisi kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah.

Berdasarkan dua definisi di atas dapat dilihat bahwa sama sekali tidak ada perbedaan mendasar tentang definisi aset, baik yang didefinisikan oleh PP No.24 Tahun 2005 maupun Permendagri No.13 Tahun 2006.

Kemudian lebih lanjut Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 menjelaskan bahwa kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai

konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan. Praktik yang terjadi selama ini, pada umumnya kewajiban yang dicatat dalam pembukuan pemerintah hanya utang yang berasal dari pinjaman. Oleh karena itu untuk dapat menyajikan secara lengkap seluruh utang yang dimilikinya, pada saat penyusunan neraca pertama kali pemerintah harus melaksanakan kegiatan inventarisasi atas seluruh utang yang ada pada tanggal neraca tersebut.

Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, penyajian utang pemerintah di neraca dapat diklasifikasikan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kemudian lebih lanjut Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 menjelaskan bahwa utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik mengenai kewajiban pemerintah. Utang dicatat sebesar nilai nominal. Pada setiap tanggal neraca, utang dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

2. 4. A KEWAJIBAN JANGKA PENDEK

Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal neraca. Kewajiban jangka pendek mencakup utang yang berasal dari pinjaman (bagian lancar utang jangka panjang dan utang kepada pihak ketiga), utang bunga, maupun utang perhitungan pihak ketiga (PFK).

1. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 menyebutkan bahwa bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian utang jangka panjang yang akan jatuh tempo dan diharapkan

akan dibayar dalam waktu 12 bulan setelah tanggal neraca. Pada umumnya akun ini berkaitan dengan utang yang berasal dari pinjaman jangka panjang. Akun ini biasanya muncul di unit yang berfungsi sebagai pengelola keuangan atau pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi utang ini biasanya dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan. Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang pada setiap akhir periode akuntansi. Nilai yang dicantumkan di neraca untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah sebesar jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal neraca.

2. Utang Kepada Pihak Ketiga

Berdasarkan Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 disebutkan bahwa Utang kepada Pihak Ketiga berasal dari kontrak atau perolehan barang atau jasa yang belum dibayar sampai dengan saat neraca awal. Akun ini pada umumnya muncul di satuan kerja pengguna anggaran karena pengguna anggaranlah yang melakukan kegiatan perolehan barang/jasa. Oleh karena itu, inventarisasi utang kepada pihak ketiga dilakukan di setiap satuan kerja. Apabila pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan kontrak perjanjian dengan pemerintah, kemungkinan terdapat realisasi pekerjaan yang telah diserahkan tetapi belum dibayar penuh oleh pemerintah sampai tanggal neraca. Nilai yang dicantumkan dalam neraca sebagai Utang kepada Pihak Ketiga adalah sebesar jumlah yang belum dibayar untuk barang tersebut pada tanggal neraca.

3. Utang Bunga

Pada Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 dijelaskan bahwa utang bunga timbul karena pemerintah daerah mempunyai kewajiban untuk membayar beban bunga atas utang, misalnya bunga utang dari perbankan, utang obligasi. Akun ini dikelola oleh satuan kerja

pengelola pengelola keuangan daerah. Oleh karena itu, inventarisasi atas utang bunga dilakukan bersamaan dengan inventarisasi utang. Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar biaya bunga yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah daerah pada tanggal penyusunan neraca awal.

4. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Berdasarkan Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 disebutkan bahwa utang PFK merupakan utang yang timbul akibat pemerintah belum menyetor kepada pihak lain atas pungutan atau potongan PFK dari Surat Perintah Membayar Uang (SPMU) atau dokumen lain yang dipersamakan. Pungutan/potongan PFK dapat berupa potongan 10% gaji, 2% pensiun, potongan PPh pasal 21 dan PFK lainnya. Bagi pemerintah daerah PFK antara lain terdiri dari potongan/pungutan iuran Taspen, Bapertarum, Askes, juga termasuk pajak pusat. Nilai yang dicantumkan di neraca untuk akun ini adalah sebesar saldo pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada pihak lain sampai dengan tanggal neraca. Penerimaan-penerimaan PFK ini sudah termasuk dalam saldo Kas di Kas Daerah. Dengan demikian Pemerintah Daerah harus mengakui adanya utang PFK.

2. 4. B KEWAJIBAN JANGKA PANJANG

Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan setelah tanggal neraca. Kewajiban jangka panjang biasanya muncul sebagai akibat dari pembiayaan yang dilakukan oleh pemerintah untuk menutup defisit anggarannya.²⁴

Beberapa kewajiban jangka panjang tersebut adalah yang memenuhi ketiga kondisi berikut:

²⁴ Nordiawan, Deddi. dkk. *Akuntansi Pemerintahan*, edisi pertama, 2006, Salemba Empat, bab 11: Kewajiban dan Ekuitas Dana, hal 249.

1. Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan.
2. Entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas kewajiban jangka panjang.
3. Maksud tersebut didukung dengan adanya perjanjian pendanaan kembali (*refinancing*) atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui.

Berdasarkan Buletin Teknis No.2 Tahun 2005 kewajiban panjang mencakup utang dalam negeri sektor perbankan dan utang jangka panjang lainnya.

1. Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan

Utang dalam negeri perbankan merupakan utang jangka panjang yang berasal dari perbankan dan diharapkan akan dibayar dalam waktu dua belas bulan setelah tanggal neraca. Akun ini pada umumnya ada di satuan kerja pengelola keuangan daerah. Oleh karena itu, inventarisasi atas utang dalam negeri sektor perbankan dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan daerah. Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri perbankan adalah sebesar jumlah yang belum dibayar pemerintah yang akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan setelah tanggal neraca.

2. Utang Jangka Panjang Lainnya

Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk pada kelompok utang dalam negeri perbankan dan utang dalam negeri obligasi, misalnya utang kemitraan. Utang kemitraan merupakan utang yang berkaitan dengan adanya kemitraan pemerintah dengan pihak ketiga dalam bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). BSK merupakan pemanfaatan aset pemerintah berupa kas dan/atau non kas oleh pihak ketiga atau investor, dengan cara pihak ketiga atau investor tersebut mendirikan bangunan

dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga atau investor kepada pemerintah disertai dengan pembayaran kepada investor sekaligus atau secara bagi hasil. Utang kemitraan dengan pihak ketiga timbul apabila pembayaran kepada investor dilakukan secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat penyerahan aset kemitraan. Utang Kemitraan disajikan pada neraca sebesar dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila pembayaran dilakukan dengan bagi hasil, utang kemitraan disajikan sebesar dana yang dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang dibayarkan.

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
Kewajiban	Kewajiban
Bagian lancar Utang Jangka Panjang	Kewajiban Jangka Pendek
Utang Belanja	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
Utang Pajak	Utang Bunga
Utang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
Utang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 22	Utang Jangka Pendek Lainnya
Utang Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai	
Pendapatan Diterima Dimuka	
Setoran Kelebihan Pembayaran Kepada Pihak III	
Utang Muka Penjualan Produk Pemda Dari Pihak III	
Utang Muka Lelang Penjualan Aset Daerah	
Utang Lain-lain	
Utang Taspen	
Utang Pemotongan Tabungan Uang Muka Perumahan Pegawai	
Utang Pemotongan Iuran KORPRI	
Utang Jangka Panjang	Kewajiban Jangka Panjang

Tabel 2-4 Skema Mapping Kewajiban
(Sumber: Bultek No.3 Tahun 2005)

2. 4. C PENGAKUAN DAN PENGURAN KEWAJIBAN

Pada dasarnya, kewajiban diakui dalam neraca jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal.²⁵

²⁵ Ibid, hal 249.

Berdasarkan PSAP 9, kewajiban diakui (dicatat) pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Kewajiban tersebut dapat timbul dari transaksi dengan pertukaran (*exchange transaction*), transaksi tanpa pertukaran (*non-exchange transaction*)—sesuai hukum yang berlaku dan kebijakan yang diterapkan belum lunas dibayar sampai saat dengan tanggal pelaporan—kejadian yang berkaitan dengan pemerintah (*government-related events*), dan kejadian yang diakui pemerintah (*government-acknowledged events*).

Dalam praktik akuntansi pemerintah di Indonesia, dengan digunakannya basis *cash toward accrual*, pengakuan utang tidak dilakukan secara langsung berdasarkan transaksi tetapi melalui jurnal penyesuaian yang secara terpisah menyatakan pengakuan utang dan pengurangan ekuitas dana. Nilai yang digunakan sebagai dasar pengukuran dan pencatatan kewajiban pemerintah pada umumnya adalah nilai nominal.²⁶

2. 4. D PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN KEWAJIBAN

Berdasarkan PSAP 9, paragraf 84 disebutkan bahwa utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pemakainya. Kemudian disebutkan lebih lanjut pada paragraf 85 bahwa untuk meningkatkan kegunaan analisis, informasi-informasi yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

1. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
2. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;

²⁶ Ibid, hal 251.

3. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
4. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;
5. Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:
 - a) Pengurangan pinjaman;
 - b) Modifikasi persyaratan utang;
 - c) Pengurangan tingkat bunga pinjaman;
 - d) Pengunduran jatuh tempo pinjaman;
 - e) Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan
 - f) Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode
 - g) pelaporan.
6. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
7. Biaya pinjaman:
 - a) Perlakuan biaya pinjaman;
 - b) Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan, dan
 - c) Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.

2. 5 EKUITAS DANA

Ekuitas Dana merupakan pos pada neraca pemerintah yang menampung selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Pos Ekuitas Dana terdiri dari tiga kelompok, yaitu:

1. Ekuitas Dana Lancar
2. Ekuitas Dana Investasi, dan
3. Ekuitas Dana Cadangan.

Berikut di bawah ini merupakan pengertian dari masing-masing jenis ekuitas dana yang di dasarkan pada Buletin Teknis no.2 Tahun 2005.

2. 5. A EKUITAS DANA LANCAR

Ekuitas dana lancar merupakan selisih antara aset lancar dengan kewajiban jangka pendek. Kelompok Ekuitas Dana Lancar antara lain terdiri dari Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA), pendapatan yang ditangguhkan, cadangan Piutang, cadangan persediaan, dan dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

SiLPA merupakan akun lawan yang menampung kas dan setara kas serta investasi jangka pendek. Sedangkan pendapatan yang ditangguhkan adalah akun lawan untuk menampung kas di bendahara penerimaan. Cadangan piutang adalah akun lawan yang dimaksudkan untuk menampung piutang lancar. Selain itu pada kelompok aset lancar terdapat persediaan. Akun lawan dari persediaan adalah cadangan persediaan.

Pada sisi kewajiban jangka pendek, selain Utang PFK yang merupakan pengurang SiLPA seperti disebutkan di atas, ada akun kewajiban jangka pendek lainnya. Akun lawan dari kewajiban jangka pendek lainnya ini adalah dana yang disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

2. 5. B EKUITAS DANA INVESTASI

Ekuitas dana investasi mencerminkan kekayaan pemerintah yang tertanam dalam investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya, dikurangi dengan kewajiban jangka panjang. Pos ini terdiri dari:

1. Diinvestasikan dalam investasi jangka panjang, yang merupakan akun lawan dari investasi jangka panjang.
2. Diinvestasikan dalam aset tetap, yang merupakan akun lawan dari aset tetap.

3. Diinvestasikan dalam aset lainnya, yang merupakan akun lawan aset lainnya.
4. Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang, yang merupakan akun lawan dari seluruh utang jangka panjang.

2. 5. C EKUITAS DANA CADANGAN

Ekuitas dana cadangan mencerminkan kekayaan pemerintah yang dicadangkan untuk tujuan tertentu sesuai dengan peraturan perundang undangan. Akun ini merupakan akun lawan dari Dana Cadangan.

