

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian ini dilakukan oleh peneliti untuk menganalisis dan menentukan permasalahan aset tetap apa saja yang terjadi pada Kementerian/Lembaga selama Tahun Anggaran (TA) 2016 s.d 2018. Sebelumnya, Dewi (2012) juga pernah melakukan penelitian serupa. Dalam penelitian yang berjudul Analisis Hasil Audit BPK RI atas Aset Tetap pada LKKL, Dewi menganalisis apa saja yang menjadi permasalahan utama pada pelaporan aset tetap Kementerian/Lembaga untuk TA 2008 s.d 2010, serta faktor apa saja yang mempengaruhi pelaporan aset tetap tersebut. Hasil penelitian Dewi menunjukkan bahwa ada 5 (lima) permasalahan utama aset tetap Kementerian/Lembaga yaitu masalah pencatatan, penilaian dan pelaporan, masalah manajemen dalam penggunaan, masalah penganggaran masalah pengadaan dan penghapusan serta masalah perencanaan. Dewi juga menyatakan bahwa sistem pengendalian intern yang memadai atas pencatatan dan pelaporan aset tetap pada LKKL akan berdampak pada pelaporan keuangan Kementerian/Lembaga.

Penelitian yang serupa juga dilakukan oleh Ay. Ay (2017) melakukan penelitian untuk mengetahui jenis aset tetap manakah yang menjadi temuan di Kementerian/Lembaga Tahun 2012 s.d 2014, Kementerian/Lembaga mana yang paling banyak aset tetapnya menjadi temuan pada periode Tahun 2012 s.d 2014, serta permasalahan utama apa yang menyebabkan temuan tersebut. Hasilnya, Peralatan dan Mesin merupakan aset tetap yang paling sering menjadi temuan pada Kementerian/Lembaga. Kementerian/Lembaga yang paling banyak temuan aset tetapnya adalah Lembaga Penerbangan dan Antariksa Nasional untuk tahun 2012, Kementerian Komunikasi dan Informatika untuk tahun 2013, dan Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi untuk tahun 2014. Permasalahan utama yang menyebabkan temuan tersebut adalah pencatatan dan penatausahaan aset tetap tidak sesuai peraturan yang berlaku dan permasalahan pengadaan aset tetap.

Sougi, Rahayu, dan Machpuddin (2018) turut melakukan penelitian dengan menganalisis temuan pemeriksaan BPK RI atas aset tetap pada Laporan Keuangan

Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Merangin, Kabupaten Tanjung Jabung Barat, dan Kabupaten Tanjung Jabung Timur pada TA 2014 s.d 2016. Mereka meneliti faktor-faktor apa yang menjadi permasalahan utama pada pelaporan aset tetap, faktor apa yang mempengaruhi pelaporan aset tetap itu, dan bagaimana perkembangan pelaporan aset tetap pada LKPD tersebut. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, mereka berkesimpulan bahwa masing-masing entitas memiliki karakteristik permasalahan yang berbeda yang mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangannya. Lemahnya pengendalian internal merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi munculnya temuan tersebut. Perkembangan penyelesaian permasalahan terkait aset tetap dinilai masih sangat rendah. Hal ini ditunjukkan dengan munculnya temuan berulang, dan rendahnya upaya tindak lanjut Pemerintah Daerah dalam melaksanakan rekomendasi BPK RI terkait permasalahan aset tetap.

Penelitian permasalahan aset tetap pada LKPD juga pernah dilakukan oleh Sahlan (2015), dengan mengambil studi kasus pada entitas Pemerintah Daerah di Provinsi Papua Barat. Tujuan penelitian Sahlan adalah untuk menganalisis dan mendeskripsikan berbagai permasalahan yang terjadi terkait pelaporan aset tetap pada entitas di wilayah provinsi Papua Barat, apa penyebab utamanya, apa saja faktor-faktor yang mempengaruhi pelaporan aset tetap tersebut, dan bagaimana permasalahan aset tetap ini memberikan pengaruh terhadap kualitas opini audit atas LKPD yang diberikan oleh BPK RI. Hasil penelitian menunjukkan bahwa masih banyak terjadi permasalahan terkait dengan pelaporan aset tetap, yaitu masalah penatausahaan, pengamanan dan pemeliharaan, penilaian, serta masalah terkait pembinaan, pengawasan dan pengendalian. Kegiatan penyusutan atas aset tetap belum diterapkan hingga TA 2013, padahal kegiatan penyusutan atas aset tetap sudah wajib diterapkan oleh seluruh instansi pemerintah. Beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya permasalahan terkait dengan pelaporan aset tetap tersebut adalah lemahnya sistem pengendalian intern organisasi dan kurangnya sumber daya manusia, baik secara kuantitas maupun secara kualitas.

Andiani, Hapsari, dan Muslih (2017) melakukan penelitian untuk mengetahui pengaruh penatausahaan dan penerapan Sistem Informasi Manajemen Akuntansi Barang Miliki Negara (SIMAK BMN) terhadap kualitas laporan keuangan pada

Kantor Pusat dan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Kekayaan Negara DKI Jakarta. Penelitian ini menggunakan variabel bebas yaitu pembukuan, inventarisasi, pelaporan dan penerapan SIMAK BMN, sementara variabel terikatnya adalah kualitas laporan keuangan. Hasilnya adalah pembukuan, inventarisasi, pelaporan dan penerapan SIMAK BMN secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Secara parsial penelitian menemukan bahwa pembukuan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, inventarisasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, pelaporan tidak berpengaruh signifikan tetapi berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan, dan penerapan SIMAK BMN tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Terdapat juga penelitian Rahmasari (2017) yang menguji pengaruh sistem pengendalian internal (SPI), kepatuhan terhadap Perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan total aset terhadap opini audit. Data yang digunakan adalah laporan keuangan Kementerian/Lembaga se-Indonesia yang diaudit oleh BPK selama lima tahun pengamatan mulai tahun 2011 s.d 2015. Penelitian menunjukkan hasil bahwa SPI, kepatuhan terhadap Perundang-undangan dan total aset berpengaruh positif terhadap opini audit BPK. Sedangkan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan dan tingkat pengungkapan tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK.

Selanjutnya Pamungkas, Ibtida dan Avrian (2018) melakukan penelitian untuk mengetahui pengaruh kriteria pemberian opini berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan terhadap opini laporan keuangan Pemerintah Kota. Kriteria tersebut adalah kelemahan SPI, ketidakpatuhan kepada Peraturan Perundang-undangan dan ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Variabel SPI diukur dari jumlah temuan kelemahan struktur pengendalian internal (struktur PI), kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP). Variabel kedua yaitu ketidakpatuhan kepada Peraturan Perundang-undangan diukur dari rasio antara nilai temuan dengan total belanja, atas temuan berjenis kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan dan jumlah temuan administrasi. Variabel ketiga yaitu ketidaksesuaian SAP diukur berdasarkan jumlah akun yang tidak sesuai

dengan SAP. Pengujian tersebut dilakukan menggunakan data IHPS BPK dan LHP BPK atas 182 LKPD Pemerintah Kota TA 2015 dan 2016. Atas penelitian tersebut diperoleh hasil bahwa kelemahan SPI tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan Pemerintah Kota, ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan yang berjenis kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan Pemerintah Kota, sedangkan ketidakpatuhan lainnya tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan Pemerintah Kota dan ketidaksesuaian SAP tidak berpengaruh terhadap opini Pemerintah Kota.

Sari, Martani, dan Setyaningrum (2015) turut melakukan penelitian yang bertujuan untuk menganalisis pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan Kementerian/Lembaga. Mereka menggunakan sampel sebanyak 74 Kementerian/Lembaga yang ada di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia mempunyai pengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan.

2.2.Landasan Teori

2.2.1. Teori Keagenan

Teori Keagenan adalah teori yang membahas perbedaan kepentingan antara agen dan prinsipal. Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan bahwa hubungan keagenan sebagai kontrak yang terjadi antara prinsipal dan agen. Hubungan keagenan terjadi karena terdapat pendelegasian wewenang dari prinsipal kepada agen dalam pengambilan keputusan. Pemisahan wewenang ini menimbulkan dua permasalahan pokok yaitu asimetri informasi dan konflik kepentingan. Asimetri informasi terjadi karena agen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan dan posisi operasi entitas yang sebenarnya dibandingkan dengan prinsipal. Hal ini menimbulkan konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, dimana agen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Pemerintah sebagai agen mendapatkan mandat dari rakyat sebagai prinsipal, berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan apa yang telah diamanatkan oleh

rakyat kepadanya. Pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat dalam hal penggunaan keuangan negara adalah dengan membuat suatu laporan keuangan.

Kementrian/Lembaga sebagai bagian dari pemerintah (agen) bertanggungjawab menyampaikan laporan keuangan atas pengelolaan keuangan negara kepada rakyat (prinsipal) melalui Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Laporan Keuangan harus disampaikan kepada DPR selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran dan telah diaudit oleh BPK. Audit BPK bertujuan untuk menjaga dan memastikan pengelolaan keuangan negara telah dilaksanakan dengan tepat, sesuai SAP dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, transparan, akuntabel dan digunakan untuk kesejahteraan rakyat.

2.2.2. Aset Tetap

Hall (2001) mendefinisikan aktiva tetap sebagai properti, pabrik, dan peralatan yang digunakan dalam operasi bisnis. Sedangkan menurut Mulyadi (2001) aktiva tetap adalah kekayaan perusahaan yang memiliki wujud, mempunyai manfaat ekonomis lebih dari satu tahun, yang diperoleh perusahaan untuk melaksanakan kegiatan perusahaan, bukan untuk dijual kembali.

Menurut Hendriksen (*fifth edition*), aktiva tetap merupakan aset yang menjadi hak milik organisasi/perusahaan dan dipergunakan secara terus menerus dalam kegiatan menghasilkan barang dan jasa organisasi/perusahaan.

Menurut Kieso (2011) karakteristik utama aset tetap adalah:

- a. Aset tetap diperoleh untuk dipakai dalam kegiatan operasional perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual;
- b. Secara umum, aset tetap memiliki masa manfaat yang lebih dari 1 tahun dan karenanya didepresiasi selama masa manfaatnya;
- c. Secara fisik dapat dilihat wujudnya.

Nagaraju (2018) menyatakan bahwa aset tetap memainkan peran yang sangat penting dalam mengaitkan tujuan perusahaan. Pentingnya mengelola aset tetap dengan benar sering diabaikan oleh bisnis. Karena waktu dan tenaga kerja yang diperlukan untuk inventaris dan melacak aset tetap, sering diabaikan. Namun aset seperti tanah, bangunan, transportasi, dan peralatan manufaktur merupakan investasi terbesar yang dilakukan oleh banyak perusahaan. Sementara manajemen

aset tetap yang baik dapat menyebabkan penghematan pajak yang besar dalam pengurangan depresiasi. Praktik aset tetap yang buruk dapat mengancam keakuratan laporan keuangan, menyebabkan pelaporan ulang dan berdampak negatif pada garis bawah. Membangun standar ketepatan depresiasi tertinggi dan praktik terbaik dalam manajemen aset tetap akan menghasilkan penghematan dan efisiensi.

2.2.2.1.Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 16 tentang Aset Tetap

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia melalui PSAK No.16 (Revisi 2011) definisi aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang/jasa untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode. Aset tetap diukur sebesar biaya perolehan. Akuntansi aset tetap dalam pernyataan ini terbagi atas enam poin yaitu:

a. Pengakuan Aset Tetap

PSAK 16 menyatakan bahwa aset tetap harus diakui jika dan hanya jika besar kemungkinan manfaat ekonomis yang berhubungan dengan aset tersebut akan mengalir ke perusahaan, serta biaya perolehan dapat diukur secara andal.

b. Pengeluaran Aset Tetap

Martani (2012) menyatakan pengeluaran aset tetap adalah semua biaya yang keluar guna memperpanjang umur manfaat dari aset tetap seperti reparasi yang bersangkutan dengan bangunan perusahaan.

c. Pengukuran Aset Tetap

Harga perolehan aset tetap adalah semua biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tetap sampai aset tetap tersebut berada pada perusahaan dan siap digunakan untuk kegiatan operasional perusahaan (Ramadhan, 2015).

d. Penyusutan Aset Tetap

Ikatan Akuntansi Indonesia mengungkapkan bahwa metode-metode penyusutan dapat dilakukan dengan berbagai metode, yaitu metode garis lurus, metode saldo menurun, dan metode jumlah unit.

e. Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

PSAK 16 menyatakan aset tetap dihentikan pengakuannya pada saat dilepaskan, atau pada saat tidak ada manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

f. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap.

Aset tetap disajikan dalam sebesar nilai buku yaitu harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi kerugian penurunan nilai. Pengungkapan aset tetap dalam laporan keuangan merupakan penjelasan dari pos-pos aset tetap dalam laporan keuangan (Martani, 2012).

Dalam PSAK No.16 Revisi (IAI, 2015) klasifikasi aset tetap menurut kelasnya adalah pengelompokan aset-aset yang memiliki sifat dan kegunaan yang serupa dalam operasi entitas. Berikut adalah contoh dari kelas tersendiri: Tanah, Tanah dan Bangunan, Mesin, Kapal, Pesawat Udara, Kendaraan Bermotor, Perabotan, dan Peralatan Kantor.

2.2.2.2. Standar dan Penyajian Aset Tetap dalam Neraca menurut International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) dan di beberapa Negara Lain

IPSAS mengatur perlakuan akuntansi untuk organisasi politik/nirlaba di dunia internasional. Dalam IPSAS aset dikelompokkan menjadi aset lancar dan aset tetap. Aset tetap hanya terdiri dari *Property, Plant and Equipment* (PP&E).

Kriteria aset tetap (PP&E) menurut IPSAS adalah sebagai berikut:

- a. Aset yang mempunyai manfaat ekonomi di masa datang atau potensi jasa yang akan diterima oleh suatu entitas terkait dengan aset tersebut.
- b. Perolehan atau nilai wajar dari aset tersebut dapat diukur dengan andal.

Pengakuan dan pengukuran PP&E dicatat sebesar harga perolehan aset tetap tersebut. Jika harga perolehan tidak ada atau tidak diketahui, maka dapat menggunakan harga wajar pada saat aset diperoleh. Komponen biaya perolehannya adalah seluruh biaya yang dikeluarkan entitas untuk memperoleh PP&E sampai siap digunakan.

Dalam hal terdapat pengeluaran sesudah perolehan PP&E, perlakuan menurut IPSAS adalah sebagai berikut:

1. Pengeluaran yang berhubungan dengan PP&E tersebut mengakibatkan bertambahnya manfaat ekonomi aset di masa datang, maka menambah nilai PP&E (*carrying amount*).
2. Jika persyaratan di atas tidak terpenuhi maka pengeluaran tersebut diakui sebagai biaya pada saat periode tersebut.
3. PP&E yang dilepaskan (*disposal*) atau secara permanen ditarik dari penggunaannya atau tidak mempunyai nilai ekonomis lagi, maka harus dikeluarkan dari kelompok PP&E. Laba atau rugi yang timbul harus diakui dengan membandingkan nilai buku dan harga penjualan/pelepasan.

Karena IPSAS menggunakan standar akuntansi berbasis akrual maka pendapatan atau biaya yang timbul pada saat transaksi akan diakui pada saat timbulnya hak/kewajiban. Akibatnya maka depresiasi diakui sebagai biaya dan mengurangi nilai PP&E. Metode depresiasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi PP&E oleh entitas. Khusus untuk tanah tidak dilakukan penyusutan dengan alasan bahwa umur tanah tidak terbatas. Jika tanah dan bangunan diperoleh secara bersamaan, maka diperlakukan secara khusus yaitu bangunan disusutkan, sedangkan tanah tidak disusutkan.

Dalam penelitian Dewi (2012) diuraikan mengenai standar penyajian aset tetap pada beberapa negara, yaitu sebagai berikut:

1) USA (Federal)

Pada negara USA, PP&E disajikan dalam neraca pemerintah. Tidak terdapat pemisahan antara aset lancar dan aset non lancar. Penilaian PP&E berdasarkan harga perolehan, sedangkan depresiasi dilakukan selama tahun berjalan dan akan mengurangi nilai PP&E. Klasifikasi asetnya terdiri dari:

- a) Tanah dan pengembangan tanah;
- b) Bangunan;
- c) Peralatan dan mesin;
- d) Infrastruktur;

- e) Software pemrosesan data yang otomatis;
- f) Konstruksi dalam pengerjaan;
- g) Capital Lease.

2) Australia

Australia hampir memiliki persamaan dengan USA dalam menerapkan standar akuntansi terhadap PP&E. Perbedaannya ada pada Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP). Di USA, KDP hanya dalam satu kategori yang mencakup seluruh aset yang sedang dalam pengerjaan. Di Australia, KDP dibagi sesuai dengan kategori aset yang sedang konstruksi. Misal bangunan yang sedang dibangun dimasukkan dalam KDP Bangunan, sedang pemasangan atau pembangunan mesin pembangkit listrik masuk dalam KDP Peralatan dan Mesin. Penilaian PP&E berdasarkan harga perolehan. Depresiasi dilakukan selama tahun berjalan dan mengurangi nilai aset. Khusus untuk tanah dan bangunan menggunakan nilai wajar berdasarkan penilaian yang independen.

3) Kanada

Pemerintah Kanada tidak pernah melaporkan aset tetap di laporan keuangan. Hal ini karena pembelian aset tetap berupa tanah, gedung dan bangunan serta properti lainnya langsung dicatat sebagai biaya pada saat perolehan aset yang bersangkutan atau pada saat konstruksi sebesar biaya perolehannya.

2.2.2.3. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap

Berdasarkan PSAP Nomor 7, 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.

Menurut PSAP Nomor 7, aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan nonlancar. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Aset yang tidak dapat dimasukkan dalam kriteria aset lancar diklasifikasikan sebagai aset nonlancar. Aset nonlancar diklasifikasikan menjadi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

Aset tetap dalam PSAP 07 didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Aset tetap dibagi menjadi 6 (enam) klasifikasi, yaitu:

a. Tanah

Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

b. Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

c. Gedung dan Bangunan

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

d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

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

e. Aset Tetap Lainnya

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

f. Konstruksi dalam Pengerjaan (KDP)

Konstruksi dalam pengerjaan adalah aset-aset yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya. KDP 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.

Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan di pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:

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

Jika dari kelima kriteria tersebut ada satu yang tidak terpenuhi, maka aset tersebut tidak bisa diakui sebagai aset tetap.

2.2.2.4. Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua

Buletin Teknis Nomor 15 disusun dengan tujuan agar terdapat kesamaan pemahaman dan persepsi tentang aset tetap pada lingkungan pemerintah. Isi dari Buletin Teknis ini menjelaskan secara detail tentang aset tetap khususnya mengenai pengakuan, pengklasifikasian, pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan.

a. Pengakuan

- 1) Tanah, dapat diperoleh melalui pembelian, pertukaran aset, hibah/donasi, dan lainnya. Tanah yang diperoleh melalui pembelian dilakukan melalui pelaksanaan kegiatan (belanja) sehingga nilai perolehan tanah diakui berdasarkan nilai belanja yang telah dikeluarkan.
- 2) Peralatan dan mesin, diakui jika terdapat bukti bahwa hak/kepemilikan telah berpindah, dalam hal ini misalnya ditandai dengan berita acara serah terima

pekerjaan, dan untuk kendaraan bermotor dilengkapi dengan bukti kepemilikan kendaraan.

- 3) Gedung dan bangunan, untuk dapat diakui, maka gedung dan bangunan harus berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal entitas dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.
- 4) Jalan, irigasi dan jaringan, dapat diakui jika berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal entitas dan diperoleh dengan maksud untuk digunakan.
- 5) Aset tetap lainnya, diakui pada saat telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap dipakai oleh entitas. Khusus mengenai pengakuan biaya renovasi atas aset tetap yang bukan milik, ketentuannya telah diatur dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah sebagai berikut:
 - a) Apabila renovasi aset tetap tersebut meningkatkan manfaat ekonomi aset tetap misalnya perubahan fungsi gedung dari gudang menjadi ruangan kerja dan kapasitasnya naik, maka renovasi tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap Renovasi, yang diklasifikasikan ke dalam Aset Tetap Lainnya. Apabila renovasi atas aset tetap yang disewa tidak menambah manfaat ekonomi, maka dianggap sebagai Belanja Operasional.
 - b) Apabila manfaat ekonomi renovasi tersebut lebih dari satu tahun buku, dan memenuhi butir 1 di atas, biaya renovasi dikapitalisasi sebagai Aset Tetap Renovasi, sedangkan apabila manfaat ekonomi renovasi kurang dari 1 tahun buku, maka pengeluaran tersebut diperlakukan sebagai Belanja Operasional tahun berjalan.
 - c) Apabila jumlah nilai moneter biaya renovasi tersebut cukup material, dan memenuhi syarat butir 1 dan 2 di atas, maka pengeluaran tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap Renovasi. Apabila tidak material, biaya renovasi dianggap sebagai Belanja Operasional.

- 6) Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP), berdasarkan PSAP 08 Paragraf 14, suatu benda berwujud diakui sebagai KDP jika:
- a) Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;
 - b) Biaya perolehan aset tersebut dapat diukur dengan handal;
 - c) Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

b. Pengklasifikasian

- 1) Tanah, dapat diklasifikasikan lebih lanjut menjadi dua kelompok besar, yaitu (i) tanah untuk gedung dan bangunan, dan (ii) tanah untuk bukan gedung dan bangunan, seperti tanah untuk jalan, irigasi, jaringan, tanah lapangan, tanah hutan, tanah untuk pertanian, dan tanah untuk perkebunan. Namun pengklasifikasian ini bukan keharusan, tergantung kebutuhan rincian informasi entitas bersangkutan.
- 2) Peralatan dan mesin, dapat diklasifikasikan sesuai dengan jenisnya, seperti alat perkantoran, komputer, alat angkutan (darat, air, dan udara), alat komunikasi, alat kedokteran, alat-alat berat, alat bengkel, alat olah raga, dan rambu-rambu.
- 3) Gedung dan bangunan, dapat diklasifikasikan menurut jenisnya, seperti gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, dan gedung museum.
- 4) Jalan, irigasi, dan jaringan, aset tetap ini dapat diklasifikasikan lebih lanjut menjadi misalnya jalan, jembatan, waduk, saluran irigasi, instalasi distribusi air, instalasi pembangkit listrik, instalasi distribusi listrik, saluran transmisi gas, instalasi distribusi gas, jaringan telepon, dan sebagainya. Klasifikasi yang tepat akan menyederhanakan penetapan kebijakan pemeliharaan/ perawatan maupun kebijakan penyusutan aset bersangkutan.
- 5) Aset tetap lainnya, yang termasuk dalam klasifikasi Aset tetap lainnya adalah koleksi perpustakaan/buku dan non buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olahraga, hewan, ikan, dan tanaman. Aset Tetap Renovasi, yaitu biaya renovasi atas aset tetap yang bukan miliknya, dan biaya partisi suatu

ruangan kantor yang bukan miliknya juga termasuk dalam kategori aset tetap lainnya.

- 6) Konstruksi dalam pengerjaan, tidak ada pengklasifikasian KDP dalam Bultek ini.

c. Pengukuran

- 1) Tanah, dinilai dengan biaya perolehan, jika menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan, maka nilainya didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.
- 2) Peralatan dan mesin, dinilai dengan biaya perolehan atau nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh. Biaya perolehan peralatan dan mesin menggambarkan jumlah pengeluaran yang telah dilakukan untuk memperoleh peralatan dan mesin tersebut sampai siap pakai.
- 3) Gedung dan bangunan, dinilai dengan biaya perolehan yang meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai.
- 4) Jalan, irigasi dan jaringan, diukur/dinilai dengan biaya perolehan. Biaya perolehan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi, dan jaringan sampai siap pakai. Jalan, irigasi dan jaringan yang diperoleh dari sumbangan (donasi) dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan.
- 5) Aset tetap lainnya, dinilai dengan biaya perolehan.
- 6) KDP, berdasarkan PSAP Nomor 08 paragraf 18, KDP dicatat dengan biaya perolehan. Pengukuran biaya perolehan dipengaruhi oleh metode yang digunakan dalam proses konstruksi aset tetap tersebut, yaitu secara swakelola atau secara kontrak konstruksi.

d. Penyajian dan pengungkapan

- 1) Tanah, disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar biaya perolehan atau nilai wajar pada saat aset tanah diperoleh. Nilai tanah tidak disusutkan. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, terkait aset tanah diungkapkan pula:

- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk nilai tercatat (*carrying amount*) tanah;
 - b) Kebijakan akuntansi sebagai dasar kapitalisasi tanah, yang dalam hal tanah tidak ada nilai satuan minimum kapitalisasi tanah; dan
 - c) Rekonsiliasi nilai tercatat tanah pada awal dan akhir periode.
- 2) Peralatan dan mesin, disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Selain itu dalam CALK diungkapkan pula:
- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*) Peralatan dan Mesin;
 - b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Peralatan dan Mesin;
 - c) Rekonsiliasi nilai tercatat Peralatan dan Mesin pada awal dan akhir periode; dan
 - d) Informasi tentang penyusutan.
- 3) Gedung dan bangunan, disajikan di Neraca berdasarkan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Dalam CALK diungkapkan pula:
- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*) Gedung dan Bangunan;
 - b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Gedung dan Bangunan;
 - c) Rekonsiliasi nilai tercatat Gedung dan Bangunan pada awal dan akhir periode; dan
 - d) Informasi tentang penyusutan.
- 4) Jalan, irigasi dan jaringan disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Dalam CALK diungkapkan pula:
- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Jalan, Irigasi dan Jaringan;

- b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan jalan, irigasi dan jaringan yang dalam hal ini tidak ada nilai satuan minimum kapitalisasi;
 - c) Rekonsiliasi nilai tercatat jalan, irigasi dan jaringan pada awal dan akhir periode; dan
 - d) Informasi tentang penyusutan.
- 5) Aset tetap lainnya, disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Dalam CALK diungkapkan pula:
- a) Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Aset Tetap Lainnya;
 - b) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Aset Tetap Lainnya;
 - c) Rekonsiliasi nilai tercatat Aset Tetap Lainnya pada awal dan akhir periode; dan
 - d) Informasi tentang penyusutan.
- 6) KDP, disajikan sebesar biaya perolehan atau nilai wajar pada saat perolehan, selain itu dalam CALK diungkapkan pula informasi mengenai:
- a) Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya pada tanggal neraca;
 - b) Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
 - c) Jumlah biaya yang telah dikeluarkan sampai dengan tanggal neraca;
 - d) Uang muka kerja yang diberikan sampai dengan tanggal neraca; dan
 - e) Jumlah retensi.

2.2.2.5. Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan

Dalam PSAP 07 disebutkan bahwa aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap dikurangi akumulasi penyusutan. Penyusutan adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset.

Andrew dan Pitt (2006) menyatakan bahwa pengertian dari penyusutan adalah ukuran dari biaya atau nilai revaluasi dari manfaat ekonomi aset tetap berwujud

yang telah dikonsumsi selama periode tersebut. Konsumsi mencakup pengurangan keausan, penggunaan, keusangan baik karena perubahan teknologi atau permintaan barang dan jasa yang dihasilkan.

Menurut *International Valuation Standard* (2003) penyusutan adalah:

- a. Nilai rugi dari biaya yang baru dan yang disebabkan oleh kerusakan fisik, keusangan fungsional (teknis), dan/atau keusangan ekonomi (eksternal).
- b. Alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari aset selama masa manfaatnya.

Selanjutnya Pontoh (2013) menambahkan bahwa faktor-faktor yang harus diperhatikan dalam menghitung beban penyusutan yaitu biaya perolehan, umur manfaat, nilai sisa/residu, jumlah biaya yang dapat disusutkan/jumlah tersusutkan, dan jumlah tercatat/nilai buku.

Hoesada (2007) berpendapat bahwa penyusutan atas aset tetap sangat penting karena:

- a. Penyusutan sebagai salah satu tanda penerapan akuntansi berbasis akrual;
- b. Dengan adanya penyusutan, pemerintah setiap tahun bisa memperkirakan sisa manfaat suatu aset tetap yang masih dapat diharapkan diperoleh dalam beberapa tahun ke depan;
- c. Memungkinkan pemerintah mengetahui potensi aset tetap yang dimilikinya.;
- d. Dengan adanya penyusutan akan menghasilkan neraca yang tidak *overstead*.

Pemerintah Indonesia baru menggunakan basis akrual dalam pencatatan akuntansinya mulai tahun 2015. Padahal menurut Harun *et al* (2008) penggunaan sistem pelaporan berbasis akrual telah dicanangkan sejak tahun 1980-an untuk merespons krisis fiskal. Namun hal tersebut belum dapat direalisasikan karena hal tersebut tidak terlepas dari faktor ekonomi dan politik, yang merupakan pembentuk formulasi kebijakan.

Oleh karena pemerintah telah menggunakan akrual basis, maka pencatatan penyusutan ini wajib dilakukan. Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan, penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang

akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode dicatat pada akun Akumulasi Penyusutan dan disajikan sebagai pengurang akun Aset Tetap. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain:

- a. Metode Garis Lurus (*Straight Line Method*);
- b. Metode Saldo Menurun Ganda (*Double Declining Balance Method*); dan
- c. Metode Unit Produksi (*Unit of Production Method*).

Pada perjalanannya, pencatatan penyusutan menghadapi berbagai permasalahan. Masalah dalam akuntansi penyusutan suatu aset tetap antara lain penentuan jenis aset yang disusutkan, jumlah yang dapat disusutkan, metode penyusutan dan penentuan masa manfaat keekonomian. Dengan menyadari permasalahan tersebut, maka prasyarat yang harus dipenuhi dalam mencatat dan menyajikan penyusutan adalah sebagai berikut:

- a. Harus dapat diidentifikasi aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun;
- b. Harus ditetapkan nilai yang dapat disusutkan;
- c. Harus ditetapkan masa manfaat dan kapasitas aset tetap.

Hanya dengan terpenuhinya ketiga prasyarat di atas, penyusutan dapat dihitung. Tanpa prasyarat pertama, maka kedua prasyarat terakhir menjadi tidak relevan. Sedangkan perhitungan tiap metode penyusutan memang membutuhkan kuantifikasi prasyarat kedua dan ketiga. Hal ini tampak dari rumusan perhitungan penyusutan tiap metode sebagai berikut:

- a. Metode Garis Lurus

$$\text{Penyusutan per periode} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Masa manfaat}}$$

- b. Metode Saldo Menurun Berganda

Penyusutan per periode = (Nilai yang dapat disusutkan – akumulasi penyusutan periode sebelum) x Tarif Penyusutan

$$\text{Tarif Penyusutan} = \frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

c. Metode Unit Produksi

Penyusutan per periode = Produksi periode berjalan x Tarif Penyusutan

Tarif Penyusutan dalam metode ini =
$$\frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan total output}}$$

2.2.2.6. Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara (BMN)

Bond dan Dent (1998) menyatakan bahwa pengidentifikasian pengelolaan aset secara efisien sangat penting untuk pelaporan keuangan dan sebagai bagian dari sistem manajemen properti aktif, untuk mengaktifkan dan memenuhi perannya memberikan pelayanan kepada masyarakat secara efisien. Salah satu upaya pemerintah dalam memperbaiki manajemen negara adalah dengan mengeluarkan peraturan terkait pengelolaan aset, yakni Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara.

Barang Milik Negara adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau berasal dari perolehan yang sah, antara lain barang yang berasal dari sumbangan/hibah, pelaksanaan perjanjian/kontrak, ketentuan peraturan perundang-undangan, dan putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap. Di dalam Neraca, BMN terdapat dalam akun aset lancar dan aset tetap. BMN dalam akun aset lancar adalah berupa persediaan. Sedangkan BMN dalam akun aset tetap meliputi; tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, serta konstruksi dalam pengerjaan. Sehingga dapat dikatakan bahwa aset tetap merupakan bagian dari BMN secara keseluruhan.

Dalam pengelolaan BMN, terdapat beberapa pihak yang terlibat yaitu:

- a. Pengelola Barang, adalah pejabat yang berwenang dan bertanggung jawab menetapkan kebijakan dan pedoman serta melakukan pengelolaan BMN.
- b. Pengguna Barang, adalah pejabat pemegang kewenangan penggunaan BMN.
- c. Kuasa Pengguna Barang, adalah kepala satuan kerja atau pejabat yang ditunjuk oleh Pengguna Barang untuk menggunakan barang yang berada dalam penguasaannya dengan sebaik-baiknya.

Dalam Pasal 6 Peraturan Pemerintah Nomor 27 ini disebutkan bahwa Menteri/Pimpinan Lembaga selaku pimpinan Kementerian/Lembaga adalah Pengguna Barang Milik Negara, yang memiliki wewenang dan tanggung jawab sebagai berikut:

- a. Menetapkan Kuasa Pengguna Barang dan menunjuk pejabat yang mengurus dan menyimpan BMN;
- b. Mengajukan rencana kebutuhan dan penganggaran BMN untuk Kementerian/Lembaga yang dipimpinnya;
- c. Melaksanakan pengadaan BMN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- d. Mengajukan permohonan penetapan status Penggunaan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengelola Barang;
- e. Menggunakan BMN yang berada dalam penguasaannya untuk kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga;
- f. Mengamankan dan memelihara BMN yang berada dalam penguasaannya;
- g. Mengajukan usul pemanfaatan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengelola Barang;
- h. Mengajukan usul pemindahtanganan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengelola Barang;
- i. Menyerahkan BMN yang tidak digunakan untuk kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga yang dipimpinnya dan tidak dimanfaatkan oleh pihak lain kepada Pengelola Barang;
- j. Mengajukan usul pemusnahan dan penghapusan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengelola Barang;
- k. Melakukan pembinaan, pengawasan, dan pengendalian atas penggunaan BMN yang berada dalam penguasaannya;
- l. Melakukan pencatatan dan inventarisasi BMN yang berada dalam penguasaannya; dan
- m. Menyusun dan menyampaikan laporan barang pengguna semesteran dan laporan barang pengguna tahunan yang berada dalam penguasaannya kepada Pengelola Barang.

Sedangkan Kepala Kantor dalam lingkungan Kementerian/Lembaga adalah Kuasa Pengguna Barang Milik Negara dalam lingkungan kantor yang dipimpinnya. Kuasa Pengguna Barang Milik Negara berwenang dan bertanggung jawab:

- a. Mengajukan rencana kebutuhan BMN untuk lingkungan kantor yang dipimpinnya kepada Pengguna Barang;
- b. Mengajukan permohonan penetapan status penggunaan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengguna Barang;
- c. Melakukan pencatatan dan inventarisasi BMN yang berada dalam penguasaannya;
- d. Menggunakan BMN yang berada dalam penguasaannya untuk kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi kantor yang dipimpinnya;
- e. Mengamankan dan memelihara BMN yang berada dalam penguasaannya;
- f. Mengajukan usul pemanfaatan dan pemindahtanganan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengguna Barang;
- g. Menyerahkan BMN yang tidak digunakan untuk kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi kantor yang dipimpinnya dan sedang tidak dimanfaatkan Pihak Lain kepada Pengguna Barang;
- h. Mengajukan usul pemusnahan dan penghapusan BMN yang berada dalam penguasaannya kepada Pengguna Barang;
- i. Melakukan pengawasan dan pengendalian atas penggunaan BMN yang berada dalam penguasaannya; dan
- j. Menyusun dan menyampaikan laporan barang kuasa pengguna semesteran dan laporan barang kuasa pengguna tahunan yang berada dalam penguasaannya kepada Pengguna Barang.

Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 pengelolaan BMN dilaksanakan dengan memperhatikan asas-asas sebagai berikut:

a. Fungsional

Pengambilan keputusan dan pemecahan masalah dalam pengelolaan BMN dilaksanakan oleh Pengelola dan/atau Pengguna BMN sesuai fungsi, wewenang dan tanggung jawab masing-masing.

b. Kepastian Hukum

Pengelolaan BMN harus dilaksanakan berdasarkan hukum dan peraturan perundang-undangan, serta asas kepatutan dan keadilan.

c. Transparansi

Penyelenggaraan pengelolaan BMN harus transparan dan membuka diri terhadap hak dan peran serta masyarakat dalam memperoleh informasi yang benar dan keikutsertaannya dalam pengamanan BMN.

d. Efisiensi

Pengguna BMN diarahkan sesuai dengan batasan-batasan standar kebutuhan yang diperlukan untuk menunjang penyelenggaraan tupoksi pemerintah secara optimal.

e. Akuntabilitas

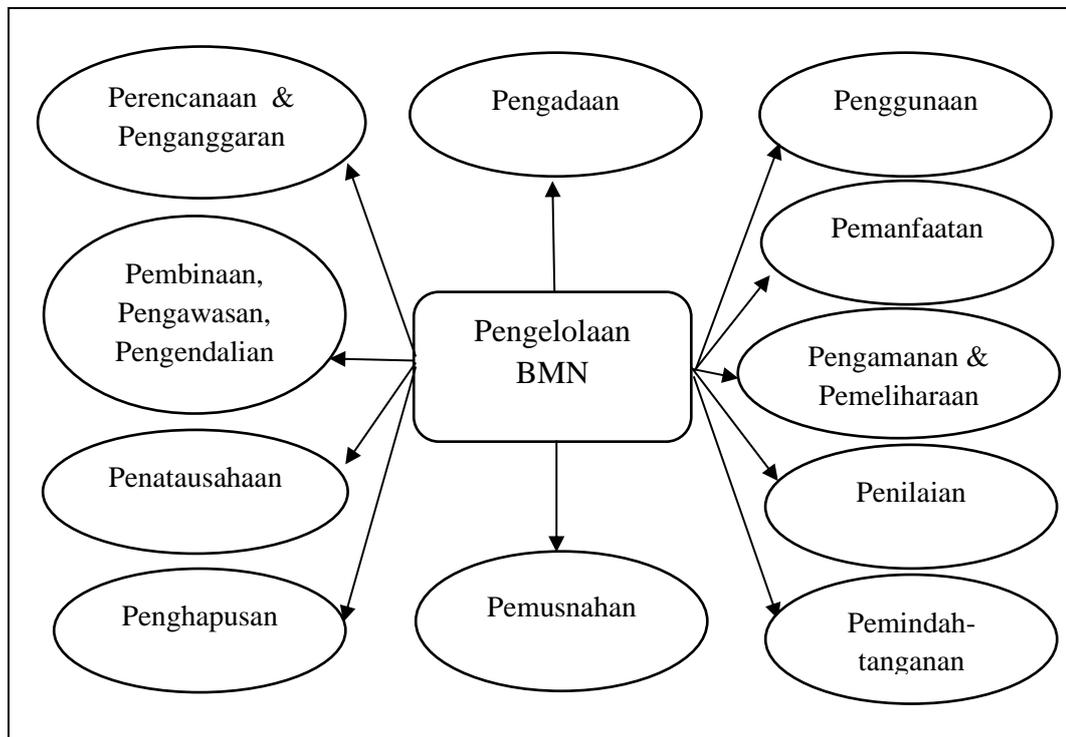
Setiap kegiatan pengelolaan BMN harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat. Akuntabilitas sangat perlu menjadi dasar dalam setiap pelaporan keuangan pemerintah. Seperti yang dinyatakan dalam Government Accounting Standards Board's *Financial Concept Statement No. 1, "Objectives of Financial Reporting"* yang terdapat dalam penelitian Sinason (2000) bahwa akuntabilitas merupakan landasan dari semua pelaporan keuangan pemerintah. Akuntabilitas menuntut pemerintah untuk menjawab masyarakatnya untuk membenarkan peningkatan sumber daya publik dan tujuan yang mereka gunakan.

f. Kepastian Nilai

Pengelolaan BMN harus didukung dengan adanya ketepatan jumlah dan nilai barang dalam rangka penyusunan neraca pemerintah.

Selanjutnya dalam pasal 3 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2004 disebutkan bahwa ruang lingkup kegiatan dalam pengelolaan BMN meliputi kegiatan perencanaan dan penganggaran, pengadaan, penggunaan, pemanfaatan, pengamanan dan pemeliharaan, penilaian, pemindahtanganan, pemusnahan, penghapusan, penatausahaan, serta pembinaan, pengawasan dan pengendalian aset tetap.

Gambar 2.1
Ruang Lingkup Pengelolaan BMN



a. Perencanaan Kebutuhan dan Penganggaran

Perencanaan kebutuhan dan penganggaran adalah kegiatan merumuskan rincian kebutuhan BMN untuk menghubungkan pengadaan barang yang telah lalu dengan keadaan yang sedang berjalan sebagai dasar melakukan tindakan yang akan datang. Perencanaan kebutuhan BMN disusun dengan memperhatikan kebutuhan pelaksanaan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga serta ketersediaan BMN yang ada, dan berpedoman pada standar barang, standar kebutuhan dan standar harga.

Kegiatan dimulai dengan menghimpun usul rencana kebutuhan barang yang diajukan oleh Kuasa Pengguna Barang (KPB) yang berada di bawah lingkungan Pengguna Barang. Kemudian Pengguna Barang (Menteri/Pimpinan Lembaga) menyampaikan usul rencana kebutuhan BMN kepada Pengelola Barang (Menteri Keuangan). Selanjutnya Pengelola Barang bersama Pengguna Barang membahas usul tersebut dengan memperhatikan data barang pada pengguna barang dan/atau Pengelola Barang untuk ditetapkan sebagai Rencana Kebutuhan BMN (RKBMN).

b. Pengadaan

Pengadaan adalah kegiatan untuk memperoleh barang dan jasa oleh pemerintah yang prosesnya dimulai dari perencanaan kebutuhan sampai diselesaikannya seluruh kegiatan untuk memperoleh barang/jasa. Pengadaan barang atau jasa pemerintah lebih rinci diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 54 Tahun 2010. Pengadaan BMN harus dilaksanakan berdasarkan prinsip efisien, efektif, transparan dan terbuka, bersaing, adil dan akuntabel.

c. Penggunaan

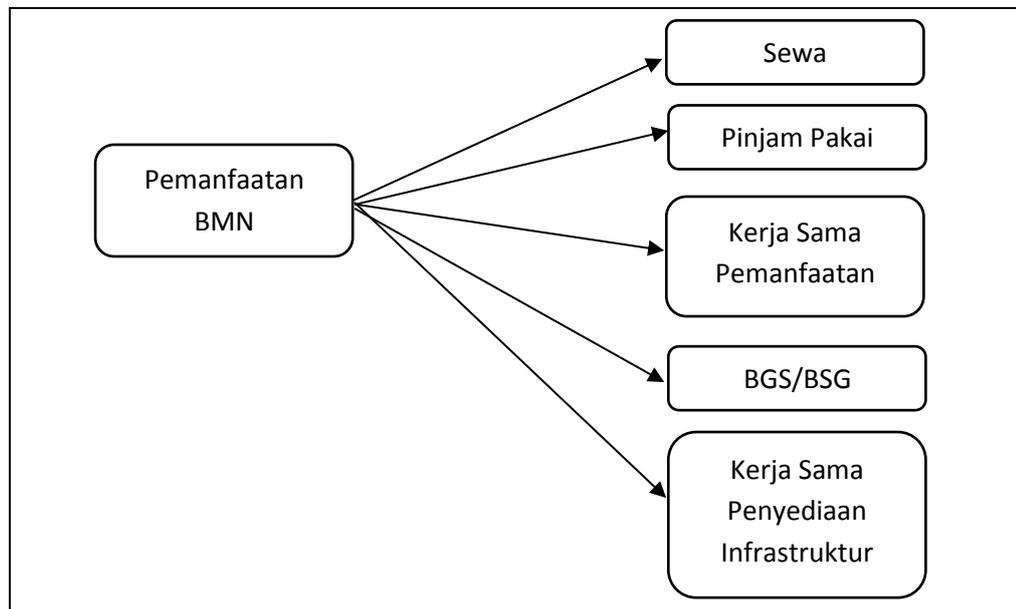
Penggunaan adalah kegiatan yang dilakukan oleh Pengguna Barang dalam mengelola dan menatausahakan BMN yang sesuai dengan tugas pokok dan fungsi instansi yang bersangkutan. Setiap penggunaan BMN harus ditetapkan status penggunaannya oleh Pengelola Barang (Kemenkeu), kecuali untuk BMN berupa persediaan, KDP, dan barang yang dari awal pengadaannya direncanakan untuk dihibahkan.

BMN dapat ditetapkan status penggunaannya untuk penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga, guna dioperasikan oleh Pihak Lain dalam rangka menjalankan pelayanan umum sesuai tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga yang bersangkutan. BMN dapat pula dialihkan status penggunaannya dari Pengguna Barang kepada Pengguna Barang Lainnya untuk penyelenggaraan tugas dan fungsi berdasarkan persetujuan Pengelola Barang.

d. Pemanfaatan

Pemanfaatan BMN adalah pendayagunaan BMN yang tidak dipergunakan sesuai dengan tupoksi Kementerian/Lembaga. Pemanfaatan BMN dilaksanakan berdasarkan pertimbangan teknis dengan memperhatikan kepentingan negara dan kepentingan umum. Bentuk pemanfaatan BMN berupa sewa, pinjam pakai, kerja sama pemanfaatan, dan bangun serah guna/bangun guna serah dengan tidak mengubah status kepemilikan.

Gambar 2.2
Bentuk Pemanfaatan BMN



Gambar 2.2 menunjukkan macam-macam bentuk pemanfaatan BMN. Secara lebih rinci, bentuk pemanfaatan BMN dapat dijelaskan sebagai berikut:

1) Sewa

Sewa adalah penyerahan hak penggunaan BMN kepada pihak ketiga oleh Pengelola Barang/Pengguna Barang (setelah mendapat izin dari Pengelola Barang) berdasarkan surat perjanjian. BMN dapat disewakan kepada pihak lain dengan jangka waktu sewa paling lama 5 (lima) tahun dan dapat diperpanjang lagi, dengan besaran tarif sewa yang telah ditetapkan oleh Pengelola Barang, hasil sewanya disetor ke kas negara dalam bentuk Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).

2) Pinjam Pakai

Pinjam pakai BMN adalah peminjaman BMN yang dilaksanakan berdasarkan surat perjanjian antara Pemerintah Pusat dengan Pemerintah Daerah atau antar Pemerintah Daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan. Jangka waktu pinjam pakai BMN paling lama 5 (lima) tahun dan dapat diperpanjang 1 (satu) kali.

Peminjaman BMN hanya dapat dilakukan dengan pertimbangan BMN tersebut dapat dimanfaatkan secara ekonomis oleh instansi pemerintah dan untuk kepentingan sosial maupun keagamaan.

3) Kerja Sama Pemanfaatan

Kerja Sama Pemanfaatan adalah pengayagunaan BMN oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu (maksimal 30 tahun dan dapat diperpanjang). KSP dilaksanakan dalam rangka mengoptimalkan daya guna dan hasil guna BMN dan/atau meningkatkan penerimaan negara bukan pajak (PNBP), serta mengamankan BMN (mencegah penggunaan BMN tanpa didasarkan pada ketentuan yang berlaku).

4) Bangun Serah Guna (BSG) atau Bangun Guna Serah (BGS)

Bangun Serah Guna (BSG) adalah pemanfaatan tanah milik pemerintah pusat oleh pihak lain dengan mendirikan bangunan berikut fasilitasnya, dan setelah selesai pembangunannya diserahkan kepada Pengelola Barang untuk kemudian digunakan oleh pihak lain tersebut selama jangka waktu tertentu. Bangun Guna Serah (BGS) adalah pemanfaatan tanah milik pemerintah pusat oleh pihak lain dengan mendirikan bangunan berikut fasilitasnya, kemudian digunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu, setelah habis jangka waktu kontrak, tanah beserta bangunan berikut fasilitasnya diserahkan kembali kepada Pengelola Barang.

BSG/BGS dilaksanakan dengan pertimbangan:

- a) Pengguna Barang memerlukan bangunan dan fasilitas bagi penyelenggaraan pemerintahan negara untuk kepentingan pelayanan umum dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi;
- b) Tidak tersedia atau tidak cukup tersedia dana dalam APBN untuk penyediaan bangunan dan fasilitas tersebut.

5) Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur

Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur atas BMN dilakukan antara Pemerintah dan Badan Usaha. Badan Usaha dimaksud adalah badan usaha yang berbentuk Perseroan Terbatas (PT), Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), dan/atau Koperasi. Jangka waktu Kerja Sama

Penyediaan Infrastruktur paling lama 50 (lima puluh) tahun dan dapat diperpanjang.

e. Pengamanan dan Pemeliharaan

Pengamanan dan pemeliharaan adalah kegiatan yang dilakukan untuk mengamankan dan memelihara BMN. Setiap Pengelola Barang, Pengguna Barang dan/atau Kuasa Pengguna Barang wajib melakukan pengamanan BMN yang berada dalam penguasaannya. Pengamanan BMN meliputi pengamanan administrasi, pengamanan fisik, dan pengamanan hukum. Salah satu bentuk pengamanan yaitu melengkapi BMN dengan bukti kepemilikan.

Pengguna Barang atau Kuasa Pengguna Barang juga harus bertanggung jawab atas pemeliharaan BMN yang berada di bawah penguasaannya dan membuat daftar hasil pemeliharaan barang yang ada dalam kewenangannya serta melaporkannya kepada unit yang lebih tinggi.

f. Penilaian

Penilaian adalah suatu proses kegiatan penelitian yang selektif didasarkan pada data/fakta yang objektif dan relevan dengan menggunakan metode/teknik tertentu untuk memperoleh nilai barang BMN. Penilaian BMN dilakukan dalam rangka penyusunan Neraca, pemanfaatan atau pemindahtanganan, kecuali dalam hal untuk pemanfaatan dalam bentuk pinjam pakai atau pemindahtanganan dalam bentuk hibah. Penetapan nilai BMN dilakukan dengan berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Dalam kondisi tertentu, Pengelola Barang dapat melakukan penilaian kembali atas nilai BMN yang telah ditetapkan dalam Neraca. Keputusan mengenai penilaian kembali atas nilai BMN dilaksanakan berdasarkan ketentuan Pemerintah yang berlaku secara nasional.

g. Pemindahtanganan

Pemindahtanganan adalah pengalihan kepemilikan BMN. BMN yang tidak diperlukan bagi penyelenggaraan tugas pemerintahan negara dapat

dipindahtangankan. Pemindahtanganan BMN dilakukan dengan cara penjualan, tukar menukar, hibah, atau penyertaan modal pemerintah.

h. Pemusnahan

Pemusnahan adalah tindakan memusnahkan fisik dan/atau kegunaan BMN. Pemusnahan BMN dilakukan dalam hal BMN tidak dapat digunakan, tidak dapat dimanfaatkan, dan/atau tidak dapat dipindahtangankan, atau terdapat alasan lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemusnahan dilakukan dengan cara dibakar, dihancurkan, ditimbun, ditenggelamkan atau cara lain sesuai dengan peraturan.

i. Penghapusan

Penghapusan adalah tindakan menghapus BMN dari daftar barang dengan menerbitkan keputusan dari pejabat yang berwenang untuk membebaskan Pengelola Barang, Pengguna Barang, dan/atau Kuasa Pengguna Barang dari tanggung jawab administrasi dan fisik atas barang yang berada dalam penguasaannya. Penghapusan BMN meliputi penghapusan dari Daftar Barang Pengguna dan/atau Daftar Barang Kuasa Pengguna, serta penghapusan dari Daftar BMN.

j. Penatausahaan

Penatausahaan BMN adalah rangkaian kegiatan yang meliputi pembukuan, inventarisasi dan pelaporan BMN sesuai dengan ketentuan Perundang-undangan. Pengelola Barang harus melakukan pendaftaran dan pencatatan BMN, melakukan inventarisasi BMN paling sedikit 1 (satu) kali dalam 5 (lima) tahun, serta menyusun Laporan Barang Kuasa Pengguna Semesteran dan Tahunan. Ketentuan lebih lanjut mengenai penatausahaan BMN terdapat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016.

k. Pembinaan, Pengawasan, dan Pengendalian

Menteri Keuangan melakukan pembinaan pengelolaan BMN dan menetapkan kebijakan pengelolaan BMN, baik kebijakan umum maupun kebijakan teknis.

Pengguna dan Pengelola Barang melakukan pengawasan dan pengendalian BMN melalui pemantauan dan penertiban, serta investigasi.

2.2.2.7. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan BMN

Dalam rangka memberikan pedoman bagi Pengguna Barang dan Kuasa Pengguna Barang dalam pelaksanaan penatausahaan BMN, Menteri Keuangan selaku Pengelola Barang menerbitkan Peraturan Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan BMN. Peraturan Menteri ini dibuat dengan tujuan untuk mendorong terwujudnya tertib administrasi BMN yang efektif, efisien, optimal, dan akuntabel. Ruang lingkup dalam kegiatan penatausahaan BMN meliputi:

a. Pembukuan

Pembukuan adalah kegiatan pendaftaran dan pencatatan BMN ke dalam Daftar Barang yang ada pada Pengguna Barang/Kuasa Pengguna Barang dan Pengelola Barang menurut penggolongan dan kodifikasi barang. Tujuan dilaksanakannya pembukuan adalah supaya data BMN dapat tersaji dengan baik, sehingga tertib administrasi Barang Milik Negara yang efektif, efisien, dan optimal dapat terwujud.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 disebutkan bahwa pelaksanaan pembukuan meliputi: pencatatan barang, mutasi barang, hasil inventarisasi ke dalam Buku Barang dan Kartu Identitas Barang, yang dilanjutkan dengan menyusun daftar barang, mencatat perubahan atas perpindahan dan perubahan kondisi barang, melakukan penghapusan atas barang rusak berat dan barang hilang, serta melakukan reklasifikasi untuk setiap barang hilang yang ditemukan kembali.

b. Inventarisasi

Pengertian inventarisasi adalah kegiatan untuk melakukan pendataan, pencatatan, dan pelaporan hasil pendataan BMN. Kegiatan inventarisasi dimaksudkan untuk memperoleh informasi yang akurat, lengkap, dan mutakhir mengenai kekayaan Negara yang dimiliki dan dikuasai oleh pemerintah/negara. Di samping itu, inventarisasi dilakukan untuk mengetahui jumlah dan nilai serta kondisi BMN yang sebenarnya, baik yang berada dalam penguasaan Pengguna

Barang/Kuasa Pengguna Barang maupun yang berada dalam pengelolaan Pengelola. Tujuan inventarisasi adalah tersedianya data semua Barang Milik Negara secara baik dalam upaya mewujudkan tertib administrasi dan tertib fisik, serta mempermudah pelaksanaan pengelolaan Barang Milik Negara.

Pelaksanaan inventarisasi meliputi: pemberian nomor dan nama ruangan pada denah lokasi, pelaksanaan sensus barang sekurang-kurang sekali dalam lima tahun, mencatat hasil inventarisasi ke dalam Kertas Kerja Inventarisasi, mengelompokkan dan memberi kode barang sesuai penggolongan dan kodifikasi barang, menyusun Berita Acara Hasil Inventarisasi (BAHI), menyampaikan laporan hasil inventarisasi, serta memperbaharui hasil inventarisasi.

Dari kegiatan inventarisasi disusun buku inventaris yang menunjukkan semua kekayaan Negara yang bersifat kebendaan, baik yang bergerak maupun yang tidak bergerak. Buku inventaris tersebut memuat data meliputi lokasi, jenis/merk tipe, jumlah, ukuran, harga, tahun pembelian, asal barang, keadaan barang dan sebagainya.

c. Pelaporan

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 menyebutkan bahwa pelaporan adalah serangkaian kegiatan penyusunan dan penyampaian data dan informasi yang dilakukan oleh unit akuntansi yang melakukan penatausahaan Barang Milik Negara pada Pengguna Barang dan Pengelola Barang. Pelaporan dilakukan dalam rangka memberikan kepastian catatan atas setiap barang yang dibeli atau berubah keadaan karena terjadi mutasi maupun karena adanya pemusnahan. Kegiatan pelaporan dimaksudkan untuk menjamin keakuratan semua data dan informasi mengenai Barang Milik Negara yang disajikan dan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan setiap semester dan tahun, yang berguna untuk mendukung pelaksanaan pengambilan keputusan dalam rangka pengelolaan Barang Milik Negara dan sebagai bahan penyusunan neraca pemerintah.

Pelaksanaan pelaporan meliputi: penyampaian Daftar Barang Kuasa Pengguna kepada Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Wilayah dan Eselon I, menyusun dan menyampaikan Daftar Barang Rusak Berat dan Daftar Barang Hilang, menyampaikan mutasi Barang Milik Negara pada Daftar Barang Kuasa Pengguna,

menyampaikan laporan hasil inventarisasi, laporan barang Kuasa Pengguna, dan laporan kondisi barang secara periodik.

2.2.3. Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK)

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Menurut Gay dan Simnett (2013), *Auditing* didefinisikan sebagai “*a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result to interested users.*” Sedangkan Arens, Elder, dan Beasley (2012) mengartikan *auditing* sebagai pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan.

BPK adalah satu-satunya lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pengelola keuangan negara. BPK wajib memeriksa bagaimana pemerintah dan lembaga negara lainnya mengelola keuangan yang dipercayakan kepada mereka. Selain melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan, pemeriksaan BPK juga mencakup pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pemeriksaan dilakukan dalam rangka untuk mendorong tata kelola keuangan negara yang baik melalui perolehan keyakinan bahwa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan/atau prinsip-prinsip tata kelola yang baik. Untuk itu, BPK harus berposisi sebagai lembaga pemeriksa yang bebas, mandiri, dan profesional, sesuai dengan UU No. 15 Tahun 2006. Hal ini sangat diperlukan dalam rangka upaya menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme.

Pelaksanaan pemeriksaan laporan keuangan oleh BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007. Dalam pelaksanaannya, pemeriksa diharuskan membuat suatu laporan pemeriksaan yang menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAP) atau prinsip akuntansi yang berlaku umum secara komprehensif (SAP Pernyataan Nomor 03), yang dinyatakan dalam opini audit.

2.2.3.1. Opini Audit

Dalam menjalankan tugas dan fungsinya BPK berhak menyatakan opini sebagai kesimpulan pemeriksaan keuangan yang telah dilaksanakan atas laporan keuangan. Opini audit adalah pernyataan auditor terhadap kewajaran laporan keuangan dari entitas yang telah diaudit. Kewajaran ini menyangkut materialitas, posisi keuangan dan arus kas. Opini audit merupakan opini yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian sebuah laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16 ayat (1) tentang Badan Pemeriksa Keuangan opini didefinisikan sebagai pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan.

Selanjutnya dalam pasal 16 ayat (1) dijelaskan bahwa BPK memberikan empat jenis pemberian opini, yaitu:

1) Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*)

Opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

2) Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*)

Opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi

keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Opini WDP biasanya diberikan kepada entitas karena adanya pembatasan ruang lingkup dimana entitas telah memiliki kebijakan pencatatan, penyajian dan pengungkapan yang telah sesuai dengan SAP tetapi belum dapat dilaksanakan secara memadai, serta adanya penyimpangan standar akuntansi.

3) Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*)

Opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

4) Tidak Menyatakan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*)

Pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Dalam memberikan opini, pemeriksa memiliki dasar yang dikelompokkan dalam kriteria-kriteria sebagai berikut:

- a. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan;
- b. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*);
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan
- d. Efektivitas sistem pengendalian internal.

Karena itu, selain memeriksa kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku, BPK juga melakukan pemeriksaan terhadap sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Hal itu dilakukan untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas kewajaran laporan keuangan suatu entitas pemeriksaan.

Dalam penelitian Setyaningrum (2015), dia menyatakan bahwa salah satu yang mendasari tingkatan pemberian opini audit atas hasil pemeriksaan oleh Badan

Pemeriksa Keuangan adalah adanya temuan signifikan terkait keempat kriteria tersebut di atas.

2.2.3.2. Pengungkapan Laporan Keuangan

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah terdiri dari Laporan Pelaksanaan Anggaran, Laporan Finansial dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan Pelaksanaan Anggaran terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL). Laporan Finansial terdiri dari Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK) dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

Selanjutnya dalam Pernyataan 04 dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) merupakan laporan yang merinci atau menjelaskan lebih lanjut atas pos-pos laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial dan merupakan laporan yang tidak terpisahkan dari Laporan Keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) sebagai salah satu komponen utama yang tidak terpisahkan dalam laporan keuangan bertujuan untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah bagi pengguna. Selain itu, CaLK dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. Laporan keuangan mungkin mengandung informasi yang dapat mempunyai potensi kesalahpahaman di antara pembacanya. Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahpahaman atas penyajian laporan keuangan maka harus dibuat CaLK yang berisi informasi yang memudahkan pengguna dalam memahami laporan keuangan.

Menurut Arifin dan Fitriyani (2014), informasi yang diungkapkan dalam laporan entitas dikelompokkan menjadi dua jenis, yaitu:

- a. Pengungkapan wajib, merupakan pengungkapan informasi yang diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Konten terdiri dari pengenalan organisasi, informasi keuangan dasar, informasi struktur organisasi, transaksi yang signifikan, dan penjelasan item-item penting. Pada pemerintahan, pengungkapan wajib laporan keuangan harus sesuai dengan SAP.

- b. Pengungkapan sukarela, merupakan pengungkapan informasi yang dilakukan secara sukarela tanpa diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Konten terdiri dari strategi organisasi, rencana penelitian dan pengembangan, prediksi informasi, analisis proyek investasi, analisis informasi keuangan, pembelian dan informasi *merger*.

Menurut Evans dalam Suwardjono (2005) pengungkapan diklasifikasikan menjadi 3 tingkat, yaitu:

- a. Pengungkapan memadai (*adequate disclosure*) merupakan tingkat minimum yang harus dipenuhi agar *statement* keuangan secara keseluruhan tidak menyesatkan untuk kepentingan pengambilan keputusan yang terarah.
- b. Pengungkapan wajar (*fair or ethical disclosure*) merupakan tingkat yang harus dicapai agar semua pihak mendapat perlakuan atau pelayanan informasi yang sama.
- c. Tingkat penuh (*full disclosure*) menuntut penyajian secara penuh semua informasi yang berpaut dengan pengambilan keputusan.

Pengungkapan yang menjadi dasar dalam penelitian ini adalah pengungkapan wajib yang secara rinci tertuang dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan. Adapun pengungkapan wajib yang berkaitan dengan aset tetap yaitu sebagai berikut:

- 1) Pernyataan Standar Akuntansi Nomor 07 Akuntansi Aset Tetap:
 - a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat
 - b. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode (penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, mutasi aset tetap lainnya);
 - c. Informasi penyusutan (nilai penyusutan, metode penyusutan, masa manfaat atau tarif penyusutan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode);
 - d. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
 - e. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
 - f. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi;

- g. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap;
- h. Tanggal efektif penilaian kembali;
- i. Jika ada, nama penilai independen;
- j. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya;
- k. Nilai tercatat setiap aset tetap; dan
- l. Aset bersejarah.

2) Pernyataan Standar Akuntansi Nomor 08 Kontruksi Dalam Pengerjaan

- a. Rincian kontrak kontruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
- b. Nilai kontrak kontruksi dan sumber pembiayaan;
- c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan;
- d. Uang muka kerja yang diberikan; dan
- e. Retensi.

Dalam kaitannya dengan aset, nilai total aset sering digunakan untuk melihat pengaruh tingkat pengungkapan laporan keuangan sebagai ukuran organisasi. Ukuran organisasi yang besar menandakan memiliki sumber daya yang besar yang dapat digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Hal ini sejalan dengan penelitian Rahmasari (2017) yang menyatakan bahwa total aset berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan pada laporan keuangan. Semakin besar ukuran pemerintahan (Kementerian/Lembaga) maka semakin banyak pengungkapan informasi pengelolaan anggaran dalam laporan keuangan.

2.2.3.3.Sistem Pengendalian Intern

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 sistem pengendalian intern (SPI) adalah proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Aren *et al.* (2008) menyatakan bahwa pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Sementara menurut D'aquila dan Jill (1998) tujuan utama internal kontrol adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai kualitas pelaporan keuangan.

Dalam penelitian Purnomo, Lestari, Mahsina (2017) dikatakan bahwa unsur pokok pengendalian intern, yaitu:

- a. Struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas;
- b. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap kekayaan, utang, pendapatan dan biaya;
- c. Praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap organisasi; serta
- d. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya.

Mahaputra dan Putra (2014) menyatakan bahwa SPI memiliki fungsi untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektifitas dan efisiensi dalam proses akuntansi terutama dalam menciptakan keandalan laporan keuangan. Keandalan laporan keuangan juga ditentukan dengan melakukan pengungkapan yang sebaik-baiknya yang tujuan akhirnya adalah meningkatkan kualitas laporan keuangan.

Dalam SPKN, istilah yang dipakai dalam pemeriksaan SPI adalah pengujian SPI, yaitu kegiatan pengujian terhadap sistem pengendalian intern yang meliputi pengujian terhadap efektivitas desain dan implementasi sistem pengendalian intern. Pengujian SPI ini merupakan kelanjutan dari kegiatan pemahaman atas SPI yang dilakukan oleh auditor pada tahap perencanaan pemeriksaan. Pemahaman SPI dalam perencanaan pemeriksaan dimaksudkan untuk mengkaji pengendalian intern yang diterapkan oleh entitas dalam menjalankan kegiatannya secara efektif dan efisien serta mengkaji kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan (*misstatement and fraud*).

Dalam melaporkan kelemahan pengendalian internal atas pelaporan keuangan, BPK harus dapat mengidentifikasi “kondisi yang dapat dilaporkan” yang secara sendiri-sendiri maupun kumulatif yang merupakan kelemahan yang material.

Pemeriksa harus menempatkan identifikasi tersebut menjadi suatu temuan dalam perspektif yang wajar (Peraturan BPK RI Nomor 01 Tahun 2007). Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi kondisi tersebut, hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan. Sejalan dengan definisi wajar menurut standar pemeriksaan tersebut, auditor BPK diharuskan menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan pengendalian internal atau tidak, serta apakah temuan tersebut dirasa cukup material untuk dilaporkan atau tidak.

Beberapa contoh “kondisi yang dapat dilaporkan” tersebut seperti yang dirumuskan dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) antara lain:

- 1) Tidak ada pemisahan tugas yang memadai sesuai dengan tujuan pengendalian yang layak;
- 2) Tidak ada revidi dan persetujuan yang memadai untuk transaksi pencatatan akuntansi atau output dari suatu sistem;
- 3) Tidak memadainya berbagai persyaratan untuk pengamanan aktiva;
- 4) Bukti kelalaian yang mengakibatkan kerugian, kerusakan, atau penggelapan aktiva;
- 5) Bukti bahwa suatu sistem gagal menghasilkan output yang lengkap dan cermat sesuai dengan tujuan pengendalian yang ditentukan oleh entitas yang diperiksa, karena kesalahan penerapan prosedur pengendalian;
- 6) Bukti adanya kesengajaan mengabaikan pengendalian internal oleh orang-orang yang mempunyai wewenang, sehingga menyebabkan kegagalan tujuan menyeluruh sistem tersebut;
- 7) Bukti kegagalan untuk menjalankan tugas yang menjadi bagian dari pengendalian internal, seperti tidak dibuatnya rekonsiliasi atau pembuatan rekonsiliasi tidak tepat waktu;
- 8) Kelemahan dalam lingkungan pengendalian, seperti tidak adanya tingkat kesadaran yang memadai tentang pengendalian dalam organisasi tersebut;
- 9) Kelemahan yang signifikan dalam desain atau pelaksanaan pengendalian internal yang dapat mengakibatkan pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas laporan keuangan;

- 10) Kegagalan untuk melakukan tindak lanjut dan membentuk sistem informasi tindak lanjut untuk secara sistematis dan tepat waktu memperbaiki kekurangan-kekurangan dalam pengendalian internal yang sebelumnya telah diketahui.

Kondisi-kondisi tersebut mempengaruhi jumlah temuan audit atas kasus kelemahan SPI yang berakibat pada level efektivitas SPI. Hal ini yang kemudian dijadikan dasar dalam penentuan pemberian opini. Sejalan dengan penelitian Sougi, Rahayu, dan Machpuddin (2018) yang menyatakan lemahnya pengendalian internal merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi munculnya temuan pemeriksaan.

Munawar *et al.* (2016) menambahkan bahwa temuan audit atas SPI adalah hasil audit yang menjelaskan semua hal yang berkaitan dengan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan.

Selanjutnya dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) BPK dijelaskan bahwa temuan audit berupa kelemahan atas SPI dikelompokkan dalam tiga kategori, yaitu:

- a. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan;
- b. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; serta
- c. Kelemahan struktur pengendalian intern.

2.2.3.4. Kepatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Fatimah *et al.* (2014) menyatakan bahwa selain sistem pengendalian intern, auditor juga mempertimbangkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam melakukan pemeriksaannya. Auditor/pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Sipahutar dan Khairani (2013) menyatakan bahwa tingkat kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan maupun kesesuaian penyajian laporan keuangan entitas mempengaruhi pemberian opini oleh auditor. Temuan audit kepatuhan terhadap perundang-undangan merupakan penyimpangan, pelanggaran

atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan. Handayani (2010), Martani dan Annisa (2012) menemukan bahwa tingkat penyimpangan berhubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa jika terdapat tingkat penyimpangan yang tinggi pemerintah cenderung untuk menutupinya yang mengakibatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya rendah.

Berdasarkan IHPS BPK, temuan audit penyimpangan kepatuhan terhadap perundang-undangan dapat berupa ketidakpatuhan entitas terhadap ketentuan perundang-undangan sehingga mengakibatkan: kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah/perusahaan, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. Ketidakpatuhan yang bersifat material dan mempengaruhi kewajaran laporan keuangan menjadi salah satu kriteria dalam penentuan opini.

2.2.4. Kualitas Laporan Keuangan

Martani (2012) menyebutkan laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban atas kegiatan operasional suatu badan usaha, dalam hal ini kegiatan yang berhubungan dengan keuangan kepada pemilik usaha atau kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Sedangkan laporan keuangan sektor publik menurut Bastian (2010) merupakan representasi terstruktur posisi keuangan akibat transaksi yang dilakukan. Tujuan pelaporan keuangan umum sektor publik adalah menyediakan informasi untuk keperluan pengambilan keputusan dan mendemonstrasikan akuntabilitas organisasi.

Zulfiati dan Fadhillah (2019) mengatakan bahwa laporan keuangan yang berkualitas sangat dibutuhkan perusahaan. Penelitian Copeland dan Galai (1983) menemukan bahwa ketika kualitas laporan keuangan meningkat, maka akan mengurangi asimetri informasi. Dengan kata lain, informasi akuntansi yang ada dalam laporan keuangan yang berkualitas akan berpengaruh negatif terhadap asimetri informasi.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 untuk mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas, laporan keuangan harus memenuhi

karakteristik kualitatif. Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Terdapat empat karakteristik yang merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, yaitu:

a. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan adalah informasi yang memenuhi karakteristik berikut:

- 1) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*). Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.
- 2) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*). Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
- 3) Tepat waktu. Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
- 4) Lengkap. Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

b. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat

diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyedapkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik:

- 1) Penyajian jujur. Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- 2) Dapat diverifikasi (*verifiability*). Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
- 3) Netralitas. Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

c. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

d. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

2.3.Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

Gambar 2.3
Kerangka Konseptual Penelitian

