



Muhammad Hammam

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia,
Jalan Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat
muhammad.hammam@bpk.go.id



THE JOURNEY OF FIXED ASSET ACCOUNTING IN THE LOCAL GOVERNMENT OF INDONESIA AND CAPITAL CHARGING AS IMPROVEMENT DIRECTION

PERJALANAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA DAN CAPITAL CHARGING SEBAGAI WACANA PENGEMBANGANNYA

ABSTRACT/ABSTRAK

Fixed asset accounting journey in Indonesia, especially in the local government has through many developments. Started with Local Financial Administration Manual and now implementing the accrual base accounting system. Each of the accounting methods done by Local Government has positive and negative sides; for example, the more advance the accounting system, the more accurate fixed asset being reported, but more complicated the approaches. This essay will discuss that journey along with the positive and negative sides. Moreover, the development of public sector accounting in fixed asset in the international world has acknowledged the system called 'capital charging'. This system is envisioned to solve the lack of asset management in the public sector, which saw the assets as free goods. The explanation about this system will be presented as a discourse for the improvement of fixed asset accounting in Indonesia.

Perjalanan akuntansi aset tetap di Indonesia, khususnya pada pemerintah daerah telah mengalami banyak perkembangan. Mulai dari Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) hingga kini diterapkan akuntansi berbasis akrual. Masing-masing dari pendekatan yang telah dilakukan oleh Pemerintah Daerah memiliki sisi positif dan negatif, diantaranya semakin maju akuntansi semakin akurat penggambaran aset tetap namun semakin rumit pelaksanaannya. Tulisan ini akan membahas perjalanan tersebut beserta sisi positif dan negatifnya. Selanjutnya, perkembangan akuntansi aset tetap sektor publik pada dunia internasional telah mengenal *capital charging* yang diharapkan dapat menutup kekurangan manajemen aset tetap pada sektor publik, yaitu memandangnya sebagai barang gratis. Penjelasan mengenai *capital charging* akan disajikan sebagai salah satu pembuka wacana untuk perkembangan akuntansi aset tetap di Indonesia.

KEYWORDS:

accounting; fixed assets; capital charging.

KATA KUNCI:

Akuntansi; Aset Tetap; capital charging.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Maret 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

PENDAHULUAN

Istilah akuntansi tidak dapat dipisahkan dengan pengelolaan keuangan baik dalam lingkup perusahaan maupun negara. Sehubungan dengan lingkup dan tujuan penggunaannya maka selanjutnya dikenal pemisahan antara akuntansi pemerintah atau sektor publik dan akuntansi swasta atau akuntansi sektor privat. Akuntansi sektor publik lebih kompleks dan melibatkan stakeholder yang luas dan beragam. Namun baik pada sektor publik maupun privat, akuntansi dipandang sebagai salah satu alat untuk menunjukkan akuntabilitas.

Akuntansi pemerintah di Indonesia telah berkembang pesat selama satu setengah dekade terakhir. Dengan diundangkannya tiga paket undang-undang pengelolaan keuangan negara, akuntansi menjadi salah satu alat untuk menjaga akuntabilitas pemerintah. Selain itu undang-undang otonomi daerah juga menuntut perkembangan akuntansi aset tetap untuk lebih rinci.

Aset tetap sebagai salah satu harta negara dengan nilai yang signifikan tidak luput dari perkembangan akuntansi. Perkembangan akuntansi ini dapat dipisahkan menjadi dua kelompok besar, yaitu perkembangan akuntansi pada pemerintah pusat dan perkembangan akuntansi pada pemerintah daerah. Sedangkan di luar negeri, akuntansi aset tetap juga berkembang dengan pesat. Salah satunya adalah kebijakan *capital charging* dalam pengelolaan aset tetap.

Pemerintah daerah dengan adanya desentralisasi menjadi memiliki peran yang besar dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dan akuntansi menjadi bagian penting untuk menjaga akuntabilitas dalam pemberian pelayanan tersebut (Simanjuntak, 2005). Sehubungan dengan hal tersebut, penulis tertarik untuk melihat bagaimana akuntansi aset tetap berkembang di Indonesia, khususnya pada pemerintah daerah. Apa saja pendekatan yang telah diterapkan oleh

Pemerintah Daerah di Indonesia dalam melakukan pencatatan aset tetap? Apa yang dimaksud dengan *capital charging* dan bagaimana pendekatan tersebut berbeda dengan akuntansi aset tetap di Indonesia?

Pembahasan terkait perkembangan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah diharapkan dapat memberikan gambaran sisi positif dan negatif dari masing-masing pendekatan tersebut. Namun, pembahasan ini akan lebih berfokus pada penyusutan aset tetap terutama kaitannya dengan penerapan basis akrual, tanpa membahas kebutuhan informasi penyusutan bagi penyediaan aset tetap yang layak bagi pelayanan publik. Sementara pembahasan terkait *capital charging* diharapkan dapat menjadi wacana bagaimana pemberlakuan basis akrual dalam akuntansi aset tetap yang masih memiliki kelemahan dalam penerapannya di sektor publik. Selain itu, untuk menunjukkan salah satu opsi yang dapat dijadikan acuan untuk mengembangkan akuntansi aset tetap di Indonesia.

Penelitian ini adalah penelitian deskriptif, menggunakan pendekatan utama studi pustaka dan metode kuantitatif sederhana untuk melihat tren dari permasalahan terkait aset tetap. Sumber data yang digunakan adalah peraturan, artikel dan tulisan yang terkait dengan akuntansi aset tetap di pemerintah daerah di Indonesia. Laporan dan peraturan yang dikeluarkan lembaga pemerintah digunakan sebagai sumber informasi untuk melakukan pembahasan (Bryman, 2015). Data sekunder juga digunakan untuk menunjukkan perkembangan dari pelaksanaan akuntansi aset tetap, yaitu laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Data-data tersebut kemudian disintesis dengan melihat hubungan antar peraturan dan dengan hasil penelitian sebelumnya.

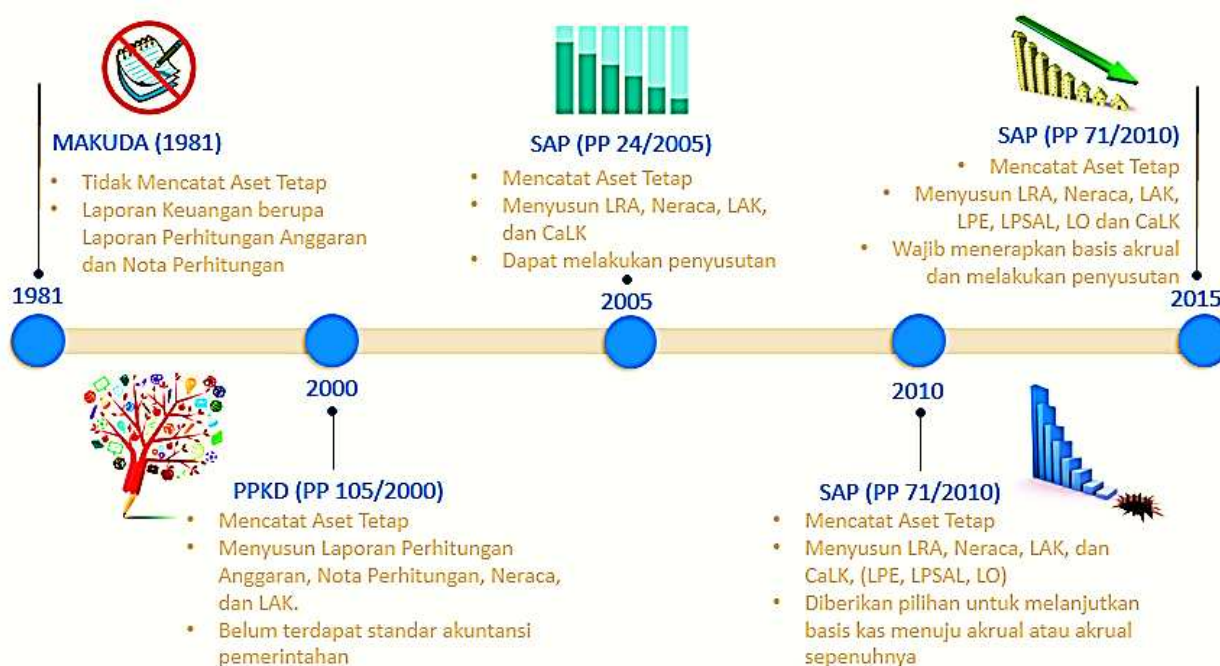
HASIL DAN PEMBAHASAN

Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah

Pemberlakuan akuntansi dengan basis akrual yang mulai diimplementasikan pada seluruh level pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun daerah, menjadikan pencatatan aset tetap wajib dilakukan. Bukan sekedar pencatatan aset tetap, penyusutan juga wajib dilakukan. Hal ini agak berbeda dengan pendekatan akuntansi sebelumnya yang menerapkan basis kas menuju akrual. Pada basis kas menuju akrual, pencatatan aset tetap wajib dilakukan, namun tidak demikian halnya dengan penyusutan. Penyusutan boleh dilakukan, namun tidak wajib. Perbedaan signifikan dapat kita temui jika kita kembali ke zaman sebelum basis kas menuju akrual digunakan. Pada saat pencatatan yang dilakukan hanya berfokus pada penerimaan dan belanja, atau biasa dikenal dengan akuntansi basis kas, pencatatan aset tetap tidak wajib dilakukan.

Jika melihat dari sistem akuntansi yang digunakan, terlihat awal perjalanan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah bermula dengan sistem akuntansi yang dikenal dengan nama Manual Administrasi Keuangan Daerah (Makuda). Makuda mulai diterapkan sejak tahun 1981. Makuda diterapkan dengan menggunakan basis kas dengan laporan keuangan yang dihasilkan berupa Laporan Perhitungan Anggaran dan Nota Perhitungan (Bastari, 2004). Tidak adanya laporan Neraca pada sistem yang merujuk ke ICW Staatsblad 1928 ini menunjukkan bahwa pelaporan aset tetap belum menjadi fokus dari Makuda. Perkembangan sistem akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah disajikan pada gambar 1.

Sistem akuntansi berikutnya muncul sebagai tuntutan dari berlakunya otonomi daerah, dan tuntutan untuk membuat laporan keuangan yang di dalamnya termasuk neraca. Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah menjadi titik awal munculnya kewajiban Pemerintah Daerah untuk menyusun neraca.



Gambar 1. Gambaran Perkembangan Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Sumber: rangkuman penulis

Dengan tidak adanya standar akuntansi pemerintahan, Pemerintah mencoba menjembatani kewajiban pelaporan keuangan ini dengan memunculkan beberapa pedoman. Pedoman tersebut antara lain Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) hasil rumusan tim pokja yang dibentuk dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 355/KMK.07/2002 dan pedoman yang ditetapkan Menteri Dalam Negeri dengan Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (Bastari, 2004). Pedoman tersebut menjadi acuan pemerintah daerah dalam mencatat aset tetapnya untuk kemudian dilaporkan dalam Neraca Daerah.

Dengan dimulainya pencatatan aset ini, beban pengadaan aset tetap mulai dilakukan kapitalisasi. Dalam Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 menyebutkan secara umum bahwa seluruh barang yang pengadaannya dilakukan dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), wajib dibukukan dalam rekening aset daerah yang relevan. Lebih lanjut disebutkan bahwa penghitungan nilai buku, depresiasi dan kapitalisasi atas aset daerah dilakukan oleh satuan kerja yang melaksanakan fungsi akuntansi. Belanja apa saja yang dilakukan kapitalisasi tidak dijelaskan secara mendetail dalam peraturan ini. Sedangkan, depresiasi yang dilakukan menggunakan metode garis lurus.

Salah satu hal yang menarik dari Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 adalah munculnya istilah dana depresiasi. Peraturan tersebut menjelaskan “Dana Depresiasi adalah dana yang disisihkan untuk penggantian aset pada akhir masa umur ekonomisnya” (Mendagri, 2002, p 3). Selain itu, dijelaskan juga bahwa

dana depresiasi dibentuk dari depresiasi atas aktiva tetap. Penjelasan ini rancu karena depresiasi aktiva tetap bukanlah sesuatu yang dapat digunakan untuk membentuk pendanaan. Depresiasi adalah alokasi secara sistematis dan rasional untuk membagi beban pembelian aset tetap sesuai masa manfaatnya (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2007). Kerancuan ini coba dijelaskan oleh Nazier (2005) yang menyebutkan bahwa dana depresiasi diisi dengan dana yang bersumber dari kontribusi tahunan penerimaan APBD. Meskipun demikian, tidak terdapat bukti yang menunjukkan ada pemerintah daerah yang membentuk dana depresiasi sampai ketentuan tentang dana depresiasi ini dianggap tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang disahkan Tahun 2005.

Pengesahan standar akuntansi pemerintahan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 menjadi awal dari babak baru akuntansi di Indonesia. Dalam standar akuntansi ini tidak lagi ada pembentukan dana depresiasi dan dijelaskan bahwa “depresiasi digunakan untuk mengakui penurunan nilai aset sehubungan dengan adanya pemakaian, keausan, atau kerusakan” (Nazier, 2005, p4). Dalam standar akuntansi pemerintahan, aset tetap diatur dalam Pernyataan Standar Nomor 07 dimana salah satu hal yang diatur adalah terkait penyusutan. Penyusutan dapat dilakukan kecuali terhadap aset tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Kata ‘dapat’ menjadi penekanan dalam standar ini yang diinterpretasikan sebagai kebolehan bukan kewajiban. Meskipun demikian, KSAP (2007) mendetailkan lebih lanjut akuntansi penyusutan dengan menerbitkan buletin teknis. Dalam standar akuntansi pemerintahan, istilah yang digunakan adalah ‘penyusutan’. Hal ini berbeda dengan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 yang menggunakan istilah ‘depresiasi’. Dalam tulisan ini, kedua istilah tersebut digunakan sesuai peraturan yang sedang dibahas dan dapat saling menggantikan.

Standar Akuntansi Pemerintahan mendefinisikan aset tetap dengan lebih jelas, yakni aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan yang penggunaannya dapat dilakukan oleh pemerintah atau dapat juga dimanfaatkan untuk kepentingan masyarakat umum. Dengan definisi ini kapitalisasi aset tetap menjadi lebih jelas. Belanja yang peruntukannya untuk menjadi aset tetap dikategorikan dalam belanja modal. Biaya-biaya apa saja yang dapat dikapitalisasikan juga dijelaskan dengan lebih detail, antara lain harga beli atau konstruksi, biaya persiapan tempat, dan biaya pemasangan.

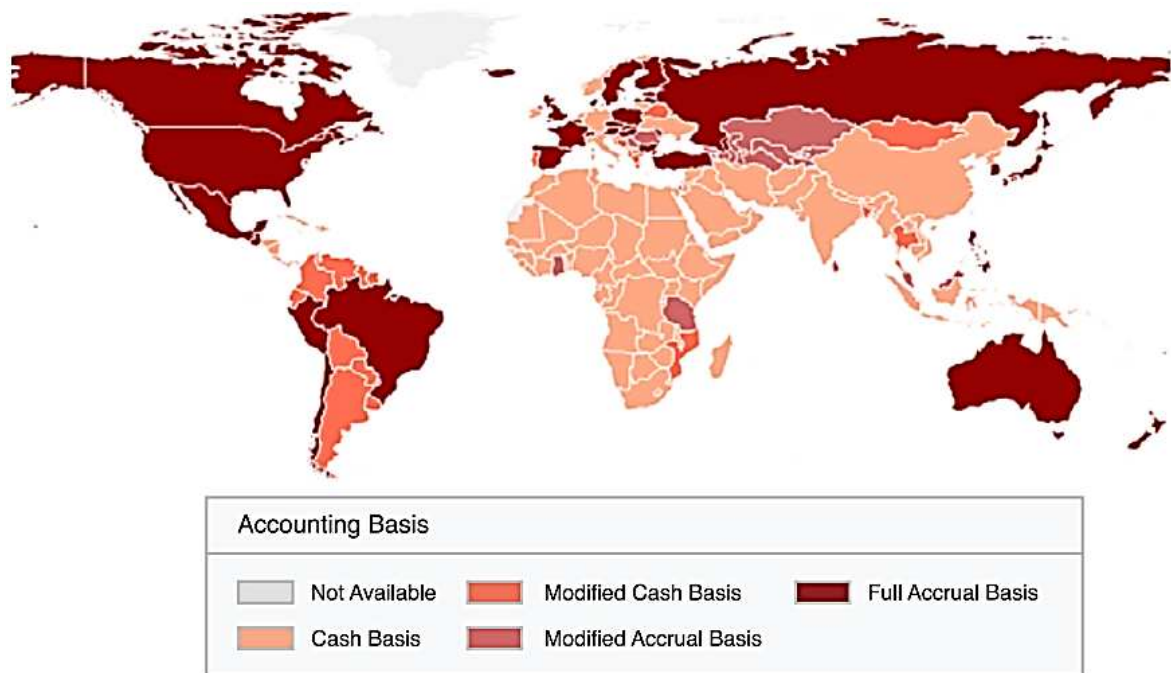
Metode penyusutan yang diperkenankan tidak hanya garis lurus. Metode saldo menurun berganda dan metode unit produksi diperbolehkan untuk digunakan. Namun, sebagaimana disebutkan di atas, pelaksanaan penyusutan itu sendiri tidak bersifat wajib.

Babak berikutnya dari akuntansi aset tetap di sektor publik di Indonesia, khususnya sektor pemerintahan, ditandai dengan diperbaharunya standar akuntansi pemerintahan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Perubahan signifikan dari diterbitkannya standar ini adalah pemberlakuan basis akrual. Meskipun demikian, pemerintah menetapkan adanya periode transisi, yakni diperbolehkannya menggunakan basis kas menuju akrual sebelum menerapkan basis akrual sepenuhnya. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 diketahui bahwa batas waktu penerapan basis akrual pada Pemerintah Daerah ditetapkan paling lambat Tahun Anggaran 2015. Tidak terdapat perbedaan dalam akuntansi aset tetap antara basis kas menuju akrual dengan basis akrual murni, kecuali penyusutan yang sebelumnya bersifat pilihan, menjadi wajib dilakukan. Hal lain seperti definisi dan kapitalisasi tetap seperti pada basis kas menuju akrual.

Dari penjelasan di atas, pendekatan akuntansi aset tetap dapat kita kelompokkan menjadi

empat, yakni tidak mencatat aset tetap, mencatat dengan membentuk dana depresiasi, mencatat tanpa kewajiban melakukan penyusutan, dan mencatat dengan kewajiban melakukan penyusutan. Masing-masing pendekatan tersebut memiliki kelebihan dan kekurangan sebagai berikut. Pendekatan pertama, yaitu tidak mencatat aset tetap, yang kerap kali digunakan oleh negara dengan akuntansi berbasis kas memiliki beberapa keunggulan yakni kesederhanaan dan kemudahan dalam mengadministrasikan (Cavanagh, dkk., 2016). Walaupun demikian, kelemahan pendekatan ini yaitu sama sekali tidak menggambarkan kondisi aset tetap pemerintah menjadikannya tidak mencukupi untuk memenuhi tuntutan akuntabilitas yang semakin meningkat. Meskipun demikian, masih banyak negara yang menggunakan pendekatan ini. Pada Tahun 2015, *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) dan *International Monetary Fund* (IMF) mengestimasi masih terdapat 114 pemerintahan (57 persen) yang menggunakan akuntansi dengan basis kas (Cavanagh dkk., 2016). Meskipun estimasi ini tidak tepat karena dalam estimasi tersebut Indonesia masuk dalam kategori pengguna akuntansi basis kas, jumlahnya tetap yang paling banyak. Gambar 2 menunjukkan peta basis akuntansi yang digunakan negara-negara dalam menyusun laporan keuangan tahun 2015.

Pendekatan kedua yaitu mencatat depresiasi dengan membentuk dana depresiasi mungkin hanya diundangkan di Indonesia, dan itu pun tidak diimplementasikan. Dalam teori akuntansi, pendekatan pembentukan dana untuk menggantikan aset tetap yang telah habis masa manfaatnya dikenal dengan istilah *sinking fund method* (Periasamy, 2010). Besarnya depresiasi dengan menggunakan metode ini seharusnya dihitung dengan menggunakan tabel anuitas, bukan menggunakan metode garis lurus, dan dana yang dikumpulkan diinvestasikan pada instrumen yang mudah untuk dicairkan (Periasamy, 2010).



Gambar 2. Peta Basis Akuntansi Negara-negara dalam Menyusun Laporan Keuangan Tahun 2015

Sumber: Estimasi staf OECD dan IMF, sebagaimana dicatat dalam Cavanagh, dkk. (2016)

Keunggulan dari penerapan metode ini terletak pada tersedianya dana pada akhir masa manfaat dari aset tetap. Dana yang tersedia dalam teorinya dapat digunakan untuk menggantikan aset tersebut (Periasamy, 2010). Namun, di lain sisi dana yang tersedia akan menjadi dana yang menganggur pada saat belum digunakan. Pemerintah dapat mendapatkan manfaat yang lebih besar dengan menggunakan dana tersebut untuk kepentingan yang lebih strategis. Kekurangan lain dari pendekatan ini adalah tingkat kerumitan yang tinggi. Mencatat penyusutan atas aset tetap disertai dengan menyediakan dana untuk menggantinya di akhir masa manfaatnya memerlukan ketekunan dan ketelitian yang tinggi dari Pemerintah Daerah.

Pendekatan ketiga yakni mencatat aset tetap tanpa kewajiban melakukan depresiasi dilakukan ketika basis akuntansi yang digunakan adalah kas menuju akrual. Jika melihat peta pada gambar 2, kemungkinan negara yang menggunakan pendekatan ini adalah negara dengan basis *modified cash* (28 negara) atau *modified accrual* (16 negara),

sehingga kemungkinan 44 negara pada Tahun 2015 menggunakan pendekatan ini (Cavanagh dkk., 2016). Dengan pendekatan ini, sebagian besar pemerintah daerah tidak melakukan penyusutan, sehingga aset tetap tersaji berdasarkan biaya perolehannya. Hal ini juga disebabkan pengaruh basis kas yang menjadikan penyusutan tidak populer (KSAP, 2007).

Keuntungan dari tidak diwajibkannya melakukan penyusutan adalah menurunnya tingkat kerumitan. Pemerintah daerah tidak perlu menghitung beban penyusutan dan menjaga data akun akumulasi penyusutan. Meskipun demikian, dalam pelaksanaannya melakukan pencatatan aset tetap (meskipun tanpa penyusutan) memerlukan usaha keras dari Pemerintah Daerah. Hal ini terlihat dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada Semester I Tahun 2014 yang menyebutkan bahwa aset tetap tidak didukung dengan pencatatan dan pelaporan yang memadai merupakan salah satu alasan utama pemerintah daerah mendapatkan opini wajar

dengan pengecualian, tidak wajar dan opini tidak memberikan pendapat. IHPS I Tahun 2015 juga menyebutkan hal yang serupa yaitu permasalahan keberadaan aset tetap yang tidak diketahui, bukti kepemilikan aset yang tidak dapat ditunjukkan, serta permasalahan penghapusan yang tidak sesuai ketentuan. IHPS tersebut menunjukkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2013 dan Tahun Anggaran 2014 yang masih menggunakan basis akuntansi kas menuju akrual memiliki kelemahan utama pada penyajian aset tetapnya.

Jika dibandingkan dengan tidak mencatat aset tetap, terdapat beberapa sisi positif yang signifikan, antara lain mampu memberikan informasi mengenai kekayaan yang dimiliki oleh daerah, terdapat kontrol internal dalam pelaksanaan akuntansi (Bastari, 2004). Dengan dilakukan pencatatan aset tetap, pemerintah daerah dapat melakukan pemantauan nilai dari aset yang dimilikinya. Sedangkan kontrol internal diwujudkan dengan mencocokkan nilai dari belanja modal yang dilakukan oleh pemerintah daerah dengan penambahan aset tetapnya.

Pendekatan keempat pada akuntansi aset tetap adalah pencatatan aset tetap dengan kewajiban melakukan penyusutan. Kewajiban ini sendiri merupakan konsekuensi yang tidak terhindarkan dengan diberlakukannya basis akrual. Hoesada (2007) menyebutkan dua puluh lima pemikiran dibalik penyusutan aset tetap, di antaranya penyusutan menjadikan asas biaya manfaat lebih tergambar dalam pemberlakuan basis akrual dan penyusutan menunjukkan pentingnya pengetahuan atas aset yang dikelola. Meskipun banyak argumen yang mendasari pentingnya penyusutan aset tetap, kerumitan pelaksanaannya menjadi sisi negatif dari penerapannya di sektor publik. Oleh karena itu, Cavanagh, dkk. (2016) menempatkan pengakuan beban penyusutan dilakukan pada fase terakhir dari transisi ke akuntansi akrual, yaitu pada penerapan akrual

penyusutan. Hal ini juga sesuai dengan implementasi basis akrual di Indonesia.

Dengan akuntansi akrual diharapkan pemerintah memiliki informasi yang cukup untuk mengambil keputusan-keputusan, di antaranya mengenai kelayakan pendanaan suatu pelayanan, menunjukkan akuntabilitas dalam mengelola aset, dan merencanakan kebutuhan dana untuk pemeliharaan dan penggantian aset (Mulyana, 2009). Meskipun demikian sesuai dengan IHPS Semester I Tahun 2014, Tahun 2015, dan Tahun 2016, permasalahan terkait aset tetap masih merupakan permasalahan yang rutin terjadi, khususnya aset tetap yang dikuasai pihak lain dan aset tetap tidak diketahui keberadaannya. Dalam IHPS Semester I Tahun 2014, 2015 dan 2016, temuan potensi kerugian yang terkait dengan aset tetap berupa dikuasai pihak lain dan tidak diketahui keberadaannya selalu muncul sebagaimana tersaji dalam tabel 1.

Dari jumlah kasus dan nilainya pada tabel 1 terlihat bahwa penurunan keduanya terjadi pada tahun 2016 yang merupakan ikhtisar hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2015. Penurunan tersebut adalah penurunan jumlah aset tetap yang dikuasai pihak lain dari 94 kasus senilai Rp369,28 miliar pada tahun 2015 menjadi 59 kasus senilai Rp93,49 miliar pada tahun 2016 serta penurunan permasalahan aset tetap yang tidak diketahui keberadaannya dari 53 kasus senilai Rp616,58 miliar pada tahun 2015 menjadi 46 kasus senilai Rp284,38 miliar pada tahun 2016. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan basis akrual yang wajib dilakukan pada tahun 2015 membawa dampak yang cukup signifikan kepada akuntansi aset tetap. Meskipun demikian, terkait dengan kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), aset tetap menjadi kelemahan utama (30% dari permasalahan ketidaksesuaian dengan SAP) yang menjadikan pemerintah daerah tidak memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK (BPK, 2016).

Permasalahan aset tetap yang tidak sesuai dengan SAP ini terjadi pada 188 Pemda dari 533 Pemda yang diperiksa pada Semester I Tahun 2016. Permasalahan-permasalahan yang terjadi antara lain, pencatatan aset tetap belum didukung dengan daftar aset atau kartu inventaris, aset tetap yang bersumber dari dana Belanja Operasional Sekolah (BOS) belum dicatat, terdapat selisih pencatatan, dan nilai penyusutan tidak dapat ditelusuri.

Penerapan akuntansi berbasis akrual dengan kewajiban melakukan depresiasi pada satu sisi memaksa pemerintah daerah untuk memperhatikan aset tetapnya, namun di sisi lain beban penyusutan yang pada sektor privat diupayakan agar minimal dengan harapan laba yang dilaporkan dapat meningkat tidak terlalu menjadi perhatian pada sektor publik (Sussex, 2004). Pemerintah tidak menjadikan surplus atau defisit pada laporan operasional sebagai target keberhasilan, sehingga pelaksanaan akuntansi hanya diarahkan agar pada saat pemeriksaan bisa mendapatkan opini WTP.

Capital Charging

Penerapan akuntansi aset tetap berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia merupakan suatu pencapaian yang harus diapresiasi. Namun, harus disadari bahwa perkembangan akuntansi aset tetap pada sektor publik tidak berhenti pada penerapan basis akrual. Perkembangan akuntansi aset tetap pada sektor publik di Inggris dan New

Zealand telah menerapkan praktik manajemen keuangan modern yang dikenal dengan *capital charging* atau pembebanan aset tetap dalam pengelolaan aset (Ball, 2003).

Capital charging merupakan praktik manajemen keuangan yang dirancang untuk menggambarkan biaya-biaya yang muncul terkait dengan pengadaan aset pemerintah (Ball, 2003). Dengan pendekatan ini entitas pengguna aset tetap dibebankan sejumlah uang sebagai pengganti dari biaya bunga dan tingkat pengembalian modal yang ada pada sektor swasta (Ball, 2003). Terdapat dua alur alasan terkait diterapkannya *capital charging*, yang pertama untuk menyamakan dengan biaya yang muncul pada sektor privat dan yang kedua untuk menghilangkan kecenderungan yang muncul yaitu kesan bahwa aset tetap merupakan barang gratis (Ball, 2003; Heald & Scott, 1996).

Ball (2003) menjelaskan bahwa pada sektor swasta, pilihan yang ada untuk pengadaan aset tetap adalah dengan menggunakan dana yang bersumber dari pinjaman atau dari modal pemilik. Perusahaan harus memberikan imbal balik atas sumber pendanaan tersebut. Perusahaan harus membayar bunga bila menggunakan dana pinjaman dan harus memberikan imbalan bagi pemilik modal melalui deviden atau peningkatan pada harga saham. Pada sektor publik, pendanaan aset tetap biasanya bersumber dari pendapatan,

Tabel 1. Rekapitulasi Temuan Terkait Aset Tetap pada Pemerintah Daerah pada Tahun Pemeriksaan 2014 - 2016

Permasalahan	Tahun	Jumlah Kasus	Nilai (miliar Rp)	Jumlah Entitas
Aset Tetap dikuasai pihak lain	2014	80 kasus	1.049,44	79 Pemda
	2015	94 kasus	369,28	90 Pemda
	2016	59 kasus	93,49	58 Pemda
Aset Tetap tidak diketahui keberadaannya	2014	70 kasus	485,42	65 Pemda
	2015	53 kasus	616,58	52 Pemda
	2016	46 kasus	284,38	42 Pemda

Sumber: IHPS BPK Semester 1 Tahun 2014, Semester 1 Tahun 2015 dan Semester 1 Tahun 2016

baik pajak maupun bukan pajak, walaupun terkadang aset tetap juga dibiayai dengan menggunakan pinjaman. Baik didanai dengan pendapatan maupun pinjaman, pengguna aset tetap tersebut biasanya bukan pihak yang melakukan pengadaan sehingga pengguna aset tetap melihat aset tetap sebagai barang gratis (Heald & Scott, 1996; Sussex, 2004).

Pandangan bahwa aset merupakan barang gratis mendatangkan konsekuensi yang kurang baik. Sussex (2004) menjelaskan bahwa setelah pengadaan, instansi pengguna aset tetap harus mencari dana untuk membayar staf, mengoperasikan dan memelihara aset tersebut. Pada titik tersebut, pengguna barang mungkin memutuskan bahwa instansinya tidak sanggup untuk mengoperasikan aset tersebut secara penuh, bahkan mungkin memutuskan untuk tidak menggunakan aset tersebut. Meskipun tidak terdapat kas yang hilang dengan mengabaikan aset tersebut, di sisi lain terdapat biaya atas peluang yang hilang. Dana yang digunakan untuk pengadaan aset tersebut seharusnya dapat digunakan untuk kegiatan lain yang tentunya lebih bermanfaat daripada mengadakan aset yang tidak digunakan. Pembebanan atas aset inilah yang diharapkan dapat menunjukkan adanya biaya peluang tersebut (Heald & Dowdall, 1999; Sussex, 2004). Dengan harus membayar sejumlah persentase dari nilai aset, pengguna aset tersebut diharapkan berpikir bahwa dia akan kehilangan uang untuk aset yang diabaikannya.

Sussex (2004) merangkum empat tujuan pembebanan aset, pertama membuat manajer menyadari adanya biaya aset, sehingga tidak memperlakukan aset sebagai barang gratis. Kedua menjadi insentif untuk melakukan pengelolaan aset tetap dengan baik. Ketiga untuk memungkinkan perbandingan dengan penyedia jasa lain yang pada akhirnya dapat menjadi alat pengukuran kinerja. Terakhir untuk memberikan dasar terjadinya kompetisi yang wajar dengan sektor swasta.

Pembebanan ini sendiri tidak luput dari permasalahan dalam praktik pelaksanaannya, antara lain terkait penilaian aset dan pembayaran beban itu sendiri (Ball, 2003; Heald & Scott, 1996; Heald & Dowdall, 1999; Sussex, 2004). Kerumitan penerapan *capital charging* adalah hal yang tidak terhindarkan (Heald & Dowdall, 1999). Karena beban dihitung dengan menggunakan persentase dari aset tetap yang dimiliki oleh entitas, maka nilai aset tetap harus benar-benar mencerminkan nilai yang sesungguhnya. Untuk kepentingan tersebut, akuntansi penilaian aset tetap pada sektor publik mengalami perkembangan, yaitu dengan penggunaan pendekatan penilaian *depreciated replacement cost* (DRC – biaya penggantian terdepresiasi) dan *modern equivalent asset* (MEA – aset modern sejenis).

Isu lain terkait pembebanan aset tetap adalah apakah beban tersebut benar-benar harus dibayar oleh entitas pengguna atau sekedar informasi dalam laporan keuangan (Ball, 2003; Sussex, 2004). Sussex (2004) menjelaskan bahwa pembebanan yang hanya berupa informasi atau '*notional*' akan memenuhi tujuan pemberian informasi kepada manajemen atas biaya pengadaan dan pengelolaan aset. Namun, tanpa adanya aliran kas yang terlibat, tidak terdapat insentif untuk mengelola aset dengan baik. Pembebanan riil akan memunculkan insentif nyata untuk mengelola aset dengan baik, namun perlu juga dipertimbangkan siapa yang harus menyediakan dana untuk pembayarannya. Ball (2003) berargumen bahwa posisi keuangan pengguna aset yang harus membayar beban aset tidak akan terganggu apabila dananya disediakan secara penuh, yakni menganggarkannya di luar pengeluaran yang telah ada. Belajar dari *National Health Service* (NHS) Inggris, penerapan *capital charging* dapat dimulai dengan dukungan dana sepenuhnya di awal penerapan, kemudian berangsur-angsur mengurangi dukungan dana tersebut (Sussex, 2004).

KESIMPULAN

Perjalanan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah di Indonesia telah melewati banyak tahapan. Mulai dari tidak dilakukan pencatatan, pemberlakuan peraturan untuk membentuk dana depresiasi, pencatatan aset tetap tanpa kewajiban melakukan penyusutan, dan yang sekarang berlaku pencatatan aset tetap dengan kewajiban melakukan penyusutan. Keuntungan utama dari tidak melakukan pencatatan adalah tidak rumit dan mayoritas negara di dunia masih menggunakan pendekatan ini. Kerumitan dari melakukan pencatatan sebanding dengan akuntabilitas yang diberikan oleh laporan keuangan yang dihasilkan, sehingga akuntansi aset tetap di pemerintah daerah terus berkembang.

Penerapan basis akrual membawa dampak positif yang hasil langsungnya terlihat dari menurunnya temuan terkait aset tetap dalam pemeriksaan BPK. Namun, di sisi lain harus diakui bahwa akuntansi tersebut tidak sempurna untuk digunakan pada sektor pemerintahan. Salah satu hal yang menjadikan akuntansi aset tetap tidak sempurna adalah tidak mengakomodasi biaya peluang.

Pengguna aset tetap melihat aset tetap yang ada sebagai barang gratis. *Capital charging* dapat menjadi pembelajaran bagaimana akuntansi aset tetap dapat dikembangkan dengan mengenalkan biaya pada aset tetap, sehingga pengguna aset tetap tidak lagi melihatnya sebagai barang gratis. Penerapan *capital charging* di Indonesia tentunya memerlukan kajian lebih lanjut agar mangkus dan sangkil.

DAFTAR PUSTAKA

- Ball, I. (2003). Modern financial management practices. *OECD Journal on Budgeting*, 2(2), 49-76.
- Bastari, I. (2004). *Penerapan sistem akuntansi keuangan daerah dan*

standar akuntansi pemerintahan sebagai wujud reformasi manajemen keuangan daerah. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.

- BPK. (2014). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2014*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2015). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2015*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2016). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2016*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- Bryman, A. (2015). *Social research methods*. Oxford University Press.
- Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016). *Technical notes and manual implementing accrual accounting in the public sector International Monetary Fund*. Diakses tanggal 8 Maret 2017 dari <https://www.imf.org/Wg/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606>.
- Heald, D., & Dowdall, A. (1999). Capital charging as a VFM tool in public services. *Financial Accountability and Management*, 15(3 & 4), 209-228.
- Heald, D., & Scott, D. A. (1996). Assessing capital charging in the national health service. *Financial Accountability & Management*, 12(3), 225-244.
- Hoesada, J. (2007). *Duapuluh lima alasan penyusutan aset tetap dalam akuntansi pemerintahan*. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar

- Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2007). *Akuntansi intermediate*. Edisi Keduabelas Jilid 2. Jakarta: Erlangga.
- KSAP. (2007). *Buletin teknis nomor 06 tentang akuntansi penyusutan*. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Kemendagri. (2002). *Keputusan menteri dalam negeri nomor 29 tahun 2002 tentang pedoman pengurusan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah serta tata cara penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah, pelaksanaan tata usaha keuangan daerah dan penyusunan perhitungan anggaran pendapatan dan belanja daerah*. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Kemendagri. (2013). *Peraturan menteri dalam negeri nomor 64 tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah*. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Kemenkeu. (2002). *Keputusan Menteri Keuangan nomor 355/KMK.07/2002 tentang Pembentukan Tim Pokja Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Kemenkeu.
- Mulyana, B. (2009). Penggunaan akuntansi akrual di negara-negara lain: Tren di negara-negara anggota OECD. Diakses tanggal 7 Maret 2017 dari <http://Sutaryofe.Staff.Uns.Ac.Id/Files/2011/10/Akuntansiberbasisakrual.Pdf>.
- Nazier, D. M. (2005). *Arah penyempurnaan keputusan menteri dalam negeri 29 tahun 2002 pasca pemberlakuan pp 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan*. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Periasamy, P. (2010). *A textbook of financial cost and management accounting* Himalaya Publishing House.
- Simanjuntak, B. H. (2005). Menyongsong era baru akuntansi pemerintahan di indonesia. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 1(1)
- Sussex, J. (2004). Principles of capital financing and capital charging in health care systems. Washington DC: International Bank for Reconstruction and Development World Bank. Diakses tanggal 8 Maret 2017 dari <http://siteresources.worldbank.org/>.

