

PENYAJIAN NERACA AWAL PEMDA

(Oleh: Jamason Sinaga, Ak., MAP*)

I. Pendahuluan

Apa yang harus dilakukan Pemda dalam pengelolaan keuangan di awal tahun 2007? Neraca awal Pemda masihkah perlu dibicarakan? Apakah penyajian asset dan kewajiban Pemda sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku? Pemda yang sudah mendapat predikat wajar tanpa pengecualian dari BPK berarti tidak ada lagi masalah dengan saldo awal dalam neraca, apakah demikian? Pertanyaan-pertanyaan ini harus dijawab Pemda justru di awal tahun pelaksanaan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, yang selanjutnya disebut Permendagri 13, sebagai dasar pengelolaan teknis keuangan di daerah mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2007. Dengan berlakunya Permendagri tersebut maka Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 yang sebelumnya merupakan dasar pengelolaan keuangan daerah dinyatakan tidak berlaku. Permendagri 13 telah ditetapkan sejak pertengahan tahun 2006 sehingga ada waktu bagi daerah untuk melakukan berbagai penyesuaian terhadap peraturan yang baru tersebut. Akan tetapi apa yang telah dipersiapkan Pemda dan apa yang harus dilakukan mengawali tahun 2007?

Pengelolaan keuangan menurut Permendagri 13 meliputi proses penganggaran, pelaksanaan APBD, dan pertanggung jawaban pelaksanaan APBD. Proses ini juga dilengkapi dengan formulir-formulir yang digunakan. Selain itu, didalam Permendagri ini juga diatur mengenai waktu-waktu penyelesaian setiap proses. Misalnya penyusunan APBD dimulai bulan Juni dan harus selesai satu bulan sebelum dimulainya tahun anggaran APBD yang bersangkutan. Pada akhir seluruh proses diharapkan Pemda dapat menyajikan pertanggungjawaban.

Pemerintah daerah membuat laporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban APBD. Dalam Permendagri 13 diatur proses akuntansi untuk dapat menghasilkan laporan keuangan akhir tahun anggaran 2007 dan tahun anggaran berikutnya. Proses ini dirancang sedemikian sehingga Pemda mampu menghasilkan neraca, laporan realisasi APBD, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan yang merupakan satu kesatuan menjadi laporan pertanggung jawaban kepala daerah kepada DPRD. Proses ini terdiri dari proses akuntansi di satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dan juga satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) serta hubungan keduanya.

Dalam proses akuntansi seharusnya diatur mengenai posisi awal laporan keuangan di awal tahun 2007. Akan tetapi Permendagri 13 tidak mengatur mengenai penyajian posisi awal keuangan atau neraca awal. Tulisan ini mencoba menguraikan kondisi penyajian neraca awal dan pelaporan keuangan Pemda, perlunya penyesuaian terhadap neraca awal yang ada, dan pemilihan tanggal penyesuaian. Selanjutnya juga dibahas masalah dalam penyesuaian neraca, dan langkah yang harus dilakukan Pemda pada awal tahun 2007 dalam rangkaian penyusunan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban keuangan di akhir tahun 2007.

II. Penyajian Neraca Awal dan Komponen Laporan Keuangan Pemda

Laporan keuangan yang berupa neraca, laporan realisasi anggaran, laporan aliran kas, dan catatan atas laporan keuangan memberikan gambaran atau informasi keuangan Pemda selama satu periode. Satu periode waktu berarti berada di antara dua posisi waktu. Misalnya periode satu tahun berada diantara posisi 1 Januari dan 31 Desember. Neraca menunjukkan posisi keuangan pada saat tertentu, laporan realisasi anggaran menunjukkan penerimaan dan pengeluaran selama periode tertentu, laporan arus kas menunjukkan arus masuk dan keluar kas selama satu periode, dan catatan atas laporan keuangan mengungkapkan informasi yang menjelaskan ketiga jenis laporan tadi ditambah dengan informasi lain.

Berdasarkan pemikiran di atas, jika sebuah Pemda ingin menyajikan laporan keuangan pelaksanaan APBD tahun 2007 maka harus ada atau dapat mengidentifikasi posisi

keuangan per tanggal 1 Januari 2007, penerimaan dan pengeluaran keuangan selama tahun 2007, dan arus masuk dan keluar kas selama tahun 2007. Posisi keuangan pada tanggal 1 Januari 2007 dapat diperoleh dari Neraca yang telah disajikan tanggal 31 Desember 2006. Posisi keuangan awal periode 2007 dapat disajikan dari neraca per 31 Desember 2006 karena saldo-saldo per 31 Desember 2006 menjadi saldo awal pada tanggal 1 Januari 2007. Transaksi keuangan selama tahun 2007 berupa penerimaan dan pengeluaran selama tahun 2007 akan disajikan dalam laporan realisasi anggaran akhir tahun 2007. Dari transaksi keuangan tahun 2007 dan saldo awal akan dapat dihasilkan neraca per 31 Desember 2007. Arus masuk dan keluar kas selama tahun 2007 akan disajikan dalam laporan arus kas. Penjelasan atau pengungkapan atas ketiga laporan tersebut disajikan dalam catatan atas laporan keuangan. Dengan demikian pada akhir tahun 2007 dapat disajikan empat komponen laporan keuangan yaitu Neraca, Laporan Realisasi APBD, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Penyajian laporan keuangan tahun anggaran 2007 dimulai dengan adanya posisi keuangan awal tahun 2007. Posisi keuangan ini dapat diperoleh dari neraca per 31 Desember 2006. Bagi Pemda yang sudah menyusun laporan pertanggung jawaban secara lengkap untuk tahun anggaran 2006, neraca per 31 Desember 2006 sudah termasuk didalamnya. Artinya, Pemda yang sudah memiliki neraca per 31 Desember 2006 akan memiliki posisi awal keuangan tahun 2007. Pertanyaannya adalah, apakah neraca per 31 Desember 2006 sudah disajikan dengan benar sehingga dapat digunakan menjadi saldo awal yang benar untuk penyajian laporan keuangan tahun 2007?

Neraca per 31 Desember 2006 merupakan saldo dari transaksi keuangan sepanjang tahun 2006 dan saldo awal tahun 2006. Saldo awal tahun 2006 diperoleh dari saldo neraca akhir tahun 2005. Saldo akhir tahun 2005 berasal dari transaksi sepanjang tahun 2005 dan saldo awal tahun 2005. Saldo awal tahun 2005 diperoleh dari saldo akhir tahun 2004 demikian seterusnya sehingga sampai kepada neraca awal atau neraca yang pertama kali dibuat oleh Pemda yang bersangkutan. Dengan kata lain, neraca yang akan dibuat tahun 2007 akan benar jika neraca awal yaitu neraca yang pertama kali dibuat sudah benar.

Neraca yang pertama kali disusun ini berbeda-beda bagi setiap Pemda. Ada yang sudah menyusun neraca awal sejak tahun 2001 dan ada juga setelah tahun 2001. Akan tetapi tidak ada Pemda yang menyusun neraca awal sebelum tahun 2001 karena kewajiban penyusunan neraca diwajibkan sejak tahun 2001 berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000. Akan tetapi mungkin juga ada Pemda yang belum pernah menyusun neraca sama sekali sampai dengan tahun 2006 tetapi jumlahnya relatif kecil kalau tidak boleh dikatakan tidak ada.

Laporan keuangan yang disajikan harus sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP). Penyajian posisi keuangan, penerimaan dan pengeluaran, arus masuk dan keluar kas serta pengungkapan lainnya harus sesuai dengan SAP. Posisi awal keuangan yang telah dituangkan dalam neraca awal juga harus sesuai dengan SAP.

SAP ditetapkan pada tanggal 13 Juni 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. SAP ini dinyatakan berlaku untuk pelaporan keuangan tahun anggaran 2005. Sementara itu sejak tahun 2001 sudah ada Pemda yang menyusun neraca awal dan membuat laporan pertanggungjawaban anggaran dalam bentuk yang hampir sama dengan yang dipersyaratkan dalam SAP. Khusus untuk penyajian neraca awal Pemda diatur lebih lanjut dalam Buletin Teknis Nomor 2 mengenai penyajian neraca awal pemerintah daerah yang merupakan penjabaran dari SAP khusus mengenai penyajian neraca awal.

Bagi Pemda yang belum menyusun neraca awal, maka Buletin Teknis Nomor 2 dapat diterapkan dengan menyusun neraca awal seperti yang diatur dalam Buletin Teknis tersebut. Akan tetapi bagi Pemda yang sudah menyusun neraca awal sebelum adanya Buletin Teknis Nomor 2 atau menyusun neraca awal setelah tahun 2005 tetapi belum menggunakan Buletin Teknis Nomor 2, apa yang harus dilakukan?

Buletin Teknis Nomor 2 mengatur bahwa untuk Pemda yang sudah menyusun neraca awal harus melakukan penyesuaian menurut Buletin Teknis tersebut. Yang menjadi

pertanyaan adalah bagaimana cara melakukan penyesuaian dan posisi per tanggal berapa dilakukan penyesuaian?

Sebagaimana disebutkan di atas, sebagian besar Pemda sudah menyusun Neraca Awal (NA) bahkan ada yang sudah menyusun sejak tahun 2001. Neraca awal tersebut bahkan sudah dikukuhkan dalam bentuk peraturan daerah dan mungkin telah diaudit. Bagi Pemda yang sudah menyusun neraca awal timbul pertanyaan:

1. Apakah neraca awal yang telah disusun tersebut dapat digunakan?
2. Atau apakah harus dibuat neraca awal baru?
3. Apakah mungkin neraca awal yang disusun tahun 2001 sudah sesuai dengan SAP sehingga tidak perlu disesuaikan?
4. Jika neraca awal sudah ada tetapi kemudian dilakukan penyesuaian bukankah berarti bahwa neraca awal menjadi dua?

Buletin Teknis Nomor 2 sebagai dasar penyusunan neraca awal sesuai SAP tidak menyatakan bahwa neraca yang telah disusun sebelum terbitnya SAP tidak dapat digunakan. Di halaman 6 Buletin Teknis Nomor 2 disebutkan bagi Pemda yang telah mempunyai neraca yang disusun sebelum terbitnya Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dapat melakukan koreksi dan perbaikan dengan mengacu pada Buletin Teknis ini. Dengan kata lain neraca awal yang telah ada dapat digunakan tetapi harus dilakukan koreksi atau perbaikan.

Neraca awal yang telah dikoreksi tidak berarti neraca awal baru akan tetapi disajikan dengan cara yang baru sesuai dengan acuan yang seharusnya yaitu SAP. Pendekatan yang dapat dilakukan untuk melakukan perbaikan neraca awal ada dua. Pertama, saldo-saldo akun dalam neraca awal ditambah/kurang dengan mutasi lalu diperoleh saldo akhir per tanggal penyesuaian. Misalnya jika sebuah Pemda sudah memiliki neraca awal tahun 2002 maka saldo tahun 2002 ditambah/kurang dengan mutasi tahun 2003, 2004, 2005, dan 2006 maka akan diperoleh nilai akhir tahun 2006. Kelemahannya, saldo awal tahun 2002 tetap tidak terkoreksi, karena dalam pendekatan seperti ini sebenarnya tidak ada koreksi terhadap saldo awal. Dalam kondisi seperti ini tidak perlu

Buletin Teknis Nomor 2. Pendekatan kedua, pada akhir tahun 2006, yang dipilih sebagai tanggal penyajian neraca awal setelah koreksi, dilakukan penyusunan neraca dengan mengidentifikasi seluruh pos-pos neraca dengan demikian akan dihasilkan neraca akhir tahun 2006. Saldo-saldo pos yang ada berdasarkan neraca awal tahun 2002 dan mutasi sampai dengan tahun 2006 akan dibandingkan dengan saldo yang diperoleh dari neraca yang disusun akhir tahun 2006 tadi. Selisihnya akan merupakan koreksi. Dengan demikian akan diperoleh neraca akhir tahun 2006 yang telah mengakomodasi perbaikan atau koreksi sesuai dengan SAP.

Neraca awal yang disusun sebelum berlakunya Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dapat dipastikan tidak sesuai dengan SAP. Mungkin saja satu atau dua pos telah sesuai dengan SAP apakah itu dapat dikatakan telah sesuai dengan SAP? Pos atau akun Kas di Kas Daerah yang disajikan tahun 2001, misalnya, tidak banyak berbeda dengan atau kalau disajikan menurut SAP. Nilai yang dicantumkan adalah nilai nominal. Apakah karena pos Kas di Kas Daerah penilaiannya sudah sama dengan SAP dapat dikatakan bahwa neraca awal telah sesuai dengan SAP?

Penyajian neraca awal sesuai dengan Buletin Teknis Nomor 2 menuntut adanya penyesuaian. Dari hasil penyesuaian akan diperoleh neraca yang sudah mengakomodasi persyaratan SAP. Dengan demikian, yang ada adalah neraca awal dan neraca yang sudah disesuaikan. Dalam kondisi demikian tidak dapat dikatakan bahwa neraca awal menjadi dua.

III. Penentuan Tanggal Penyajian Neraca Awal Pemda

Bagi Pemda yang sudah menyusun neraca awal sebelum berlakunya SAP wajib melakukan penyesuaian. Hal ini dilakukan agar neraca awal yang sudah pernah dibuat menjadi sesuai dengan SAP. Penyesuaian dilakukan dengan menerapkan Buletin Teknis No. 2.

Mekanisme penyusunan neraca awal menurut Buletin Teknis Nomor 2 adalah dengan menentukan tanggal penyajian neraca awal. Penentuan tanggal berarti menentukan

posisi keuangan yang harus disajikan sesuai dengan Buletin Teknis tersebut. Apabila tanggal telah ditentukan maka seluruh proses yang dilakukan menggunakan tanggal tersebut sebagai titik tolak baik untuk menyusun neraca awal maupun melakukan penyesuaian.

Akan tetapi Buletin Teknis No. 2 tidak menentukan tanggal penyajian neraca awal. Pemda bebas menentukan tanggal penyusunan maupun penyesuaian. Tanggal penyajian ini bisa saja dipilih tanggal 31 Desember 2005 atau tanggal 28 Februari 2006 dan suatu tanggal yang lain. Yang penting diperhatikan adalah dasar atau alasan yang dapat diterima atas pemilihan tanggal penyajian dan konsekwensinya.

Neraca adalah laporan yang menunjukkan posisi keuangan pada saat tertentu. Neraca awal sama dengan neraca pada umumnya menunjukkan posisi keuangan. Pertanyaannya, posisi keuangan neraca awal yang disesuaikan ini tanggal berapa? Ada beberapa pilihan, tanggal 1 Januari 2006 dapat dipilih karena merupakan awal tahun anggaran. Salah satu tanggal sepanjang tahun 2006, misalnya tanggal 29 Maret, juga dapat dipilih karena Buletin Teknis Nomor 2 tidak melarang. Pilihan tanggal 31 Desember juga dapat dilakukan karena memang tanggal tersebut merupakan tanggal penyusunan laporan keuangan untuk pertanggung jawaban pelaksanaan anggaran tahun 2006.

Jika dipilih penyajian neraca awal tanggal 1 Januari 2006 maka akan ada pekerjaan penyusunan neraca tersendiri lepas dari penyusunan komponen laporan keuangan lainnya. Demikian juga halnya jika dipilih salah satu tanggal di antara tanggal selain tanggal 31 Desember 2006. Penyusunan selain tanggal 1 Januari 2006 dan tanggal 31 Desember 2006 mengakibatkan periode penyajian komponen laporan keuangan lainnya menjadi tidak satu tahun. Oleh karena itu jika ingin disajikan keempat komponen laporan keuangan secara bersamaan dengan tanggal penyesuaian neraca awal maka tanggal yang dipilih hanya satu yaitu tanggal 31 Desember 2006. Pemilihan tanggal ini berarti penyesuaian neraca awal mengikuti proses penyusunan laporan keuangan yang sedang berjalan. Neraca disusun per 31 Desember 2006, penyesuaian neraca awal ini

pun dapat dilakukan per 31 Desember 2006. Hal ini dilakukan agar laporan keuangan tahun 2006 telah disajikan sesuai dengan SAP dan saldo awal tahun 2007 juga sesuai dengan SAP. Penyesuaian neraca awal per 31 Desember 2006 juga mudah dilakukan karena datanya masih *up to date* dan pekerjaan penyesuaian neraca awal dapat dilakukan bersamaan dengan penyusunan neraca untuk pertanggung jawaban keuangan tahun anggaran 2006.

IV. Mekanisme Penyajian Neraca Awal

Penyusunan dan penyesuaian neraca awal mengandung beberapa permasalahan yaitu:

1. Penyajian di tingkat Pemda atau SKPD;
2. Inventarisasi fisik atau dokumen;
3. Penyajian neraca sekaligus atau bertahap;
4. Penilaian aset dengan perusahaan penilai (*appraisal*).

1. Neraca Pemda dan Neraca SKPD

Neraca wajib disajikan oleh Pemda sebagai komponen dari laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD setiap tahun. Akan tetapi bukan hanya Pemda secara keseluruhan yang wajib menyusun neraca. Satuan kerja perangkat daerah (SKPD) juga diwajibkan menyusun neraca. SKPD juga wajib menyusun laporan keuangan sesuai dengan SAP. Perbedaannya terletak pada maksud dan ruang lingkup. Pemda menyusun laporan keuangan untuk disampaikan kepada DPRD sebagai pertanggung jawaban, sementara itu kepala SKPD menyusun laporan keuangan yang disampaikan kepada kepala daerah untuk digabungkan menjadi laporan keuangan Pemda secara keseluruhan. Dari sisi ruang lingkup, Pemda menyajikan empat komponen laporan keuangan secara lengkap sedangkan SKPD hanya menyajikan tiga jenis laporan keuangan yaitu neraca, laporan realisasi anggaran, dan catatan atas laporan keuangan. Komponen laporan keuangan berupa laporan aliran kas hanya disusun oleh kepala daerah c.q bendahara umum daerah.

Neraca Pemda merupakan penggabungan dari seluruh neraca SKPD. Oleh karena itu, penyesuaian neraca SKPD sekaligus juga merupakan bagian dari penyesuaian neraca

Pemda secara keseluruhan. Demikian juga halnya dengan penyusunan neraca awal atau penyesuaian neraca awal. Penyesuaian seharusnya dilaksanakan di tingkat SKPD kemudian digabungkan sehingga diperoleh neraca gabungan yang akan menjadi neraca Pemda.

Sebagian Pemda yang sudah menyusun neraca awal, penyusunannya dilakukan dengan cara sentralisasi. Neraca tersebut dibuat di biro/bagian keuangan tanpa diketahui atau tidak dipisahkan menurut SKPD. Neraca tersebut bukan gabungan dari yang ada di setiap SKPD. Cara seperti ini akan menemui kesulitan ketika angka neraca yang disusun secara sentralisasi tadi akan disajikan menurut atau masing-masing SKPD.

2. Inventarisasi Fisik atau Dokumen

Penyusunan neraca merupakan suatu proses pengumpulan data aset dan kewajiban untuk dilakukan penggolongan, pengukuran, dan pengungkapan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP). Data mengenai aset dapat berupa dokumen yang membuktikan keberadaannya atau fisik aset yang bersangkutan. Pengumpulan data ini dalam Buletin Teknis Nomor 2 diistilahkan dengan inventarisasi.

Menurut Buletin Teknis, inventarisasi dapat dilakukan terhadap dokumen dan juga fisik. Akan tetapi persoalan yang timbul adalah apakah inventarisasi harus dilakukan terhadap kedua jenis bukti yang menunjukkan adanya aset? Dapatkah inventarisasi dilakukan hanya atas dokumen saja? Seharusnya memang dokumen dan fisik itu menunjukkan hal yang sama. Akan tetapi untuk membandingkan antara fisik dan dokumen sebenarnya sudah merupakan prosedur audit yang sudah berada di luar langkah penyajian neraca awal. Atau kemungkinan lainnya ditentukan prioritas terlebih dahulu. Misalnya jika dokumen dapat menunjukkan atau memberikan informasi yang lengkap mengenai aset yang bersangkutan maka tidak perlu dilakukan inventarisasi fisik. Pilihan lainnya, jika dokumen tidak memberikan informasi yang lengkap maka terhadap kekurangan informasi tersebut mungkin dapat diperoleh dari inventarisasi fisik. Misalnya saja untuk menentukan masa manfaat aset yang

bersangkutan dapat dilihat dari dokumen spesifikasi teknis oleh pihak yang kompeten dan jika informasi yang diperoleh belum cukup maka dapat dilakukan cara dengan melihat fisiknya. Atau pilihan lainnya, hanya pihak yang kompeten yang bersangkutan yang melihat aset dimaksud dan memberikan informasi. Jadi tidak perlu seluruh tim ikut melakukan inventarisasi setiap jenis aset kalau memang diperlukan informasi dengan melihat fisik.

Permasalahan apakah inventarisasi fisik dan atau dokumen ini menjadi penting dan krusial karena neraca menunjukkan satu titik waktu atau tanggal tertentu sedangkan inventarisasi tidak mungkin dilakukan dalam satu titik waktu atau satu hari. Oleh karena itu jika harus dilakukan inventarisasi fisik dan dokumen sekaligus maka tidak mungkin dilakukan. Contoh, akun kas di kas daerah. Jika ditentukan tanggal neraca adalah 1 Januari 2006 apakah mungkin dilakukan inventarisasi fisik seluruh kas pada saat tersebut dengan membuat register penutupan kas? Tanggal 1 Januari adalah hari libur sehingga hal tersebut tidak mungkin dilakukan. Atau jika pada tanggal 10 Januari 2007 dilakukan penyajian neraca per 31 Desember 2006, apakah mungkin dilakukan opname fisik kas per tanggal 31 Desember 2006 dengan membuat berita acara atau register penutupan kas? Inventarisasi fisik tanggal 10 Januari 2007 tidak mungkin dilakukan untuk posisi 31 Desember 2006, lantas apakah tidak dapat disusun neraca pada tanggal 31 Desember 2006? Penyajian neraca per 31 Desember 2006 tetap dapat dilakukan. Data diperoleh dari dokumen yang menunjukkan posisi kas per tanggal 31 Desember 2006 dan tidak perlu dilakukan inventarisasi fisik kas. Memang bisa dilakukan opname fisik kas per 10 Januari 2007 kemudian ditarik mundur ke 31 Desember 2006 tetapi ini sudah memasuki prosedur audit untuk meyakinkan posisi kas per tanggal 31 Desember 2006 bukan lagi proses penyusunan neraca itu sendiri.

Contoh lainnya mengenai persediaan. Inventarisasi fisik persis per tanggal neraca untuk keseluruhan persediaan juga sangat mustahil dilakukan apalagi jumlah persediaan sangat besar seperti persediaan obat-obatan. Inventarisasi yang dapat dilakukan untuk menghasilkan saldo akun persediaan bukan terhadap dokumen-

dokumen pembeliannya tetapi dokumen yang menunjukkan posisi per tanggal tertentu. Informasi tersebut dapat diperoleh dari dokumen kartu gudang masing-masing jenis persediaan sehingga dapat diketahui saldo masing-masing jenis per tanggal 31 Desember. Dalam kondisi demikian apakah masih dilakukan inventarisasi fisik kemudian ditarik mundur ke tanggal neraca atau cukup dari catatan kartu gudang. Jika harus dilakukan inventarisasi fisik dan ternyata fisik tidak sesuai dengan dokumen pendukungnya, informasi mana yang harus digunakan? Data dari dokumen atau fisik? Atau ditunggu sampai ada penyelesaian baru disusun neraca?

Contoh berikutnya mengenai aset tetap tanah. Misalnya sertifikatnya sudah ada dan tercatat dalam kartu inventaris barang (KIB), nilai jual obyek pajak (NJOP) juga ada. Apakah perlu diinventarisasi lagi fisiknya dengan mengukur luas tanah dengan membandingkan luasan yang ada di sertifikat dengan fisiknya? Atau inventarisasi fisiknya hanya dengan tengak-tengok (observasi) saja tanpa mengukur? Itu namanya bukan inventarisasi fisik. Untuk mengukur kembali dan membandingkan ukuran fisik dengan informasi yang ada di sertifikat, misalnya mengenai luas tanah, tidak mungkin dilakukan. Itu sudah berada di luar kewenangan tim teknis. Bagaimana kalau kita menggunakan dokumen sertifikat ternyata sertifikat tersebut palsu, apakah tim inventarisasi tidak dipersalahkan nantinya? Itu terlalu jauh. Penyajian aset dalam neraca tidak memberikan jaminan segala-galanya, fisiknya ada, dokumen pendukung ada, dokumen pendukung asli, tidak ada tuntutan atas aset dan lain sebagainya.

Jadi, dalam melakukan penyusunan neraca untuk pos yang ada dokumen dan fisiknya yang digunakan hanya data dari dokumennya saja. Kalau dalam dokumen tersebut ada informasi yang belum tercakup, dapat dimintakan kepada pihak yang kompeten dengan membuat formulir untuk diisi. Formulir tersebut kemudian dikumpulkan untuk penyajian neraca.

3. Penyusunan Neraca Awal Sekaligus atau Bertahap

Penyusunan naraca awal atau penyesuaian dapat dilakukan secara bertahap. Hal ini didasari pada pemikiran bahwa untuk menyusun neraca awal memerlukan waktu yang

lama sehingga tidak mungkin dilakukan hanya dalam satu bulan misalnya. Perlu dijelaskan lebih lanjut pengertian bertahap. Pengertian bertahap bisa saja pengerjaan dilakukan di unit A terlebih dahulu kemudian dilakukan di unit B, setelah itu di unit C dan seterusnya. Atau bisa juga dilakukan penyajian kas terlebih dahulu dibenahi, kemudian mengenai piutang, selanjutnya mengenai investasi, kemudian aset tetap. Atau bahkan mungkin karena aset tetap yang mengandung banyak permasalahan maka penyajian aset tetap dilakukan bertahap dalam neraca. Misalnya tahun 2006 hanya masalah tanah yang disajikan, tahun 2007 masalah gedung, tahun 2008 masalah jalan dan jembatan dan seterusnya.

Neraca menunjukkan posisi pada saat tertentu. Jika penyusunan dilaksanakan secara bertahap, posisi tanggal berapa neraca awal yang sesuai dengan SAP disajikan? Apakah mungkin, penyesuaian kas dan piutang per 31 Desember 2006 dilakukan sementara penyesuaian untuk investasi dan aset tetap dilakukan per 31 Desember 2007? Atau penyesuaian aset tetap berupa tanah dilakukan tanggal 31 Desember 2006 sedangkan penyesuaian aset tetap berupa jalan dan jembatan dilakukan tanggal 30 Juni 2007? Atau kondisi bertahap lainnya, apakah mungkin unit A menyajikan neraca atau menyesuaikan neraca per 31 Desember 2006 sedangkan unit B tahun 2007 dan unit C tahun 2008? Jika demikian, kapan neraca awal dapat dikatakan sesuai dengan SAP? Hal tersebut tidak mungkin dilakukan.

Dalam rangka penyajian neraca awal harus ditentukan satu tanggal untuk penyusunan neraca atau penyesuaian neraca yang digunakan sebagai titik tolak. Misalnya jika ditentukan tanggal 31 Desember 2006 sebagai titik penyusunan atau penyesuaian maka seluruh proses harus didasarkan pada tanggal 31 Desember 2006. Inventarisasi dapat dilakukan sepanjang tahun 2007 tetapi untuk posisi per 31 Desember 2006. Penilaian aset dapat dilakukan tahun 29 Juli 2007 tetapi untuk posisi per 31 Desember 2006. Dengan demikian, pengerjaan neraca dapat dilakukan sepanjang tahun 2007 tetapi untuk posisi per tanggal per 31 Desember 2006 sehingga dapat dilakukan penyesuaian neraca per 31 Desember 2006.

4. Penilaian Aset dengan Perusahaan Penilai (*Appraisal*)

Dalam audit BPK atas laporan keuangan Pemda tahun 2005 ada terungkap bahwa asset belum wajar karena belum dilakukan penilaian oleh perusahaan penilai independen. Pertanyaannya adalah, apakah penilaian asset harus dilakukan oleh perusahaan penilai yang independen? Kalau ya, apakah harus seluruhnya atau hanya sebagian saja? Data atau informasi apa yang dibutuhkan untuk penyajian asset dalam neraca dan apakah data atau informasi tersebut seluruhnya dapat disajikan oleh penilai independen?

Unsur-unsur atau pos-pos neraca secara garis besar terdiri dari kas, persediaan, piutang, investasi, aset tetap, aset lainnya, kewajiban, dan ekuitas. Perusahaan penilai tidak melakukan penilaian atas keseluruhan pos yang disebut di atas karena memang tidak seluruhnya memerlukan penilaian perusahaan penilai. Pos yang biasanya dilakukan penilaian adalah aset tetap. Kewajiban dan ekuitas bahkan sama sekali tidak ada kewenangan perusahaan penilai untuk menentukan nilainya. Oleh karena itu tidak seluruh pos neraca dapat diperoleh nilainya dengan melakukan penilaian oleh perusahaan penilai.

Informasi yang dibutuhkan untuk penyajian asset khususnya asset tetap di neraca adalah mengenai pengklasifikasian asset, nilai, dan umur ekonomis/manfaat. Pengklasifikasian ini diperlukan agar klasifikasi asset menurut teknis dan klasifikasi menurut standar akuntansi dapat cocok. Misalnya, dalam klasifikasi asset tetap di neraca terdapat pos/akun Jalan, Jaringan, dan Irigasi. Jalan dapat terdiri dari berbagai jenis misalnya jalan kabupaten, provinsi, atau jalan negara. Irigasi juga terdiri dari berbagai tipe misalnya irigasi primer, tersier dan seterusnya. Meskipun Jalan, Jaringan, dan Irigasi digabung dalam satu pos, rincian masing-masing harus tetap disajikan. Disinilah arti penting pengklasifikasian jalan menurut pengertian teknis. Pengklasifikasian seperti ini tidak dapat disajikan oleh perusahaan penilai karena pengklasifikasian menurut tata cara penilaian berbeda dengan penilaian menurut pihak yang kompeten atau pihak yang berwenang.

Nilai diperlukan karena akuntan tidak mempunyai keahlian dalam menetapkan harga aset khususnya aset yang sudah lama diperoleh. Misalnya nilai untuk bangunan yang sudah diperoleh dua puluh tahun yang lalu dan masih digunakan sampai dengan saat ini. Contoh lainnya misalnya, berapa nilai jembatan yang dibangun sejak jaman Belanda dan sampai saat ini masih berfungsi. Nilai seperti yang dimaksudkan ini menjadi fokus utama pekerjaan perusahaan penilai. Untuk aset yang baru diperoleh dapat dinilai dengan nilai perolehan berdasarkan bukti yang ada dan tidak perlu ada penilaian dari pihak lain. Misalnya gedung yang baru dibangun satu tahun yang lewat maka dokumen pendukung bukti perolehan masih ada sehingga dapat digunakan sebagai dasar penilaian.

Masa manfaat atau umur ekonomis diperlukan untuk menentukan besarnya penyusutan di masa yang akan datang. Aset tetap kecuali tanah dan konstruksi dalam pengerjaan harus disusutkan berdasarkan SAP. Dalam rangka penyusutan harus diketahui masa manfaat aset yang bersangkutan dan masa manfaat ini hanya dapat ditentukan oleh pihak yang kompeten. Misalnya, gedung yang diperoleh atau dibangun sepuluh tahun yang lalu berapa tahun lagi masa manfaatnya? Jika masa manfaatnya hanya lima tahun lagi maka penyusutan gedung tersebut dihitung berdasarkan masa manfaat lima tahun tersebut. Perusahaan penilai tidak kompeten dalam menentukan masa manfaat atau umur ekonomis seperti ini.

Jadi dari tiga informasi yang dibutuhkan dalam penyusunan neraca, hanya satu yang dapat disediakan oleh perusahaan penilai independen. Buletin Teknis Nomor 2 tidak mewajibkan aset dinilai oleh perusahaan penilai. Penilaian aset khususnya aset tetap dengan cara *appraisal* bukan semata-mata dilakukan oleh perusahaan penilai yang independen. Akan tetapi penilaian dapat juga dilakukan oleh tim yang berwenang yang kompeten. Buletin Teknis No. 2 sangat hati-hati dalam menggunakan istilah perusahaan penilai (*appraisal*) dengan menyatakan bahwa harus dipertimbangkan antara biaya dan manfaat yang diperoleh dari penilaian seperti itu.

V. Proses Penyajian Neraca Awal

Penyajian neraca awal berbeda bagi yang sudah memiliki atau pernah memiliki neraca sebelum terbitnya SAP atau Buletin Teknis Nomor 2. Bagi Pemda yang belum pernah menyusun maka diperlukan langkah-langkah penyusunan neraca awal. Selanjutnya bagi Pemda yang sudah memiliki neraca awal maka yang diperlukan adalah langkah-langkah penyesuaian agar neraca yang sudah ada dapat sesuai dengan SAP atau Buletin Teknis Nomor 2.

Langkah-langkah penyusunan neraca awal menurut Buletin Teknis Nomor 2 terdiri dari:

1. Menentukan ruang lingkup pekerjaan;
2. Menyiapkan formulir-formulir berikut petunjuk pengisiannya;
3. Memberikan penjelasan kepada tim yang akan melakukan penyusunan neraca awal;
4. Melaksanakan kegiatan pengumpulan data dan inventarisasi aset dan kewajiban;
5. Melakukan pengolahan data dan klasifikasi aset dan kewajiban sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan;
6. Melakukan penilaian aset dan kewajiban;
7. Menyajikan akun-akun asset, kewajiban dan ekuitas berikut jumlahnya dalam format neraca.

Langkah tersebut di atas lebih dimaksudkan untuk Pemda yang belum pernah menyusun neraca awal. Di samping itu, langkah-langkah tersebut bersifat umum (totalitas Pemda) dan belum membedakan penyusunan neraca awal berdasarkan sentralisasi (penyusunan sekaligus di tingkat Pemda) dan desentralisasi (penyusunan di tingkat SKPD kemudian digabungkan menjadi neraca awal Pemda). Seperti diungkapkan sebelumnya, Pemda yang belum menyusun neraca sama sekali jumlahnya tidak banyak.

Untuk Pemda yang sudah menyusun neraca awal, yang dibutuhkan adalah cara penyesuaian. Mengacu pada langkah tersebut di atas, maka langkah yang dapat dilakukan untuk penyajian neraca awal bagi pemda yang sudah menyusun neraca awal atau penyesuaian per 31 Desember 2006 adalah sebagai berikut:

1) Penyusunan Petunjuk Teknis Penyesuaian Neraca Awal;

Proses penyesuaian neraca awal dimulai dengan pembuatan petunjuk teknis. Petunjuk teknis ini menjadi pedoman dan arahan dalam melakukan penyesuaian. Petunjuk teknis ini merupakan pengejawantahan dari berbagai peraturan perundangan dalam bentuk langkah konkrit yang harus dilakukan untuk dapat menghasilkan neraca sesuai dengan berbagai ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu, didalam petunjuk teknis ini harus dimuat prosedur penyajian dan langkah-langkah termasuk formulir-formulir yang digunakan. Langkah-langkah yang jelas dan cara pengisian formulir yang lengkap akan menyatukan persepsi di lapangan sehingga memudahkan proses pelaksanaan penyesuaian neraca awal. Di dalam petunjuk teknis juga harus ditegaskan cara penyajian yaitu apakah disajikan berdasarkan SKPD terlebih dahulu kemudian digabungkan menjadi neraca awal Pemda atau hanya sentralisasi yaitu neraca awal Pemda tanpa memperhatikan SKPD. Penyajian pertama disajikan oleh peraturan perundangan dan memungkinkan dilakukannya penyusunan neraca SKPD pada akhir tahun 2007.

2) Pembentukan Tim Penyesuaian Neraca Awal;

Pekerjaan penyesuaian neraca awal dilakukan oleh sebuah tim bukan hanya oleh biro/bagian keuangan. Pembentukan tim ini penting karena penyesuaian neraca diharapkan akan memunculkan neraca di tingkat SKPD sehingga SKPD sendiri harus terlibat didalamnya. Kemudian, nilai-nilai yang akan dicantumkan dalam neraca membutuhkan pendapat atau pernyataan dari tim yang kompeten. Oleh karena itu, dalam tim harus termasuk tim yang kompeten. Selanjutnya, penyesuaian neraca awal menggunakan neraca awal yang sebelumnya telah melibatkan dan selanjutnya juga akan melibatkan biro/bagian perlengkapan. Artinya tim juga harus termasuk orang dari biro/bagian perlengkapan.

Penyajian atau penyesuaian neraca membutuhkan orang yang kompeten di bidang akuntansi. Hasil inventarisasi dan pengamatan yang dilakukan atas aset dan kewajiban dimaksudkan untuk disajikan dalam neraca sehingga perlu ada orang yang kompeten di bidang akuntansi khususnya akuntansi pemerintahan. Secara

ringkas dapat dikemukakan bahwa dalam penyesuaian neraca ini harus ada tim yang berasal dari biro/bagian keuangan, biro/bagian perlengkapan, pihak yang kompeten di bidang aset dan pihak yang kompeten di bidang akuntansi, dan juga tim dari SKPD yang bersangkutan. Komposisi semacam ini akan memungkinkan pekerjaan dilakukan secara terarah, efektif, dan efisien.

3) Penjelasan Teknis Pelaksanaan kepada Tim;

Tim penyesuaian neraca awal seperti yang disebut sebelumnya berasal dari berbagai pihak. Latar belakang pengetahuan dan kompetensinya juga berbeda. Untuk itu perlu adanya penyamaan persepsi tentang pekerjaan yang dilakukan dan pengaturan mengenai teknis pekerjaan. Dalam langkah ini juga termasuk penjelasan mengenai formulir yang digunakan dan mekanisme pengisian formulir. Pemahaman mengenai lingkup pekerjaan masing-masing juga perlu dijelaskan sehingga pekerjaan dapat dilakukan dengan baik.

4) Pelaksanaan Inventarisasi Aset dan Kewajiban;

Langkah berikutnya adalah pelaksanaan inventarisasi fisik dan/atau dokumen. Langkah ini merupakan pengumpulan data untuk keperluan penyesuaian neraca awal. Inventarisasi dilakukan dengan menggunakan formulir yang telah dipersiapkan. Inventarisasi dapat dilakukan dengan menginventarisasi dokumen atau fisik. Langkah inventarisasi ini merupakan tahapan yang memakan waktu yang paling lama dari seluruh kegiatan penyajian neraca.

5) Pengolahan Data Hasil Inventarisasi;

Data yang diperoleh dari inventarisasi kemudian akan diolah. Pengolahan data ini berupa penggolongan atau pengelompokan data hasil inventarisasi sesuai dengan kebutuhan. Data yang tersebar di setiap formulir harus diklasifikasi menurut ketentuan Buletin Teknis No. 2 sehingga memudahkan penyusunan neraca awal. Hasil dari kegiatan ini adalah tersajinya data menurut penggolongan sesuai Buletin Teknis Nomor 2.

- 6) Pembandingan dan Penyesuaian Data Hasil Inventarisasi dengan Neraca Awal yang sudah Ada;

Informasi yang disajikan dari hasil pengolahan data sebelumnya merupakan dasar penyesuaian. Penyesuaian dilakukan dengan membandingkan neraca yang telah ada dengan informasi dari hasil pengolahan data sebelumnya. Pembandingan ini dilakukan agar dapat dihasilkan koreksi/penyesuaian nilai dari hasil yang diperoleh dengan neraca yang telah ada sebelumnya.

- 7) Pembuatan Jurnal Penyesuaian dan Penyajian Aset, Kewajiban, dan Ekuitas dalam Format Neraca.

Langkah terakhir adalah melakukan koreksi atas neraca yang sudah ada. Dari langkah sebelumnya telah diperoleh selisih antara pos neraca hasil inventarisasi dengan yang pos yang telah ada sebelumnya. Selisih ini akan menjadi koreksi dengan menggunakan jurnal-jurnal koreksi. Dari langkah ini akan dihasilkan neraca awal yang sudah dikoreksi. Dari langkah ini juga akan diperoleh saldo awal baru untuk diikuti selama tahun 2007 untuk dapat dilakukan penyusunan neraca sebagai bagian dari pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran tahun 2007.

VI. Simpulan

Berdasarkan uraian di atas, pekerjaan yang harus dilakukan oleh Pemda di awal tahun 2007 adalah penyajian neraca awal. Penyajian dapat berupa penyusunan neraca awal atau penyesuaian neraca yang telah ada. Penyusunan dimaksudkan bagi Pemda yang belum pernah menyusun neraca sama sekali. Sedangkan penyesuaian dimaksudkan bagi Pemda yang sudah memiliki neraca sebelum terbitnya Peraturan Pemerintah mengenai SAP. Penyusunan dan penyesuaian ini perlu dilakukan agar saldo awal tahun 2007 telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya saldo untuk pertanggung jawaban keuangan akhir tahun 2007 juga menjadi sesuai dengan SAP. Baik penyusunan maupun penyesuaian dilakukan pada satu tanggal tertentu.

Penyusunan atau penyesuaian neraca awal sebaiknya dipilih tanggal 31 Desember 2006. Penyajian neraca awal tahun 2007 berasal dari neraca akhir tahun 2006. Dengan demikian penyesuaian yang dilakukan atas neraca per 31 Desember 2006 akan menghasilkan neraca awal tahun 2007 yang telah sesuai dengan SAP. Pemilihan tanggal 31 Desember 2006 sebagai titik penyesuaian juga dimaksudkan agar pertanggungjawaban keuangan tahun 2006 dapat disajikan sesuai SAP. Penyesuaian per 31 Desember 2006 dapat memenuhi dua tujuan yaitu penyajian neraca untuk pertanggungjawaban keuangan tahun 2007 dan tahun 2006. Di samping itu penyesuaian akhir tahun 2006 lebih mudah dilakukan karena data yang dibutuhkan masih *up to date*.

Dalam penyajian neraca awal ditemui beberapa permasalahan yaitu apakah:

- Penyajian dilakukan di tingkat Pemda atau SKPD;
- Inventarisasi fisik atau dokumen;
- Penyajian neraca sekaligus atau bertahap;
- Penilaian aset harus dengan perusahaan penilai (*appraisal*).

Penyajian laporan keuangan diwajibkan bukan hanya bagi Pemda secara keseluruhan tetapi juga bagi SKPD sehingga penyajian neraca awal seharusnya adalah pada tingkat SKPD yang akan digabungkan menjadi neraca Pemda. Penyajian neraca tidak harus melalui inventarisasi fisik. Penyajian neraca bukan audit yang memerlukan langkah pengujian antara dokumen dengan fisik. Oleh karena itu kalau dokumen sudah lengkap maka dapat digunakan sebagai dasar penyajian neraca.

Penyajian neraca awal dilakukan pada satu saat (titik waktu) tertentu. Penyajian seluruh pos neraca disajikan pada tanggal tersebut sehingga tidak dilakukan secara bertahap. Selanjutnya mengenai penilaian, Buletin Teknis Nomor 2 tidak mewajibkan penilaian oleh perusahaan penilai. Bahkan jika menggunakan perusahaan penilai hanya diperoleh satu informasi dari tiga informasi yang dibutuhkan dari tim yang kompeten di bidang aset tetap. Oleh karena itu penggunaan tim yang kompeten yang berasal dari entitas Pemda sendiri lebih baik.

Buletin Teknis Nomor 2 mengatur langkah-langkah penyusunan neraca awal bagi Pemerintah Daerah. Dalam hal penyesuaian, langkah-langkah tersebut perlu dimodifikasi. Langkah penyesuaian harus diawali dari pembuatan petunjuk teknis sebagai pedoman dalam penyusunan neraca awal Pemda. Pelaksanaan penyajian dilakukan oleh tim sehingga perlu adanya pembentukan tim yang berasal dari berbagai pihak yang terkait. Agar ada pemahaman yang sama dalam tim maka perlu adanya penjelasan mengenai pekerjaan kemudian dilanjutkan dengan pelaksanaan inventarisasi dan pengolahan data. Hasil pengolahan data dibandingkan dengan pos neraca yang sudah ada kemudian dibuatkan jurnal koreksi. Hasil terakhir dari kegiatan adalah adanya neraca yang sudah dikoreksi sesuai dengan SAP di tingkat SKPD dan juga di tingkat Pemda (SKPKD).

Jakarta, Januari 2007

**Jamason Sinaga, Ak., MAP.* Kordinator Bidang Kajian Standar Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP) dan Anggota Kelompok Kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.