

AKUNTANSI PEMERINTAHAN

NURAMALIA HASANAH
ACHMAD FAUZI



AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Penulis : Nurmalia Hasanah
Achmad Fauzi



Hak Cipta © 2017, di penulis
Diterbitkan: Penerbit IN MEDIA
Telp/Faks : (021) 824 253 77
Website : <http://www.penerbitinmedia.co.id>
E-mail : penerbitinmedia@gmail.com
Office : Vila Nusa Indah 3 Blok KD 4 No. 1
Bojongsukur - Gunung Putri - Bogor

Hak cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, baik secara elektronik maupun mekanik, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan menggunakan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penerbit.

UNDANG-UNDANG NOMOR 19 TAHUN 2002 TENTANG HAK CIPTA

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak mengumumkan atau memperbanyak suatu ciptaan atau memberi izin untuk itu, dipidana dengan pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah).
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Nurmalia Hasanah
Achmad Fauzi

AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Penerbit In Media, 2017

Anggota IKAPI no. 250/JBA/2014

1 jil, 17 x 24 cm, 213 Hal

ISBN : 978-602-0946-68-9

I. AKUNTANSI

II. JUDUL

Kata Pengantar

Puji syukur senantiasa penulis sampaikan ke hadirat ALLAH SWT, yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya sehingga buku ajar ini dapat diselesaikan tepat pada waktunya.

Buku ajar Akuntansi Pemerintah ini, kami susun untuk menunjang kebutuhan mahasiswa agar dapat mendalami bidang Pemerintahan. Sudah pasti buku ini jauh dari sempurna. Oleh karena itu kami sangat berterima kasih apabila para pembaca mau memberikan kritik dan sarannya kepada kami.

Pada kesempatan kali ini kami mengucapkan terima kasih kepada, Bapak Fauzi, Ibu Vita dan Bapak Jaka Sriyana serta semua orang yang berpartisipasi membantu penyusunan buku ajar ini, atas dorongannya sehingga terlaksananya penyelesaian buku ajar ini.

Akhirnya kami tim Pelaksana Penyusunan Buku Ajar mengucapkan terima kasih kepada Dekanat Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta, Lembaga Penelitian UNJ, Direktorat Penelitian dan Pengabdian Masyarakat, Direktorat Jendral Pembelajaran dan Kemahasiswaan Kementrian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi serta pihak-pihak yang telah mendukung dan membantu untuk mensukseskan bahan ajar ini.

Penulis

Daftar Isi

KATA PENGANTAR	iii
DAFTAR ISI	v
DAFTAR TABEL	viii
BAB I. PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang	1
B. Tujuan Pemerintah dan Karakteristik Akuntansi Pemerintahan.....	2
C. Ruang Lingkup Akuntansi Pemerintah	3
D. Petunjuk Penggunaan Buku	4
BAB II. KEUANGAN NEGARA DAN PENCATATANNYA.....	5
A. Pendahuluan	5
B. Keuangan Negara	6
C. Standar Akuntansi Pemerintah Basis Kas Menuju Berbasis Akrua.....	12
D. SAP Berbasis Akrua	14
E. Dampak Diterapkannya SAP Basis Akrua.....	20
BAB III. KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI PEMERINTAH.....	23
A. Prinsip Akuntansi Yang Berlaku Umum	23
B. Standar Internasional Akuntansi Sektor Publik.....	25
C. Standar Akuntansi Pemerintah.....	26
D. Kerangka Konseptual.....	29
E. Strategi Penyusunan Standar di Negara Berkembang	41
BAB IV. LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH	43
A. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC No 4.....	45
B. Kebutuhan Informasi Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah	46
C. Teori Pelaporan Dalam Sektor Publik	47
D. Jenis Laporan Keuangan Sektor Publik	48
E. Sistem Pelaporan Akuntansi Pemerintah.....	51
F. Siklus Akuntansi Pemerintah.....	55
G. Teknik Pelaporan Keuangan Pemerintah.....	60
H. Contoh Laporan Keuangan Pemerintah.....	61

BAB V. AKUNTANSI PERSEDIAAN	67
A. Definisi Persediaan.....	68
B. Pengakuan Persediaan	70
C. Pengukuran Persediaan	70
D. Penyajian dan Pengungkapan	75
E. Contoh Kasus.....	77
BAB VI. AKUNTANSI INVESTASI.....	81
A. Pengertian Investasi	82
B. Bentuk Investasi.....	82
C. Metode Penilaian Investasi.....	86
D. Pengakuan Hasil Investasi	87
BAB VII. AKUNTANSI ASET TETAP	93
A. Klasifikasi.....	94
B. Pengakuan Dan Pengukuran Aset Tetap	95
C. Komponen Biaya Aset Tetap	97
D. Pengeluaran Setelah Perolehan	97
E. Perolehan Aset Secara Gabungan.....	98
F. Konstruksi dalam Pengerjaan	98
G. Penyusutan Aset Tetap	100
H. Penyajian dan Pengungkapan	105
BAB VIII. AKUNTANSI KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA	109
A. Definisi Kewajiban	109
B. Klasifikasi Kewajiban	110
C. Pengakuan Dan Pengukuran Kewajiban	110
D. Penyajian Dan Pengungkapan Kewajiban.....	114
E. Ekuitas Dana	115
BAB IX. AKUNTANSI PENDAPATAN DAN BELANJA	119
A. Pendapatan	119
B. Belanja.....	124
BAB X. PENGANGGARAN PEMERINTAH PUSAT DAN DAERAH	129
A. Pengertian Anggaran	129
B. Prinsip-Prinsip Penganggaran	130
C. Fungsi Anggaran.....	131

D.	Sistem Anggaran Negara	131
E.	Penganggaran Pemerintah Pusat	133
F.	Penganggaran Pemerintah Daerah	134
G.	Pelaksanaan APBN.....	138
H.	Perubahan APBN	139
I.	Pertanggungjawaban Keuangan Negara.....	139
J.	Bentuk Dan Isi Laporan Pertanggungjawaban.....	139
BAB XI.	SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT DAN	
	DOKUMEN PELAKSANAAN ANGGARAN	147
A.	Pendahuluan	147
B.	Dasar Hukum Penyelenggaraan Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat	148
C.	Latar Belakang SAPP	150
D.	Dasar Hukum SAPP.....	151
E.	Pengertian SAPP.....	151
F.	Klasifikasi SAPP.....	152
G.	Sistem Akuntansi Barang Milik Negara	162
BAB XII.	SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH DAN	
	DOKUMEN PELAKSANAAN ANGGARAN	171
A.	Pendahuluan	171
B.	Pembaharuan Dalam Sistem Akuntansi Keuangan Daerah	173
C.	Prinsip-Prinsip Dasar Di Dalam Penyusunan Laporan Keuangan Daerah	175
D.	Struktur Dan Bentuk Laporan Keuangan Daerah	178
E.	Proses Penyusunan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah.....	179
F.	Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah	187
G.	Sistem Akuntansi Satuan Kerja.....	189
H.	Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	194
	DAFTAR PUSTAKA	196
	GLOSSARY	199
	INDEKS	203

Daftar Tabel

Tabel 1. Strategi Penerapan SAP AkruaI	16
Tabel 2. Perbandingan PP No 24 Tahun 2005 Dengan PP No 71 Tahun 2010.....	17
Tabel 3. Proses Pelaksanaan Masing – Masing Unit Akuntansi	162
Tabel 4. Proses Pelaksanaan Akuntansi Barang di Masing – Masing UAB.....	163
Tabel 5. Transaksi SKPKD	188

Bab 1

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Dalam era globalisasi serta tuntutan reformasi yang semakin meningkat, peran akuntansi sebagai alat pencatatan semakin dibutuhkan. Kepentingan itu tidak hanya diperuntukkan untuk pihak manajemen suatu entitas, tetapi juga untuk kebutuhan pertanggungjawaban (*accountability*) kepada banyak pihak yang memerlukan. Di dalam dunia bisnis (*Commercial*), akuntansi telah berkembang seiring dengan perkembangan bisnis tersebut. Hal ini menyebabkan akuntansi harus bisa menyesuaikan dan berkembang seiring dengan perkembangan dunia bisnis.

Perkembangan akuntansi pemerintahan tidaklah secepat akuntansi bisnis. Penyebabnya adalah karakteristiknya tidak banyak mengalami perubahan. Dengan adanya tuntutan masyarakat menyebabkan akuntansi pemerintahan menjadi penting. Semakin besarnya dana yang dikelola oleh pemerintah semakin besar pula tuntutan akuntabilitas keuangan sebagai wujud transparansi keuangan dalam pemerintahan.

Akuntansi Pemerintahan dapat didefinisikan sebagai suatu aktivitas pemberian jasa untuk menyediakan informasi keuangan pemerintah berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, suatu transaksi keuangan pemerintah serta penafsiran atas informasi keuangan.

Dengan demikian secara umum pengertian tersebut tidak berbeda dengan akuntansi, perbedaannya terletak pada jenis transaksi yang dicatat dan penggunaannya. Jenis yang dicatat dalam akuntansi pemerintah adalah transaksi keuangan pemerintah. Penggunaannya secara umum adalah rakyat secara luas yang diwakili oleh lembaga legislative, pemerintah dan kreditor seperti : IMF, ADB dan yang lainnya.

Kebutuhan akan akuntansi pemerintah semakin besar sehingga disiplin ilmu akuntansi memasukkan akuntansi pemerintahan sebagai bagiannya. Dengan diakuinya akuntansi pemerintahan di dalam disiplin ilmu akuntansi, akuntansi menjadi lebih variatif.

Jika diklasifikasikan ruang lingkup akuntansi terbagi menjadi dua yaitu akuntansi mikro dan akuntansi makro. Akuntansi pemerintahan dan akuntansi bisnis termasuk dalam akuntansi mikro, sementara akuntansi social dan *national accounting* termasuk dalam akuntansi makro

B. TUJUAN PEMERINTAH DAN KARAKTERISTIK AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Pemerintah sebagai salah satu bentuk organisasi sektor publik memiliki tujuan umum untuk menyejahterakan rakyat. Untuk mewujudkan hal tersebut rakyat membuat aturan umum yang harus dipenuhi pemerintah berupa konstitusi atau undang-undang dasar dan peraturan perundang-undangan lainnya.

Oleh karena itu, adanya perbedaan perlakuan akuntansi pemerintahan dengan akuntansi bisnis dalam hal tujuan serta pengukuran kinerjanya. Meskipun tujuan kedua organisasi berbeda tetapi pada hakikatnya tujuan akuntansi pemerintahan dan akuntansi bisnis sama yaitu memberikan informasi keuangan atas transaksi keuangan yang dilakukan organisasi tersebut pada periode tertentu.

Berkenaan dengan itu, akuntansi pemerintahan dan akuntansi bisnis secara khusus memiliki tujuan berikut :

1. Akuntabilitas

Fungsi akuntabilitas lebih luas dari sekedar ketaatan kepada peraturan perundangan yang berlaku, tetapi tetap memperhatikan penggunaan sumber daya secara bijaksana, efisien, efektif dan ekonomis.

Tujuan utama akuntabilitas ditekankan kepada setiap pengelola atau manajemen dapat menyampaikan akuntabilitas keuangan dengan menyampaikan laporan keuangan.

2. Manajerial

Akuntansi pemerintah memungkinkan pemerintah untuk melaksanakan fungsi manajerial dengan melakukan perencanaan berupa penyusunan APBN dan strategi pembangunan lain.

3. Pengawasan

Akuntansi pemerintahan dibuat untuk memungkinkan diadakannya pengawasan pengurusan keuangan Negara dengan lebih mudah oleh aparat pemeriksa seperti BPK- RI.

Karakteristik akuntansi pemerintahan

Karakteristik akuntansi pemerintahan berbeda dengan akuntansi bisnis, perbedaannya seperti:

1. Dalam akuntansi pemerintahan tidak ada laporan laba
2. Pemerintah membukukan anggaran ketika anggaran tersebut dibukukan
3. Akuntansi pemerintahan bias menggunakan lebih dari satu jenis dana
4. Akuntansi pemerintahan akan membukukan pengeluaran modal dalam perkiraan neraca dan hasil operasional.
5. Akuntansi pemerintahan bersifat kaku karena sangat bergantung pada peraturan perundang-undangan.
6. Di dalam akuntansi pemerintahan tidak ada perkiraan modal dan laba ditahan di dalam neraca.

Meskipun ada perbedaan, akuntansi pemerintahan tetap memiliki kesamaan dengan akuntansi bisnis yaitu :

1. Memberikan informasi atas posisi keuangan dan hasil operasi.
2. Mengikuti prinsip-prinsip dan standar akuntansi yang diterima umum
3. Bersama-sama mengembangkan prinsip-prinsip dan standar akuntansi.
4. Menggunakan system bagan perkiraan standar.

C. RUANG LINGKUP AKUNTANSI PEMERINTAH

Perkembangan akuntansi pemerintahan tidaklah secepat akuntansi bisnis. Penyebabnya adalah karakteristiknya tidak banyak mengalami perubahan. Dengan adanya tuntutan masyarakat menyebabkan akuntansi pemerintahan menjadi penting. Semakin besarnya dana yang dikelola oleh pemerintah semakin besar pula tuntutan akuntabilitas keuangan sebagai wujud transparansi keuangan dalam pemerintahan.

Pemerintah sebagai salah satu bentuk organisasi sector public memiliki tujuan umum untuk menyejahterakan rakyat. Untuk mewujudkan hal tersebut rakyat membuat aturan umum yang harus dipenuhi pemerintah berupa konstitusi atau undang-undang dasar dan peraturan perundang-undangan lainnya.

Oleh karena itu, adanya perbedaan perlakuan akuntansi pemerintahan dengan akuntansi bisnis dalam hal tujuan serta pengukuran kinerjanya. Meskipun tujuan kedua organisasi berbeda tetapi pada hakikatnya tujuan akuntansi pemerintahan dan akuntansi bisnis sama yaitu memberikan informasi keuangan atas transaksi keuangan yang dilakukan organisasi tersebut pada periode tertentu.

D. PETUNJUK PENGGUNAAN BUKU

Buku ini membahas akuntansi pemerintah yang merupakan integrasi teori dan praktik dari berbagai aspek utama akuntansi, baik pada aspek keuangan, akuntansi manajemen maupun pemeriksaan akuntansi. Akuntansi pemerintah sejalan dengan ciri-ciri tertentu yang sangat bervariasi menurut ciri-ciri organisasi dan proses pertanggungjawaban pemerintah yang sangat dipengaruhi oleh perkembangan lingkungan sosial, ekonomi, politik, dan hukum masyarakat. Buku ini juga akan memberikan kesempatan bagi para mahasiswa/i untuk melakukan studi kritis terhadap perkembangan akuntansi pemerintah di Indonesia dan beberapa negara lain. Dalam empat belas kali pertemuan, artikel atau tulisan di bidang pemerintahan akan 'dikupas' secara tajam dan terbuka dari berbagai perspektif yang ada. Dalam proses ajar mengajar, mahasiswa/i akan lebih berperan untuk mengarahkan setiap diskusi.

Berdasarkan pembahasan di atas, penulisan buku ini selayaknya dilakukan dengan semangat inovasi akuntansi pemerintah. Oleh sebab itu, buku ini dirancang sebagai suatu konsep utuh akuntansi pemerintah. Adapun sistematika penyusunan buku akuntansi pemerintah ini adalah terdiri dari bab-bab sebagai berikut:

<i>Bab</i>	<i>Topik</i>
1	Pengantar
2	Keuangan Negara dan Pencatatannya
3	Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah
4	Laporan Keuangan Pemerintah
5	Akuntansi Persediaan
6	Akuntansi Investasi
7	Akuntansi Aset Tetap
8	Akuntansi Kewajiban dan Ekuitas Dana
9	Akuntansi Pendapatan dan Belanja
10	Penganggaran Pemerintah Pusat dan Daerah
11	Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat dan Dokumen Pelaksanaannya
12	Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah dan Dokumen Pelaksanaannya

Bab 2

KEUANGAN NEGARA DAN PENCATATANNYA

TUJUAN PENGAJARAN

1. Mampu menjelaskan keuangan negara berdasarkan undang undang
2. Mampu menyebutkan hak dan kewajiban negara
3. Mampu menyebutkan penguasa keuangan negara
4. Mampu menjelaskan perubahan basis pencatatan dari kas menuju akrual.

A. PENDAHULUAN

Di Indonesia, akuntansi pemerintahan secara historis belum banyak berkembang sejak kemerdekaan 17 Agustus 1945. Menurut catatan sejarah, produk akuntansi pemerintahan Indonesia pertama adalah neraca kekayaan negara yang dikeluarkan pada tahun 1948. Bentuk akuntabilitas keuangan ini masih dalam bahasa dan mata uang Belanda. Mulai akhir tahun 2003, barulah akuntansi pemerintahan mendapatkan perhatian dan dasar hukum yang menggantikan produk Belanda tersebut yaitu UU No 17 tahun 2003. UU No.17 th 2003 tentang keuangan negara menjadi pijakan penting perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia. UU keuangan negara tersebut diikuti pula dengan UU No.1 th 2004 tentang Perbendaharan Negara dan UU No.15 th 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Dengan ketiga undang-undang tersebut, tuntutan akan akuntansi pemerintahan semakin nyata.

Sebelum UU No. 17 th 2003, pengelolaan keuangan negara dilakukan dengan pencatatan tunggal (*single entry*), dengan menggunakan *Cash basis*. Akuntansi pemerintahan pada saat itu, sangat sederhana (*simple*), buku-buku yang digunakan

anantara lain buku kas umum (BKU), buku kas tunai, buku Bank, buku pengawasan dana UYHD (Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan), buku pengawasan kredit anggaran per mata anggaran (MAK), buku panjar (porskot dan buku pungutan dan penyetoran pajak. Laporan yang dibuat sangat sederhana, seperti misalnya Laporan Surplus/Defisit, Laporan keadaan Kas (LKK) dan Laporan Keadaan Kredit Anggaran (LKKA).

Akuntansi berbasis kas penerapannya sederhana dan mudah dipahami. Sehingga tidak memerlukan waktu lama untuk membuatnya dan SDM yang mengerjakannya juga tidak harus profesional. Namun akuntansi berbasis kas mempunyai beberapa kekurangan antara lain, kurang informatif karena hanya berisikan informasi tentang penerimaan, pengeluaran, dan saldo kas, dan tidak memberikan informasi tentang aset dan kewajiban. Mestinya sebagai lembaga Negara yang mengelola keuangan negara, pemerintah mestinya wajib menyajikan aset yang dimiliki oleh pemerintah, atau neraca. Sedangkan neraca hanya dapat dibuat dengan akuntansi berbasis akrual.

Guna meminimalisir kelemahan akuntansi berbasis kas tersebut dan agar keuangan negara dapat disajikan dengan lebih informatif, maka pemerintah mengeluarkan Undang- Undang No 17 tahun 2003. UU ini mewajibkan penerapan akuntansi berbasis akrual pada setiap instansi pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut “ Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun”. Sehingga dalam jangka waktu lima tahun sejak terbitnya UU tersebut pemerintah harus telah mulai menggunakan akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

Adapun dasar hukum akuntansi pemerintah yaitu UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 51 yaitu:

1. Menteri keuangan menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya
2. Menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD selaku pengguna anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja, yang berada dalam tanggung jawabnya.
3. Akuntansi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah pusat/ daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan

B. KEUANGAN NEGARA

Berikut pengertian keuangan negara yang dikutip dari buku akuntansi pemerintah teory dan praktek karya bambang kesit:

Pengurusan atau pengelolaan keuangan negara dapat diartikan secara luas atau sempit. Dalam arti luas, pengurusan keuangan negara berarti manajemen keuangan negara. Dalam arti sempit, pengelolaan keuangan negara adalah administrasi keuangan negara atau tata usaha keuangan negara. Sebelum membahas lebih lanjut keuangan negara, terlebih dahulu perlu diketahui pengertian keuangan negara seperti dijelaskan di bawah ini.

1. Pengertian

Menurut Suparmoko (2000; hal : 15), keuangan negara adalah "bagian dari ilmu ekonomi yang mempelajari tentang kegiatan-kegiatan pemerintah dalam bidang ekonomi, terutama mengenai penerimaan dan pengeluarannya beserta pengaruh-pengaruhnya di dalam perekonomian tersebut". Yang dimaksud "pengaruh-pengaruh" tersebut misalnya adalah pertumbuhan ekonomi, stabilitas harga, distribusi penghasilan yang lebih merata, penciptaan kesempatan kerja, dan lain-lain.

Dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara disebutkan bahwa keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu baik berupa uang atau barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Pendekatan yang digunakan dalam merumuskan keuangan negara adalah dari sisi obyek, subyek, proses, dan tujuan.

- a. Dari sisi obyek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter, dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.
- b. Dari sisi subyek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi seluruh obyek sebagaimana yang disebutkan pada huruf "a" di atas yang dimiliki oleh negara, dan/atau dikuasai oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, perusahaan negara/daerah, dan badan lain yang mempunyai kaitan dengan keuangan negara.
- c. Dari sisi proses, keuangan negara mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan obyek keuangan negara mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban.
- d. Dari sisi tujuan, keuangan negara meliputi seluruh kebijakan, kegiatan, dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan obyek keuangan negara dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara.

Bidang pengelolaan keuangan negara yang demikian luas dapat dikelompokkan dalam tiga bidang, yaitu subbidang pengelolaan fiskal, sub bidang. pengelolaan moneter, dan subbidang pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan.

2. Hak dan Kewajiban Negara

Pengertian keuangan negara yang disebutkan di atas, menyebutkan bahwa keuangan negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang. Oleh karena itu, perlu diketahui lebih lanjut, apakah hak-hak dan kewajiban-kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang tersebut.

Hak-hak negara yang dapat dinilai dengan uang antara lain adalah:

- a. Hak yang dapat dipaksakan untuk menarik uang atau barang dari warga negara atau penduduk tanpa memberi balas jasa atau imbalan secara langsung. Penarikan itu didasarkan atas peraturan perundangan. Contoh penarikan dana ini adalah pajak, bea, cukai, retribusi, iuran, dan sebagainya.
- b. Hak memonopoli pencetakan uang dan menentukan jenis dan jumlah mata uang sebagai alat tukar.
- c. Hak untuk menarik pinjaman dari masyarakat. Pinjaman itu dapat juga dalam bentuk paksaan, misalnya dengan sanering (pemotongan nilai) uang atau devaluasi (penurunan nilai) mata uang.
- d. Hak menguasai wilayah darat, laut, dan udara serta segala kekayaan yang terkandung di dalamnya.

Kewajiban-kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang antara lain adalah:

- a. Kewajiban menyediakan barang dan jasa untuk kepentingan umum. Barang dan jasa yang harus disediakan misalnya:
 - 1) Penyediaan pertahanan dan keamanan
 - 2) Pembuatan dan pemeliharaan jaringan transportasi publik, misalnya jalan raya, jembatan, pelabuhan, bandar udara
 - 3) Penyediaan jasa pendidikan (terutama pendidikan dasar), termasuk pembangunan gedung sekolah, penyediaan peralatan, penyediaan guru
 - 4) Penyediaan jasa kesehatan
 - 5) Penyediaan dan pemeliharaan fasilitas untuk kesejahteraan sosial atau perlindungan sosial (fakir miskin, anak terlantar, yatim piatu, masyarakat miskin, pengangguran, lanjut usia, dan lain-lain).
- b. Kewajiban membayar tagihan dari pihak-pihak yang melakukan sesuatu untuk pemerintah atau mengikat perjanjian tertentu dengan pemerintah, misalnya pembelian barang dan jasa untuk kepentingan pemerintah. Dalam hal ini berlaku hubungan jual beli biasa antara pemerintah dengan warga negara.

Jadi tidak setiap kepentingan atau keperluan pemerintah dapat disediakan dengan cuma-cuma atau gratis meskipun pemerintah dapat saja menyatakan bahwa keperluan tersebut adalah demi kepentingan umum.

Kewajiban-kewajiban negara secara umum juga tertera pada Pembukaan UUD 1945 alinea keempat. Bahkan banyak ahli tata negara yang menyatakan bahwa perincian dalam alinea keempat tersebut bukan hanya kewajiban negara, tetapi bahkan merupakan tujuan negara. Perincian tujuan negara tersebut adalah sebagai berikut:

- a. "Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia" yang dapat diartikan sebagai penyediaan pertahanan dan keamanan
- b. "Memajukan kesejahteraan umum", antara lain terkait dengan penyediaan sarana ekonomi, perhubungan, transportasi, kesehatan, dan sebagainya"mencerdaskan kehidupan bangsa" yang dapat diartikan terkait dengan penyediaan jasa pendidikan
- c. "Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial".

3. Asas-asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara

Penyelenggaraan keuangan negara perlu dilaksanakan secara profesional, terbuka, dan bertanggung jawab sesuai dengan aturan pokok yang telah diamanatkan dalam Pasal 23C Undang-undang Dasar 1945 agar tercapai tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Asas-asas umum pengelolaan keuangan negara adalah adalah asas tahunan, asas universalitas, asas kesatuan, dan asas spesialisitas. Tambahan asas-asas baru dalam pengelolaan keuangan negara yang berasal dari *best practices* atau penerapan kaidah yang baik antara lain adalah asas akuntabilitas berorientasi hasil, profesionalitas, proporsionalitas, keterbukaan, dan pemeriksaan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri.

4. Penguasa Keuangan Negara

Berdasarkan Undang-undang Keuangan Negara, kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara dapat dibedakan sebagai berikut:

- a. Presiden adalah pemegang kekuasaan umum pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. Kekuasaan tersebut meliputi kekuasaan yang bersifat umum dan ada pula yang bersifat khusus. Sebagian dari kekuasaan tersebut didelegasikan kepada Menteri Keuangan dan para menteri dan ketua lembaga sebagai para pembantu Presiden. Sesuai dengan asas desentralisasi, sebagian kekuasaan Presiden juga didelegasikan kepada Gubernur/Bupati/Walikota. Kekuasaan yang didelegasikan itu meliputi baik dalam bidang fiskal maupun atas kekayaan negara yang dipisahkan.

Sedangkan dalam bidang moneter, sebagian kekuasaan Presiden tersebut juga didelegasikan kepada Bank Sentral.

- b. Menteri Keuangan adalah pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. Sebagai pembantu Presiden di bidang keuangan, Menteri Keuangan adalah *Chief Rnancial Officer* (CFO) Pemerintah Republik Indonesia.

Berdasarkan Pasal 8 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, Menteri Keuangan sebagai pengelola fiskal mempunyai tugas sebagai berikut:

- 1) Menyusun kebijakan fiskal dalam kerangka ekonomi makro,
 - 2) Menyusun rancangan APBN dan rancangan perubahan APBN,
 - 3) Mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran,
 - 4) Melakukan perjanjian internasional di bidang keuangan,
 - 5) Melaksanakan pemungutan pendapatan negara yang telah ditetapkan dengan undang-undang,
 - 6) Melaksanakan fungsi bendahara umum negara,
 - 7) Menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN,
 - 8) Melaksanakan tugas-tugas lain di bidang pengelolaan fiskal berdasarkan ketentuan undang-undang.
- c. Menteri dan pimpinan lembaga adalah pengguna anggaran/pengguna barang. Setiap Menteri dan pimpinan lembaga pada hakekatnya adalah *Chief Operational Officer* (C00) bagi departemen atau lembaga yang dipimpinnya. Oleh karena itu Menteri Keuangan sebagai pemimpin Departemen Keuangan mempunyai posisi rangkap, selain sebagai pengelola keuangan negara adalah juga sebagai pengguna anggaran.

Berdasarkan Pasal 9 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, Menteri atau pimpinan lembaga sebagai pengguna anggaran dan pengguna barang pada kementerian/lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas sebagai berikut:

- 1) Menyusun rancangan anggaran untuk kementerian atau lembaga yang dipimpinnya,
- 2) Menyusun dokumen pelaksanaan anggaran,
- 3) Melaksanakan anggaran kementerian atau lembaga yang dipimpinnya,
- 4) Melaksanakan pemungutan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) yang berkaitan dengan bidang tugas kementerian atau lembaga tersebut dan kemudian menyetorkan ke rekening kas negara,
- 5) Mengelola piutang dan utang negara yang menjadi tanggung jawab kementerian atau lembaga yang dipimpinnya,

- 6) Mengelola barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawab kementerian atau lembaga yang dipimpinnya,
 - 7) Menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kementerian atau lembaga yang dipimpinnya,
 - 8) Melaksanakan tugas-tugas lain yang menjadi tanggung jawabnya berdasarkan ketentuan undang-undang.
- d. Gubernur/ Bupati/ Walikota selaku kepala pemerintahan daerah sebagai pengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.

Menurut Pasal 10 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 pejabat pengelola keuangan daerah mempunyai tugas sebagai berikut:

- 1) Menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan APBD,
- 2) Menyusun rancangan APBD dan rancangan perubahan APBD,
- 3) Melaksanakan pemungutan pendapatan daerah yang telah ditetapkan dengan Peraturan Daerah (Perda),
- 4) Menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

Selain ada pejabat pengelola keuangan daerah, ada juga yang disebut sebagai pejabat pengguna anggaran/barang daerah, yaitu kepala satuan kerja perangkat daerah. Tugas pejabat pengguna anggaran/barang daerah adalah sebagai berikut:

- 1) Menyusun anggaran satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya,
 - 2) Menyusun dokumen pelaksanaan anggaran,
 - 3) Melaksanakan anggaran satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya,
 - 4) Melaksanakan pemungutan PNPB,
 - 5) Mengelola utang piutang daerah yang menjadi tanggung jawab satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya,
 - 6) Mengelola barang milik/kekayaan daerah yang menjadi tanggung jawab satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya,
 - 7) Menyusun dan menyampaikan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya.
- e. Selain itu, dalam hal tugas menjaga kestabilan nilai rupiah, tugas menetapkan dan melaksanakan kebijakan moneter serta mengatur dan menjaga kelancaran sistem pembayaran dilakukan oleh Bank Sentral, yaitu Bank Indonesia

C. STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH BASIS KAS MENUJU BERBASIS AKRUAL

SAP Berbasis Kas Menuju Akruwal adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Basis kas menuju akrual ini melakukan pencatatan dengan cara menggunakan basis kas pada periode pelaksanaan anggaran (yaitu pendapatan diakui pada saat kas diterima ke Kas Negara dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari Kas Negara). Dan pada akhir periode diperlukan penyesuaian-penyesuaian untuk mencatat belanja harta tetap yang dilakukan pada periode pelaksanaan (dengan menggunakan metode kolorari), serta mencatat hak ataupun kewajiban Negara.

Basis kas untuk pendapatan dan belanja yang dilakukan pada periode anggaran, akan menghasilkan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (LAK), sedangkan pencatatan pada akhir periode (dengan jurnal kolorari) akan diperoleh Neraca. Aset, kewajiban, dan ekuitas merupakan unsur neraca sedangkan pendapatan, belanja, dan pembiayaan merupakan unsur Laporan Realisasi Anggaran. Dengan kata lain, Neraca disajikan dengan basis akrual dan Laporan Realisasi Anggaran disajikan dengan basis kas.

Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akruwal secara bertahap pada pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akruwal secara bertahap pada pemerintah daerah diatur dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri. Perbedaan mendasar SAP berbasis kas menuju akrual dengan SAP berbasis akrual terletak pada PSAP 12 mengenai laporan operasional. Entitas melaporkan secara transparan besarnya sumber daya ekonomi yang didapatkan, dan besarnya beban yang di tanggung untuk menjalankan kegiatan pemerintahan. Surplus / defisit operasional merupakan penambah atau pengurang ekuitas/ kekayaan bersih entitas pemerintahan bersangkutan (PP Nomor 71 Tahun 2010)

Neraca dan Laporan Realisasi Anggaran merupakan laporan-laporan yang saling berhubungan. Pendapatan yang merupakan isi Laporan Realisasi Anggaran didefinisikan sebagai semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah. Selanjutnya belanja yang juga menjadi isi Laporan Realisasi Anggaran didefinisikan sebagai semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

Ekuitas dana lancar merupakan unsur neraca sehingga pendapatan dan belanja seharusnya langsung mempengaruhi ekuitas dana lancar dalam neraca. Akan tetapi

penerimaan pendapatan dan pengeluaran belanja berdasarkan basis kas hanya mempengaruhi jumlah kas tetapi tidak secara langsung mempengaruhi ekuitas dana lancar. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa akun-akun pendapatan dan belanja merupakan akun pembantu ekuitas dana lancar. Penerimaan pendapatan dicatat terlebih dahulu dalam akun pendapatan dan pengeluaran belanja dicatat dalam akun belanja kemudian pada akhir tahun ditutup ke akun ekuitas dana lancar. (Bandingkan dengan pengertian pendapatan dan biaya sebagai akun pembantu modal dalam akuntansi komersial). Seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintah harus ada dalam anggaran artinya harus melalui atau tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang merupakan unsur Laporan Realisasi Anggaran akan diakui atau dicatat pada saat kas diterima atau dikeluarkan. Pendapatan, belanja, dan pembiayaan hanya mempengaruhi kas dan tidak mempengaruhi komponen lainnya dalam pos neraca pada saat penerimaan dan pengeluaran kas. Akibat perlakuan seperti ini, neraca hanya terdiri dari sisi debit kas sisi kredit ekuitas. Itupun ekuitas muncul pada akhir periode pada saat pendapatan dan biaya ditutup ke ekuitas dana lancar.

Konsekuensi dari penggunaan basis kas menuju akrual ini adalah dibutuhkannya penggunaan jurnal korolari. Misalnya terjadi transaksi pembelian kendaraan senilai 100.000.000 secara tunai. Karena segala pengeluaran yang melibatkan kas harus disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dengan basis kas, maka transaksi ini akan dicatat dengan cara:

Dr. Belanja Kendaraan	Rp100.000.000
Cr. Kas	Rp100.000.000

Belanja kendaraan merupakan akun nominal yang akan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan kas merupakan akun riil yang akan disajikan dalam Neraca. Akibatnya, apabila hanya jurnal tersebut yang dibuat, maka hanya akun kas yang disajikan sebagai bagian aktiva Neraca. Padahal, menurut SAP, Neraca pemerintah harus disajikan dengan basis akrual atau mempresentasikan semua sumber daya yang dimiliki dan tidak terbatas kas saja. Karena itulah, dibutuhkan jurnal tambahan yaitu jurnal korolari sebagai solusi penerapan basis kas menuju akrual ini

Jurnal Korolari

Dr. Kendaraan	Rp. 100.000.000
Cr. Ekuitas dana yang diinvestasikan dalam aset tetap	Rp. 100.000.000

Pencatatan transaksi tersebut telah sesuai dengan SAP karena telah menyajikan akun Neraca dengan basis akrual dan menyajikan akun Laporan Reliasasi Anggaran dengan basis kas. Jurnal korolari ini penting supaya transaksi yang melibatkan akun riil

selain kas bisa tetap disajikan dalam Neraca dan disisi lain komponen Laporan Realisasi Anggaran seperti pendapatan, belanja, dan pembiayaan tetap dapat pula disajikan. Jurnal korolari digunakan agar transaksi yang mempengaruhi akun Neraca (selain kas) dan Laporan Realisasi Anggaran dapat dicatat pada waktu yang sama.

D. SAP BERBASIS AKRUAL

Peraturan Pemerintah Nomor 71 2010 Pasal 1 ayat (8) menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan SAP Berbasis Akruwal, yaitu SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akruwal, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Basis Akruwal untuk neraca berarti bahwa asset, kewajiban dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas di terima atau di bayar (PP No.71 tahun 2010).

SAP berbasis akruwal di terapkan dalam lingkungan pemerintah yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang – undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan (PP No.71 Tahun 2010). SAP Berbasis Akruwal tersebut dinyatakan dalam bentuk PSAP dan dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah. PSAP dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dalam rangka SAP Berbasis Akruwal dimaksud tercantum dalam Lampiran I Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010.

Penyusunan SAP Berbasis Akruwal dilakukan oleh KSAP melalui proses baku penyusunan (*due process*). Proses baku penyusunan SAP tersebut merupakan pertanggungjawaban profesional KSAP yang secara lengkap terdapat dalam Lampiran III Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Penerapan SAP Berbasis Akruwal secara bertahap dilakukan dengan memperhatikan urutan persiapan dan ruang lingkup laporan. SAP Berbasis Kas Menuju Akruwal dinyatakan dalam bentuk PSAP dan dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. PSAP dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dalam rangka SAP Berbasis Kas Menuju Akruwal tercantum dalam Lampiran II Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

Secara rinci pengakuan atas item-item yang ada dalam neraca dengan penerapan basis akruwal adalah :

1. Persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

- Persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.
2. Investasi, suatu pengeluaran kas atau aset dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi salah satu kriteria:
 - a. Kemungkinan manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah;
 - b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (*reliable*). Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan.
 3. Aktiva tetap, untuk dapat diakui sebagai aset tetap, suatu aset harus berwujud dan memenuhi kriteria:
 - a. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
 - b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
 - c. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
 - d. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan
 4. Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP), suatu benda berwujud harus diakui sebagai KD jika:
 - a. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;
 - b. Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan
 - c. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaanKDP dipindahkan ke pos aset tetap yang bersangkutan jika kriteria berikut ini terpenuhi:
 - a. Konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan; dan
 - b. Dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehan.
 5. Kewajiban, suatu kewajiban yang diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal.

Kelebihan Akuntansi berbasis akrual :

1. Beban diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya
2. Pendapatan diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya walaupun kas belum diterima

3. Setiap penerimaan dan pembayaran akan dicatat kedalam masing-masing akun sesuai dengan transaksi yang terjadi
4. Adanya peningkatan pendapatan perusahaan karena kas yang belum diterima dapat diakui sebagai pendapatan
5. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai pedoman dalam menentukan kebijakan dimasa datang dengan lebih tepat
6. Laporan keuangan yang dihasilkan dapat diperbandingkan dengan entitas lain, baik pemerintah maupun bisnis. Hal ini dimungkinkan karena kerangka dan ruang lingkup yang sama telah digunakan dengan menerapkan basis akrual

Kekurangan akuntansi berbasis akrual :

1. Biaya yang belum dibayarkan secara kas, akan dicatat efektif sebagai biaya sehingga dapat mengurangi pendapatan
2. Adanya resiko pendapatan yang tak tertagih sehingga dapat mengurangi pendapatan
3. Tidak ada perkiraan yang tepat kapan kas yang belum dibayarkan oleh pihak lain dapat diterima

Tabel 1
Strategi Penerapan SAP Akrual

Tahun	Strategi Penerapan SAP Akrual
2010	Penerbitan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual, Mengembangkan framework Akuntansi berbasis Akrual dan BAS Sosialisasi SAP berbasis akrual
2011	Penyiapan aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (Proses bisnis dan <i>requirement</i>) Pengembangan kapasitas SDM
2012	Pengembangan Sistem Akuntansi dan TI (Lanjutan) Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2013	Piloting beberapa KL dan BUN Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan sistem Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2014	Parallel run dan konsolidasi seluruh LK Review, Evaluasi dan penyempurnaan sistem Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2015	Implementasi penuh, Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)

4. Perbedaan PP Nomor 24 Tahun 2005 dengan PP 71 Nomor Tahun 2010
Untuk lebih memahami akuntansi pemerintahan berbasis akrual, berikut tabel perbandingan antara PP 71 tahun 2010 dengan PP 24 tahun 2005, utamanya terkait dengan komponen laporan keuangan, sebagai berikut :

Tabel 2
Perbandingan PP No 24 Tahun 2005 dengan PP No 71 Tahun 2010

PP No 24 Tahun 2005 (Basis Kas Menuju Akrual)	PP No 71 Tahun 2010 (Basis Akrual)
<ul style="list-style-type: none"> • Laporan Realisasi Anggaran (LRA) • Neraca • Laporan Arus Kas • Catatan atas Laporan keuangan 	<ul style="list-style-type: none"> • Laporan Realisasi Anggaran (LRA) • Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LSAL) • Neraca • Laporan Arus kas • Laporan Operasional (LO) • Laporan Perubahan Ekuitas • Catatan Atas Laporan Keuangan

Masing-masing laporan dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan.
2. Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih (LSAL)
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan ini menginformasikan penggunaan dari Sisa lebih pembiayaan anggaran tahun sebelumnya (SILPA) atau sumber dana yang digunakan untuk menutup sisa kurang anggaran tahun lalu (SILKA), sehingga tersaji sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan.
3. Neraca
Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Aset. 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.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

4. Laporan Operasional (LO)

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa. Masing masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
 - b. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih
 - c. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
 - d. Pos Luar Biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan
- #### 5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah.
 - b. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.
6. Laporan Perubahan Ekuitas
- Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
7. Catatan Atas Laporan Keuangan
- Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Dari uraian di atas, perbedaan yang paling mendasar dari komponen laporan keuangan antara PP no 4 tahun 2005 dengan PP no 71 tahun 2010 terletak pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LSAL) dan Laporan Operasional (LO).

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih sebenarnya bukan hal yang baru, sebab laporan ini, dulunya (ketika akuntansi pemerintahan masih menggunakan basis kas) merupakan bagian dari Laporan Surplus / Defisit, khususnya yang terkait dengan pembiayaan.

Sesuai dengan PSAP 02 (2010 :hal. 9) yang dimaksud dengan pembiayaan (*financing*) adalah seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan/atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil investasi. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah. Selisih antara penerimaan pembiayaan dengan pengeluaran pembiayaan disebut pembiayaan netto. Apabila manajemen keuangan pemerintah melakukan dengan baik, maka jumlah pembiayaan netto ini seharusnya mendekati jumlah surplus/defisit anggaran karena pembiayaan dimaksudkan untuk memanfaatkan surplus atau menutup defisit anggaran.

Perbedaan yang sangat signifikan dalam basis akuntansi pemerintahan adalah adanya Laporan Operasional (LO), Laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber

daya ekonomiyang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah seperti pendapatan, beban, dan transfer dalam satu periode laporan.

Sekilas antara laporan realisasi anggaran (LRA) sama dengan laporan operasional (LO). Perbedaan yang paling mencolok dari keduanya adalah LRA menggunakan basis kas sedangkan LO menggunakan basis akrual, hal ini nampak dari perbedaan antara akun belanja (untuk mencatat pengeluaran biaya/belanja dalam LRA) sedangkan dalam LO menggunakan akun beban. Tetapi yang paling pokok bukan jenis akunnya yang berbeda, melainkan konsep atau basis yang digunakan, LRA menggunakan basis kas sedangkan LO menggunakan basis akrual. Sebagai contoh ketika terjadi penjualan aset tetap, LRA hanya mencatat jumlah kas yang diterima (tanpa memperhitungkan surplus/defisit dari penjualan aset tetap tersebut). Namun LO karena menggunakan basis akrual, setiap terjadi surplus atau defisit atas penjualan aset tetap diakui sebagai pendapatan / beban non operasional. Demikian pula halnya yang terkait dengan beban non kas seperti misalnya alokasi atas pengeluaran pada periode sebelumnya (junk cost), seperti beban penyusutan, beban cadangan penghapusan pinjaman, amortisasi beban ditangguhkan, dll. Beban-beban sejenis ini tidak akan ada di LRA (sebab LRA menggunakan basis kas), tetapi di LO harus ada.

Dengan adanya laporan Operasional, maka masyarakat dapat melihat kinerja pemerintah dalam mengelola keuangan negara dalam setiap tahun pelaporan, dimana meskipun setiap transaksi pemerintah akan diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan, namun baik jumlah beban atau pendapatan yang diterima atau dibayarkan oleh pemerintah akan disesuaikan sebesar jumlah yang telah menjadi beban atau pendapatan dalam periode laporan, hal ini akan membuat pemerintah lebih berhati-hati dalam mengelola keuangan negara.

E. DAMPAK DITERAPKANNYA SAP BASIS AKRUAL

Jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual sebenarnya tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Keberadaan pos piutang, aset tetap, hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh asas akrual.

Perubahan basis akuntansi dari kas menuju akrual menjadi akrual penuh membawa dampak terhadap perubahan tahapan pencatatan dan jenis laporan keuangan yang dihasilkan. Namun karena akuntansi pemerintahan merupakan pencatatan atau

akuntansi anggaran, maka penerapan basis kas untuk transaksi-transaksi tertentu tetap harus dilakukan, penyusunan anggaran tetap dilakukan dengan menggunakan basis kas. Hal ini berarti proses pelaporan penganggaran akan menghasilkan laporan realisasi anggaran yang tetap menggunakan basis kas, sedangkan untuk pelaporan keuangan lainnya akan menggunakan basis akrual.

Dengan ditetapkannya PP No. 71 Tahun 2010 maka penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum. Dan hal ini berarti bahwa Pemerintah mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan SAP yang baru yaitu SAP berbasis akrual. Perubahan basis akuntansi dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual penuh mengandung konsekwensi yang tidak sedikit. Beberapa studi yang pernah dilakukan menunjukkan adanya kebaikan dan kelemahan dari perubahan basis akuntansi pemerintahan tersebut.

Diantaranya adalah tulisan Yasinta Budiman (2015) yang mengutip” Christiaens dan Rommel berpendapat bahwa basis akrual hanya tepat digunakan dalam instansi pemerintahan yang memiliki sifat usaha komersial. Menurut mereka basis akrual tidak akan sukses diterapkan pada instansi pemerintahan yang murni menjalankan fungsi pelayanan publik. Penerapan kerangka akuntansi berbasis akrual yang berlaku di entitas komersial kepada entitas pemerintahan”.

Penyusunan anggaran berbasis akrual juga merupakan masalah tersendiri, selain dimensi politik yang kental dalam aktifitas instansi pemerintahan. Studi sebelumnya oleh Plummer, Hutchison, dan Patton (2007 ; hal 4) , dengan menggunakan sampel sebanyak 530 distrik sekolah di Texas, menemukan bukti bahwa informasi berbasis akrual tidak lebih informatif dibandingkan informasi yang disajikan dengan menggunakan basis akrual-modifikasian. Studi lain oleh Vinnari dan Nas (2008; hal 6) menunjukkan adanya potensi manajemen laba pada instansi pemerintahan ketika pelaporannya menggunakan basis akrual”.

Dari beberapa studi yang telah dilakukan di atas, dapat disimpulkan bahwa penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual belum sepenuhnya teruji manfaatnya. Basis akrual hanya bermanfaat apabila digunakan pada instansi/perusahaan yang bermotif komersial (mencari keuntungan). Hal ini disebabkan karena basis akrual sangat kental dengan prinsip mempertemukan/menandingkan (*Matching Principles*), yaitu mempertemukan pendapatan yang diperoleh pada satu periode akuntansi dengan biaya yang digunakan untuk memperoleh pendapatan tersebut.

Dengan penggunaan basis akrual, maka apabila terdapat pendapatan yang diperoleh pada periode yang bersangkutan (walaupun penerimaan tunainya pada periode yang bersangkutan), maka harus dikeluarkan (d disesuaikan) dari periode yang bersangkutan, demikian pula halnya dengan biaya atau belanja. Di sisi lain, apabila

terdapat pendapatan yang mestinya harus diakui pada suatu periode, namun belum diterima atau dicatat pada periode yang bersangkutan, maka harus dicatat/dimasukkan. Pada akuntansi pemerintahan yang nota bene merupakan akuntansi anggaran, maka prinsip memertemukan/menandingkan tidaklah terlalu diperlukan.

Dampak positif dari penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual juga telah banyak diakui oleh para peneliti. Penelitian yang dilakukan oleh Van Der Hoek (2005 ; hal 3), penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual di berbagai negara maju telah berhasil dan membawa manfaat, manfaat tersebut antara lain mendukung manajemen kinerja, memfasilitasi manajemen keuangan yang lebih baik, memperbaiki pengertian akan biaya program, memperluas dan meningkatkan informasi alokasi sumber daya, meningkatkan pelaporan keuangan, serta memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset (termasuk kas).

Disamping itu, keuangan yang disusun dengan basis akrual akan mempermudah para pemakai untuk membandingkan secara berimbang antara alternatif dari pemakaian sumber daya, menilai kinerja, posisi keuangan, dan arus kas dari entitas pemerintah, melakukan evaluasi atas kemampuan pemerintah untuk mendanai kegiatannya serta kemampuan untuk pemerintah untuk memenuhi kewajiban dan komitmennya, melakukan evaluasi atas biaya, efisiensi, dan pencapaian kinerja pemerintah, memahami keberhasilan pemerintah dalam mengelola sumber daya.

Bab 3

KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI PEMERINTAH

TUJUAN PENGAJARAN:

1. Memahami tentang Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Pemerintah
2. Memahami dan mengetahui Standar Akuntansi Pemerintah
3. Memahami Kerangka Konseptual dalam Akuntansi pemerintah

A. PRINSIP AKUNTANSI YANG BERLAKU UMUM

Praktik akuntansi harus dilaksanakan mengacu pada Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (PABU). Berlaku Umum mempunyai makna bahwa laporan keuangan suatu perusahaan bisa dimengerti oleh siapa pun dengan latar belakang apa pun. Dalam hal ini, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) nomor 1 paragraf 9 dan 10 menyatakan bahwa laporan keuangan yang dibuat berdasarkan standar akuntansi tetap bisa memenuhi kebutuhan semua pengguna yang meliputi investor sekarang dan investor potensial, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditor lainnya, pemerintah serta lembaga-lembaga lainnya, dan masyarakat. Jika tidak ada PABU, maka sebuah entitas akuntansi harus membuat laporan keuangan dalam banyak format karenanya banyaknya pihak yang berkepentingan.

Meski demikian, berhubung investor merupakan penanam modal yang secara relatif mempunyai risiko yang lebih banyak, maka laporan keuangan entitas akuntansi, khususnya perusahaan, berdasarkan standar akuntansi keuangan akan mengandung lebih banyak informasi untuk kepentingan investor. Selain itu, aturan-aturan yang dibuat lebih banyak dimaksudkan agar laporan keuangan memberikan informasi yang memenuhi kepentingan investor.

Dalam konteks lain, PABU membantu para akuntan dalam menerapkan prinsip-prinsip yang konsisten pada organisasi yang berbeda. PABU merupakan standar akuntansi yang harus diikuti dimana pun profesi akuntansi berbeda, kecuali jika keadaan membenarkan adanya pengecualian terhadap standar yang ada. Jika manajemen merasa bahwa keadaan yang dihadapi tidak memungkinkan adanya ketaatan terhadap standar yang ada, pengecualian dapat dilakukan, tentu saja disertai dengan pengungkapan yang memadai.

Bentuk dari PABU mencakup konvensi, aturan, dan prosedur yang diperlukan untuk merumuskan praktik akuntansi yang berlaku umum pada saat tertentu. Dengan pengertian yang hampir sama, Miller (1985) menyatakan prinsip akuntansi berlaku umum (GAAP) merupakan rajutan dari berbagai aturan konsep. Aturan dan konsep ini awalnya dikembangkan dari praktik tetapi telah ditambahi dan dikurangi oleh badan yang memiliki otoritas. Metode akuntansi harus dapat memenuhi paling sedikit satu dan biasanya beberapa kondisi berikut, untuk dapat dikualifikasikan sebagai metode yang berlaku umum. Kondisi tersebut antara lain :

1. Metode tersebut akan benar-benar digunakan dalam kasus-kasus yang jumlahnya cukup signifikan, dimana terdapat kondisi yang memungkinkan untuk menggunakan metode tersebut.
2. Metode tersebut mendapat dukungan yang diberikan melalui pengajian pernyataan dari lingkungan akuntansi profesional atau badan-badan berwenang lainnya.
3. Metode tersebut mendapat dukungan secara tertulis dari sejumlah pengajar dan pemikir akuntansi terkemuka.

Prinsip Akuntansi Berlaku Umum mengacu pada berbagai sumber. Sumber acuan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah :

1. Prinsip akuntansi yang diterapkan dan / atau dinyatakan berlaku oleh badan pengatur standar dari IAI.
2. Pernyataan dari badan, yang terdiri atas pakar pelaporan keuangan, yang mempertimbangkan isu akuntansi dalam forum publik dengan tujuan menetapkan prinsip akuntansi atau menjelaskan praktik akuntansi yang ada dan berlaku umum, dengan syarat dalam prosesnya penerbitan tersebut terbuka untuk dikomentari oleh publik dan badan pengatur standar dari IAI, tidak menyatakan keberatan atas penerbitan pernyataan tersebut.
3. Pernyataan dari badan, yang terdiri atas pakar pelaporan keuangan, yang mempertimbangkan isu akuntansi dalam forum publik dengan tujuan menginterpretasi yang ada berlaku umum, atau pernyataan yang tersebut pada

butir (2) yang menerbitkannya tidak pernah dinyatakan keberatan daribadan pengatur standar dari IAI, tetapi belum pernah secara terbuka dikomentari oleh publik.

4. Praktik atau pernyataan resmi yang secara luas diakui sebagai berlaku umum karena mencerminkan praktik yang lazim dalam industri tertentu, atau penerapan dalam keadaan khusus dari pernyataan yang diakui sebagai berlaku umum, atau penerapan standar akuntansi internasional atau standar akuntansi yang berlaku umum di wilayah lain yang menghasilkan penyajian substansi transaksi secara lebih baik.

Praktik akuntansi yang sangat dinamis sering kali akan menemui kondisi dan/atau situasi yang belum diatur dalam PABU. Dalam situasi baru, sudah pasti tidak ada prinsip-prinsip yang berlaku umum. Jika entitas-entitas yang berbeda menerapkan kebijakan yang berbeda-beda, maka tidak terdapat mekanisme untuk menilai prinsip mana yang berlaku umum. (pada praktiknya, bukanlah suatu hal yang tidak mungkin bahwa semuanya akan dianggap sebagai prinsip-prinsip yang berlaku umum). Di sisi lain, sebuah rekomendasi dari badan yang menetapkan standar secara otomatis akan dianggap menjadi berlaku umum tanpa melihat praktik-praktik lainnya, tidak peduli seberapa tidak populernya rekomendasi yang diberikan tersebut.

B. STANDAR INTERNASIONAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Saat ini, banyak entitas yang termasuk dalam kategori organisasi sektor publik yang telah mengimplemasikan akuntansi dalam sistem keuangannya. Akan tetapi, praktik akuntansi yang telah dilakukan oleh entitas-entitas tersebut memiliki banyak perbedaan, khususnya dalam proses pelaporan keuangan. Hal tersebut sangat dimungkinkan oleh belum banyaknya pemerintah suatu negara yang menerbitkan standar baku akuntansi untuk mengatur praktik akuntansi bagi organisasi sektor publik.

Bedasarkan fenomena tersebut, Federasi Akuntan Internasional (*Internasional Federation of Accountatans-IFAC*) membentuk sebuah komit khusus yang bertugas menyusun standar akuntansi publik. Komite tersebut diberi nama “*Public Sector Committee*” dan bertugas menyusun sebuah standar akuntansi bagi organisasi sektor publik yang berlaku secara internasional, yang kemudian disebut organisasi sektor publik yang berlaku secara internasional, yang kemudian disebut standar Internasional Akuntansi Sektor Publik (*internasional public Sector AccountingStandards – IPSAS*). Dalam pelaksanaannya, komite tersebut tidak hanya menyusun standar tetapi juga membuat program sistematis yang mendorong aplikasi IPSAS oleh entitas-entitas publik di seluruh dunia.

Untuk mendukung tugasnya dalam menyusun standar, komite mengacu pada Standar Akuntansi Internasional (*International Accounting Standards – IAS*), khususnya pada pernyataan-pernyataan yang sesuai dengan konteks dan karakteristik akuntansi sektor publik. selain IAS, komite juga menggunakan sumber-sumber lain sebagai acuan seperti peraturan perundangan, asosiasi profesi, dan berbagai organisasi lain yang bergerak atau berkepentingan dalam akuntansi sektor publik.

Jika dalam suatu negara sudah terdapat arahan dan peraturan hukum yang menuntut pelaporan keuangan organisasi sektor publik, yang dibuat oleh pemerintahnya maupun oleh badan pengatur atau organisasi profesi akuntan, maka IPSAS tidak dimaksudkan sebagai pengganti peraturan yang telah ditetapkan dinegara bersangkutan. Dalam hal ini, IPSAS dapat digunakan oleh para pembuat standar dinegara bersangkutan untuk pengembangan standar baru atau untuk merevisi standar yang ada guna meningkatkan komparabilitas laporan keuangan organisasi sektor publik secara internasional. Sedangkan bagi negara yang belum mengembangkan standar akuntansi untuk pemerintahan dan organisasi sektor publik, IPSAS dapat digunakan sebagai pedoman dalam menyusun dalam menyusun standar dimaksud.

Dengan mengadopsi IPSAS, di harapkan terdapat peningkatan yang signifikan dalam kualitas laporan keuangan organisasi sektor publik. dengan demikian, maka diharapkan tersedia juga informasi yang lebih baik untuk menilai keputusan alokasi sumber daya yang dibuat oleh pemerintah, sehingga meningkatkan transparansi dan akutabilitas.

IPSAS meliputi serangkaian standar yang dikembangkan untuk basis akrual (*accrual basis*), namun juga terdapat suatu bagian IPSAS yang terpisah guna merinci kebutuhan untuk basis kas (*cash basis*). Dalam hal ini, IPSAS dapat diadopsi oleh organisasi sektor publik yang sedang dalam proses perubahan dari basis kas ke basis akrual. Jika demikian, maka organisasi sektor publik yang telah memutuskan untuk mengadopsi basis akrual menurut IPSAS harus mengikuti ketentuan waktu mengenai masa transisi dari basis kas ke basis akrual yang diatur oleh IPSAS.

Pada akhirnya, cakupan yang diatur dalam IPSAS meliputi seluruh organisasi sektor publik, termasuk juga lembaga pemerintahan, baik pemerintah pusat, pemerintah regional (provisi), pemda (kabupaten/kota), maupun komponen-komponen kerjanya (dinas-dinas).

C. STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH

Untuk memecahkan berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan keuangan akuntansi, dan audit di pemerntahan, baik pemerintah pusat maupun pemda di Republik Indonesia, diperlukan sebuah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang kreadil yang di bentuk oleh sebuah komite SAP.

Komite SAP merupakan sebuah cerita panjang seiring dengan perjalanan reformasi keuangan di Indonesia. Kebutuhan standar dan pembentukan komite penyusunannya mulai muncul ketika desakan untuk penerapan IPSAS semakin kuat.

Diawali dengan pembentukan kompertemen Akuntan Sektor Publik di IAI pada tanggal 8 Mei 2000 yang salah satu programnya adalah penyusunan standar akuntansi keuangan untuk berbagai unit kerja pemerintahan. Keprihatinan akan situasi proses pelaporan keuangan sektor publik dijadikan satu-satunya alasan bagi peluncuran program pengembangan standar akuntansi.

Dari proses tersebut dihasilkan *Exposure Draft* Standar Akuntansi Sektor publik yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik- IAI. Ada enam *Exposure Draft* yang dikeluarkan :

1. Penyajian laporan keuangan.
2. Laporan arus kas
3. Koreksi surplus defisit, kesalahan fundamental, dan perubahan kebijakan akuntansi.
4. Dampak perubahan nilai tukar mata uang luar negeri.
5. Kos pinjaman.
6. Laporan keuangan konsolidasi dan entitas kendalian.

Publikasi tersebut menjadi tantangan bagi pemerintah untuk segera bergerak mengeluarkan SAP. Sampai kemudian, sebelum UU tentang Keuangan Negara ditetapkan, Menteri Keuangan RI telah menetapkan keputusan Menteri Keuangan Nomer 308/KMK.012/2012 Tanggal 13 Juni 2002 tentang komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (KSAP), sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan keputusan Menteri Keuangan Nomor 379/KMK.012/2004 Tanggal 6 Agustus 2004. Komite ini bekerja dengan melibatkan banyak unsur yang secara formal dinyatakan terdiri atas unsur Departemen Keuangan, Departemen Dalam Negeri, dan unsur IAI.

Selanjutnya, dengan dikeluarkannya UU Nomor 1 Tahun 2004, penetapan Komite SAP dilakukan dengan keputusan presiden (keppres) dan telah diterbitkan keputusan presiden Republik Indonesia Nomor 84 Tahun 2004 tentang komite Standar Akuntansi Pemerintah pada tanggal 5 Oktober 2004, yang telah diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2005 Tanggal 5 Januari 2005.

KSAP bertugas mempersiapkan penyusutan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP sebagai prinsip-prinsip akuntansi yang wajib diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan / atau pemda.

KSAP terdiri atas komite Konsultatif dan Komite Kerja. Komite Konsultatif bertugas memberi Konsultasi dan / atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan peraturan pemerintah tentang SAP. Komite kerja bertugas mempersiapkan,

merumuskan, dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP, dan dalam melaksanakan tugasnya dapat membentuk Kelompok Kerja. Dalam pelaksanaan tugas sehari-hari, KSAP melaporkan kegiatannya secara berkala kepada Menteri Keuangan. KSAP bertanggung jawab kepada presiden melalui Menteri Keuangan.

Dengan demikian, KSAP bertujuan mengembangkan program-program pengembangan akuntabilitas dan manajemen keuangan pemerintahan, termasuk pengembangan SAP dan mempromosikan penerapan standar tersebut. Dalam mencapai tujuan tersebut, SAP telah disusun dengan berorientasi pada IPSAS. Selain itu dalam penyusunannya, SAP juga telah diharmoniskan dengan standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI.

Dalam menyusun SAP,KSAP menggunakan materi yang diterbitkan oleh :

1. *International Federation Of Accountant*
2. *International Accounting Standards Committee*
3. *International Monetary Fund*
4. IAI
5. *Financial Accounting Standards Board*
6. *Governmental Accounting Standards Board*
7. Perundang-undangan dan peraturan pemerintah lainnya yang berlaku di Republik Indonesia
8. Organisasi profesional lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan

Pengembangan SAP mengacu pada praktik-praktik terbaik ditingkat internasional, dengan tetap mempertimbangkan kondisi di Indonesia, baik peraturan perundangan dan praktik-praktik akuntansi yang berlaku, maupun kondisi sumber daya manusia selain itu, strategi peningkatan kualitas pelaporan keuangan pemerintahan dilakukan dengan proses transisi menuju basis akrual. Saat ini, pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berbasis kas, sementara aset, utang, dan ekuitas dana dicatat berbasis akrual. Pada tahun 2007, dihadapkan proses transisistandar menuju basis akrual secara keseluruhan sudah selesai.

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik dipemerintah pusat dan departemen-departemennya maupun di pemda dan dinas-dinasnya. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan dan juga terwujudnya transparansi serta akuntabilitas.

Berikut adalah proses penyusunan SAP:

1. Identifikasi topik.
2. Konsultasi topik kepada Komite Pengarah

3. Pembentukan kelompok kerja
4. Riset terbatas oleh Kelompok Kerja.
5. Draf awal dari Kelompok Kerja.
6. Pembahasan draf awal oleh Komite Kerja.
7. Pengembalian keputusan oleh Komite Kerja.
8. Pelaporan kepada komite pengarah dan persetujuan atas Draf Publikasian.
9. Peluncuran Draf Publikasian.
10. Dengar pendapat publik dan dengar pendapat terbatas.
11. Pembahasan tanggapan dan masukan atas Draf Publikasian dari dengar pendapat.
12. Permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
13. Pembahasan tanggapan BPK
14. Finalisasi Standar.
15. Pemberlakuan Standar.
16. Sosialisasi awal Standar.

SAP terdiri atas sebuah kerangka konseptual dan 12 pernyataan, yaitu:

1. PSAP 01 : Penyajian laporan Keuangan
2. PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran
3. PSAP 03 : Laporan Aliran Kas
4. PSAP 04 : Catatan atas Laporan Keuangan
5. PSAP 05 : Akuntansi persediaan
6. PSAP 06 : Akuntansi Investasi
7. PSAP 07 : Akuntansi Aset Tetap
8. PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi dalam pengerjaan
9. PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban
10. PSAP 10 : Koreksi Kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi
11. PSAP 11 : Laporan Keuangan Konsolidasian
12. PSAP 12 : Laporan Operasional

D. KERANGKA KONSEPTUAL

1. Tujuan Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual akuntansi pemerintahan merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah, dengan tujuan untuk menjadi acuan bagi :

- a. Penyusun SAP dalam melaksanakan tugasnya.
- b. Penyusun laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar.
- c. Periksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan SAP.
- d. Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan SAP.

Kerangka konseptual SAP berfungsi sebagai pedoman jika terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam SAP. Namun jika terjadi pertengkar antara kerangka konseptual dan standar akuntansi, maka ketentuan standar akuntansi diunggulkan relatif terhadap kerangka konseptual ini. Hal-hal yang dibahas dalam kerangka konseptual SAP adalah :

- a. Lingkungan akuntansi pemerintah
- b. Pengguna dan kebutuhan informasi para pengguna
- c. Entitas pelaporan
- d. Peranan dan tujuan pelaporan keuangan, serta dasar hukum
- e. Asumsi dasar; karakteristik kualitatif yang menemukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, prinsip-prinsip, serta kendala informasi akuntansi
- f. Definisi, pengakuan, dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan.

Kerangka konseptual SAP menekankan perlunya mempertimbangkan ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan. Ciri-ciri penting tersebut meliputi:

- a. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan
 - 1) Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan
 Dalam bentuk NKRI yang berasas demokrasi, kekuasaan ada di tangan rakyat. Rakyat mendelegasikan kekuasaan kepada pejabat publik melalui proses pemilihan. Sejalan dengan pendelegasian kekuasaan ini adalah pemisahan wewenang di antara eksekutif, legislatif, dan yudikatif. Sebagaimana berlaku dalam lingkungan keuangan pemerintahan, pihak eksekutif menyusun anggaran dan menyampaikannya kepada pihak legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Setelah mendapat persetujuan, pihak eksekutif melaksanakannya dalam batas-batas apropriasi tersebut. Pihak eksekutif bertanggung jawab atas penyelenggaraan keuangan tersebut kepada pihak legislatif dan rakyat.

- 2) Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan anat pemerintah secara substansial, terdapat tiga lingkup pemerintahan dalam sistem pemerintahan Republik Indonesia, yaitu pemerintah pusat, pemerintah provinsi, dan pemkab/pemkot. Pemerintah yang lebih luas cakupannya memberi arahan kepada pemerintahan yang cakupannya lebih sempit. Adanya pemerintah yang menghasilkan pendapatan pajak atau bukan pajak yang lebih besar mengakibatkan diselenggarakannya sistem bagi hasil, alokasi sana umum, hibah, atau subsidi antarentitas pemerintahan.
- 3) Adaya pengaruh proses politik
Adalah satu tujuan utama pemerintah adalah meningkatkan kesejahteraan seluruh rakyat. Sehubungan dengan hal tersebut, pemerintah berupaya mewujudkan keseimbangan fiskal dengan mempertahankan kemampuan keuangan negara yang besumber dari pendapatan pajak dan sumber-sumber lainnya guna memenuhi keinginan masyarakat. Salah satu ciri yang penting dalam mewujudkan keseimbangan tersebut adalah berlangsungnya proses politik untuk menyelaraskan berbagai kepentingan yang ada di masyarakat.
- 4) Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah
Walaupun dalam keadaan tertentu pemerintah memungut secara langsung atas pelayanan yang diberikan, pada dasarnya sebagian besar pendapatan pemerintah bersumber dari pungutan pajak dalam rangka memberikan pelayanan kepada masyarakat. Jumlah pajak yang dipungut tidak berhubungan langsung dengan pelayanan yang diberikan pemerintah kepada wajib pajak. Pajak yang dipungut dan pelayanan yang diberikan oleh pemerintah mengandung sifat-sifat tertentu yang wajib dipertimbangkan dalam mengembangkan laporan keuangan, antara lain sebagai berikut:
 1. Pembayaran pajak bukan merupakan sumber pendapatan yang sifatnya suka rela.
 2. Jumlah pajak yang dibayar ditentukan oleh basis pengenaan pajak sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan, seperti penghasilan yang diperoleh, kekayaan yang dimiliki, aktivitas bernilai tambah ekonomis, atau nilai kenikmatan yang diperoleh.
 3. Efisiensi pelayanan yang diberikan pemerintah dibandingkan dengan pungutan yang digunakan untuk pelayanan dimaksud sering sukar diukur sehubungan dengan monopoli pelayanan oleh pemerintah. Dengan dibukanya kesempatan kepada pihak lain untuk menyelenggarakan pelayanan yang biasanya dilakukan pemerintah,

seperti layanan pendidikan dan kesehatan, pengukuran efisiensi pelayanan oleh pemerintah menjadi lebih mudah.

4. Pengukuran kualitas dan kuantitas berbagai pelayanan yang diberikan pemerintah adalah relatif sulit.

b. Ciri Keuangan pemerintahan yang penting bagi pengendalian

1. Anggaran Sebagai Pernyataan Kebijakan Publik, Target Fiskal, dan Alat Pengendalian Anggaran pemerintah merupakan dokumen formal hasil kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang belanja yang ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah dan pendapatan yang diharapkan untuk menutup keperluan belanja tersebut atau pembiayaan yang diperlukan bila diperkirakan akan terjadi defisit atau surplus. Dengan demikian, anggaran mengkoordinasikan aktivitas belanja pemerintah dan memberi landasan bagi upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah untuk suatu periode tertentu yang biasanya mencakup periode tahunan. Namun, tidak tertutup kemungkinan disiapkannya anggaran untuk jangka waktu lebih atau kurang dari satu tahun. Dengan demikian, fungsi anggaran di lingkungan pemerintah mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, antara lain karena:

- 1) Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik.
- 2) Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan.
- 3) Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum.
- 4) Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah.
- 5) Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

2. Investasi dalam Aset yang Tidak Langsung Menghasilkan Pendapatan Pemerintah menginvestasikan dana yang besar dalam bentuk aset yang tidak secara langsung menghasilkan pendapatan bagi pemerintah, seperti gedung perkantoran, jembatan, jalan, taman, dan kawasan reservasi. Sebagian besar aset dimaksud mempunyai masa manfaat yang lama sehingga program pemeliharaan dan rehabilitasi yang memadai diperlukan untuk mempertahankan manfaat yang hendak dicapai. Dengan demikian, fungsi aset dimaksud bagi pemerintah berbeda dengan fungsinya bagi organisasi komersial. Sebagian besar aset tersebut

tidak menghasilkan pendapatan secara langsung bagi pemerintah, bahkan menimbulkan komitmen pemerintah untuk memeliharanya di masa mendatang.

3. Kemungkinan Penggunaan Akuntansi Dana untuk Tujuan Pengendalian Akuntansi Dana (*Fund Accounting*) adalah sistem akuntansi dan pelaporan keuangan yang lazim diterapkan di lingkungan pemerintah yang memisahkan kelompok dana menurut tujuannya, sehingga masing-masing merupakan entitas akuntansi yang mampu menunjukkan keseimbangan antara belanja dan pendapatan atau transfer yang diterima. Akuntansi dana dapat diterapkan untuk tujuan pengendalian masing-masing kelompok dana selain kelompok dana umum (*the general fund*) sehingga perlu dipertimbangkan dalam pengembangan pelaporan keuangan pemerintah.

2. ENTITAS Pelaporan dan pengguna laporan keuangan

Entitas Pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri atas:

1. Pemerintah pusat;
2. Pemerintah daerah;
3. Masing-masing kementerian negara/lembaga di lingkungan pemerintah pusat;
4. Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Dalam penetapan entitas pelaporan, perlu dipertimbangkan syarat pengelolaan, pengendalian, dan penguasaan suatu entitas pelaporan terhadap aset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu, dengan bentuk pertanggungjawaban dan wewenang yang terpisah dari entitas pelaporan lainnya.

Laporan keuangan pemerintah disusun untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada:

1. Masyarakat;
2. Wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
3. Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan
4. Pemerintah.

Pemerintahan harus memerhatikan informasi yang disajikan dalam pelaporan keuangan untuk keperluan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

3. Peranan Dan Tujuan Laporan Keuangan

a. Peranan laporan keuangan

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporanselama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

1. Akuntabilitas Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.
2. Manajemen Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.
3. Transparansi Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.
4. Keseimbangan Antar generasi (*intergenerational equity*) Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

b. Tujuan Laporan Keuangan

Pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan:

- a) Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan;
- b) Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran;
- c) Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai;
- d) Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya;
- e) Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman;
- f) Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/ kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus/ defisit-Laporan Operasional (LO), aset, kewajiban, ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan.

Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan pokok terdiri atas:

- a) Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- b) Neraca;
- c) Laporan Arus Kas (LAK);
- d) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Selain laporan keuangan pokok tersebut, entitas pelaporan diperkenankan menyajikan Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Ekuitas.

Dasar Hukum Pelaporan Keuangan

Pelaporan keuangan pemerintah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah, antara lain:

- a. Undang-Undang Dasar 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan negara;
- b. Undang-Undang di bidang keuangan negara;
- c. Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan peraturan daerah tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
- d. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang pemerintah daerah, khususnya yang mengatur keuangan daerah;
- e. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang perimbangan keuangan pusat dan daerah;
- f. Peraturan perundang-undangan tentang pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah; dan
- g. Peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang keuangan pusat dan daerah.

Asumsi Dasar

Asumsi dasar dalam pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar standar akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri atas:

- a) Asumsi kemandirian entitas

Asumsi kemandirian entitas, berarti bahwa setiap unit organisasi dianggap sebagai unit yang mandiri dan mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan sehingga tidak terjadi kekacauan antar unit instansi pemerintah dalam pelaporan keuangan. Salah satu indikasi terpenuhinya asumsi ini adalah adanya kewenangan entitas untuk menyusun anggaran dan melaksanakannya dengan tanggung jawab penuh. Entitas bertanggung jawab atas pengelolaan aset dan sumber daya di luar neraca untuk kepentingan yurisdiksi tugas pokoknya, termasuk atas kehilangan atau kerusakan aset dan sumber daya dimaksud, utang-piutang yang terjadi akibat keputusan entitas, serta terlaksana atau tidak terlaksananya program yang telah ditetapkan.

- b) Asumsi Kesenambungan Entitas

Laporan keuangan disusun dengan asumsi bahwa entitas pelaporan akan berlanjut keberadaannya. Dengan demikian, pemerintah diasumsikan tidak bermaksud melakukan likuidasi atas entitas pelaporan dalam jangka pendek.

c) Asumsi Keterukuran Dalam Satuan Uang (*Monetary Measurement*)

Laporan keuangan entitas pelaporan harus menyajikan setiap kegiatan yang diasumsikan dapat dinilai dengan satuan uang. Hal ini diperlukan agar memungkinkan dilakukannya analisis dan pengukuran dalam akuntansi.

Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Karakteristik yang merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki adalah relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

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:

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 menyesatkan. 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.

Prinsip Akuntansi

Delapan prinsip yang di gunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah :

- a. Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam

Laporan Realisasi Anggaran, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca

Entitas pelaporan yang menyajikan Laporan Kinerja Keuangan menyeleggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan sepenuhnya basis akrual, baik dalam pengakuan aset, belanja, dan pembiayaan, maupun dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun, penyajian Laporan Realisasi Anggaran tetap berdasarkan basis kas.

b. Nilai Historis (*Historical Cost*)

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

c. Realisasi (*Realization*)

Bagi pemerintah, pendapatan basis kas yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut.

d. Prinsip Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Substance Over Form*)

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

e. Prinsip Periodisitas (*Periodicity*)

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan. Namun, periode bulanan, triwulanan, dan semesteran juga dianjurkan.

f. Prinsip Konsistensi (*Consistency*)

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal).

Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

- g. Prinsip Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*)
Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (on the face) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.
- h. Prinsip Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)
Dalam rangka penyajian wajar, faktor pertimbangan sehat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah.

2. Kendala informasi yang relevan dan andal

Kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan adalah setiap keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal dalam mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan (*limitations*) atau karena alasan-alasan kepraktisan. Tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah, yaitu:

- a) Materialitas
Informasi dipandang material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan.
- b) Pertimbangan Biaya dan Manfaat
Manfaat yang dihasilkan informasi seharusnya melebihi biaya penyusunannya. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah tidak semestinya menyajikan segala informasi yang manfaatnya lebih kecil dari biaya penyusunannya. Namun demikian, evaluasi biaya dan manfaat merupakan proses pertimbangan yang substansial. Biaya itu juga tidak harus dipikul oleh pengguna informasi yang menikmati manfaat. Manfaat mungkin juga dinikmati oleh pengguna

lain di samping mereka yang menjadi tujuan informasi, misalnya penyediaan informasi lanjutan kepada kreditor mungkin akan mengurangi biaya yang dipikul oleh suatu entitas pelaporan.

c) Keseimbangan Antar karakteristik Kualitatif

Keseimbangan antar karakteristik kualitatif diperlukan untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai tujuan normatif yang diharapkan dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah. Kepentingan relatif antar karakteristik dalam berbagai kasus berbeda, terutama antara relevansi dan keandalan. Penentuan tingkat kepentingan antara dua karakteristik kualitatif tersebut merupakan masalah pertimbangan profesional.

E. STRATEGI PENYUSUNAN STANDAR DI NEGARA BERKEMBANG

Negara-negara berkembang relative menghadapi permasalahan yang lebih kompleks dalam proses penetapan sumber yang efektif, misalnya permasalahan dibidang ekonomi, social, politik, ataupun institusional.

Dalam proses penetapan standar di Negara-negara berkembang, secara garis besar, ada empat pendekatan atau startegi yang digunakan, yaitu;

1. *Pendekatan Evolusioner*
2. *Pendekatan Transfer Teknologi*
3. *Penggunaan Standar Akuntansi Internasional*
4. *Startegi Situasional*

1. Pendekatan Evolusioner

Pendekatan evolusioner pembuatan standar di suatu Negara dimana Negara tersebut mengembangkan standar sendiri tanpa pengaruh ataupun gangguan dari luar. Hambatan yang mungkin yang muncul dalam aplikasi pembuatan standar dengan menggunakan pendekatan ini adalah keharusan mitra-mitra asing untuk menyesuaikan diri dengan standar khusus yang dibuat secara mandiri oleh Negara berkembang tersebut.

2. Pendekatan Transfer Teknologi

Pengembangan melalui transfer teknologi akuntansi dapat dicapai melalui aktivitas akuntan internasional, perusahaan-perusahaan multinasional, para akademisi yang berpraktik di Negara berkembang, atau melalui berbagai perjanjian internasional dan kesepakatan kerja sama yang meminta dilakukannya pertukaran informasi dan teknologi.

Pendekatan ini terlihat lebih mudah untuk dilakukan, namun Negara berkembang harus memerhatikan beberapa hal dalam implementasinya, antara lain transfer teknologi yang salah atau tidak dapat diterapkan, kurangnya infrastruktur dalam penerapan teknologi, dan hilangnya harga diri yang untuk beberapa kelompok merupakan hal yang sangat penting.

3. Penggunaan Standar Akuntansi Internasional

Penggunaan Standar Akuntansi Internasional, artinya Negara-negara berkembang dapat bergabung dengan *International Accounting Standar Board* (IASB) atau badan internasional lainnya untuk kemudian menerapkan ketentuan-ketentuan mereka keseluruhan. Beberapa motif pelaksanaan strategi ini adalah:

- a. Mempekecil biaya persiapan dan pembuatan standar akuntansi.
- b. Terlibat dalam harmonisasi internasional.
- c. Memfasilitasi pertumbuhan investasi asing yang mungkin dibutuhkan.
- d. Memungkinkan profesi untuk meniru standar profesional internasional.
- e. Melegitimasi status sebagai anggota dengan status penuh dari komunitas internasional.

4. Strategi Situasional

Strategi situasional adalah pengembangan standar akuntansi dengan didasarkan atas analisis dari prinsip-prinsip dan praktik-praktik akuntansi di Negara-negara maju terhadap latarbelakang lingkungan yang mendasarinya. Pada dasarnya, strategi ini meminta dilakukannya pertimbangan terhadap faktor-faktor diagnostic yang menentukan perkembangan akuntansi di Negara-negara berkembang. Faktor-faktor yang mempengaruhi antara lain linguisitik cultural, politik, dan hak-hak sipil, ekonomi dan karakteristik demografis, serta lingkungan hukum dan perpajakan dari Negara yang bersangkutan.

RINGKASAN

Praktik akuntansi harus dilaksanakan mengacu pada PABU. Standar akuntansi merupakan kesepakatan nasional yang harus diikuti karena memuat prinsip-prinsip yang berlaku umum. SAP merupakan acuan praktik akuntansi bagi pemerintah di Indonesia, baik pemerintah pusat maupun pemda. SAP yang ditetapkan dalam peraturan Pemerintahan Nomor 24 Tahun 2005, mempunyai kerangka konseptual dan beberapa pernyataan yang seluruhnya harus dipahami secara komprehensif. Mampu melakukan perbandingan atas kerangka konseptual yang terdapat di SAK dan yang terdapat di SAP. Kerangka Konseptual yang dikembangkan oleh KSAP memiliki beberapa perbedaan rumusan dengan kerangka konseptual yang terdapat di SAK. Perbedaan rumusan tersebut harus dipahami untuk mendapatkan pengertian yang lebih memadai tentang kerangka konseptual.

Bab 4

LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

TUJUAN PENGAJARAN:

1. Mampu menjelaskan tujuan laporan keuangan pemerintah
2. Mampu menjelaskan macam-macam laporan keuangan pemerintah
3. Mampu membandingkan laporan keuangan pemerintah menurut PP Nomor 24 tahun 2005 dan berbasis akrual (PP Nomor 71 2010)
4. Mampu menjelaskan siklus akuntansi pemerintah

PENDAHULUAN

Dalam kurun waktu 12 tahun di era reformasi, indonesia sedang melakukan pembenahan di segala bidang. Termasuk pembenahan dalam pengelolaan keuangan negara. Saat ini pemerintah dituntut untuk lebih transparan memberikan informasi terkait pengelolaan keuangan negara kepada masyarakat. Terlebih adanya UU Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik, di mana pada undang-undang ini badan publik memiliki kewajiban untuk menyediakan, memberikan dan/atau menerbitkan informasi publik yang berada dibawah kewenangannya. Laporan keuangan yang diterbitkan oleh lembaga publik merupakan barang publik yang berhak diperoleh oleh masyarakat.

Dalam melakukan pengelolaan keuangan negara tentunya perlu diketahui ruang lingkup dari keuangan negara tersebut. Menurut Halim, ruang lingkup keuangan negara dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu :

1. Dikelola langsung oleh pemerintah di mana komponen keuangan negara mencakup seluruh penerimaan dan pengeluarannya.
2. Keuangan negara yang dipisahkan kepengurusannya yaitu komponen keuangan negara yang pengurusannya dipisahkan dan cara pengelolaannya berdasarkan hukum publik dan hukum perdata.

Instansi pemerintah secara umum berperan dalam pemberian pelayanan kepada masyarakat sesuai dengan bidangnya masing-masing baik di tingkat pusat maupun daerah. Misalnya rumah sakit, lembaga pendidikan formal, departemen, dan sebagainya. Dalam rangka pelaksanaan tugas pelayanan tersebut, instansi pemerintah membutuhkan dana yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Pendapatan dalam APBN bersumber dari penerimaan pajak (pajak dalam negeri maupun pajak perdagangan internasional), penerimaan bukan pajak (dari SDA, bagian pemerintah atas laba BUMN, maupun lainnya), dan penerimaan hibah. Sumber penerimaan tersebut berasal dari masyarakat sehingga sudah seharusnya pemerintah mempertanggung jawabkannya kepada masyarakat. Pertanggungjawaban merupakan salah satu upaya mewujudkan prinsip-prinsip *Good Governance* di sektor pemerintahan. Karakteristik utama dalam *Good Governance* ada delapan yaitu partisipasi masyarakat, berorientasi pada konsensus, akuntabilitas, transparansi, responsif/cepat tanggap, efektif dan efisien, adil dan inklusif, penegakan/supremasi hukum (OECD, 2001). Pertanggungjawaban terhadap amanah yang diterima pemerintah mengarah pada pemenuhan prinsip akuntabilitas. Dalam rangka tercapainya prinsip akuntabilitas tersebut maka diterapkan prinsip transparansi sehingga informasi yang ada di pemerintahan bisa diakses oleh pihak – pihak yang berkepentingan.

Reformasi yang terjadi di negara ini juga berdampak pada tuntutan masyarakat untuk mereformasi juga masalah keuangan negara kita, sehingga Pemerintah Indonesia telah mencanangkan reformasi di bidang keuangan negara. Hal ini tertuang dalam pasal 3 ayat (1) Undang-undang (UU) Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang mengharuskan Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan, dapat semakin diwujudkan. Salah satu reformasi yang dilakukan adalah keharusan penerapan akuntansi berbasis akrual pada setiap instansi pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah, yang dimulai tahun anggaran 2008. Hal ini ditegaskan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam Pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut:

”Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.”

Secara konseptual akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual dianggap mampu mendukung terlaksanakannya perhitungan berbagai macam biaya pelayanan publik yang disediakan oleh pemerintah dengan wajar.

A. TUJUAN LAPORAN KEUANGAN MENURUT SFAC NO 4

Sebagai bagian dari usaha untuk membuat rerangka konseptual, *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1980) mengeluarkan *Statement of Financial Accounting Concepts* No.4 (SFAC 4) mengenai tujuan laporan keuangan untuk organisasi nonbisnis/nirlaba (*objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*). Tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba dalam SFAC 4 tersebut adalah:

1. Laporan keuangan organisasi nonbisnis hendaknya dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam pembuatan keputusan yang rasional mengenai alokasi sumber daya organisasi.
2. Memberikan informasi untuk membantu para penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai pelayanan yang diberikan oleh organisasi nonbisnis serta kemampuannya untuk melanjutkan member pelayanan tersebut.
3. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai kinerja manajer organisasi nonbisnis atas pelaksanaan tanggung jawab pengelolaan serta aspek kinerja lainnya.
4. Memberikan informasi mengenai sumber daya ekonomi, kewajiban, dan kekayaan bersih organisasi, serta pengaruh dari transaksi, peristiwa dan kejadian ekonomi yang mengubah sumber daya dan kepentingan sumber daya tersebut.
5. Memberikan informasi mengenai kinerja organisasi selama satu periode. Pengukuran secara periodik atas perubahan jumlah dan keadaan/kondisi sumber kekayaan bersih organisasi nonbisnis serta informasi mengenai usaha dan hasil pelayanan organisasi secara bersama-sama yang dapat menunjukkan informasi yang berguna untuk menilai kinerja.
6. Memberikan informasi mengenai bagaimana organisasi memperoleh dan membelanjakan kas atau sumber daya kas, mengenai utang dan pembayaran kembali utang, dan mengenai factor-faktor lain yang dapat mempengaruhi likuiditas organisasi.
7. Memberikan penjelasan dan interpretasi untuk membantu pemakai dalam memahami informasi keuangan yang diberikan.

B. KEBUTUHAN INFORMASI PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

Kebutuhan informasi pemakai laporan keuangan pemerintah tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut :

1. Masyarakat pengguna pelayanan publik membutuhkan informasi atas biaya, harga, dan kualitas pelayanan yang diberikan.
2. Masyarakat pembayar pajak dan pemberi bantuan ingin mengetahui keberadaan dan penggunaan dana yang telah diberikan. Publik ingin mengetahui apakah pemerintah melakukan etaatn fiskal dan ketaatan pada peraturan perundangan atas pengeluaran – pengeluaran yang dilakukan.
3. Kreditor dan investor membutuhkan informasi untuk menghiitung tingkat risiko, likuiditas, dan solvabilitas.
4. Parlemen dan kelompok politik memerlukan informasi keuangan untuk melakukan fungsi pengawasan, encegah terjadinya laporan yang bias atas kondisi keuangan pemerintah, dan penyelewengan keuangan negara.
5. Manajer publik membutuhkan informasi akuntansi sebagai komponen sistem informasi manajemen untuk membantu perencanaan dan pengendalian organisasi, pengukuran kinerja, dan membandingkan kinerja organisasi antar kurun waktu dan dengan organisasi lain yang sejenis.
6. Pegawai membutuhkan informasi atas gaji dan manajemen kompensasi.

Komponen laporan keuangan

Perbandingan komponen laporan keuangan antara basis kas menuju akrual dan basis akrual dapat dilihat dalam tabel berikut:

Komponen laporan keuangan basis kas menuju akrual terdiri dari :	Komponen laporan keuangan basis akrual terdiri dari:
1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)	1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca	2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
3. Laporan Arus Kas (LAK)	3. Neraca
4. Catatan atas Laporan Keuangan (CALK)	4. Laporan Operasional
	5. Laporan Arus Kas
	6. Laporan Perubahan Ekuitas
	7. Catatan atas Laporan Keuangan

Komponen laporan keuangan dalam Draft Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual terdiri dari 7 komponen laporan dimana terdapat penambahan 3 jenis laporan dalam draft SAP berbasis akrual yaitu Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas. Laporan Kinerja Keuangan pada Lampiran II PP 71/2010 menjadi Laporan Operasional pada Lampiran I PP 71/2010

C. TEORI PELAPORAN DALAM SEKTOR PUBLIK

Dalam organisasi sektor publik, ada dua jenis pelaporan yang dikenal yakni pelaporan kinerja dan pelaporan keuangan. Pelaporan kinerja merupakan refleksi kewajiban untuk mempresentasikan dan melaporkan kinerja semua aktivitas serta sumber daya yang harus dipertanggungjawabkan. Pelaporan ini merupakan wujud dari proses akuntabilitas. Entitas yang berkewajiban membuat pelaporan kinerja organisasi *sector public* adalah pemerintah pusat, pemerintah daerah, unit kerja pemerintah, unit pelaksana teknis, LSM, Partai Politik, SM, Partai Politik, Yayasan, dan organisasi sosial kemasyarakatan lainnya.

Pelaporan tersebut diserahkan ke masyarakat secara umum atau DPR, sehingga masyarakat, anggota DPR (*users*), konsituen atau masyarakat dampingan, dapat menerima informasi yang lengkap dan tajam tentang kinerja program organisasi beserta unitnya. Sedangkan pelaporan keuangan merupakan cerminan dari posisi keuangan serta transaksi yang telah dilakukan suatu organisasi sektor publik dalam kurun waktu tertentu.

Laporan Keuangan di Organisasi Sektor Publik

Laporan keuangan sektor publik merupakan representasi posisi keuangan daritransaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas sektor publik. Tujuan umum pelaporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai untuk membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya yang dipakai suatu entitas dalam aktivitasnya guna mencapai tujuan. Secara spesifik tujuan khusus pelaporan keuangan sektor publik adalah menyediakan informasi yang relevan dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas atas sumber daya yang dipercayakan dengan cara :

- a. Menyediakan informasi mengenai sumber daya, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan.
- b. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya.

- c. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas dalam membiayai aktivitasnya dan memenuhi kewajiban serta komitmennya.
- d. Menyediakan informasi mengenai kondisi keuangan suatu entitas dan perubahan yang terjadi.
- e. Menyediakan informasi secara keseluruhan yang berguna dalam mengevaluasi kinerja entitas menyangkut biaya jasa, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

D. JENIS LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Jenis laporan keuangan sektor publik yang minimal dan terintegrasi, meliputi :

a. Laporan Posisi Keuangan (Neraca)

Laporan posisi keuangan adalah laporan keuangan yang menyajikan posisi aktiva, utang, dan modal pemilik selama satu perioda. Secara minimum, laporan posisi keuangan harus memasukkan pos-pos yang menyajikan jumlah berikut :

1. Properti, pabrik dan peralatan
2. Aktiva tidak berwujud
3. Aktiva keuangan
4. Investasi yang diperlakukan dengan metode ekuitas
5. Persediaan
6. Pemulihan transaksi nonpertukaran, termasuk pajak dan transfer
7. Piutang dari transaksi pertukaran
8. dll

b. Laporan Kinerja Keuangan (Laporan Surplus-Defisit)

Laporan kinerja keuangan adalah laporan keuangan yang menyajikan pendapatan dan biaya selama satu perioda tertentu. Laporan kinerja keuangan minimal harus mencakup pos-pos lini berikut :

1. Pendapatan dari aktiva operasi
2. Surplus atau defisit dari aktiva operasi
3. Biaya keuangan
4. Surplus atau defisit neto saham dari asosiasi dan *joint venture* yang menggunakan metode ekuitas
5. Surplus atau defisit dari aktivitas biasa
6. Pos-pos luar biasa

c. Laporan Perubahan Aktiva/Ekuitas Neto

Laporan Perubahan Aktiva/Ekuitas Neto menggambarkan kenaikan atau penurunan kekayaan berdasarkan prinsip pengukuran tertentu yang diadopsi dan harus

diungkapkan dalam laporan keuangan. Pendapatan dan biaya lainnya diakui secara langsung sebagai perubahan aktiva/ekuitas neto dari setiap kontribusi dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik.

Laporan perubahan aktiva/ekuitas neto ini meliputi :

1. Kontribusi oleh pemilik dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik
2. Saldo akumulasi surplus dan defisit pada awal periode, pada tanggal pelaporan, dan pergerakan selama periode
3. Pengungkapan komponen aset/ekuitas neto secara terpisah dan rekonsiliasi antara nilai tercatat setiap komponen aset/ekuitas neto pada awal dan akhir periode yang mengungkapkan setiap perubahan

d. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi tentang penerimaan dan pengeluaran kas selama satu periode tertentu. Penerimaan dan pengeluaran khas diklarifikasikan menurut kegiatan operasi, pembiayaan, dan kegiatan investasi. Informasi arus kas sangat bermanfaat bagi pemakai keuangan karena dasar estimasi kemampuan entitas untuk menghasilkan kas dan setara kas, kebutuhan entitas untuk menggunakan arus kas tersebut.

e. Kebijakan Akuntansi dan Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas keuangan laporan adalah bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Berdasarkan PP No 8 Tahun 2006 dan Permendagri No. 13 Tahun 2006 juncto Permendagri NO. 59 Tahun 2007, catatan atas laporan keuangan entitas publik harus mencakup hal-hal berikut :

1. Kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target undang-undang APBN/ PERDA APBD

Kebijakan fiskal yang harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja, dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan. Kondisi ekonomi makro yang harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBN/APBD berikut tingkat pencapaiannya.

2. Iktisar pencapaian kinerja keuangan

Iktisar pembahasan kinerja keuangan dalam catatan atas laporan keuangan harus :

- Menguraikan strategi dan sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan.
 - Memberikan gambaran yang jelas tentang realisasi dan rencana kinerja keuangandalam satu entitas pelaporan.
 - Menguraikan prosedur yang telah disusun dan dijalankan oleh manajemen agardapat memberikan keyakinan yang beralasan bahwa informasi kinerja keuanganyang dilaporkan itu relevan dan andal.
3. Kebijakan akuntansi
- Kebijakan akuntansi memuat :
- Entitas pelaporan
 - Entitas akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan
 - Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan
 - Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi
 - Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporankeuangan.
4. Penjelasan tentang perkiraan laporan realisasi anggaran, neraca, dan laporan arus kas:
- Laporan realisasi anggaran
 - Pendapatan
 - Belanja
 - Transfer
 - Pembiayaan
 - Neraca Pengungkapan akun-akun neraca :
 - Aset lancar
 - Investasi jangka panjang
 - Aset tetap
 - Aset lainnya
 - Kewajiban jangka pendek
 - Kewajiban jangka panjang
 - Ekuitas dana lancer
 - Ekuitas dana investasi
 - Laporan Arus Kas
 - Arus kas dari aktivitas operasi
 - Arus kas dari aktivitas investasi aset nonkeuangan
 - Arus kas dari aset pembiayaan
 - Arus kas dari aktivitas nonanggaran

5. Pengungkapan lainnya

Pengungkapan ini berisi hal-hal yang mempengaruhi laporan keuangan antara lain:

- Penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan
- Kesalahan manajemen terdahulu yang telah dikoreksi oleh manajemen baru
- Kontijensi
- Komitmen
- Penggabungan atau pemekaran entitas tahun berjalan
- Kejadian yang mempunyai dampak sosial
- Kejadian penting setelah tanggal neraca yang berpengaruh secara signifikan terhadap akun yang disajikan dalam neraca.

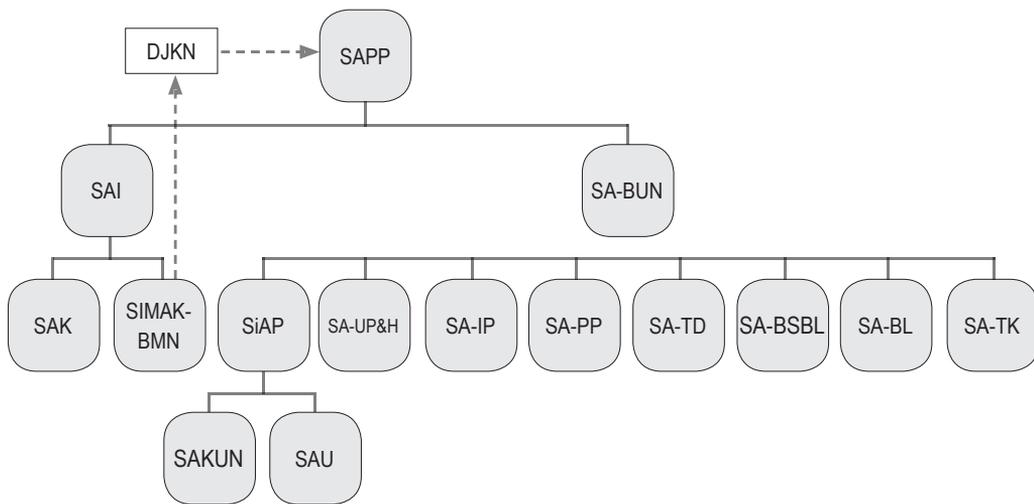
E. SISTEM PELAPORAN AKUNTANSI PEMERINTAH

1. Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan Pemerintah Pusat dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP).

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) disampaikan kepada DPR sebagai pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN. Sebelum disampaikan kepada DPR, LKPP tersebut diaudit terlebih dahulu oleh pihak BPK. Laporan keuangan pemerintah pusat terdiri dari:

- a. Laporan Realisasi Anggaran
Konsolidasi Laporan Realisasi Anggaran dari seluruh Kementerian Negara/Lembaga yang telah direkonsiliasi.
- b. Neraca Pemerintah
Neraca Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Neraca SAI dan Neraca SAKUN.
- c. Laporan Arus Kas
Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Laporan Arus Kas dari seluruh Kanwil DJPBN.
- d. Catatan atas Laporan Keuangan
Merupakan penjelasan atau perincian atau analisis atas nilai suatu pos yang tersaji di dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca Pemerintah dan Laporan Arus Kas.



Gambar : Kerangka SAPP

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) terdiri dari:

a. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara

Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN) dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan selaku BUN dan Pengguna Anggaran Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan (BAPP). SA-BUN terdiri dari beberapa subsistem, yaitu:

1. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP), terdiri dari:
 - a. Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN);
 - b. Sistem Akuntansi Umum (SAU).
2. Sistem Akuntansi Utang Pemerintah dan Hibah (SA-UP&H);
3. Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah (SA-IP);
4. Sistem Akuntansi Penerusan Pinjaman (SA-PP);
5. Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah (SA-TD);
6. Sistem Akuntansi Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan (SABAPP);
7. Sistem Akuntansi transaksi khusus;
8. Sistem Akuntansi Badan Lainnya (SA-BL).

Dalam rangka penyusunan Laporan Keuangan BUN, pengolahan data dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan selaku BUN yang terdiri dari :

1. Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara selaku Unit Akuntansi Kuasa Bendahara Umum Negara Daerah (UAKBUN-D KPPN);
2. Kantor Wilayah DJPBN selaku Unit Akuntansi Kuasa Koordinator Bendahara Umum Negara Kantor Wilayah (UAKKBUN-KANWIL);
3. Direktorat Pengelolaan Kas Negara selaku Unit Akuntansi Kuasa Bendahara Umum Negara Pusat (UAKBUN-P);
4. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN) dan Unit Akuntansi Bendahara Umum Negara (UABUN);
5. Direktorat Pengelolaan Penerusan Pnjaman selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN);
6. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN);
7. Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN);
8. Direktorat Jenderal Anggaran selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN);
9. Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN);
10. Badan Lainnya selaku Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara (UAPBUN).

b. Sistem Akuntansi Instansi (SAI)

Sistem Akuntansi Instansi (SAI) dilaksanakan oleh Kementerian Negara/Lembaga. Kementerian Negara/Lembaga melakukan pemrosesan data untuk menghasilkan Laporan Keuangan. Dalam pelaksanaan SAI, Kementerian Negara/Lembaga membentuk unit akuntansi keuangan dan unit akuntansi barang. Unit akuntansi keuangan terdiri dari:

1. Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA);
2. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran - Eselon1 (UAPPA-E1);
3. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran - Wilayah (UAPPA-W);
4. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA).

Unit akuntansi barang terdiri dari:

1. Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB);
2. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang – Eselon1 (UAPPB-E1);

3. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang – Wilayah (UAPPB-W);
4. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (UAKPB).

Berikut ini adalah rangkuman dari Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat beserta laporan yang disusun serta para penggunanya :

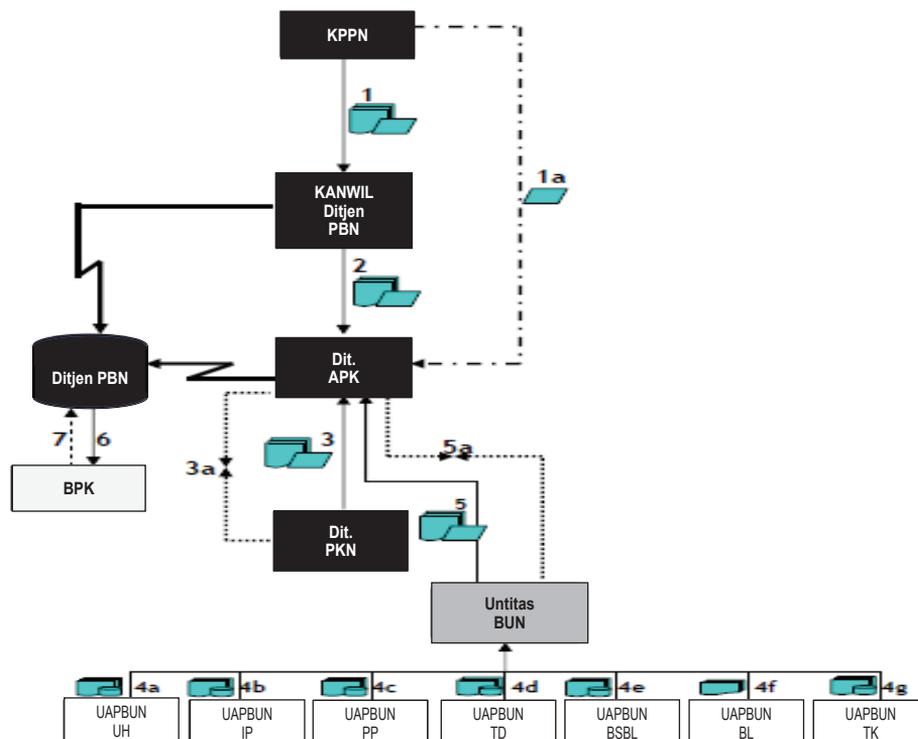
No	Sistem Akuntansi	Jenis Laporan	Pengguna Laporan:
1.	SiAP-SAKUN	Laporan Arus Kas	1. Kepala KPPN 2. Kepala Kanwil DJPBN 3. Direktur APK 4. Direktur PKN 5. Dirjen PBN 6. Menteri Keuangan
		Neraca KUN	
		Catatan atas Laporan Keuangan	
	SiAP-SAU	Laporan Realisasi Anggaran	
		Neraca SAU	
	Catatan atas Laporan Keuangan		
2.	SA-UP	Laporan Realisasi Penerimaan Hibah	1. Dirjen PU 2. Dirjen PBN 3. Menteri Keuangan
		Laporan Realisasi Pembayaran Bunga Utang	
		Laporan Realisasi Penerimaan Pembiayaan	
		Laporan Realisasi Pengeluaran Pembiayaan	
		Neraca	
		Catatan atas Laporan Keuangan	
		Laporan Posisi Utang (managerial report)	
3.	SA-IP	Laporan Realisasi Penerimaan Pembiayaan	1. Dirjen KN 2. Dirjen PBN 3. Menteri Keuangan
		Laporan Realisasi Pengeluaran Pembiayaan	
		Neraca	
		Catatan atas Laporan Keuangan	
		Laporan Investasi Pemerintah (managerial report)	
4.	SA-PP	Laporan Realisasi Penerimaan Pinjaman	1. Direktur PPP 2. Dirjen PBN 3. Menteri Keuangan
		Neraca	
		Catatan atas Laporan Keuangan	

5.	SA-TD	Laporan Realisasi Transfer ke Daerah	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dirjen PK 2. Dirjen PBN 3. Menteri Keuangan
		Catatan atas Laporan Keuangan	
6.	SA-BAPP	Laporan Realisasi Anggaran	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kepala Kantor 2. Kepala Kanwil 3. Kepala Daerah 4. Pimpinan Eselon-I 5. Menteri/Pimpinan Lembaga
		Neraca	
		Catatan atas Laporan Keuangan	
7.	SA-BL	Laporan Realisasi Anggaran	<ol style="list-style-type: none"> 1. Unit-unit eselon 1 di lingkup Departemen Keuangan yang diberikan kewenangan oleh Menteri Keuangan 2. Menteri Keuangan
		Neraca	
		Catatan atas Laporan Keuangan	
8.	SAI	Laporan Realisasi Anggaran	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kepala Kantor 2. Kepala Kanwil 3. Kepala Daerah 4. Pimpinan Eselon-I 5. Menteri/Pimpinan Lembaga
		Neraca SAI	
		Catatan atas Laporan Keuangan	

F. SIKLUS AKUNTANSI PEMERINTAH

1. Siklus Akuntansi Pemerintah Pusat

a. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN)

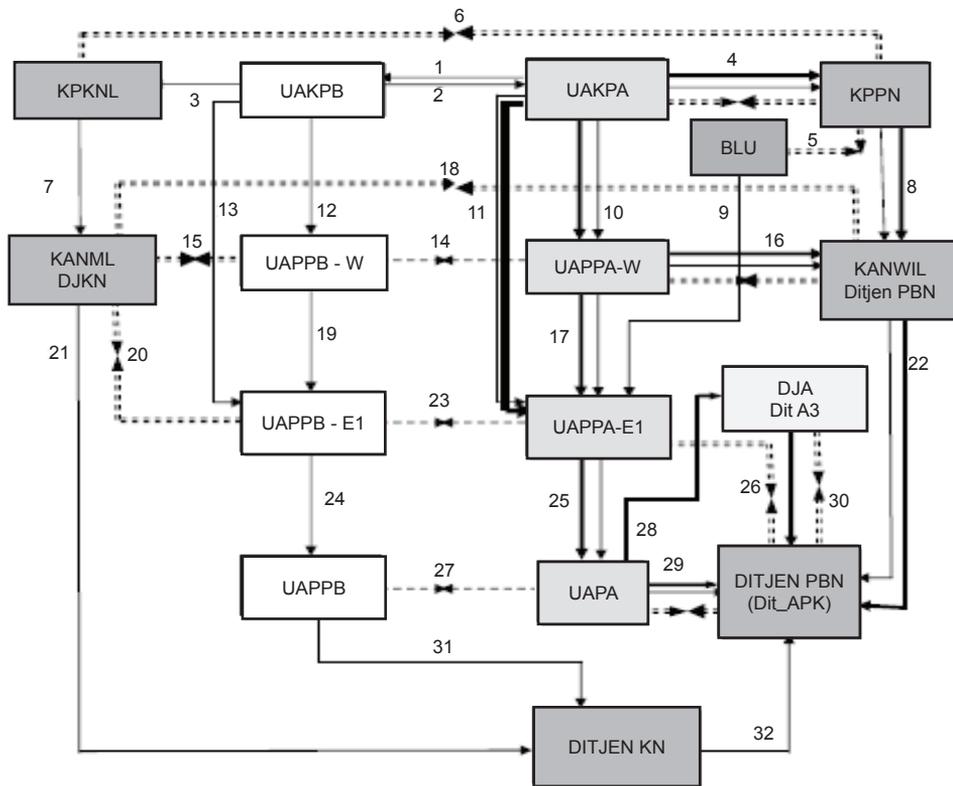


Siklus akuntansi pada sistem akuntansi bendahara umum negara adalah sebagai berikut:

1. KPPN mengirim semua file data setiap hari dan laporan keuangan setiap bulan ke Kanwil DJPBN c.q. Bidang AKLAP sedangkan KPPN yang khusus memproses data BLN mengirim semua file data setiap hari ke DAPK; a. KPPN setiap hari mengirim data transaksi ke Dit. APK;
2. Kanwil DJPBN menyampaikan file data dan laporan keuangan setiap bulan ke DAPK sebagai bahan penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat;
3. Direktorat Pengelolaan Kas Negara (Dit. PKN) menyampaikan file data dan laporan keuangan BUN setiap bulan ke DAPK sebagai bahan penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat; a. Dit.PKN melakukan Rekonsiliasi data dengan Dit. APK;
4. Seluruh Unit Akuntansi dibawah Unit Akuntansi Bendahara Umum Negara menyampaikan:
 - a. Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang selaku UAPBUN-UH menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;
 - b. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara selaku UAPBUN-IP menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;
 - c. Direktorat Penerusan Pinjaman selaku UAPBUN-PP menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitsa BUN;
 - d. Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan selaku UAPBUN-TD menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;
 - e. Direktorat Jenderal Anggaran selaku UAPBUN-BSBL menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;
 - f. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku UAPBUN-BL menyampaikan laporan gabungan Badan Lainnya ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;
 - g. Unit Akuntansi yang mengelola Transaksi Khusus selaku UAPBUN-TK menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke Entitas BUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan gabungan Entitas BUN;

5. Entitas BUN menyampaikan Laporan Keuangan Gabungan dan ADK seluruh entitas di bawah BUN ke Dit. APK sebagai bahan penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat;
6. Presiden c.q. Menteri Keuangan c. Direktur Jenderal Perbendaharaan menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat kepada BPK tiap semester dan tahunan;
7. BPK melakukan pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat yang disampaikan Presiden.

b. Sistem Akuntansi Instansi (SAI)



Keterangan :

- > : Arus data dan laporan (termasuk Dekonsentrasi dan TugasPembantuan)
- - -><- - - : Rekonsiliasi data
- - - -><- - - : Pencocokan laporan BMN dengan laporan keuangan
- > (thick) : Arus data laporan APP (BA 062 dan BA 069)

Siklus akuntansi pada sistem akuntansi instansi adalah sebagai berikut :

1. UAKPA menyampaikan dokumen sumber perolehan Aset Tetap kepada UAKPB setiap terdapat transaksi perolehan Aset.
2. UAKPB mengirimkan ADK aset setiap bulan ke UAKPA sebagai bahan penyusunan neraca.
3. UAKPB menyampaikan laporan BMN beserta ADK setiap triwulan ke KPKNL sebagai bahan pemutakhiran data BMN.
4. UAKPA menyampaikan secara bulanan ke KPPN berupa LRA, Neraca dan ADK termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan dalam rangka melakukan rekonsiliasi data. Untuk laporan semesteran dilengkapi dengan CALK.
5. BLU menyampaikan secara triwulanan ke KPPN berupa LRA, Neraca dan ADK dalam rangka melakukan rekonsiliasi data. Untuk laporan semesteran dilengkapi dengan CALK.
6. KPKNL menyampaikan laporan BMN beserta ADK setiap semester ke KPPN sebagai bahan rekonsiliasi data BMN.
7. KPKNL menyampaikan laporan BMN beserta ADK setiap semester ke Kanwil DJKN sebagai bahan penyusunan laporan BMN tingkat wilayah.
8. KPPN menyampaikan Laporan Keuangan Kuasa BUN termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan setiap bulan dan mengirimkan ADK setiap hari ke Kanwil Ditjen PBN cq. Bidang AKLAP.
9. BLU menyampaikan menyampaikan ADK, LRA dan neraca kepada UAPPAE1 untuk digabungkan setelah dilakukan rekonsiliasi dengan KPPN setiap triwulan. Untuk Semesteran dan tahunan disertai dengan Catatan Atas Laporan.
10. UAKPA menyampaikan ADK, LRA dan neraca termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan secara bulanan kepada UAPPA-W untuk digabungkan setelah dilakukan rekonsiliasi dengan KPPN setiap bulan. Untuk Semesteran dan tahunan disertai dengan Catatan Atas Laporan Keuangan.
11. UAKPA Kantor Pusat menyampaikan ADK, LRA dan neraca termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan secara bulanan kepada UAPPA-E1 untuk digabungkan setelah dilakukan rekonsiliasi dengan KPPN setiap bulan apabila . Untuk Semesteran dan tahunan disertai dengan Catatan Atas Laporan Keuangan.
12. UAKPB menyampaikan Laporan BMN beserta ADK ke UAPPB-W untuk digabungkan setiap semester.
13. UAKPB Kantor Pusat menyampaikan Laporan BMN beserta ADK ke UAPPBE1 untuk digabungkan setiap semester.

14. UAPPB-W menyampaikan laporan BMN kepada UAPPA-W setiap semester untuk dilakukan pencocokan dengan laporan keuangan pada UAPPA-W.
15. UAPPB-W melakukan rekonsiliasi data BMN dengan Kanwil DJKN setiap semester.
16. UAPPA-W menyampaikan ADK termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan secara bulanan ke Kanwil Ditjen PBN cq. Bidang AKLAP, dan menyampaikan LRA dan Neraca beserta ADK setiap triwulan dalam rangka rekonsiliasi tingkat wilayah. Untuk laporan semesteran dilengkapi dengan CALK.
17. UAPPA-W menyampaikan LRA, Neraca dan ADK termasuk Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan secara triwulanan kepada UAPPA-E1 untuk digabungkan di tingkat eselon I. Untuk laporan semesteran dilengkapi dengan CALK.
18. Kanwil DJKN menyampaikan laporan BMN beserta ADK setiap semester ke Kanwil DJPBN sebagai bahan rekonsiliasi data BMN.
19. UAPPB-W menyampaikan ADK transaksi BMN dan laporan BMN ke UAPPBE1 untuk digabungkan di tingkat eselon I setiap semester.
20. UAPPB-E1 melakukan rekonsiliasi data BMN UAKPB Kantor Pusat dengan Kanwil DJKN setiap semester.
21. Kanwil DJKN menyampaikan laporan BMN beserta ADK setiap semester ke Kantor Pusat DJKN sebagai bahan penyusunan laporan BMN tingkat pemerintah pusat.
22. Kanwil Ditjen PBN mengirim ADK setiap hari dan Laporan Keuangan Kuasa BUN setiap triwulan termasuk data Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan ke Kantor Pusat Ditjen PBN cq Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan sebagai bahan rekonsiliasi dengan kementerian negara/lembaga di tingkat pusat.
23. UAPPB-E1 menyampaikan laporan BMN kepada UAPPA-E1 setiap semester untuk dilakukan pencocokan dengan laporan keuangan pada UAPPA-E1.
24. UAPPB-E1 menyampaikan ADK dan laporan BMN ke UAPB untuk digabungkan di tingkat kementerian negara/lembaga setiap semester.
25. UAPPA-E1 menyampaikan LRA, Neraca dan ADK termasuk BLU dan Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan setiap triwulan ke UAPA sebagai bahan penyusunan laporan keuangan tingkat kementerian negara/lembaga. Untuk laporan semesteran dilengkapi dengan CALK.

26. Apabila diperlukan UAPPA-E1 dapat melakukan rekonsiliasi laporan keuangan tingkat eselon I dengan Ditjen PBN cq. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan setiap semester.
27. UAPB menyampaikan laporan BMN kepada UAPA setiap semester untuk dilakukan pencocokan dengan laporan keuangan pada UAPA.
28. UAPA menyampaikan LRA dan neraca anggaran pembiayaan dan perhitungan ke Ditjen Anggaran c.q Dit. Anggaran III yang bertindak sebagai Biro Keuangan Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan.
29. UAPA menyampaikan laporan keuangan beserta ADK kepada Ditjen PBN cq. Dit. APK termasuk BLU dan Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan dalam rangka rekonsiliasi dan penyusunan Laporan Keuangan pemerintah pusat setiap semester.
30. DJA cq. Dit Anggaran III menyampaikan laporan keuangan dan ADK dalam rangka rekonsiliasi dengan Ditjen PBN cq. Dit. APK setiap semester.
31. UAPB menyampaikan laporan BMN tingkat kementerian negara/lembaga ke Ditjen KN.
32. Ditjen KN menyampaikan laporan BMN Pemerintah Pusat ke Ditjen PBN c.q Dit. APK sebagai bahan penyusunan neraca Pemerintah Pusat.

G. TEKNIK PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

Tahap pencatatan dan penggolongan

Yaitu kegiatan pengidentifikasian dan pengukuran dalam bentuk bukti transaksi dan bukti pencatatan yang dicatat dalam jurnal. Jurnal adalah media pencatatan transaksi secara urut waktu (kronologis). Manfaat jurnal adalah menggambarkan pos-pos yang terpengaruh oleh transaksi, dapat memberikan gambaran secara kronologis, jurnal dapat dibagi menjadi beberapa jurnal khusus yang memungkinkan pengerjaan oleh beberapa orang dalam waktu yang bersamaan, apabila terjadi kesalahan maka akan lebih mudah menemukannya dalam jurnal daripada mencari pada buku besar.

Tahap Pengikhtisaran

Transaksi-transaksi yang sudah dicatat dan digolongkan dalam jurnal, diringkas dan dibukukan dalam rekening-rekening buku besar dalam jangka waktu tertentu. Buku besar dibagi menjadi buku besar umum dan buku besar pembantu. Adapun fungsi dari buku besar umum adalah mengumpulkan data transaksi kemudian mengklasifikasikannya untuk divalidasi, mencatat penyesuaian terhadap akun untuk mempersiapkan laporan keuangan.

Tahap Pelaporan

Data akuntansi yang tercatat dalam rekening-rekening buku besar akan disajikan dalam bentuk laporan keuangan. Penyederhanaan penyusunan laporan keuangan biasanya dilakukan melalui neraca lajur atau kertas kerja. Sistem pencatatan dalam akuntansi terbagi menjadi dua yaitu *single book entry* dan *double book keeping entry*. *Single book keeping entry* adalah sistem pencatatan yang hanya melibatkan satu buku besar untuk pencatatan seluruh transaksi yang terjadi. Sedangkan *double book keeping entry* adalah system pencatatan transaksi pada lebih dari satu akun buku besar. Pemilihan system pencatatan ini tergantung pada karakteristik entitas, pada entitas yang tidak begitu kompleks tidak terlalu memerlukan *double book keeping entry*.

H. CONTOH LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

Pemerintah Pusat

Peraturan pemerintah tentang standar akuntansi pemerintah merupakan pelaksanaan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan bahwa standar akuntansi disusun oleh suatu komite standar yang independen yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah No.24 Tahun 2005 dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mensyaratkan setiap instansi pemerintah harus menyusun laporan keuangan sebagai berikut: Laporan Keuangan Pemerintah terdiri dari laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas, dan diserrtai Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK). Pihak yang mempunyai tanggung jawab untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat adalah Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal.

Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Di dalam Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur sebagai berikut:

- a) Pendapatan
- b) Belanja
- c) Transfer

- d) Surplus/deficit
- e) Pembiayaan
- f) Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran

Laporan Realisasi Anggaran				
PERWAKILAN PROVINSI SULAWESI TENGGARA LAPORAN REALISASI ANGGARAN UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR TANGGAL 31 DESEMBER 2010				
URAIAN	ANGGARAN	REALISASI	REALISASI DI ATAS(BAWAH) ANGGARAN	% REALISASI
PENDAPATAN				
- Penerimaan Perpajakan	-	-	-	-
- Penerimaan Negara Bukan Pajak	-	41.704.302	41.704.302	-
TOTAL PENDAPATAN		41.704.302	41.704.302	-
BELANJA				
RUPIAH MURNI	8.012.966.000	7.578.924.434	(434.041.566)	94,58
- Belanja Pegawai	2.997.685.000	3.225.788.579	228.103.579	107,61
- Belanja Barang	4.775.281.000	4.119.795.855	(655.485.145)	86,27
- Belanja Modal	240.000.000	233.340.000	(6.600.000)	97,23
PINJAMAN LUAR NEGERI	470.745.000	345.577.400	(125.167.600)	73,41
- Belanja Pegawai	-	-	-	-
- Belanja Barang	470.745.000	345.577.400	(125.167.600)	73,41
- Belanja Modal				
TOTAL BELANJA	8.483.711.000	7.924.501.834	(559.209.166)	93,41

Gambar 2 Contoh Laporan Realisasi Anggaran PEMDA

Laporan Posisi Keuangan

Laporan posisi keuangan menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai asset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca tingkat pemerintah pusat, merupakan konsolidasi dari neraca tingkat kementerian/ lembaga. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam asset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya. Neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos 39 berikut:

- a) Kas dan setara kas
- b) Investasi jangka pendek
- c) Piutang pajak dan bukan pajak

- d) Persediaan
- e) Investasi jangka panjang
- f) Asset tetap
- g) Kewajiban jangka pendek
- h) Kewajiban jangka panjang
- i) Ekuitas dana

Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi asset nonkeuangan, pembiayaan, dan non anggaran. Penyajian Laporan Arus Kas dan pengungkapan yang berhubungan dengan arus kas diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas.

LAPORAN ARUS KAS
PROPINSI DAERAH KHUSUS IBUKOTA JAKARTA
sampai dengan 31 Desember Tahun 2010 dan Tahun 2009

(Dalam Rupiah)

URAIAN	Catatan	2010 (AUDITED)	2009 (AUDITED)
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI			
Arus Kas Masuk			
Pajak Daerah	5.1.7.1.1a	10.751.745.151.366.10	8.560.134.926.182.00
Retribusi Daerah	5.1.7.1.1b	439.210.908.273.00	416.896.000.531.45
Hasil pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	5.1.7.1.1c	223.005.615.422.00	181.130.584.183.00
Lain-lain Pendapatan Asli Daerah	5.1.7.1.1d	1.483.709.317.004.95	1.417.145.941.623.83
Dana Bagi Hasil Pajak	5.1.7.1.1e	9.396.613.243.892.00	8.580.181.349.268.00
Dana Bagi Hasil Bukan Pajak (Sumber Daya Alam)	5.1.7.1.1f	138.995.814.195.00	70.554.580.504.00
Dana Alokasi Umum		0.00	-
Dana Penyesuaian	5.1.7.1.1g	515.490.978.000.00	-
Pendapatan Hibah	5.1.7.1.1h	0.00	10.787.700.000.00
Pendapatan Lainnya		0.00	-
Jumlah Arus Kas Masuk		22.930.741.028.155.05	19.236.932.112.292.30
Arus Kas Keluar			
Belanja Pegawai	5.1.7.1.2a	8.537.648.251.424.00	7.547.422.794.478.00
Belanja Barang dan Jasa	5.1.7.1.2b	7.312.154.901.037.00	8.773.237.483.833.06
Belanja Bunga	5.1.7.1.2c	7.421.194.043.00	9.943.209.211.00
Belanja Hibah	5.1.7.1.2d	423.458.762.400.00	305.274.309.265.00
Belanja Bantuan Sosial	5.1.7.1.2e	27.517.400.000.00	56.020.461.806.00
Belanja Bantuan Keuangan	5.1.7.1.2f	1.338.583.230.00	596.357.277.00
Belanja Tidak Terduga		0.00	-
Jumlah Arus Kas Keluar		16.309.749.142.137.00	14.634.406.535.930.10
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi			

ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI ASET NONKEUANGAN			
Arus Kas Masuk	5.1.7.2.1		
Pendapatan Pelepasan Hak atas Tanah		8.924.942.201.00	16.566.800.235.00
Pendapatan Brandgang		71.609.372.00	2.961.822.000.00
Pendapatan Penjualan Peralatan Perlengkapan Kantor		1.635.010.000.00	-
Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan		1.305.128.500.00	4.382.073.000.00
Pendapatan dan Penjualan Aset Tetap Lainnya		2.254.499.900.00	1.774.793.028.00
Pendapatan dan Penjualan Aset Lainnya		100.000.000.00	53.900.000.00
Jumlah Arus Kas Masuk		14.321.189.973.00	25.746.476.263.00
Arus Kas Keluar	5.1.7.2.2		
Belanja Tanah		789.628.585.455.00	1.574.896.884.529.00
Belanja Perabotan dan Mesin		1.814.555.325.145.00	1.151.718.217.654.00
Belanja Gedung dan Bangunan		1.272.971.144.201.00	1.406.444.458.496.00
Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan		1.162.459.219.135.00	565.446.291.331.00
Belanja Aset Tetap Lainnya		203.532.422.860.00	118.091.982.883.00
Jumlah Arus Kas Keluar		5.243.146.696.798.00	4.816.602.834.892.00
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan		(5.228.825.506.825.00)	(4.790.852.358.629.00)
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PEMBIAYAAN			
Arus Kas Masuk			
Pendapatan Diterima Dimuka	5.1.7.3.1a	0.00	80.924.775.000.00
Belanja Dibayar Dimuka (Sisa Kas di Bendahara TA 2009)	5.1.7.3.1b	63.092.347.377.00	20.031.169.432.00
Jumlah Arus Kas Masuk		63.092.347.377.00	100.955.944.432.00
Arus Kas Keluar			
Pembentukan Dana Cadangan	5.1.7.3.2a	50.037.643.933.00	70.153.127.273.00
Penyertaan Modal (Investasi) Pemerintah Daerah	5.1.7.3.2b	80.912.966.000.00	238.454.896.483.00
Pembayaran Pokok Utang Pinjaman dan Obligasi	5.1.7.3.2c	24.583.619.364.00	24.683.619.363.00
Pembayaran Utang kepada Pihak Ketiga	5.1.7.3.2d	24.295.092.565.00	28.217.099.754.00
Pembayaran Utang TPP Kepada PNS	5.1.7.3.2d	3.477.962.500.00	18.968.475.000.00
Pemberian Pinjaman Daerah	5.1.7.3.2e	127.000.000.000.00	60.700.000.000.00
Belanja Dibayar Dimuka (Sisa Kas di Bendahara TA 2010)	5.1.7.3.2f	33.372.286.912.00	71.258.228.525.00
Jumlah Arus Kas Keluar		343.779.570.274.00	512.535.416.398.00
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembiayaan		(236.537.222.897.00)	(411.579.471.966.00)

Gambar 3: Laporan Arus Kas DKI Jakarta

Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Laporan Arus Kas. Termasuk pula Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian

yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya. Dalam keadaan tertentu masih dimungkinkan untuk mengubah susunan penyajian atas pos-pos tertentu dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Misalnya informasi tingkat bunga dan penyesuaian nilai wajar dapat digabungkan dengan informasi jatuh tempo surat-surat berharga.

Selain mensyaratkan penyusunan laporan keuangan diatas, PP SAP juga memuat prosedur yang dapat digunakan sebagai pedoman dalam menyusun dan menaksikan laporan keuangan baik bagi pemerintah pusat maupun daerah.

Dengan adanya SAP maka lap[oran keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, handal, dapat dibandingkan). Laporan tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini dalam rangka meningkatkan kredibilitas laporan, sebelum disampaikan kepada para stakeholder antara lain: pemerintah (eksekutif), DPR/DPRD (legislatif), investor, kreditor, dan masyarakat pada umumnya dalam rangka transparansi dan akuntabilitas Keuangan Negara.

KESIMPULAN

Negara dan pemerintah pusat sebagai sasaran akuntansi sektor publik merupakan konsekuensi dari pembentukan pemerintahan negara Indonesia. Pengaturan secara jelas kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara merupakan prinsip pokok dalam pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel. Penerapan prinsip ini diyakini berpengaruh besar bagi upaya pencapaian tujuan bernegara mengingat manifestasi pengelolaan keuangan negara dalam penyelenggaraan fungsi pemerintahan adalah disusun dan dilaksanakannya APBN dan APBD setiap tahun.

Semakin meningkatnya tuntutan publik untuk akuntabel dan transparan dalam pengelolaan keuangan negara telah mendorong ke arah wacana untuk menerapkan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Sistem akuntansi berbasis kas telah terbukti memiliki kelemahan. Kelemahan yang mendasar dari sistem akuntansi kas adalah laporan keuangan yang dihasilkan tidak informatif, tidak terintegrasi, dan tidak komprehensif. Sehingga jika tetap menggunakan sistem akuntansi kas akan menghambat semangat reformasi untuk menciptakan pemerintahan yang good governance. Namun demikian, bukan berarti penerapan akuntansi akrual pada akuntansi pemerintahan, yang lebih banyak menggunakan akuntansi anggaran, tidak menuai kritik dan perdebatan. Kritik dan perdebatan tersebut telah memberikan keraguan untuk menerapkan akuntansi akrual secara penuh pada organisasi pemerintahan.

Harus diakui, kehadiran PSAP masih memiliki kelemahan pada beberapa hal, terutama terkait dengan basis akuntansi yang digunakan tidak konsisten dan bahkan melanggar undang-undang. Penggunaan basis akuntansi akrual pada PP Nomor 71 Tahun 2010 dianggap tidak penuh dan mengarah pada penggunaan basis akuntansi akrual modifikasian. Tidak dicantumkannya laporan surplus defisit (laporan kinerja) dalam komponen laporan keuangan pemerintah menurut PP Nomor 24 Tahun 2005, menimbulkan tanda tanya besar, apakah pemerintah serius dalam upayanya mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik, transparan dan akuntabel. Sekalipun masih banyak kelemahan, namun kehadiran standar akuntansi pemerintahan tetap perlu mendapat apresiasi positif. Kehadiran standar ini menjadi langkah awal bagi perbaikan sistem akuntansi pemerintahan yang selama ini dijalankan tanpa standar yang baik.

Bab 5

AKUNTANSI PERSEDIAAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, anda diharapkan:

1. Mampu menjelaskan karakteristik persediaan pemerintah
2. Mampu menjelaskan gambaran umum sistem persediaan
3. Mampu menjelaskan sistem akuntansi persediaan dan pelaporannya

PENDAHULUAN

Persediaan merupakan aset berwujud pemerintah yang berbentuk perlengkapan untuk kegiatan pemerintah, barang yang digunakan untuk proses produksi barang-barang yang dijual atau diserahkan dalam rangka pelayanan masyarakat. Persediaan yang digunakan dalam kegiatan pemerintahan antara lain berupa alat tulis kantor (*office supplies*). Persediaan untuk kegiatan pemerintah tersebut termasuk amunisi yang digunakan oleh kementerian pertahanan atau kepolisian, dan suku cadang serta bahan untuk pemeliharaan. Selain itu, persediaan dapat berupa barang inventaris yang bukan aset tetap seperti meja, kursi, almari dan perabot kantor lainnya. Persediaan tersebut diperoleh pemerintah dengan pembelian dan disimpan untuk digunakan.

Persediaan yang digunakan untuk proses produksi meliputi antara lain bahan baku seperti bahan bangunan, bahan kimia, bahan bakar dan pelumas, serta bahan nuklir. Bahan penelitian pada lembaga-lembaga penelitian merupakan bagian dan persediaan. Persediaan termasuk barang yang diperoleh pemerintah untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat. Persediaan untuk dijual antara lain seperti pita cukai, materai, dan

leges. Hewan dan tanaman yang akan dijual atau diberikan kepada masyarakat termasuk juga dalam persediaan. Cadangan strategis yang dilakukan oleh pemerintah seperti untuk minyak dan beras juga termasuk persediaan.

Aset berwujud berupa tanah atau bangunan dengan tujuan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat termasuk persediaan. Biasanya, aset tersebut merupakan aset tetap, tetapi karena aset tersebut akan diserahkan kepada masyarakat maka aset tersebut termasuk persediaan.

Aset tertentu seperti tanah dan kendaraan dapat digolongkan persediaan dan dapat pula digolongkan aset tetap. Perbedaan penggolongan tersebut dilihat dari peruntukan aset tersebut. Apabila aset tersebut diperoleh pemerintah untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam periode satu tahun kedepan, maka aset tersebut tergolong dalam persediaan. Namun, apabila aset tersebut digunakan untuk kegiatan pemerintah dalam jangka waktu lebih dari satu tahun sejak tanggal pelaporan, maka aset tersebut tergolong aset tetap.

A. DEFINISI PERSEDIAAN

Persediaan merupakan salah satu jenis asset yang cukup penting dalam perusahaan manufaktur maupun perusahaan dagang. Hal ini karena persediaan menggambarkan sumber utama pendapatan kedua jenis perusahaan tersebut. Akuntansi komersial mendefinisikan persediaan sebagai barang-barang yang disimpan untuk dijual kembali dalam kegiatan bisnisnya, barang-barang, atau bahan-bahan yang digunakan atau akan digunakan dalam proses pembuatan produk yang akan dijual.

Dalam perusahaan dagang, jenis persediaannya adalah barang dagang (*merchandise inventory*), sedangkan jenis persediaan dalam perusahaan manufaktur umumnya dibagi menjadi tiga, yaitu bahan baku (*raw material*), barang setengah jadi (*work in process*), dan barang jadi (*finished goods*). Perlengkapan yaitu barang-barang yang digunakan untuk mendukung kegiatan operasional dicatat dalam kelompok tersendiri dan tidak termasuk dalam golongan persediaan.

Di Indonesia, pengertian persediaan dalam akuntansi komersial secara jelas ditunjukkan dalam Pernyataan Estándar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 14 tentang persediaan, yaitu:

Persediaan adalah aset:

1. Tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal.
2. Dalam proses produksi dan/ atau perjalanan.
3. Dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa.

Definisi persediaan dalam akuntansi pemerintahan cukup dipengaruhi oleh karakteristik organisasi pemerintahan. Karakteristik pemerintahan yang hampir sama dengan organisasi sector publik lainnya dan berbeda dengan perusahaan adalah bahwa sumber daya ekonominya dikelola tidak untuk tujuan mencari laba. Secara spesifik, tujuan utama entitas pemerintahannya adalah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanan. Sumber pendanaan organisasi sector publik tidak melalui laba operasi, tetapi melalui cara khusus berupa sumbangan atau donasi yang bersifat sukarela.

Di Indonesia definisi persediaan meliputi juga perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi. Hal ini dijelaskan dalam PSAP 5 tentang akuntansi persediaan sebagai berikut:

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

Dari pengertian tersebut, kita dapat mengatakan bahwa persediaan di entitas pemerintah mencakup:

1. Barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan (*supplies*), misalnya barang habis pakai seperti Alat Tulis Kantor (ATK), bahan pembersih, dan barang tak habis pakai, seperti lampu, gunting.
2. Barang yang digunakan dalam proses produksi, seperti bahan baku pembuatan alat-alat pertanian, bahan baku untuk pembuatan KTP.
3. Barang hasil proses produksi yang belum selesai, contohnya alat-alat pertanian setengah jadi.
4. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan, contohnya karcis parkir dan bibit tanaman.
5. Barang yang disimpan untuk tujuan cadangan strategis, seperti cadangan energi (misalnya minyak), atau untuk tujuan berjaga-jaga, seperti cadangan pangan (misalnya beras)

B. PENGAKUAN PERSEDIAAN

Pencatatan persediaan dapat dilakukan dengan sistem perpetual maupun periodik. Sistem pencatatan *perpetual* memberikan informasi tentang jumlah persediaan secara lebih *up-to-date*. Hal ini karena dengan sistem perpetual, pembelian maupun penjualan barang persediaan langsung dicatat pada akun persediaan. Saldo pada akun persediaan di akhir periode mencerminkan jumlah persediaan akhir. Jumlah barang persediaan yang terjual harus diakui sebagai beban pada periode diakuinya pendapatan atas penjualan tersebut. Dengan sistem perpetual, beban atas penjualan persediaan tersebut (Harga Pokok Penjualan-HPP/ *Cost of Goods Sold-COGS*) langsung dapat terlihat.

Dengan sistem pencatatan periodik, perolehan persediaan akan dicatat pada akun pembelian. Nilai persediaan akhir diperoleh dari hasil penghitungan fisik di lapangan tiap akhir periode. Dengan demikian, nilai beban atas penjualan persediaan harus dihitung setelah nilai persediaan akhir diperoleh.

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

Pengakuan persediaan menurut PSAP tersebut menggunakan basis akural. Pengakuan persediaan pada akuntansi pemerintah yang berbasis kas modifikasi akan dilakukan di akhir tahun. Pada saat perolehan hanya akan dicatat sebagai belanja dan pengeluaran kas. Maka pengakuan persediaan seperti ini mirip dengan sistem pencatatan *periodik* dalam akuntansi komersial.

C. PENGUKURAN PERSEDIAAN

IPSAS 12 mengatur bahwa persediaan pada organisasi sector publik, termasuk entitas pemerintahan, harus diukur menggunakan nilai terendah antara *cost* dan *net realizable value* (NRV). Khusus untuk jenis persediaan yang diperoleh/ disimpan tidak untuk dijual secara komersial, persediaan harus diukur menggunakan nilai terendah antara *cost* dan *current replacement cost*, di mana nilai persediaan (*cost of inventory*) harus ditentukan menggunakan *specific identification*, *first-in first-out* (FIFO), atau *weighted average cost*.

Dalam akuntansi pemerintah di Indonesia, pengukuran persediaan sangat bergantung pada cara perolehan persediaan. Persediaan dapat diperoleh atau dimiliki pemerintah melalui beberapa cara. Salah satu cara yang paling umum adalah melalui pembelian. Jenis persediaan seperti kertas, pulpen, spidol, tinta printer, dan lain

sebagainya merupakan barang-barang yang sering dibeli oleh pemerintah. Selain melalui pembelian, pemerintah juga dapat memperoleh persediaan dari donasi atau bantuan pihak lain.

Pengukuran persediaan di entitas pemerintahan dijelaskan dalam PSAP 5 sebagai berikut:

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

1. Pembelian

Jika pemerintah memperoleh persediaan melalui pembelian, maka persediaan tersebut akan disajikan/ dicatata sebesar *biaya perolehannya*. Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian, biaya dibebankan pada perolehan persediaan. Nilai pembelian yang digunakan adalah biaya perolehan persediaan yang terakhir diperoleh (FIFO). Potongan harga, Rabat, dan lainnya yang serupa harus dikurangkan dari biaya perolehan.

Sebagai contoh, tanggal 25 November 2013, Dinas Kesehatan Kota Bekasi melakukan pembelian obat-obatan untuk Puskesmas dan Puskesmas Pembantu di seluruh wilayahnya. Harga beli seluruh obat tersebut adalah Rp 27 juta. Dari jumlah tersebut, toko memberikan diskon sebesar Rp 500.000, sedangkan ongkos kirim untuk mengangkut seluruh obat tersebut adalah Rp 300.000. Jurnal yang akan dibuat berdasarkan *basis akural* dari transaksi tersebut adalah:

Dr. Persediaan-Obat-obatan	26.800.000
Cr. Kas	26.800.000

Untuk Akuntansi pemerintahan yang menggunakan basis *cash towardaccrual*, jurnalnya adalah

Belanja Obat-obatan	26.800.000
Kas	26.800.000

Nilai Rp 26.800.000 diperoleh dari:

- Harga beli obat 27.000.000
- Diskon (500.000)
- Ongkos kirim 300.000

Di akhir periode atau sebelum menyusun laporan keuangan, persediaan akan disajikan dalam neraca berdasarkan hasil perhitungan fisik di lapangan. Mengacu

pada ilustrasi sebelumnya, asumsikan bahwa pada tanggal 31 Desember 2013 obat-obatan yang dibeli pada tanggal 25 November 2013 hanya tersisa 10%. Jika memakai basis akrual, maka jurnal yang akan dibuat adalah

Dr. Beban Persediaan	24.120.000
Cr. Persediaan-Obat-obatan	24.120.000

Untuk akuntansi pemerintahan yang menggunakan *basis cash toward accrual*, jurnal pengakuan persediaannya adalah:

Persediaan-Obat	2.680.000
Cadangan Persediaan	2.680.000

Nilai 2.680.000 di atas berasal dari $10\% \times 26.800.000$ (nilai obat-obatan awal).

2. Produksi Sendiri

Jika persediaan diperoleh dengan memproduksi sendiri, maka *biaya standar* digunakan dalam penyajian persediaan dalam neraca. Biaya estándar meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis berdasarkan ukuran-ukuran yang digunakan pada saat penyusunan rencana kerja dan anggaran.

Jurnal yang dibuat untuk mencatat persediaan tidak dilakukan pada saat proses produksi melainkan pada akhir periode (atau sebelum menyusun laporan keuangan). Hal yang dicatat pada saat melakukan produksi adalah jurnal belanja yang terkait.

Sebagai ilustrasi, Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil Kota Bekasi memerlukan plastik laminating khusus dan kertas untuk pembuatan Kartu Tanda Penduduk. Plastik laminating ini diproduksi sendiri setiap awal dan pertengahan tahun. Untuk membuat plastik laminating ini, Dinas Kependudukan dan Capil membeli plastik laminating biasa kemudian mencetak dan memotongnya sesuai ukuran tertentu. Pada tanggal 5 Januari 2013, mereka membeli bahan baku berupa plastik laminating biasa sejumlah Rp 20 juta kemudian mencetaknya di percetakan QTA dengan total biaya sebesar Rp 10 juta. Biaya lain yang juga diperlukan dalam proses produksi ini adalah biaya-biaya tidak langsung, seperti honor pegawai. Pada tanggal 10 Januari, proses produksi telah selesai dan plastik laminating ukuran standar KTP yang dihasilkan adalah 60.000 lembar. Jumlah seluruh biaya tidak langsung untuk memproduksi plastik laminating KTP ini adalah Rp 15 juta.

Dengan demikian, dapat dihitung biaya per unit plastik laminating KTP tersebut, yaitu:

Biaya Langsung	
Bahan plastik	20.000.000
Cetak	10.000.000
Biaya Tidak Langsung	<u>15.000.000</u>
Total Biaya	45.000.000
Jumlah Unit hasil produksi	<u>60.000</u>
Biaya per Unit	750

Jika yang digunakan adalah *basis akrual*, maka pencatatan yang dilakukan untuk perolehan persediaan adalah

10 Jan 13 Dr. Persediaan-Plastik Laminating KTP	45.000.000
Cr. Kas	45.000.000

Untuk akuntansi pemerintahan yang menggunakan basis *cash toward accrual*, jurnal yang dibuat adalah:

5 Jan 13 Belanja bahan plastik	20.000.000
Belanja Cetak	10.000.000
Kas	30.000.000
10 Jan 13 Belanja Honor Pegawai	15.000.000
Kas	15.000.000

Pada akhir semester pertama tahun 2013, diketahui bahwa plastik laminating KTP yang tersisa adalah 2.000 lembar. Maka persediaan berupa plastik laminating KTP ini harus disajikan dalam neraca sejumlah Rp 1.500.000 (2.000 lembar @ Rp 750).

Jurnal yang dibuat dengan *basis akrual* adalah

30 Jun 13 Dr. Beban Persediaan	43.500.000
Cr. Persediaan-Plastik Laminating KTP	43.500.000

Untuk akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menggunakan basis *cash toward accrual*, jurnal yang dibuat tanggal 30 Juni 2013 adalah untuk pengakuan persediaan yang belum dilakukan pada saat perolehannya.

30 Jun 13 Persediaan-Plastik Laminating KTP	1.500.000
Cadangan Persediaan	1.500.000

3. Cara Lainnya

Jika persediaan diperoleh pemerintah dengan cara lainnya, seperti donasi atau rampasan, maka penyajian dalam neraca akan menggunakan *nilai wajar*. Nilai wajar meliputi nilai tukar asset atau penyelesaian kewajiban antarpihak yang memahami dan berkeinginan melakukan transaksi wajar. Selain dari donasi atau rampasan, yang juga menggunakan nilai wajar dalam penyajian di neraca adalah persediaan hasil pengembangbiakan, seperti hewan ternak dan tanaman.

Pencatatan persediaan hanya dilakukan di akhir periode atau sebelum menyusun laporan keuangan, dengan menjurnal akun Persediaan di debit dan mengkredit akun Cadangan Persediaan.

Sebagai contoh, pada tanggal 28 November 2013 Dinas Pendidikan Kota Bekasi menerima donasi dari ADB berupa buku pelajaran tingkat Sekolah Dasar sebanyak 1000 paket. Dari tanggal perolehan tersebut hingga akhir tahun, buku-buku tersebut telah didistribusikan ke beberapa SD di wilayah Kota Bekasi sebanyak 700 paket. Dengan demikian, buku-buku yang tersisa dan belum didistribusikan berjumlah 300 paket. Jika dilihat di pasaran, nilai wajar buku tersebut per paketnya adalah Rp 250.000

Dengan *basis akrual*, penerimaan donasi tersebut akan dicatat dengan jurnal:

28 Nov 13	Dr. Persediaan-Buku Pelajaran	250.000.000
	Cr. Penerimaan Pemerintah Donasi	250.000.000

Dan, pada akhir tahun dilakukan pencatatan untuk menyesuaikan saldo akhir persediaan buku tersebut dengan jurnal sebagai berikut:

31 Des 13	Dr. Beban Persediaan	175.000.000
	Cr. Persediaan-Buku Pelajaran	175.000.000

Adapun jurnal yang akan dibuat oleh PPK Dinas Pendidikan berdasarkan basis *cash toward accrual* adalah:

28 Nov 13	Tidak ada jurnal
-----------	------------------

Pada saat perolehan donasi, tidak ada jurnal yang dibuat karena tidak ada transaksi kas yang terlibat, sedangkan pada akhir tahun akan dicatat pengakuan sejumlah persediaan buku tersebut dengan jurnal:

31 Des 13	Persediaan-Buku Pelajaran SD	75.000.000
	Cadangan Persediaan	75.000.000

Dalam neraca akhir tahun, saldo persediaan akan mempunyai angka yang sama, yaitu Rp 75 juta, baik menggunakan basis kas maupun basis *cash toward accrual*.

D. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

Persediaan merupakan salah satu aset yang dimiliki pemerintah dan harus dilaporkan dalam neraca secara periodik. Persediaan merupakan bagian dari aset lancar dan contra akunnya adalah Cadangan Persediaan yang berada di bagian ekuitas dana lancar. Persediaan dilaporkan dalam neraca sebagai bagian dari aset lancar. Nilai persediaan dalam neraca tersebut merupakan nilai persediaan akhir.

Contoh pelaporan persediaan dalam neraca adalah sebagai berikut:

**PEMERINTAH/SATUAN KERJA
NERACA
Per 31 Desember 200X**

1. ASET	2. KEWAJIBAN
1.1 Aset lancar	
1.1.1 kas	3. Ekuitas DANA
1.1.2 piutang	3.1 Ekuitas Dana Lancar
1.1.3 persediaan 1.200.000.000	3.1.1 SILPA
	3.1.2 cadangan piutang
	3.1.3 cadangan persediaan 1.200.000.000

Persediaan dalam neraca dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan yang menjelaskan kebijakan akuntansi persediaan, jenis persediaan akhir dan kondisi persediaan baik yang baik maupun yang rusak, serta hal-hal yang perlu diungkapkan terkait persediaan seperti sumber perolehan persediaan dan hibah atau rampasan.

Selain penyajian dalam neraca, hal-hal tertentu yang terkait dengan persediaan harus diungkap dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Hal-hal tersebut antara lain:

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan.
2. Penjelasan lebih lanjut mengenai persediaan, seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dana barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
3. Kondisi persediaan. Khusus untuk persediaan yang kondisinya rusak atau usang tidak perlu dilaporkan dalam neraca, tetapi harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Contoh catatan atas laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- A. RINGKASAN
- B. KEBIJAKAN AKUNTANSI
(Uraian mengenai kebijakan akuntansi, seperti persediaan dicatat pada akhir tahun dengan investarisasi fisik dan dihitung dari nilai pembelian terakhir. dst)
- C. PENJELASAN POS-POS LAPORAN REALISASI ANGGARAN
 - C.1 aset
 - C.1.1. aset lancar
 - C.1.1.3. persediaan
Persediaan terdiri dari.....dengan kondisi baik.....unit senilai Rp.....dan rusak.....
unit senilai Rp..... rincian dapat dilihat pada lampiran...

Ringkasan

1. Persediaan yang diperoleh pemerintah harus dibuat catatan penyimpanan untuk mempermudah perhitungan fisik persediaan. Pengendalian intern pengelolaan persediaan meliputi pemisahan fungsi bagian penyimpanan, bagian pembelian, dan bagian akuntansi.
2. Persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah serta mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Secara teknis, persediaan tersebut diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya/kepengusaannya berpindah. Persediaan dicatat pada akhir tahun berdasarkan hasil perhitungan fisik pada akhir periode.
3. Persediaan dicatat dengan nilai sebesar biaya perolehan, biaya standar, atau nilai wajar. Biaya perolehan menjadi dasar perhitungan nilai persediaan apabila persediaan tersebut diperoleh dengan pembelian. Biaya perolehan meliputi biaya pembelian, biaya transportasi, dan biaya lainnya yang dapat dibebankan kepada persediaan yang bersangkutan sampai persediaan tersebut tersedia. Potongan atau discount mengurangi nilai perolehan persediaan tersebut.

E. CONTOH KASUS

Kasus Pengadaan Perangkat E-KTP

Komisi Pemberantasan Korupsi menggeledah kantor Korps Lalu Lintas Mabes Polri di Jalan M.T. Haryono Kaveling 15, Jakarta Selatan. Penggeledahan ini terjadi sejak Senin sore sampai Selasa dinihari, 31 Juli 2012 terkait pengusutan dugaan korupsi kasus proyek simulator alat uji tes surat izin mengemudi. Walau telah terjadi setahun lebih, Sukotjo S. Bambang masih mengingat pengalaman itu. Kamis, 13 Januari 2011, Direktur Utama PT Inovasi Teknologi Indonesia ini memasukkan lembar demi lembar seratus ribuan rupiah ke dua dus bekas suku cadang Honda. Setiap dus berisi Rp 2 miliar. Hari itu juga, ia mengangkutnya ke Jakarta. Sukotjo menerima pesan dari kongsi dagangnya, Budi Susanto, Direktur Utama PT Citra Mandiri Metalindo Abadi. Perusahaan ini memenangi tender pengadaan simulator kemudi sepeda motor dan mobil senilai Rp 196,87 miliar di Korps Lalu Lintas Kepolisian Negara Republik Indonesia.

Citra Mandiri kemudian menggandeng Inovasi Teknologi untuk mengerjakannya. Menggunakan Toyota Fortuner D-84-MS yang dikemudikan sopirnya, Ijai Harno, Sukotjo menuju Jakarta. Mereka dikawal Kusno, anggota Kepolisian Sektor Bandung Kulon. Berangkat dari rumah di Cigondewah Kaler, Bandung, pukul 10.00, di tengah perjalanan Sukotjo menerima telepon dari Budi. Sang penelepon meminta bertemu di dekat pintu tol Pondok Gede Timur, Bekasi, pada tengah hari. Sukotjo tiba lebih dulu. Tak lama, Budi sampai dengan Toyota Camry hitam B-8-DVA. Sukotjo turun dari mobil menemui sang kolega. Ijai dan Kusno juga turun, memindahkan satu kardus uang ke dalam bagasi mobil Budi. Menurut

Sukotjo, Budi lalu memintanya mengantarkan satu kardus lain ke kantor Korps Lalu Lintas Polri di Jalan M.T. Haryono, Jakarta Selatan. Inspektur Djoko Susilo, ketika itu Kepala Korps Lalu Lintas, kini Gubernur Akademi Kepolisian.

Menurut Sukotjo, Budi kemudian menambahkan bahwa Djoko Susilo tidak di kantor. Jadi, Sukotjo diminta menyerahkan dus itu kepada Tiwi, sekretaris pribadi Djoko. Sukotjo meluncur ke markas Korps Lalu Lintas Polri dan tiba pukul 13.00. Dia lalu masuk ke ruangan Djoko di lantai dua gedung utama. Belakangan, Sukotjo bertemu dengan seorang perwira menengah di Bagian Perencanaan dan Administrasi Korps Lalu Lintas. Sang perwira, menurut dia, menanyakan kiriman uang darinya. Ia mengingat, perwira yang mengurus proyek pengadaan itu bertanya, "Apakah paket 2 M (miliar) sudah sampai?" Sukotjo pun segera berpikir: uang dalam dus merupakan setoran untuk pejabat tertinggi di korps itu.

Ditemui secara terpisah, Budi Susanto membenarkan pernah meminta uang tunai Rp 4 miliar kepada Sukotjo. Dia juga tidak membantah pertemuan di pintu tol Pondok Gede. Begitu juga permintaan agar Sukotjo mengantarkan satu kardus uang ke kantor Korps Lalu Lintas. Tapi, menurut dia, uang itu bukan dikirim untuk Djoko.

Djoko, yang ditemui untuk wawancara di kantornya, Akademi Kepolisian, Semarang, menolak menjawab pertanyaan soal ini. Inspektur Jenderal Pudji Hartanto, pengganti Djoko sebagai Kepala Korps Lalu Lintas, mengatakan tuduhan Sukotjo itu sedang diselidiki Divisi Profesi dan Pengamanan Markas Besar Polri. Menurut Sukotjo, setoran uang ke markas Korps Lalu Lintas hanya satu aliran dari uang proyek

simulator. Ia menyatakan puluhan miliar lain menggelontor ke perwira lain. Sukotjo siap mempertanggungjawabkan semua keterangan. Menurut dia, kegagalan proyek dan data setoran kepada perwira tinggi juga sudah dilaporkan ke Kepala Polri Jenderal Timur Pradopo dan Komisi Kepolisian Nasional.

Sokotjo mengenal Budi Susanto secara kebetulan pada 2009. Ketika itu, dia tengah membantu Andrie Tedjapranata, pemilik PT Megacipta Nusantara, mitra bisnis Budi, yang sedang mengerjakan proyek simulasi kemudi di Korps Lalu Lintas Polri. Sukotjo diminta membuat satu prototipe simulator plus mesin pengendalinya untuk Megacipta.

Proyek pertama yang mereka garap adalah 50 unit simulator versi Isuzu Elf, tujuh unit versi Hino Ranger, dan 100 unit versi sepeda motor. Menggunakan anggaran Kepolisian 2010, perusahaan Sukotjo merupakan subkontraktor dari perusahaan Budi. Artinya, semua simulator dikerjakan perusahaan Sukotjo. Hubungan bisnis mereka berlanjut hingga 2011. Menurut Sukotjo, lewat kedekatannya dengan Djoko Susilo, Budi berhasil memperoleh tender pengadaan 700 simulator sepeda motor senilai Rp 54,453 miliar dan 556 simulator mobil senilai Rp 142,415 miliar. Padahal Citra Mandiri Metalindo Abadi miliknya tidak pernah punya pengalaman menggarap simulator.

Tender memang diatur agar dimenangi Citra Mandiri. Sukotjo menuturkan dilibatkan sejak awal dalam proses ini. Ia ikut menyiapkan dokumen empat perusahaan pesaing Citra Mandiri untuk tender: PT Bentina Agung, PT Digo Mitra Slogan, PT Dasma Pertiwi, dan PT Kolam Intan. Menurut dia, empat perusahaan itu hanya dipakai untuk pendamping, agar tender seolah-olah dilakukan sesuai prosedur. Dalam tender, Ketua Primer Koperasi Polisi (Primkoppol) Korps Lalu Lintas Ajun Komisa-

ris Besar Teddy Rusmawan ditunjuk sebagai ketua tim pengadaan.

Citra Mandiri akhirnya benar-benar ditunjuk sebagai pemenang. Dalam dokumen surat perintah kerja yang ditandatangani oleh pejabat pembuat komitmen, Wakil Kepala Korps Lalu Lintas Brigadir Jenderal Didik Purnomo, disepakati harga simulator sepeda motor adalah Rp 77,79 juta per unit dan simulator mobil Rp 256,142 juta per unit.

Harga yang dibayar Korps Lalu Lintas Polri ini terlalu mahal. Sebab, dalam dokumen perjanjian pembelian barang dari Citra Mandiri Metalindo dengan Inovasi Teknologi, harga per unit simulator sepeda motor hanya Rp 42,8 juta dan simulator mobil Rp 80 juta per unit. Perusahaan milik Budi Susanto itu memperoleh untung lebih dari 100 persen, yakni Rp 116 miliar. Menurut Sukotjo, margin besar Citra Mandiri Metalindo tidak dinikmati sendiri. Dia mengaku pernah diminta Budi mengirimkan uang Rp 15 miliar ke Primkoppol Korps Lalu Lintas. Ia juga pernah memberikan dana ke pejabat Inspektorat Pengawasan Umum Polri senilai Rp 1,7 miliar. Selain itu, Rp 2 miliar disetorkan kepada staf pribadi Djoko Susilo.

Dalam dokumen pengiriman uang perusahaan Sukotjo, transfer dana ke rekening Primkoppol Korps Lalu Lintas dilakukan dua kali lewat Bank Mandiri. Pada 13 Januari 2011 dikirim Rp 7 miliar, dan esoknya Rp 8 miliar. Ia juga mencatat pemberian uang untuk tim Inspektorat Pengawasan Umum sebesar Rp 700 juta. Catatan lainnya adalah Rp 1 miliar ke Inspektur Pengawasan Umum Komisaris Jenderal Fajar Prihantono. Dana lain mengalir ke tim pengawasan Korps Lalu Lintas Polri.

Permintaan setoran tercatat dalam percakapan Sukotjo dengan Budi Susanto via BlackBerry Messenger. Sukotjo melaporkan

kedatangan lima anggota tim pengawasan pada pukul 10.04, 24 April 2011. Kesaksian Budi yang lain terekam dalam ingatan Sukotjo. Koleganya itu berhasil mendesak Korps Lalu Lintas mencairkan dana simulator sepeda motor sebesar Rp 54,45 miliar pada pertengahan Maret 2011. Pejabat Pembuat Komitmen Korps Lalu Lintas Polri Brigadir Jenderal Didik Purnomo mengatakan tidak tahu soal adanya pemberian uang. Dia membantah lembaganya membayar lebih mahal. Budi Susanto membenarkan adanya permintaan pengiriman uang senilai Rp 15 miliar ke Primkoppol Korps Lalu Lintas.

Hubungan dagang Budi dan Sukotjo berakhir pada Juni 2011. Budi mengatakan Sukotjo gagal memenuhi tenggat pengerjaan proyek. Padahal biaya pengerjaan driving simulator sepeda motor dan mobil senilai Rp 98 miliar sudah diterima bekas koleganya itu. Dari komitmen pesanan 700 simulator sepeda motor, menurut Budi, Sukotjo baru menyerahkan 107 unit. Pesanan simulator mobil belum selesai satu pun.

Budi mengatakan telah menyelesaikan proyek dengan mengambil produk dari perusahaan lain. Ia mengatakan terpaksa membayar denda Rp 2,7 miliar karena terlambat.

Ditemani Ajun Komisaris Besar Teddy Rusmawan, Budi Susanto kemudian menguasai rumah dan pabrik milik Sukotjo pada pertengahan Juli 2011. Dia berdalih, penyitaan itu merupakan kesepakatan yang diteken Sukotjo di depan notaris. Sukotjo juga dilaporkan ke Polres Bandung dengan tuduhan penipuan dan penggelapan. Perkara ini disidangkan di Pengadilan Negeri Bandung. Sukotjo dijebloskan ke Rumah Tahanan Kebon Waru, Bandung, tempat dia menerima Tempo untuk diwawancarai. Erick Samuel Paat,

kuasa hukum Sukotjo, membantah adanya kesepakatan untuk menyita harta kliennya. Menurut dia, yang terjadi adalah pengambilan paksa oleh Budi Susanto dengan bantuan polisi. Sukotjo dan istrinya dipaksa membubuhkan tanda tangan di blangko kosong.

Bab 6

AKUNTANSI INVESTASI

TUJUAN PENGAJARAN :

1. Memahami Pengertian Investasi Dan Macam-Macam Investasi
2. Memahami jenis-jenis investasi pemerintah
3. Mampu Mengklasifikasi Investasi Pemerintah

PENDAHULUAN

Investasi merupakan salah satu cara pemerintah dalam mengoptimalkan penggunaan kas jika terjadi surplus. Dengan berinvestasi maka dana yang terdapat dalam kas pemerintah tidak menganggur. Investasi dapat dimaksudkan sebagai akumulasi dari suatu bentuk aktiva untuk memperoleh manfaat dimasa yang akan datang.

Dengan adanya investasi maka pemerintah mengharapkan beberapa keuntungan yakni terjaminnya manajemen kas, terciptanya hubungan yang erat dan memperkuat posisi keuangan suatu lembaga. Investasi merupakan unsur yang sangat penting dalam kegiatan pemerintah. Aktivitas investasi yang dilakukan oleh pemerintah akan dijadikan sebagai dasar penilaian manajemen kas pemerintah.

Penilaian kinerja pemerintah ini sebagian atau seluruhnya dapat dinilai dari penggunaan kas untuk investasi. Bagi pemerintah investasi adalah cara untuk menempatkan kelebihan dana sedangkan untuk pemerintah lainnya investasi merupakan sarana untuk mempererat hubungan bisnis atau memperoleh suatu keuntungan perdagangan. Apapun motivasi pemerintah dalam melakukan investasi, investasi tetap merupakan sarana dalam menentukan posisi keuangan pemerintah.

A. PENGERTIAN INVESTASI

Menurut PSAK 13 (Tahun 1994) investasi adalah suatu asset yang digunakan perusahaan untuk pertumbuhan kekayaan (*acceretion of wealth*) melalui distribusi hasil investasi (Seperti bunga, *royalty*, *dividen* dan uang sewa), untuk apresiasi nilai investasi, atau untuk manfaat lain bagi perusahaan yang berinvestasi seperti manfaat yang diperoleh melalui hubungan perdagangan.

Menurut PSAP 6 investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen dan royalti, atau manfaat sosial sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Investasi dalam Akuntansi Pemerintahan

Pemerintah melakukan investasi dengan beberapa alasan, antara lain :

1. Memanfaatkan surplus anggaran untuk memperoleh pendapatan dalam jangka panjang.
2. Memanfaatkan dana yang belum digunakan untuk investasi jangka pendek dalam rangka manajemen kas.
3. Bertujuan untuk memperoleh manfaat sosial yang diharapkan mampu meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

B. BENTUK INVESTASI

Terdapat beberapa jenis investasi yang dapat dibuktikan dengan sertifikat atau dokumen lain yang serupa. Hakikat suatu investasi dapat berupa pembelian surat hutang baik jangka pendek maupun jangka panjang, serta instrumen ekuitas.

Contoh :

1. Deposito,
2. Sertifikat Bank Indonesia,
3. Surat utang dan obligasi BUMN/BUMD,
4. Penyertaan pada BUMN/BUMD,
5. Penyertaan pada badan usaha lainnya.

Klasifikasi Investasi

Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005, investasi dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia dibagi menjadi 2 kelompok besar, yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang.

Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek merupakan kelompok aset lancar. Investasi jangka pendek harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

- (a) Dapat segera diperjualbelikan/dicairkan;
- (b) Investasi tersebut ditujukan dalam rangka manajemen kas, artinya pemerintah dapat menjual investasi tersebut apabila timbul kebutuhan kas;
- (c) Berisiko rendah.

Dengan memperhatikan kriteria tersebut, maka pembelian surat-surat berharga yang berisiko tinggi bagi pemerintah karena dipengaruhi oleh fluktuasi harga pasar surat berharga tidak termasuk dalam investasi jangka pendek. Jenis investasi yang tidak termasuk dalam kelompok investasi jangka pendek antara lain adalah :

- (a) Surat berharga yang dibeli pemerintah dalam rangka mengendalikan suatu badan usaha, misalnya pembelian surat berharga untuk menambah kepemilikan modal saham pada suatu badan usaha;
- (b) Surat berharga yang dibeli pemerintah untuk tujuan menjaga hubungan kelembagaan yang baik dengan pihak lain, misalnya pembelian surat berharga yang dikeluarkan oleh suatu lembaga baik dalam negeri maupun luar negeri untuk menunjukkan partisipasi pemerintah; atau
- (c) Surat berharga yang tidak dimaksudkan untuk dicairkan dalam memenuhi kebutuhan kas jangka pendek .

Investasi yang dapat digolongkan sebagai investasi jangka pendek, antara lain terdiri atas :

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

Investasi Jangka Panjang

Investasi jangka panjang merupakan kelompok aset nonlancar. Dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari dua belas bulan. Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu permanen dan nonpermanen.

Investasi Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, sedangkan Investasi Nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.

Pengertian berkelanjutan adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki terus menerus tanpa ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali. Sedangkan pengertian tidak berkelanjutan adalah kepemilikan investasi yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali.

Investasi permanen yang dilakukan oleh pemerintah adalah investasi yang tidak dimaksudkan untuk diperjualbelikan, tetapi untuk mendapatkan dividen dan/atau pengaruh yang signifikan dalam jangka panjang dan/atau menjaga hubungan kelembagaan.

Investasi permanen ini dapat berupa :

- (a) Penyertaan Modal Pemerintah pada perusahaan negara/daerah, badan internasional dan badan usaha lainnya yang bukan milik negara;
- (b) Investasi permanen lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Investasi non permanen yang dilakukan oleh pemerintah, antara lain dapat berupa:

- (a) Pembelian obligasi atau surat utang jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki sampai dengan tanggal jatuh temponya oleh pemerintah;
- (b) Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga;
- (c) Dana yang disisihkan pemerintah dalam rangka pelayanan masyarakat seperti bantuan modal kerja secara bergilir kepada kelompok masyarakat;
- (d) Investasi nonpermanen lainnya, yang sifatnya tidak dimaksudkan untuk dimiliki pemerintah secara berkelanjutan, seperti penyertaan modal yang dimaksudkan untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian.

Penyertaan modal pemerintah dapat berupa surat berharga (saham) pada suatu perseroan terbatas dan non surat berharga yaitu kepemilikan modal bukan dalam bentuk saham pada perusahaan yang bukan perseroan.

Investasi permanen lainnya merupakan bentuk investasi yang tidak bisa dimasukkan ke penyertaan modal, surat obligasi jangka panjang yang dibeli oleh pemerintah, dan penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga, misalnya investasi dalam properti yang tidak tercakup dalam pernyataan ini.

Akuntansi untuk investasi pemerintah dalam properti dan kerjasama operasi akan diatur dalam standar akuntansi tersendiri.

Pengakuan Investasi

Suatu pengeluaran kas atau aset dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi salah satu kriteria:

- (a) Kemungkinan manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah;
- (b) Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (reliable).

Dalam menentukan apakah suatu pengeluaran kas atau aset memenuhi kriteria pengakuan investasi yang pertama, entitas perlu mengkaji tingkat kepastian mengalirnya manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial dimasa yang akan datang berdasarkan bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan yang pertama kali.

Eksistensi dari kepastian yang cukup bahwa manfaat ekonomi yang akan datang atau jasa potensial yang akan diperoleh memerlukan suatu jaminan bahwa suatu entitas akan memperoleh manfaat dari aset tersebut dan akan menanggung risiko yang mungkin timbul.

Kriteria pengakuan investasi sebagaimana dinyatakan diatas, biasanya dapat dipenuhi karena adanya transaksi pertukaran atau pembelian yang didukung dengan bukti yang menyatakan/mengidentifikasi biaya perolehannya. Dalam hal tertentu, suatu investasi mungkin diperoleh bukan berdasarkan biaya perolehannya atau berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehan.

Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan.

Pengukuran Investasi

Investasi pemerintah dinilai dan diukur dengan nilai wajar apabila investasi tersebut tersedia pasarnya. Investasi tersebut dinilai dengan nilai nominal, nilai tercatat atau nilai wajar lainnya. Standar Akuntansi Pemerintah (2010 : PSAP 06 -5) mengatur penilaian dan pengukuran investasi adalah sebagai berikut :

1. Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek, dicatat sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan investasi meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut.
2. Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasar nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar. Apabila tidak ada nilai wajar, biaya perolehan setara kas yang diserahkan atau nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut.
3. Investasi jangka pendek dalam bentuk non saham, misalnya dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.
4. Investasi jangka panjang yang bersifat permanen misalnya penyertaan modal pemerintah, dicatat sebesar biaya perolehannya meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.

5. Investasi nonpermanen misalnya dalam bentuk pembelian obligasi jangka panjang dan investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dinilai sebesar nilai perolehannya. Sedangkan investasi dalam bentuk dana talangan untuk penyehatan perbankan yang akan segera dicairkan dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan.
6. Investasi nonpermanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah (seperti Proyek PIR) dinilai sebesar biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.
7. Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi yang diperoleh pemerintah adalah sebesar biaya perolehan, atau nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada.
8. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah bank sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.

C. METODE PENILAIAN INVESTASI

Penilaian investasi pemerintah dilakukan dengan tiga metode yaitu:

(a) Metode biaya

Dengan menggunakan metode biaya, investasi dicatat sebesar biaya perolehan. Penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.

(b) Metode ekuitas

Dengan menggunakan metode ekuitas pemerintah mencatat investasi awal sebesar biaya perolehan dan ditambah atau dikurangi sebesar bagian laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba kecuali dividen dalam bentuk saham yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan. Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan investasi pemerintah, misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing serta revaluasi aset tetap.

(c) Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan

Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

Penilaian investasi jangka panjang pemerintah dipengaruhi oleh porsi kepemilikan dalam badan usaha investee. Kepemilikan kurang dari 20% dinilai menggunakan metode biaya. Kepemilikan 20% - 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan, dan kepemilikan lebih dari 50% dinilai menggunakan metode ekuitas.

Kriteria sebagai berikut:

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

Dalam kondisi tertentu, kriteria besarnya presentase kepemilikan saham bukan merupakan faktor yang menentukan dalam pemilihan metode penilaian investasi, tetapi yang lebih menentukan adalah tingkat pengaruh (the degree of influence) atau pengendalian terhadap perusahaan investee. Ciri-ciri adanya pengaruh atau pengendalian pada perusahaan investee, antara lain:

- (a) Kemampuan mempengaruhi komposisi dewan komisaris;
- (b) Kemampuan untuk menunjuk atau menggantikan direksi;
- (c) Kemampuan untuk menetapkan dan mengganti dewan direksi perusahaan investee;
- (d) Kemampuan untuk mengendalikan mayoritas suara dalam rapat/pertemuan dewan direksi.

D. PENGAKUAN HASIL INVESTASI

A. Investasi Jangka Pendek

a. Perolehan Investasi

Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam laporan realisasi anggaran (LRA). Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga dicatat sebagai biaya perolehan. Biaya perolehan investasi meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut. Jika tidak ada biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya, yaitu sebesar harga pasar apabila tidak

ada nilai wajar, biaya perolehan atau nilai wajar asset lain diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut.

Contoh :

Pada tanggal 14 Februari Pemkot Rawamangun memutuskan menempatkan Rp. 100.000 di sertifikat Bank Indonesia. Atas pembelian ini, dikenakan biaya administrasi oleh agen penjual sebesar Rp. 10.000. Jurnalnya adalah sebagai berikut :

14 Feb	Investasi Jangka Pendek	Rp. 110.000
	Kas	Rp. 110.000

b. Hasil Investasi

Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek, antara lain berupa bunga deposito, bunga obligasi dan deviden tunai (*cash dividend*) dicatat sebagai pendapatan. Hasil investasi berupa deviden tunai yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah yang pencatatannya menggunakan metode biaya, dicatat sebagai pendapatan hasil investasi. Sedangkan apabila menggunakan metode ekuitas, bagian laba yang diperoleh oleh pemerintah akan dicatat mengurangi nilai investasi pemerintah dan tidak dicatat sebagai pendapatan hasil investasi. Kecuali untuk deviden dalam bentuk saham yang diterima akan menambah nilai investasi pemerintah dan ekuitas dana yang diinvestasikan dengan jumlah yang sama.

Contoh Jurnal :

Kas	Rp. Xxx.xxx
Lain-lain PAD yang sah	Rp. Xxx.xxx

c. Pelepasan Investasi

Pelepasan investasi dapat terjadi karena penjualan, dan atau pelepasan hal karena peraturan pemerintah, dan sebagainya. Pelepasan ebagian dari investasi tertentu yang dimiliki pemerintah dinilai menggunakan nilai rata-rata, yaitu dengan membagi total nilai investasi terhadap total jumlah saham yang dimiliki pemerintah.

Pada tanggal 1 April, Pemkot Rawamangun memutuskan untuk mencairkan deposito di Bank Pasar senilai Rp. 50.000. jurnal untuk mencatat pelepasan investasi jangka pendek :

Kas	Rp. 50.000
Investasi Jangka Pendek	Rp. 50.000

B. Investasi Jangka Panjang

a. Perolehan

Pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang dicatat sebagai pengeluaran pembiayaan. Untuk investasi jangka panjang, karena bersifat permanen digunakan biaya perolehan sebagai dasar pencatatan.

Beberapa nilai untuk pencatatan investasi jangka panjang :

1. Pembelian obligasi jangka panjang dan investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dicatat sebagai biaya perolehan.
2. Investasi dalam bentuk dana talangan untuk penyehatan perbankan yang akan segera dicairkan, dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan.
3. Investasi nonpermanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah, dinilai sebesar biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan proyek dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.

Contoh :

Pemkot Rawamangun melakukan penyertaan modal pada BUMD sebesar Rp. 500.000. selain itu, juga diberikan pinjaman kepada perusahaan daerah sebesar Rp. 100.000 yang bejangka waktu 4 tahun.

Jurnal untuk mencatat transaksi penyertaan modal permanen dan Jurnal untuk mencatat transaksi penyertaan modal nonpermanen

Pembiayaan-penyertaan modal pemda	Rp. 50.000
Kas	Rp. 50.000

Penyertaan modal pemda	Rp. 500.000
Diinvestasikan dalam Investasi jangka panjang	Rp. 500.000

Apabila menggunakan basis akrual, maka pencatatannya:

Investasi Jangka Panjang	Rp. Xxx.xxx
Kas	Rp. Xxx.xxx

Pembiayaan-pemberian pinjaman kepada PD	Rp. 100.000
Kas	Rp. 100.000

Pinjaman kepada PD	Rp. 100.000
Diinvestasikan dalam Investasi jangka panjang	Rp. 100.000

Hasil investasi

Untuk hasil investadi berupa bunga deposit atau bunga obligasi yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah atau bentuk jangka panjang lainnya, dicatat sebagai pendapatan hasil investasi (lain-lain pendapatan yang sah).

Penerimaan investasi bunga obligasi sebesar Rp. 10.000 :

Pembiayaan-pemberian pinjaman kepada PD	Rp. 100.000
Kas	Rp. 100.000

Apabila investasi berupa kepemilikan (pemberlian saham), hasil investasi berupa dividen dicatat sebagai:

1. Pendaptan hasil investasi (lain-lain pendapatan sah) apabila penilaian menggunakan metode biaya.
2. Pengurangan nilai investasi apabila investasi dicatat menggunakan metode ekuitas, namun laba dari perusahaan yang diinvestasikan akan dicatat sebagai penambah nilai investasi sebesar presentase kepemilikan saham.

Contoh Kasus :

Pemkot Rawamangun memiliki investasi dalam saham di BUMD Loli 10% dan di BUMD Poli 75%. BUMD Loli membagikan dividen tunai sebesar Rp. 500.000 dan mengumumkan bahwa laba yang berhasil diperoleh adalah Rp. 15.000.000. sementara itu BUMD Poli memperoleh laba Rp. 10.00.000 dan akan membagikan dividen Rp. 400.000.

Pencatatan perolehan hasil investasi dari BUMD Loli:

Karena porsi kepemilikan hanya 10%, maka investasi ini menggunakan metode biaya.

Kas	Rp. 50.000
Lain-lain pendapatan yg sah	Rp. 50.000

Perolehan hasil investasi dari BUMD Poli :

karena kepemilikan 7%, maka investasi ini dinilai dengan metode ekuitas. Laba yang dihasilkan BUMD Poli sebesar Rp. 10.000.000 akan diakui oleh Pemkot Rawamangun sebagai penambahan nilai investasi sebesar proporsi kepemilikna, jurnalnya :

Penyertaan modal pemda	Rp. 50.000
Diinvestasikan dalam investasi jp	Rp. 50.000

sedangkan dividen tunai Rp. 300.000 ($75\% \times 400.000$) akan dicatat sebagai pendapatan sekaligus pengurang nilai investasi, berikut jurnalnya :

Pelepasan Investasi

Penyertaan modal pemda	Rp. 7.500.000
Diinvestasikan dalam investasi jp	Rp. 7.500.000

Kas	Rp. 300.000
Lain-lain pendapatan yang sah	Rp. 300.000

Diinvestasikan dlm investasi jp	Rp. 300.000
Penyertaan modal pemda	Rp. 300.000

Dalam pelepasan investasi jangka panjang, pos dapat berubah karena adanya reklasifikasi. Reklasifikasi tersebut dapat berupa pemindahan investasi permanen menjadi investasi jangka pendek, asset tetap, aset lain-lain dan sebaliknya.

Pemkot Rawamangun menerima pelunasan pinjaman perusahaan daerah, jurnal untuk mencatat transaksi :

Kas	Rp100.000
Pembiayaan kembali pinjaman kepada PD	Rp100.000

Diinvestasikan dlm investasi jp	Rp100.000
Pinjaman kepada PD	Rp100.000

PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

Pemerintah harus melaporkan investasi yang dimiliki baik berupa investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang dalam neraca. Hal-hal lain yang terkait dengan investasi harus diungkapkan dalam CaLK (Catatan atas Laporan Keuangan). Hal tersebut Antara lain :

1. Kebijakan akuntansi penentuan nilai investasi
2. Jenis-jenis investasi
3. Perubahan harga pasar investasi
4. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebabnya
5. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya
6. Perubahan pos investasi

RINGKASAN

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen dan royalti, atau manfaat sosial sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005, investasi dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia dibagi menjadi 2 kelompok besar, yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang.

Investasi jangka pendek merupakan kelompok aset lancar. Investasi jangka panjang merupakan kelompok aset nonlancar. Dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari dua belas bulan. Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu permanen dan nonpermanen.

Kriteria pengakuan investasi sebagaimana dinyatakan diatas, biasanya dapat dipenuhi karena adanya transaksi pertukaran atau pembelian yang didukung dengan bukti yang menyatakan/mengidentifikasi biaya perolehannya. Dalam hal tertentu, suatu investasi mungkin diperoleh bukan berdasarkan biaya perolehannya atau berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehan.

Penilaian investasi pemerintah dilakukan dengan tiga metode yaitu metode biaya, metode ekuitas dan metode nilai bersih yang dapat direalisasikan. Penilaian investasi jangka panjang pemerintah dipengaruhi oleh porsi kepemilikan dalam badan usaha investee. Pemerintah harus melaporkan investasi yang dimiliki baik berupa investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang dalam neraca.

Bab 7

AKUNTANSI ASET TETAP

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, anda diharapkan:

1. Mampu menjelaskan karakteristik aset tetap pemerintah
2. Mampu menjelaskan gambaran umum sistem aset tetap pemerintah
3. Mampu menjelaskan standar akuntansi pemerintah atas aset tetap pemerintah
4. Mampu menjelaskan sistem akuntansi aset tetap
5. Mampu menjelaskan pelaporan aset tetap pemerintah.

PENDAHULUAN

Aset tetap merupakan aset yang biasa dimiliki baik oleh suatu pemerintah atau sektor publik maupun perusahaan. Aset tetap perusahaan digunakan untuk menghasilkan pendapatan perusahaan yang akan mendorong labanya. Oleh karena itu, aset tetap tersebut sangat penting dan menentukan dalam suatu perusahaan baik kuantitas atau nilainya.

Aset tetap pemerintah pada hakikatnya sama seperti aset perusahaan. Aset tersebut terdiri dari tanah, gedung dan bangunan, peralatan, mesin, dan sebagainya. Namun, aset tetap pemerintah tidak semata-mata digunakan untuk menghasilkan pendapatan, tetapi aset tersebut untuk kegiatan pemerintah dan pelayanan kepada masyarakat.

Seperti disebutkan pada akuntansi persediaan, aset tetap dan persediaan kemungkinan memiliki bentuk atau jenis aset yang sam seperti kendaraan. Perbedaan aset tersebut terletak pada peruntukan dan masa manfaat aset tersebut. Apabila aset

tersebut diperuntukan untuk dijual atau diberikan kepada masyarakat dan aset tersebut habis digunakan dalam waktu satu tahun setelah tanggal neraca, maka aset tersebut termasuk persediaan. Namun, apabila aset tersebut digunakan untuk kegiatan pemerintah dan memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun dari tanggal neraca, maka aset tersebut termasuk aset tetap.

Aset tetap tersebut digolongkan sesuai dengan kelompok yang memiliki karakteristik yang sama. Pengelompokan aset tetap antara menjadi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan-irigasi-jaringan, dan aset tetap lainnya.

Aset tetap pemerintah dilakukan penyusutan seperti aset tetap suatu perusahaan. penyusutan aset tetap pemerintah dilakukan untuk mengetahui nilai buku (*book value*) aset tersebut, yaitu nilai perolehan dikurangi penyusutan. Namun, penyusutan aset tetap pemerintah tidak dibukukan sebagai suatu “biaya penyusutan” karena tidak ada laporan laba/rugi. Penyusutan dibukukan sebagai suatu perkiraan yang merupakan kontra perkiraan aset tetap.

Aset tetap pemerintah di Indonesia dikelola oleh kementerian negara/lembaga atau satuan kerja perangkat daerah dan dibukukan dalam daftar inventaris dan catatan lainnya. Namun, aset tersebut belum dipertanggung jawaban pemerintah kepada lembaga legislatif seperti dalam suatu neraca di perusahaan. Hal ini menimbulkan permasalahan.

Permasalahan pertama terkait dengan identifikasi aset tetap pemerintah. aset tetap pemerintah secara ideal harus memiliki karakteristik dimiliki atau dikuasai. Aset pemerintahan banyak yang tidak memenuhi kriteria tersebut, yaitu ada dikuasai tetapi tidak dimiliki dan ada pula yang sebaliknya, dimiliki tetapi tidak dikuasai. Contoh aset yang dikuasai tetapi tidak dimiliki antara lain tanah dan gedung kantor pemerintah yang tidak ada sertifikat kepemilikan.

Permasalahan kedua, penilaian aset tetap didalam prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum (*generally accepted accounting principles*) dilakukan dengan nilai perolehan historis (*historical cost*). Namun, pemerintah belum melaporkan aset-aset tetap yang diperoleh dan dimiliki atau dikuasai dalam neraca. Pada saat penyusunan neraca awal/yang pertama dibuat, aset-aset tetap yang diperoleh tersebut dinilai pada nilai wajar pada saat neraca awal tersebut dibuat.

A. KLASIFIKASI

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

Yang termasuk dalam aset tetap menurut definisi akuntansi pemerintahan adalah:

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

Berdasarkan PP 24 Tahun 2005, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasional entitas akuntansi. Klasifikasi aset tetap tersebut adalah:

1. Tanah, termasuk diantaranya tanah yang diperoleh dengan masuk untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
2. Peralatan dan mesin, termasuk diantaranya mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa pemanfaatannya lebih dari 12 bulan dan dalam kondisi siap pakai.
3. Gedung dan bangunan, mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintahan dan dalam kondisi siap pakai.
4. Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
5. Aset tetap lainnya, meliputi aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap tersebut, yang diperoleh untuk dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
6. Konstruksi dalam pengerjaan, mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya.

Aset tetap yang tidak sedang digunakan untuk keperluan operasional pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan di pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

B. PENGAKUAN DAN PENGUKURAN ASET TETAP

Akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menggunakan basis *cash toward accrual*, yaitu pengakuan aset tetap dilakukan apabila aset tersebut merupakan aset berwujud dan memenuhi kriteria:

1. Memiliki manfaat diatas 12 bulan.
2. Biaya perolehan aset dapat diukur dengan andal.

3. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas.
4. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Aset tetap di lingkungan pemerintahan, aset tetap diakui ketika berita acara penerimaan barang atau penyelesaian pekerjaan telah ditandatangani oleh pihak terkait.

Perolehan aset tetap melalui pembelian atau pembangunan pada umumnya didahului dengan pengakuan belanja modal yang akan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah. Jurnal pengakuan belanja modal tersebut adalah:

Dr. Belanja Modal Tanah	xxx
Cr. Kas di Kas Daerah	xxx

Jurnal standar pada saat pengakuan suatu aset tetap di neraca adalah sbb:

Dr. Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Irigasi, dan jaringan	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx
Cr. Diinvestasikan dalam Aset Tetap	xxx

Jurnal ini merupakan jurnal korolari atau ikutan pada saat mengakui belanja modal untuk mengakui penambahan aset tetap yang bersangkutan.

Baik dalam akuntansi komersial maupun akuntansi pemerintahan di Indonesia, pengukuran aset tetap dapat melalui 2 cara, yaitu menggunakan biaya perolehan (*historical cost*) dan biaya wajar pada saat perolehan (*fair value*).

Pengakuan aset tetap menggunakan biaya perolehan digunakan apabila aset tetap tersebut diperoleh dengan cara dibeli dari pihak ketiga atau dibangun sendiri. Biaya perolehan terdiri dari harga belinya, termasuk bea impor dan PPN Masukan yang tidak dapat direstitusikan, dan setiap biaya yang dapat diatribusikan ke aset tersebut untuk membuat aset dalam kondisi siap digunakan. Contoh biaya yang dapat diatribusikan adalah:

1. Biaya persiapan tempat.
2. Biaya pengiriman awal.
3. Biaya pemasangan.
4. Biaya profesional seperti arsitek atau insinyur.

Pengakuan aset tetap menggunakan nilai wajar pada saat perolehan digunakan apabila informasi mengenai biaya perolehan tidak tersedia. Hal ini disebabkan aset tersebut tidak diperoleh dengan cara dibeli dari pihak ketiga ataupun dibangun sendiri. Contoh dari penggunaan nilai wajar adalah apabila aset tersebut merupakan aset donasi, aset pertukaran, aset rampasan, dan lain-lain.

C. KOMPONEN BIAYA ASET TETAP

Berikut adalah perincian mengenai biaya perolehan untuk kategori klasifikasi aset tetap:

1. Tanah; biaya perolehan meliputi harga pembelian atau biaya pembebasan tanah. Biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh hak biaya pematangan, pengukuran, penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan sampai tanah tersebut siap pakai. Nilai tanah juga meliputi nilai bangunan tua yang terletak pada tanah tersebut dimaksudkan untuk dimusnahkan.
2. Peralatan dan mesin; biaya perolehan meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, dan biaya lainnya untuk memperoleh dan mempersiapkan sampai peralatan dan mesin tersebut siap digunakan.
3. Gedung dan bangunan; biaya perolehan meliputi biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai. Biaya ini termasuk di antaranya adalah harga pembelian atau biaya konstruksi, biaya pengurusan IMB, notaris, dan pajak.
4. Jalan, irigasi, dan jaringan; biaya perolehan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi, dan jaringan sampai siap pakai. Biaya ini meliputi biaya perolehan dan biaya konstruksi dan biaya lain-lain yang dikeluarkan sampai jalan, irigasi, dan jaringan siap digunakan.
5. Aset tetap lainnya; biaya perolehan meliputi biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tetap tersebut sampai siap pakai.
6. Konstruksi dalam pengerjaan; biaya perolehan meliputi biaya pembayaran per termin atau pengeluaran dana sesuai dengan kemajuan pembangunan. Setelah konstruksi tersebut selesai, nilai yang tercantum di konstruksi dalam pengerjaan akan dimaksudkan dalam aset tetap.

D. PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN

Pengeluaran yang terkait dengan aset tetap (setelah perolehan aset tetap-*subsequent expenditure*) dapat diklasifikasikan menjadi 2, yaitu:

1. Pengeluaran untuk pemeliharaan tetap.
2. Pengeluaran yang bersifat memperpanjang masa manfaat atau memberi manfaat keekonomian di masa yang akan datang dalam bentuk meningkatkan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja.

Baik akuntansi berbasis akrual maupun akuntansi pemerintahan di Indonesia mempunyai perlakuan yang sama terhadap transaksi tersebut. Untuk kategori yang pertama, perlakuan akuntansi dengan membebankan semua pengeluaran yang terjadi sebagai biaya pemeliharaan. Alasannya adalah pengeluaran tersebut tidak menambah masa keekonomian terhadap aset yang bersangkutan. Pengeluaran tersebut hanya bersifat agar aset tersebut dalam kondisi baik dan dapat digunakan dalam proses pelaporan entitas.

Untuk pengeluaran-pengeluaran yang termasuk dalam kategori kedua, pengeluaran yang terjadi harus dikapitalisasikan sehingga nilai buku dari aset tersebut akan bertambah. Alasannya adalah pengeluaran yang dilakukan menambah masa manfaat atau masa keekonomian dari aset tersebut, sehingga biaya yang dikeluarkan nilai aset tetap yang bersangkutan.

E. PEROLEHAN ASET SECARA GABUNGAN

Perolehan aset secara gabungan adalah kondisi dimana entitas memperoleh beberapa aset tetap dengan melakukan satu pembayaran untuk seluruh aset yang diterima. Dengan kondisi ini, biaya perolehan dari seluruh aset harus dapat didistribusikan dengan jelas ke seluruh aset tetap yang diperoleh.

Basis akuntansi akrual dan akuntansi pemerintahan di Indonesia mengatur penggunaan nilai wajar dari masing-masing aset sebagai alokasi biaya perolehan. Entitas harus melakukan perbandingan dari nilai wajar masing-masing aset untuk mengalokasikan biaya perolehan.

F. KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan

Perolehan aset tetap tidak hanya melalui pembelian aset secara langsung dari pihak ketiga tetapi dapat juga diperoleh melalui pembangunan, baik yang dilakukan oleh pihak ketiga melalui kontrak konstruksi maupun dilakukan secara swakelola. Aset tetap yang sedang dalam proses penyelesaian ini dikenal dengan akuntansi sebagai konstruksi dalam pengejaan. Konstruksi dalam pengejaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, dan aset tetap lainnya. Ciri utama dari konstruksi dalam pengejaan adalah perolehannya memerlukan sejumlah waktu tertentu. Periode waktu tersebut bisa kurang atau lebih dari suatu proses akuntansi.

Konstruksi dalam pengejaan diakui bila:

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

Nilai yang dapat diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan bergantung pada proses pengerjaannya. Apabila dikerjakan dengan swakelola oleh unit pemerintahan biaya yang boleh diakui meliputi:

1. Biaya yang secara langsung berhubungan dengan pengerjaan konstruksi dalam pengerjaan tersebut meliputi: biaya pekerjaan lapangan, biaya bahan, biaya penyewaan peralatan, biaya pemindahan peralatan, biaya rancangan, dan bantuan teknis yang berhubungan dengan proses konstruksi.
2. Biaya lain yang dapat diatribusikan ke dalam kegiatan pembangunan, meliputi asuransi, biaya perjalanan dinas, biaya rapat, biaya ATK, biaya lain-lain.
3. Biaya pinjaman apabila pembangunan tersebut dibiayai dengan dana pinjaman.
4. Biaya lain yang secara khusus dibayarkan dengan sehubungan konstruksi yang bersangkutan.

Nilai yang dapat diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan apabila dikerjakan oleh pihak ketiga adalah:

1. Termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor terkait dengan tingkat penyelesaian pekerjaan.
2. Kewajiban yang masih harus dibayarkan kepada kontraktor terkait pekerjaan yang sudah diterima namun belum dilakukan pembayaran pada tanggal pelaporan.
3. Pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga terkait pelaksanaan kontrak konstruksi.
4. Biaya pinjaman apabila pembangunan tersebut dibiayai dengan dana pinjaman.

Pada saat pembangunan konstruksi tersebut selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya, nilai yang tercatat dalam konstruksi harus pindahkan ke aset tetap yang bersangkutan.

Pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan mengenai informasi konstruksi dalam pengerjaan meliputi:

1. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya.

2. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya.
3. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan.
4. Uang muka kerja yang diberikan.
5. Retensi.

G. PENYUSUTAN ASET TETAP

Berdasarkan PP 24 Tahun 2005, diatur bahwa aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, aset tetap disajikan dengan penyesuaian pada akun aset tetap dan diinvestasikan pada aset tetap.

Metode yang digunakan berdasarkan PP 24 Tahun 2005 adalah:

1. Metode garis lurus (*straight line method*)
2. Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*)
3. Metode unit produksi (*unit of production method*)

Jurnal standar untuk penyusutan adalah sbb:

Dr	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	xxx
Cr	Akumulasi Penyusutan	xxx

AKUNTANSI ASET TETAP

Akuntansi aset tetap meliputi catatan aset tetap pada neraca awal, perolehan setelah neraca awal, penghapusan aset tetap, dan konstruksi dalam pengerjaan. Akuntansi aset tetap tersebut berpengaruh terhadap akuntansi pendapatan dan belanja.

a. Akuntansi Aset Tetap Untuk Neraca Awal

Akuntansi aset tetap untuk penyusunan neraca awal dilakukan dengan inventarisasi aset yang dimiliki atau dikuasai sampai dengan penyusunan neraca awal. Berdasarkan inventarisasi tersebut, aset tetap dinilai dengan nilai wajar dan dibukukan dengan mencatat aset tetap yang bersangkutan didebet dan “diinvestasikan pada aset tetap” dikredit sebagai akun dalam ekuitas dana investasi.

Sebagai contoh, pemerintah telah menginvestasikan aset tetap berupa tanah dengan dengan NJOP sebesar Rp400 miliar, peralatan dan mesin dengan nilai pasar Rp50 miliar, gedung dan bangunan dengan NJOP sebesar Rp150 miliar, dan jalan-irigasi-jaringan dengan nilai wajar menurut taksiran teknis Pekerjaan Umum sebesar Rp250 miliar. Pembukuan aset tetap tersebut dilakukan sebagai berikut:

Tanah	400.000.000.000
Peralatan dan Mesin	50.000.000.000
Gedung dan Bangunan	150.000.000.000
Jalan, Irigasi, dan jaringan	250.000.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	850.000.000.000

b. Akuntansi Perolehan Aset Tetap

Akuntansi perolehan aset tetap dilakukan atas perolehan aset tetap dengan cara membeli, swakelola, ataupun aset tetap yang diperoleh dari donasi atau rampasa. akuntansi aset tetap yang diperoleh dengan cara membeli atau swakelola dilakukan bersamaan dengan belanja yang terjadi.

Pemerintah membeli tanah pada bulan Desember 200x sebesar Rp500 juta dengan pembayaran tunai kepada pihak lain yang memiliki tanah. Pencatatan perolehan tanah tersebut pada satuan kerja terkait adalah sebagai berikut:

Belanja Modal-Tanah	500.000.000
Piutang dari Kas Umum Negara	500.000.000
Tanah	500.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	500.000.000

Pencatatan oleh pengelola keuangan dilakukan seperti pengeluaran belanja pada umumnya, yaitu sebagai berikut:

Pengeluaran	500.000.000
Kas	500.000.000

Perolehan aset tetap dengan swakelola meliputi biaya terkait dengan perolehan aset tetap tersebut yang dapat meliputi biaya tenaga kerja, biaya bahan, dan biaya lain terkait dengan penyiapan aset tetap tersebut. Pencatatan aset tetap tersebut sama dengan diatas.

Aset tetap yang berupa donasi atau rampasan dicatat dengan nnilai wajar pada saat perolehan aset tetap tersebut. Nilai wajar dapat diperoleh dengan cara nilai pasar atau taksiran oleh pihak yang kompeten yang dapat menggambarkan nilai wajar yang andal. Pencatatan aset tetap dari donasi atau rampasan dilakukan bersamaan dengan perolehan pendapatan hibah atau pendapatan lainnya yang sekaligus dicatat sebagai belanja.

Contoh, pemerintah menerima hibah berupa kendaraan eks bantuan bencana alam dengan nilai wajar sebesar Rp50 miliar. Akuntansi aset tetap tersebut bersamaan dengan pendapatan hibah dan belanja sebagai berikut:

Utang kepada kas umum negara	500.000.000
Pendapatan hibah	500.000.000
Belanja modal-peralatan dan mesin	500.000.000
Piutang dari kas umum negara	500.000.000
Peralatan dan mesin	500.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	500.000.000

Pencatatan di atas menggambarkan seolah-olah pemerintah menerima pendapatan hibah tunai kemudian mengeluarkan untuk perolehan aset tetap. Hal ini terkait dengan pengakuan pendapatan dan pengeluaran kas pada kas umum negara/daerah. Dengan demikian pencatatan tersebut juga dilakukan pada pengelola perbendaharaan sebagai berikut:

Kas di kas umum negara	500.000.000
Penerimaan hibah	500.000.000
Pengeluaran-modal-peralatan dan mesin	500.000.000
Kas di kas umum negara	500.000.000

c. Akuntansi Pertukaran Aset

Aset tetap pemerintah dapat dipertukarkan dengan aset tetap lainnya yang serupa ataupun yang tidak serupa. Pertukaran aset tetap yang serupa memiliki nilai wajar dan manfaat yang serupa tidak mengakui keuntungan ataupun kerugian. Nilai perolehan aset tetap baru hasil pertukaran tersebut adalah senilai yang tercatat atas aset yang dilepas.

Sebagai contoh, pemerintah menukarkan tanah dengan nilai tercatat sebesar Rp200 juta dengan tanah serupa nilai dan manfaat yang sama. Pencatatan pertukaran aset tersebut adalah sebagai berikut:

Diinvestasikan pada aset tetap	200.000.000
Tanah	200.000.000
Tanah	200.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	200.000.000

Pertukaran aset tetap yang tidak serupa dan nilai serta manfaat berbeda dapat dilakukan. Nilai perolehan aset tetap yang baru adalah nilai aset yang dilepas ditambah dengan biaya dan pengeluaran kas untuk perolehan aset baru hasil pertukaran tersebut.

Sebagai contoh, pemerintah menukarkan tanah dengan tanah beserta gedung dan bangunannya. Nilai tanah yang ditukarkan adalah sebesar Rp300 juta, dan pemerintah harus mengeluarkan uang sebesar Rp200 juta (Nilai tanah Rp300 juta dan nilai gedung-bangunan yang lain. Pencatatan adalah sebagai berikut:

Diinvestasikan pada aset tetap	300.000.000
Tanah	300.000.000
Belanja modal-Gedung dan Bangunan	200.000.000
Piutang dari kas Umum Negara	200.000.000
Tanah	300.000.000
Gedung dan bangunan	200.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	500.000.000

d. Akuntansi Pelepasan Aset Tetap

Pelepasan aset tetap dapat berupa penjualan, pengalihan hak kepemilikan atau penguasaan dan penghapusan.

Pemerintah dapat menjual aset tetap sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Penjualan akan menghasilkan penerimaan sehingga pembukuan penjualan terkait dengan pembukuan penerimaan.

Sebagai contoh, pemerintah menjual aset tetap berupa kendaraan senilai Rp500 juta. Akuntansi penjualan aset tersebut adalah sebagai berikut:

Utang kepada kas umum negara	500.000.000
Pendapatan negara bukan pajak	500.000.000
o penjualan aset tetap	
Diinvestasikan pada aset tetap	500.000.000
Peralatan dan mesin	500.000.000

Pemerintah dapat juga mengalihkan kepemilikan atau penguasaan aset tetap kepada pemerintah lain seperti pemerintah pusat ke pemerintah propinsi dan sebagainya. Pengalihan tersebut dicatat sesuai nilai yang tercatat. Pengalihan aset tersebut membawa implikasi pada belanja dan sekaligus pendapatan seolah-olah pemerintah mengeluarkan belanja transfer dan menerima pembayaran.

Sebagai contoh, pemerintah mengalihkan aset tetap berupa tanah, gedung dan bangunan senilai Rp5 miliar dengan rincian tanah Rp2 miliar dan gedung-bangunan Rp3 miliar dengan pencatatan sebagai berikut:

Transfer ke pemerintah lain	5.000.000.000
Piutang dari kas umum negara	5.000.000.000
utang dari kas umum negara	5.000.000.000
Transfer ke pemerintah lain	5.000.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	5.000.000.000
Tanah	2.000.000.000
Gedung dan bangunan	3.000.000.000

e. Akuntansi Penyusutan

Aset tetap pemerintah selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan dapat disusutkan. Akuntansi penyusutan aset tetap dilakukan untuk memperoleh nilai buku (*book value*) suatu aset tetap. Akuntansi penyusutan dilakukan tidak untuk memenuhi prinsip *matching cost against revenues* seperti akuntansi penyusutan suatu perusahaan. Hal ini disebabkan akuntansi pemerintah tidak mengenal laba/rugi sehingga penyusutan tidak dicatat sebagai biaya penyusutan, tetapi dengan mendebet akun “Diinvestasikan pada aset tetap”. Biaya penyusutan tidak dapat dicatat karena biaya tersebut termasuk transaksi non tunai (*non cash transaction*) yang tidak dapat diakomodasi dalam laporan realisasi anggaran yang berbasis akuntansi kas.

Metode penyusutan dapat dilakukan dengan metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun ganda (*double declining balance methode*), atau metode unit produksi (*unit of production method*). Metode ini sama dengan metode penyusutan aset tetap selain tanah pada suatu perusahaan.

Sebagai contoh, pemerintah menyusutkan kendaraan dengan cara garis lurus dengan nilai penyusutan Rp50 juta. Penyusutan tersebut dicatat sebagai berikut:

Diinvestasikan pada aset tetap	50.000.000
Akumulasi penyusutan	50.000.000

f. Akuntansi konstruksi dalam pengerjaan

Konstruksi dalam pengerjaan digolongkan sebagai aset tetap sesuai dengan PSAP No. 07 dan No. 08. konstruksi dalam pengerjaan merupakan aset-aset tetap yang

masih dalam proses pembangunan. Sebagai contoh, gedung dan bangunan yang masih dalam proses pengerjaan pada saat neraca disusun.

Akuntansi kontruksi dalam pengerjaann sama dengan akuntansi aset tetap pada umumnya. Pengakuan kontruksi dalam pengerjaan diatur dalam PSAP No. 08 Paragraf 13, sebagai berikut:

“suatu benda berwujud harus diakui sebagai kontruksi dalam pengerjaan jika: (a) besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh; (b) biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan (c) aset tersebut masih dalam proses pengerjaan”.

Nilai kontruksi dalam pengerjaan adalah nilai perolehan sesuai dengan pekerjaan yang dilakukan baik swakelola maupun yang dikerjakan oleh kontraktor. Nilai kontruksi dalam pengerjaan yang swakelola meliputi biaya langsung dan biaya yang dapat diatribusikan serta biaya lain yang terkait dengan kontruksi dalam pengerjaan. Nilai kontruksi dalam pengerjaan melalui kontruksi meliputi nilai pembayaran temin, kewajiban yang masih harus dibayar, dan klaim pihak ketiga terkait dengan kontruksi dalam pengerjaan tersebut.

Sebagai contoh, pemerintah membangun gedung kantor dengan pembayaran termin sampai dengan tanggal pelaporan adalah sebesar Rp400 juta dengan tingkat penyelesaian 70%. Jurnal untuk mencatat gedung yang masih dalam proses adalah sebagai berikut:

Belanja modal-gedung dan bangunan	200.000.000
Piutang dari kas umum negara	500.000.000
Kontruksi dalam pengerjaan	400.000.000
Diinvestasikan pada aset tetap	400.000.000

H. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

Aset tetap dilaporkan dalam neraca sesuai dengan klasifikasi aset tetap dengan akun penyeimbang “Diinvestasikan pada aset tetap” pada ekuitas dana investasi. Nilai aset tetap dikurangi dengan akun akuntansi penyusutan.

Contoh pelaporan aset tetap dalam neraca adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH/SATUAN KERJA
NERACA
Per 31 Desember 200x

<p>4, ASET</p> <p>4.1 aset lancar</p> <p>4.2. investasi jangka panjang</p> <p>4.3. aset tetap</p> <p>4.3.1. tanah</p> <p>4.3.2. peralatan dan mesin</p> <p>4.3.3. gedung dan bangunan</p> <p>4.3.4. jalan-irigasi dan jaringan</p> <p>4.3.5. aset tetap lainnya</p> <p>4.3.6. konstruksi dalam pengerjaan</p> <p>Akumulasi penyusutan</p>	<p>4. KEWAJIBAN</p> <p>5. EKUITAS DANA</p> <p>5.2. Ekuitas Dana Investasi</p> <p>6.2.1 Diinvestasikan pada aset tetap</p>
---	---

Dana tetap tersebut dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan yang mengungkapkan penjelasan pos-pos aset tetap tersebut antara lain berupa dasar penilaian, rekonsiliasi saldo dan mutasi aset tetap, informasi penyusutan, ekistensi dan batasan hak milik, kebijakan akuntansi kapitalisasi, jumlah pengeluaran pos konstruksi dalam pengerjaan, jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap, serta informasi lain seperti aset bersejarah.

Contohcatatan atas laporan keuangan adalah sbagai berikut:

A. RINGKASAN

B. KEBIJAKAN AKUNTANSI

(Uraian mengenai kebijakan akuntansi aset tetap dan kapitalisasi)

C. PENJELASAN POS-POS LAPORAN REALISASI ANGGARAN

C.4 aset

C.4.1 aset lancar

C.4.2 investasi jangka panjang

C.4.3 aset tetap

Aset tetap sebesar Rp..... terdiri dari..... rincian dapat dilihat pada lampiran.....

Aset tetap disajikan dalam kelompok aset tetap. Masing-masing tipe aset tetap dikelompokkan dan disajikan sesuai dengan jenisnya. Berikut adalah contoh ilustratif penyajian aset tetap.

NERACA				
PEMERINTAH KOTA HARAPAN				
PER 31 DESEMBER 2013				
			2013	2012
ASET				
ASET LANCAR				
INVESTASI JANGKA PANJANG				
ASET TETAP				
	Tanah		3.465.709.800	3.084.481.722
	Peralatan dan Mesin		67.890.500	60.422.545
	Gedung dan Bangunan		1.657.000.500	1.474.730.445
	Jalan, Irigasi, dan Jaringan		976.570.000	869.147.300
	Aset Tetap Lainnya		398.679.500	354.824.755
	Akumulasi Penyusutan		0	0
	Jumlah Aset Tetap		6.565.850.300	5.843.606.767
DANA CADANGAN			45.000.000	35.000.000
ASET LAINNYA			0	0
TOTAL ASET			7.834.465.900	6.964.647.513
EKUITAS DANA				
EKUITAS DANA LANCAR				
EKUITAS DANA INVESTASI				
	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		452.220.000	384.070.750
	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		6.565.850.300	5.843.606.767
	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		0	0
	Utang Jangka Panjang		-225.000.000	-265.000.000
	Jumlah Ekuitas Dana Investasi		6.793.070.300	5.962.677.517

RINGKASAN

1. Aset tetap pemerintah merupakan aset berwujud yang dapat digunakan lebih dari 12 bulan untuk kegiatan pemerintah maupun oleh masyarakat umum. Misalnya, jalan raya, jembatan, lapangan, dan gedung-gedung yang dapat digunakan untuk rakyat.
2. Akuntansi aset tetap meliputi catatan aset tetap pada neraca awal, perolehan setelah neraca awal, penghapusan aset tetap, dan kontruksi dalam pengerjaan. Akuntansi aset tetap tersebut berpengaruh terhadap akuntansi pendapatan dan belanja.
3. Aset tetap dilaporkan dalam neraca sesuai dengan klasifikasi aset tetap dengan akun penyeimbang “Diinvestasikan pada aset tetap” pada ekuitas dana investasi. Nilai aset tetap dikurangi dengan akun akuntansi penyusutan.

Bab 8

AKUNTANSI KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, anda diharapkan:

1. Mampu menjelaskan karakteristik kewajiban dan ekuitas dana
2. Mampu menjelaskan gambaran umum sistem akuntansi kewajiban dan ekuitas dana
3. Mampu menjelaskan standar akuntansi pemerintah atas kewajiban dan ekuitas dana
4. Mampu menjelaskan sistem akuntansi kewajiban dan ekuitas dana
5. Mampu menjelaskan pelaporan kewajiban dan ekuitas dana pemerintah.

A. DEFINISI KEWAJIBAN

Kewajiban atau utang adalah sesuatu yang memberikan beban kewajiban bagi pemilik di masa depan di mana pembayarannya dilakukan dengan mengorbankan asset. Tiga karakteristik utama kewajiban atau utang adalah:

- a. Entitas mempunyai kewajiban masa kini.
- b. Kewajiban adalah suatu tugas atau tanggung jawab untuk bertindak atau melaksanakan sesuatu dengan cara tertentu.
- c. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak mengikat atau eraturan perundangan.

Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena:

- Penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga internasional
- Perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah

- Kewajiban kepada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, alokasi/realokasi pendapatan ke entitas lainnya
- Kewajiban dengan pemberi jasa lainnya

B. KLASIFIKASI KEWAJIBAN

➤ Kewajiban Jangka Pendek

Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diharapkan dibayar (atau jatuh tempo) dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Berdasarkan PP Nomor 24 Tahun 2005, beberapa kewajiban jangka pendek, seperti utang transfer pemerintah atau utang kepada pegawai, bunga pinjaman, utang jangka pendek dari pihak ketiga, utang perhitungan pihak ketiga (PFK), bagian lancar utang jangka panjang, dan kewajiban jangka pendek lainnya.

➤ Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan sejak tanggal pelaporan. Ada juga beberapa kewajiban yang jatuh tempo atau akan diselesaikan dalam waktu kurang dari 12 bulan dan tetap dilaporkan sebagai kewajiban jangka panjang jika memenuhi kondisi berikut:

- a. Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 bulan
- b. Entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang
- c. Maksud tersebut didukung dengan adanya perjanjian pendanaan kembali atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui

C. PENGAKUAN DAN PENGUKURAN KEWAJIBAN

Menurut PSAP 9, kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Kewajiban dapat timbul dari:

1) Transaksi dengan pertukaran (*exchange transactions*)

Transaksi dengan pertukaran timbul ketika masing-masing pihak dalam transaksi tersebut mengorbankan dan menerima suatu nilai sebagai gantinya. Dalam transaksi dengan pertukaran, kewajiban diakui ketika satu pihak menerima barang atau jasa sebagai ganti janji untuk memberikan uang atau sumber daya lain di masa depan.

2) Transaksi tanpa pertukaran (*non-exchange transactions*)

Transaksi tanpa pertukaran timbul ketika satu pihak dalam suatu transaksi menerima nilai tanpa secara langsung memberikan atau menjanjikan nilai sebagai gantinya. Untuk transaksi tanpa pertukaran, kewajiban harus diakui atas jumlah terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan.

3) Kejadian yang berkaitan dengan pemerintah (*government-related events*)

Kejadian yang berkaitan dengan pemerintah adalah kejadian yang tidak didasari transaksi namun berdasarkan adanya interaksi antara pemerintah dan lingkungannya. Dalam hubungannya dengan kejadian yang berkaitan dengan pemerintah, kewajiban diakui dengan basis yang sama dengan kejadian yang timbul dari transaksi dengan pertukaran.

4) Kejadian yang diakui pemerintah (*government-acknowledged events*)

Kejadian yang diakui pemerintah adalah kejadian yang tidak didasarkan pada transaksi namun kejadian tersebut mempunyai konsekuensi keuangan bagi pemerintah karena pemerintah memutuskan merespons kejadian tersebut.

Nilai yang digunakan sebagai dasar pengukuran dan pencatatan kewajiban pemerintah pada umumnya adalah nilai nominal.

➤ Kewajiban Jangka Pendek

• Utang Perhitungan Fisik Ketiga (PFK)

Pada akhir periode, saldo pungutan/potongan berupa PFK yang belum disetorkan kepada pihak lain harus dicatat pada laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.

Contoh:

Dibayarkan pembayaran gaji pokok sejumlah Rp.200 juta. Dari pembayaran ini dipotong IWP sebesar Rp. 2 juta dan Taperum Rp. 1 juta. Jurnal untuk mencatatnya adalah :

Belanja Gaji	200.000.000	
Kas		200.000.000
Kas	3.000.000	
Utang PFK		3.000.000

• Utang Bunga

Utang bunga atas utang jangka panjang pemerintah harus dicatat sebesar biaya bunga yang telah terjadi dan belum dibayar dan harus diakui pada setiap akhir periode pelaporan. Bunga yang dimaksud dapat berasal dari utang pemerintah, baik dari dalam maupun luar negeri.

Contoh :

Pada tahun lalu, Pemkot Harapan melakukan pinjaman kepada pemerintah pusat sebesar Rp. 50 juta yang akan jatuh tempo dalam waktu 5 tahun dengan bunga pinjaman sebesar 10% per tahun. Pembayaran bunga dilakukan setiap tahun pada tanggal 15 Januari.

- Jurnal yang akan dibuat pada akhir tahun adalah pengakuan utang bunga sebesar Rp. 5 juta (10% x Rp. 50 juta).

Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	5.000.000	
Utang Bunga		5.000.000

- Jurnal yang akan dibuat ketika dilakukan pembayaran bunga (15 Januari)

Belanja Bunga	5.000.000	
Kas		5.000.000
Utang Bunga	5.000.000	
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek		5.000.000

- Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Nilai yang dicantumkan dalam laporan keuangan untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

Contoh :

Tahun ini Pemkot Harapan memperoleh hutang jangka panjang yang mensyaratkan pembayaran pokoknya dilakukan tiap tahun setiap tanggal 10 Juni. Total utang jangka panjang tersebut adalah Rp. 40 juta dan dicicil selama empat tahun. Pada akhir tahun ini jurnal reklasifikasi untuk mengakui adanya utang pendek adalah

Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	10.000.000	
Bagian lancar utang dalam negeri		10.000.000
Utang dalam Negeri	10.000.000	
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang		10.000.000

- Kewajiban Jangka Pendek Lainnya

Kewajiban jangka pendek lainnya adalah semua jenis utang yang jatuh tempo dalam waktu 12 bulan atau kurang yang tidak termasuk dalam kategori yang ada, seperti biaya yang masih harus dibayar pada saat laporan keuangan disusun. Pengukuran untuk masing-masing item disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut.

- Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang dicatat dan dilaporkan menggunakan nilai nominal atau nilai pari (par value). Tetapi untuk jenis kewajiban pemerintah yang dapat diperjualbelikan, seperti obligasi harus dinilai dan dicatat sebesar nilai nominal dengan memperhitungkan diskonto atau premium yang belum diamortisasi.

Contoh :

Pemkot Harapan menerbitkan obligasi dengan nilai nominal sebesar Rp. 950 juta, dengan tidak ada diskonto atau premium. Penerbitan obligasi ini merupakan transaksi pembiayaan yang akan dijurnal sebagai berikut :

Kas	10.000.000	
Penerimaan pembiayaan – utang dalam negeri Obligasi		10.000.000
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	10.000.000	
Utang dalam Negeri - Obligasi		10.000.000

- Perubahan Valuta Asing

Utang pemerintah dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah bank sentral saat terjadinya transaksi. Pada setiap tanggal neraca, akun kewajiban moneter dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Selisih penjabaran akun kewajiban moneter dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal neraca dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas dana periode berjalan.

- Penghapusan Utang

Penghapusan utang adalah pembatalan secara sukarela tagihan oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya. Atas penghapusan utang mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas dengan nilai utang di bawah nilai tercatatnya.

Informasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah perbedaan yang timbul sebagai akibat restrukturisasi kewajiban tersebut yang merupakan selisih lebih antara:

- a. Nilai tercatat utang yang diselesaikan (jumlah nominal dikurangi atau ditambah dengan bunga terutang dan premi, diskonto, biaya keuangan atau biaya penerbitan yang belum diamortisasi)
- b. Nilai wajar aset yang dialihkan ke kreditor

D. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN KEWAJIBAN

Kewajiban pemerintah, baik jangka pendek maupun jangka panjang harus disajikan dalam neraca sesuai dengan klasifikasinya. Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pemakainya. Informasi-informasi terkait kewajiban pemerintah yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

- (a) Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman
- (b) Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya
- (c) Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku
- (d) Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo
- (e) Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:
 - (1) Pengurangan pinjaman
 - (2) Modifikasi persyaratan utang
 - (3) Pengurangan tingkat bunga pinjaman
 - (4) Pengunduran jatuh tempo pinjaman
 - (5) Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman
 - (6) Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan
- (f) Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur
- (g) Biaya pinjaman:
 - (1) Perlakuan biaya pinjaman
 - (2) Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan
 - (3) Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan

E. EKUITAS DANA

1. Definisi Ekuitas Dana

Merupakan symbol *ownership* (kepemilikan) dalam suatu entitas. Ekuitas dana dalam akuntansi pemerintahan sama dengan istilah *Fund Balance* dalam akuntansi sector public. Secara teoritis, ekuitas dana menunjukkan ketersediaan *fund* atau sumber daya yang dimiliki entitas.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Syandar Akuntansi Pemerintahan mendefinisikan *ekuitas dana sebagai kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara asset dan kewajiban pemerintah.*

Ekuitas sebagai kekayaan bersih pemerintah

ASET	KEWAJIBAN
	EKUITAS DANA

2. Klasifikasi Ekuitas Dana

Klasifikasi ekuitas dana bergantung pada basis akuntansi yang digunakan. Pada pencatatan yang dilakukan entitas yang menggunakan basis kas didasarkan pada penerimaan atau pengeluaran kas, fokus pengukurannya adalah kas. Ekuitas dana dalam neraca yang disusun dengan basis kas pasti menggambarkan nilai kas yang dimiliki.

Sebaliknya pada entitas yang menggunakan basis akrual, ekuitas dana menunjukkan nilai asset bersih atau nilai sumber daya, dan ekuitas dana mempresentasikan bukan hanya sumber daya yang bersifat jangka pendek tetapi juga jangka panjang.

Dalam basis kas modifikasi, ekuitas dana yang dibentuk oleh transaksi-transaksi pelaksanaan anggaran adalah ekuitas dana yang berbasis kas, akan tetapi basis kas modifikasi ini menuntut neraca untuk menyajikan informasi-informasi jangka panjang, sehingga dilakukan penyesuaian untuk memasukan nilai sumber daya, baik yang *current* maupun *noncurrent*.

Akuntansi pemerintahan menggunakan basis cash toward accrual yang secara konsep sama dengan kas modifikasi. Oleh karena itu, dalam standar akuntansi pemerintah terdapat 3 kelompok ekuitas dana, yaitu :

a. Ekuitas Dana Lancar

Ekuitas dana lancar merupakan selisih antara asset lancar dengan kewajiban jangka pendek. Contoh ekuitas dana lancar antara lain :

- 1) Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA)
- 2) Cadangan Piutang

- 3) Cadangan Persediaan
- 4) Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

b. Ekuitas Dana Investasi

Ekuitas dana investasi mencerminkan kekayaan pemerintah yang tertanam dalam asset non lancar selain dana cadangan , dikurangi dengan kewajiban jangka panjang.

c. Ekuitas Dana Cadangan

Ekuitas dana cadangan mencerminkan kekayaan pemerintahan yang dicadangkan untuk tujuan yang telah ditentukan sebelumnya sesuai peraturan perundang-undangan.

Sebenarnya dari ketiga kelompok ekuitas dana tersebut, yang merupakan hasil transaksi adalah kas atau SiLPA.

3. Laporan Perubahan Ekuitas Dana

Berikut adalah contoh format *Statement of Changes in Net Assets/Equity* yang diberikan oleh IPSAS. Laporan tersebut dapat dipersamakan dengan Laporan Perubahan Ekuitas Dana dalam akuntansi pemerintahan.

Public Sector Entity
Statement of Changes in Net Assets/ Equity- In USD
For the year Ended 31 December 2012

	Contributed Capital	Revaluation Reserve	Translation Reserve	Accumulated Surplus	Total
Balance at 31 Des	240.500.000	28.500.000	3.500.000	7.659.800	280.159.800
Changes in Accounting	-	-	-	-	-
Restated Balance	240.500.000	28.500.000	3.500.000	7.659.800	280.159.800
Surplus on Revaluation of Property		2.500.000			2.500.000
Deficit on Revaluation of Investment	-	-	-	-	-
Currency Translation Difference	-	-	-	-	-
Net Gain and Losses					
Statement of Financial Performance	-	-	-	-	-
Net Surplus				3.174.400	3.174.000
Balance at 31 Desember	240.500.000	31.000.000	3.500.000	10.834.200	285.834.200

Contoh Kasus

Rabu, 31 Juli 2013 | 18:49 WIB

Tak Bayar Utang, Bupati Banyuwangi Ditegur



Abdullah Azwar Anas. TEMPO/Yosep Arkian

TEMPO.CO, Banyuwangi - Kementerian Dalam Negeri dua kali melayangkan surat teguran kepada Bupati Banyuwangi, Jawa Timur, karena belum membayar utang kepada CV Antariksa Sejati senilai Rp 4,15 miliar. Keharusan membayar utang itu sesuai putusan Mahkamah Agung Nomor 2645K/PDT/2009 tanggal 14 Juli 2010 yang telah berkekuatan hukum tetap.

Surat teguran pertama dilayangkan Sekretaris Jenderal Kementerian Diah Anggraeni pada 24 Juni 2013. Kemudian, surat kedua dikirimkan Sekretaris Direktorat Jenderal Keuangan Daerah Kementerian, Budi Antoro, pada 18 Juli 2013. Dalam suratnya, Budi Antoro menuliskan bahwa Bupati Banyuwangi harus membayar utang itu dalam rangka efektivitas pembinaan, pertanggungjawaban, dan pengawasan pengelolaan keuangan daerah. "Hal itu sesuai Pasal 131 PP Nomor 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah," tulis Budi.

Kronologi utang itu terjadi pada 2006, saat Bupati Banyuwangi dijabat Ratna Ani Lestari. CV Antariksa memenangkan tender

pengadaan kain seragam pegawai dan badge senilai Rp 2,65 miliar. Sesuai kesepakatan kedua belah pihak, barang harus diserahkan ke Pemerintah Kabupaten Banyuwangi paling lambat 20 Desember 2006.

CV Antariksa kemudian menyerahkan barang sehari sebelum tenggat berakhir, yakni pada 19 Desember 2006. Namun, pemerintah Banyuwangi menolak barang tersebut dengan alasan melebihi tenggat waktu. CV Antariksa akhirnya menggugat pemerintah Banyuwangi mengembalikan kerugian material dan immaterial beserta bunga 6 persen per tahun, sehingga secara keseluruhan berjumlah Rp 4,15 miliar.

Pengadilan Negeri Banyuwangi menolak seluruh gugatan CV Antariksa. Namun perusahaan justru menang di tingkat banding dan kasasi. Pemberitahuan pelaksanaan eksekusi telah dilayangkan pada 25 Maret 2013. Namun pemerintah Banyuwangi hingga kini menolak membayar utang itu.

Sekretaris Kabupaten Banyuwangi Slamet Kariyono membantah menerima dua surat teguran. "Hanya satu surat. Itu bukan teguran, hanya mengingatkan kami," katanya.

Menurut Slamet, pemerintah Banyuwangi belum membayarkan utang karena masih akan meminta fatwa ke Mahkamah Agung. Selain itu, pemerintah Banyuwangi dan CV Antariksa belum bersepakat mengenai jumlah utang yang harus dibayar. "Kita tunjuk pengacara untuk menangani permasalahan ini," ujar Slamet.

PEMBAHASAN KASUS :

Kasus antara Kabupaten Banyuwangi, Jawa Timur dengan CV Antariksa ini adalah termasuk dalam persoalan kewajiban dengan kategori jangka pendek, hal ini dikarenakan sebenarnya kedua belah tender yang dimenangkan oleh CV Antariksa ini berakhir pada bulan Desember akhir tahun 2006 lebih tepatnya tanggal 20 Desember 2006. Kewajiban utang ini akan selesai ketika pihak CV Antariksa menyerahkan barang tender yang dimenangkannya, yaitu pengadaan kain seragam pegawai dan badge senilai Rp. 2.65 Miliar dan menerima pembayaran dari pengerjaan tender tersebut.

Kasus ini merupakan kewajiban Pemerintah yang terjadi karena transaksi dengan pertukaran dimana pihak dari Pemerintah dalam hal ini adalah pemerintah Kabupaten Banyuwangi dan CV Antariksa dalam transaksinya mengorbankan dan menerima suatu nilai sebagai gantinya. Terdapat timbal balik antara CV Antariksa yang menyerahkan sumber daya berupa kain seragam pegawai berikut badge serta Kabupaten Banyuwangi yang membayar sumber daya tersebut.

Permasalahan muncul ketika pihak CV Antariksa menyerahkan barang tender sehari sebelum batas waktu, namun dengan alasan melebihi tenggat waktu yang dijanjikan pihak Pemerintah Kabupaten Banyuwangi menolak untuk membayarnya. CV Antariksa lantas menggugat Pemkab Banyuwangi dengan tuntutan membayar ganti rugi serta denda 6% per tahun.

Tuntutan meluas sampai ke Mahkamah Agung, pihak Pemkab Banyuwangi belum menyetujui pembayaran ganti rugi yang dituntut oleh CV Antariksa karena menunggu kesepakatan jumlah ganti rugi yang harus dibayar.

Bab 9

AKUNTANSI PENDAPATAN DAN BELANJA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, anda diharapkan:

1. Mampu menjelaskan karakteristik pendapatan dan belanja
2. Mampu menjelaskan gambaran umum sistem pendapatan dan belanja pemerintah
3. Mampu menjelaskan standar akuntansi pemerintah atas pendapatan dan belanja
4. Mampu menjelaskan sistem akuntansi pendapatan dan belanja
5. Mampu menjelaskan pelaporan pendapatan dan belanja pemerintah.

A. PENDAPATAN

Pendapatan merupakan istilah yang sering ditemui dalam proses akuntansi, baik akuntansi komersial maupun akuntansi pemerintahan. Pendapatan merupakan penerimaan kas yang menambah kekayaan suatu entitas, ada juga yang mengatakan pendapatan merupakan seluruh hak yang dimiliki entitas yang ditimbulkan oleh penyerahan barang dan jasa.

Menurut *Accounting Terminology Bulletin* nomor 2, pendapatan didefinisikan sebagai penjualan barang dan penyerahan jasa, serta diukur dengan pembebanan yang dikenakan kepada pelanggan, klien atau penyewaan untuk barang dan jasa yang disediakan bagi mereka.

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) diartikan sebagai arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul akibat aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

Di lingkungan akuntansi pemerintahan di Indonesia, pendapatan merupakan penerimaan oleh bendahara umum negara/daerah atau oleh entitas pemerintahan lainnya yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

1. Klasifikasi Pendapatan

Klasifikasi pendapatan dilakukan untuk mempermudah pembaca laporan keuangan memahami isi laporan keuangan yang diberikan. Dengan adanya klasifikasi, maka dapat dilihat dengan jelas berapa besar pendapatan untuk tiap jenis bidang usaha yang dilakukan.

Untuk akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menggunakan basis *cash toward accrual*, PP 24 Tahun 2005, telah melakukan pengklasifikasian pendapatan berdasarkan tempat terjadinya dan jenis pendapatan tersebut.

- a. Pendapatan pemerintah pusat:
 - 1) Pendapatan perpajakan, merupakan pendapatan pemerintah pusat yang berasal dari pajak, baik pajak dalam negeri maupun pajak perdagangan internasional.
 - 2) Pendapatan negara bukan pajak, merupakan pendapatan pemerintah pusat yang bersumber dari luar perpajakan.
 - 3) Pendapatan hibah.
- b. Pendapatan pemerintah daerah:
 - 1) Pendapatan asli daerah, merupakan pendapatan daerah yang bersumber dari daerah itu sendiri.
 - 2) Pendapatan transfer, merupakan pendapatan yang bersumber dari transfer pemerintah pusat dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.
 - 3) Lain-lain pendapatan yang sah, merupakan pendapatan yang tidak dapat diklasifikasikan ke dalam pendapatan asli daerah dan pendapatan transfer.

2. Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan

Secara umum, pendapatan diakui ketika:

- a. Diperoleh (*earned*), yaitu ketika entitas telah menyelesaikan secara substansial apa yang menjadi kewajibannya. Penyelesaian kewajibannya inilah yang akan menjadi pendapatan ketika seluruh proses selesai.
- b. Sudah direalisasikan/dapat direalisasikan (*realized/realizable*), yaitu ketika kas/ hak tagih (piutang) sudah diterima atas penyerahan barang/jasa (*realized*) atau ketika jumlah kas/ hak tagih (piutang) sudah dapat ditentukan atas penyerahan barang/jasa tersebut (*realizable*).

Kedua prinsip pengakuan tersebut dapat diterapkan dalam kondisi akuntansi yang berbasis akrual. Untuk akuntansi pemerintah di Indonesia, seperti yang diatur dalam PP 24 Tahun 2005, prinsip pengakuan pendapatan menggunakan basis kas. Penggunaan basis kas mengakui pendapatan ketika pendapatan tersebut diterima di rekening umum negara/daerah. Dengan kata lain, pendapatan diterima ketika pemerintah sudah menerima dana secara tunai atas pendapatan tersebut. Namun hal yang perlu diingat adalah penerimaan kas tersebut merupakan hak pemerintah yang tidak dapat dikembalikan. Ada kalanya pemerintah menerima dana dari pihak ketiga sebagai jaminan pelaksanaan atas kegiatan. Dana ini harus dikembalikan kembali ke pihak ketiga apabila kegiatan yang dipersyaratkan sudah dilakukan. Penerimaan ini tidak boleh diakui sebagai pendapatan pemerintah.

Apabila menggunakan basis akrual, maka pengembalian/koreksi pendapatan tahun anggaran sebelumnya akan menjadi pengurang/penambah ekuitas dana lancar, sedangkan pengembalian/koreksi pendapatan tahun anggaran berjalan menjadi pengurang/penambah pendapatan.

Pengukuran pendapatan

Pendapatan diukur dalam hal nilai dari produk atau jasa yang dipertukarkan dalam transaksi wajar. Nilai ini merupakan nilai kas bersih atau nilai sekarang yang didiskontokan atau nilai uang yang diterima atau yang akan diterima dalam pertukaran dengan produk atau jasa yang ditransfer perusahaan kepada pelanggannya. Berdasarkan konsep tersebut, pengurang apapun dalam harga tetap, baik berupa diskon ataupun piutang tak tertagih, harus dikurangi ketika menghitung pendapatan. Selain itu, untuk transaksi-transaksi nonkas, nilai pertukaran ditetapkan setara dengan nilai pasar wajar dari barang yang diberikan atau yang diterima, yang lebih jelas untuk dihitung.

Di dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia, sesuai dengan PP 24 Tahun 2005, pendapatan diakui dengan asas bruto, yaitu dengan mencatat jumlah brutonya dan tidak mencatat jumlah neto (setelah dikompensasikan dengan pengeluarannya). Dengan demikian, segala macam biaya yang langsung mengurangi jumlah yang diterima tidak menjadi pengurang dalam melakukan pencatatan. Biaya tersebut akan dicatat sebagai belanja di tahun anggaran yang sama.

Contoh:

Pada tanggal 4 April 2007 Pemerintah Kota Harapan menetapkan bahwa hotel ABC diharuskan membayar pajak reklame untuk tahun 2007 sebesar Rp 150 juta. Pemerintah Kota Harapan menerima pembayaran pada tanggal 3 Mei 2007.

- Apabila pengakuan menggunakan basis akrual, maka pengakuan pendapatan diakui pada tanggal 4 April 2007 sebesar Rp 150 juta pada saat pemerintah menetapkan nilai yang harus dibayar. Jurnal untuk transaksi ini adalah:

Dr. Piutang pajak reklame	Rp 150.000.000
Cr. Pendapatan pajak reklame	Rp 150.000.000
<i>(pengakuan piutang pada tanggal 4 April 2007)</i>	
Dr. Kas	Rp 150.000.000
Cr. Piutang pajak reklame	Rp 150.000.000
<i>(penerimaan pajak reklame)</i>	

- Apabila pengakuan menggunakan basis kas, maka pengakuan pendapatan diakui pada tanggal 3 Mei 2007 sebesar Rp 150 juta pada saat penerimaan kas di rekening kas daerah. Jurnal untuk transaksi ini adalah:

Dr. Kas	Rp 150.000.000
Cr. Pendapatan pajak reklame	Rp 150.000.000

3. Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan

Pendapatan merupakan kelompok pertama yang dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Pendapatan dilaporkan sesuai dengan kelompok klasifikasinya.

Contoh Ilustratif

Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PEMERINTAH PUSAT UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0				
(dalam jutaan rupiah)				
URAIAN	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	(%)	Realisasi 20x0
PENDAPATAN				
PENDAPATAN PERPAJAKAN				
Pendapatan pajak penghasilan	30.400.000	30.300.000	100%	31.250.000
Pendapatan pajak pertambahan nilai dan penjualan barang mewah	135.000.000	128.000.000	95%	106.240.000
Pendapatan pajak bumi dan bangunan	3.500.000	3.250.000	93%	2.925.000

Pendapatan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan	1.400.000	1.000.400	71%	900.360
Pendapatan cukai	12.300.000	12.500.000	102%	11.250.000
Pendapatan bea masuk	10.500.000	11.300.000	108%	13.000.000
Pendapatan pajak ekspor	5.000.000	4.365.000	97%	4.365.000
Pedapatan pajak lainnya	2.000.000	1.350.270	75%	1.350.270
Jumlah pendapatan perpajakan	200.100.000	171.280.630	96%	171.280.630
URAIAN	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	(%)	Realisasi 20x0
Pendapatan sumber daya alam	30.500.000	31.000.000	102%	30.500.000
Pendapatan bagian pemerintah atas laba	12.000.000	9.500.000	79%	8.500.000
Pendapatan negara bukan pajak lainnya	2.000.000	1.300.000	65%	1.500.000
Jumlah pendapatan negara bukan pajak	44.500.000	41.800.000	94%	40.500.000
			96%	
JUMLAH PENDAPATAN	244.600.000	234.500.700	96%	211.780.630

Contoh Ilustratif

Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kota/Kabupaten

PEMERINTAH KOTA/KABUPATEN				
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA				
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0				
(dalam rupiah)				
URAIAN	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	(%)	Realisasi 20x0
PENDAPATAN				
PENDAPATAN ASLI DAERAH				
Pendapatan pajak daerah	10.125.000.000	10.530.000.000	104%	9.477.000.000
Pendapatan retribusi daerah	10.800.000.000	10.080.000.000	93%	9.072.000.000
Pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan	4.500.000.000	5.535.000.000	123%	4.981.500.000
Lain-lain PAD yang sah	1.575.000.000	1.642.500.000	104%	1.478.250.000
Jumlah pendapatan asli daerah	27.000.000.000	27.787.500.000	103%	25.008.750.000
PENDAPATAN TRANSFER				
TRANSFER PEMERINTAH PUSAT-DANA				
PERIMBANGAN				

Dana bagi hasil pajak	10.350.000.000	10.125.000.000	98%	9.112.500.000
Dana bagi hasil sumber daya alam	65.250.000.000	65.700.225.000	101%	59.130.202.500
Dana alokasi umum	105.750.000.000	106.200.000.000	100%	95.580.000.000
Dana alokasi khusus	9.000.000.000	9.675.000.000	108%	8.707.500.000
Jumlah pendapatan transfer dana perimbangan	190.350.000.000	191.700.225.000	101%	172.530.202.500
TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI				
Pendapatan bagi hasil pajak	25.000.000.000	26.500.000.000	106%	24.500.000.000
Pendapatan bagi hasil lainnya	12.000.000.000	12.250.000.000	102%	13.000.0000.000
URAIAN	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	(%)	Realisasi 20x0
Total pendapatan transfer	227.350.000.000	230.450.225.000	101%	210.030.202.500
LAIN LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
Pendapatan lainnya	900.000.000	675.000.000	75%	700.000.000
Jumlah lain-lain pendapatan yang sah	900.000.000	675.000.000	75%	700.000.000
JUMLAH PENDAPATAN				
	255.250.000.000	258.912.725.000	101%	235.738.952.500

Beberapa hal yang perlu dilaporkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah:

- Kebijakan akuntansi yang dibuat untuk pendapatan
- Klasifikasi pendapatan menurut jenis pendapatan dan rincian lebih lanjut dari jenis pendapatan.
- Perbandingan antara realisasi pendapatan dan anggaran pendapatan disertai penjelasan mengenai perbedaan yang ada..

B. BELANJA

Belanja di lingkungan akuntansi komersial dapat didefinisikan sebagai arus keluar dari asset atau segala bentuk penggunaan asset yang terjadi selama periode tertentu yang berasal dari produksi barang, penyerahan jasa, atau aktivitas lain yang terjadi.

Menurut *Accounting Principal Board* (APB) Statement Nomor 4, belanja didefinisikan sebagai jumlah, yang diukur dalam uang, dari kas yang dikeluarkan atau property lain yang ditransfer, modal saham yang dikeluarkan, jasa yang diberikan, atau kewajiban yang terjadi dalam hubungannya dengan barang atau jasa yang telah atau akan diterima.

Dari definisi tersebut, terlihat bahwa belanja terjadi dikarenakan penggunaan asset (dalam segala bentuk) untuk kegiatan operasional entitas, sehingga belanja dapat diakui walaupun tidak terjadi arus keluar kas.

Definisi tersebut diterapkan untuk lingkungan akuntansi di sektor swasta yang menggunakan basis akrual dalam pelaporannya. Untuk akuntansi pemerintahan, perlu adanya definisi yang disesuaikan dengan lingkungan pemerintahan yang menggunakan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*).

Belanja di lingkungan akuntansi pemerintahan di Indonesia diartikan sebagai semua pengeluaran bendahara umum negara/daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang tidak akan diperoleh kembali pembayarannya oleh pemerintah

1. Klasifikasi

Dalam akuntansi komersial, belanja (beban) umumnya diklasifikasikan menjadi dua, yaitu beban langsung dan beban tidak langsung. Beban langsung adalah beban yang timbul terkait penjualan barang dan jasa. Beban ini umumnya dikenal sebagai beban pokok penjualan (*cost of good sold*) untuk perusahaan yang menjual barang atau beban jasa (*cost of services*) untuk perusahaan yang menyediakan jasa. Beban tidak langsung adalah beban yang tidak berhubungan secara langsung dengan proses penjualan. Beban ini dikenal dengan nama beban umum dan administrasi (*general and administrative expense*).

Berdasarkan PP 24 Tahun 2005, belanja dapat diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi ekonomi pada pemerintah pusat meliputi belanja pegawai, barang, modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan social, dan lain-lain. Sedangkan pada pemda meliputi belanja pegawai, barang, modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan social, dan belanja tak terduga.

Klasifikasi organisasi adalah klasifikasi berdasarkan unit organisasi pengguna anggaran. Untuk pemerintah pusat, belanja per kementerian negara/lembaga beserta unit organisasi di bawahnya. Klasifikasi menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah pusat/daerah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Contoh klasifikasi berdasarkan fungsi adalah belanja pelayanan umum, pertahanan, ketertiban dan keamanan, ekonomi, perlindungan lingkungan hidup, perumahan dan pemukiman, kesehatan, pariwisata dan budaya, agama dan pendidikan.

2. Pengakuan dan Pengukuran Belanja

Dalam terminologi akuntansi komersial, belanja bisa disebut sebagai beban (*expense*) memiliki pengertian yang berbeda dengan biaya (*cost*). Biaya adalah sejumlah kas atau setara kas yang dibayarkan untuk memperoleh suatu asset

sedangkan beban (*expense*) adalah biaya yang sudah terjadi (*expired*). Tidak semua biaya dapat langsung dibebankan apabila biaya tersebut memiliki periode lebih dari satu tahun.

Selain itu belanja juga harus diakui apabila suatu entitas sudah memperoleh manfaat ekonomi walaupun entitas tersebut belum melakukan pembayaran. Pembahasan tersebut diterapkan di lingkungan akuntansi yang menggunakan basis akrual. Penerapan di lingkungan akuntansi pemerintahan di Indonesia saat ini tidak seperti yang telah dijelaskan sebelumnya. Hal ini dikarenakan penggunaan kode akuntansi di pemerintah masih menggunakan *cash toward accrual*.

Pengakuan belanja dapat di kategorikan menjadi 2 yaitu berdasarkan sumber dana asal yang digunakan untuk pelaksanaan belanja tersebut.

- a. Pengeluaran belanja melalui rekening kas umum negara/daerah diakui ketika terjadi arus kas keluar dari rekening tersebut.
- b. Pengeluaran belanja melalui kas di bendahara pengeluaran diakui pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan atau dengan kata lain ketika SPJ Pengeluaran dinyatakan nihil.

Koreksi belanja dapat disebabkan atas beberapa kemungkinan yaitu,

- kesalahan klasifikasi belanja
- kesalahan pencatatan nilai belanja
- pengembalian belanja.

Apabila menggunakan basis akrual, maka:

Jenis	tahun sebelumnya	tahun yang sama
Kesalahan klasifikasi	tidak dilakukan jurnal koreksi	koreksi ke kode beban yg sesuai
Kesalahan pencatatan nilai beban	dilakukan koreksi ke ekuitas dana lincer	koreksi atas kekurangan / kelebihan jumlah kog
Pengembalian bahan	dilakukan koreksi ke Ekuitas dana lincer	dicatat sebagai pengurang beban

Pengukuran belanja yang menggunakan basis akrual diakui dalam laporan keuangan sebesar nilai wajar yang akan dibayarkan atau yang akan dibayarkan. Nilai wajar yang dimaksud adalah nilai yang seharusnya dibayar atau yang akan dibayarkan.

Menurut akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menggunakan basis cash toward accrual sebagaimana yang telah diatur dalam PP 24 Tahun 2005, belanja diakui sebesar jumlah kas yang dikeluarkan dari rekening kas umum Negara/

daerah. Nilai yang diakui meliputi nilai yang dibayarkan oleh pemerintah, bukan nilai yang seharusnya dibayarkan.

CONTOH 1 :

Pada tanggal 3 Februari 2007, diterima tagihan pembelian ATK sebesar Rp 19 juta. Pembelian ini dilakukan pada tanggal 20 Januari 2007, sedangkan pembayaran dilakukan pada tanggal 14 Februari 2007 dari rekening kas daerah.

Berdasarkan basis akrual, maka belanja diakui pada tanggal 3 Februari 2007, ketika diterima tagihan sebesar Rp 10 juta. Pembayaran yang dilakukan pada tanggal 14 Februari 2007 merupakan pembayaran atas pengakuan utang pihak ketiga yang diakui pada tanggal 3 Februari 2007. Jurnal transaksi ini adalah

Dr. ATK	10.000.000
Cr. Utang Pemasok	10.000.000
(jurnal pada saat tagihan diterima)	
Dr. Utang Pemasok	10.000.000
Cr. Kas	10.000.000
(jurnal pada saat pembayaran)	

Berdasarkan basis kas, belanja diakui pada tanggal 14 Februari 2007, ketika terjadi pengeluaran dana melalui rekening kas daerah sebesar Rp 10 juta. Jurnal transaksi ini adalah:

Dr. Belanja ATK	10.000.000
Cr. Kas	10.000.000

CONTOH 2 :

Pada tanggal 25 februari 2007, bendahara pengeluaran Dinas Kebersihan Kota Harapan melakukan pembayaran ats belanja pembelian makanan dan minuman tamu kantor. Belanja tersebut senilai Rp 500 ribu. Surat pertanggungjawaban penggunaan dana di bendahara pengeluaran disampaikan kepada pengguna anggaran pada tanggal 8 Maret 2007. Pada tanggal 10 Maret 2007, pengguna anggaran memberikan persetujuan pertanggungjawaban atas penggunaan dana di bendahara pengeluaran.

Berdasarkan basis akrual, belanja diakui pada tanggal 25 Februari ketika belanja dilakukan sebesar Rp 500 ribu. Jurnal transaksi adalah:

Dr. Beban makanan dan minuman	500.000
Cr. Kas	500.000

Berdasarkan basis kas, belanja diakui pada tanggal 25 Februari ketika terjadi pengeluaran dana. Namun menurut PP 24 Tahun 2005, pengeluaran melalui bendahara pengeluaran diakui ketika SPJ definitive, sehingga belanja diakui pada tanggal 10 Maret 2007 sebesar Rp 500 ribu. Jurnal transaksi ini adalah:

Dr. Belanja makanan dan minuman	500.000
Cr. Kas	500.000

CONTOH 3 :

Pada tanggal 1 April 2007, Departemen Kesehatan membeli mobil ambulans senilai Rp 250 juta. Mobil ini akan dipergunakan selama 10 Tahun.

Berdasarkan basis akrual, tidak ada pengakuan belanja. Pengeluaran dana tersebut adalah pengeluaran investasi yang memiliki masa manfaat 10 Tahun. Belanja yang diakui adalah sebesar Rp 25 juta/tahun yang merupakan biaya depresiasi dari ambulans tersebut. Jurnal transaksi adalah:

Dr. Aset tetap ambulans	25.000.000
Cr. Kas	25.000.000

Berdasarkan basis kas, maka belanja diakui pada tanggal 1 April 2007 sebesar Rp 250 juta, ketika terjadi pengeluaran kas untuk pembelian ambulans. Jurnal transaksi ini adalah:

Dr. Belanja moda ambulans	250.000.000
Cr. Kas	250.000.000
Dr. Aset tetap ambulans	250.000.000
Cr. diinvestasikan dalam asset tetap	250.000.000

3. Penyajian dan Pengungkapan

Belanja dalam laporan Realisasi Anggaran dialporkan setelah pendapatan. Dalam pendapatannya, belanja dikelompokkan menjadi belanja operasi, modal, dan tak terduga.

Pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan meliputi:

1. Kebijakan akuntansi untuk belanja
2. Rincian belanja dan perbandingan dengan anggaran tahun yang bersangkutan. Perbedaan antara realisasi dan anggaran harus dijelaskan penyebabnya.

Bab 10

PENGANGGARAN PEMERINTAH PUSAT DAN DAERAH

TUJUAN PENGAJARAN:

1. Memahami pengertian anggaran dan klasifikasi anggaran
2. Menyebutkan prinsip-prinsip penyusunan anggaran
3. Menjelaskan fungsi anggaran negara
4. Menjelaskan sistem penganggaran
5. Menjelaskan siklus anggaran negara

A. PENGERTIAN ANGGARAN

Anggaran adalah hasil dari suatu perencanaan yang berupa daftar mengenai bermacam-macam kegiatan terpadu, baik menyangkut penerimaannya maupun pengeluarannya yang dinyatakan dalam satuan uang dalam jangka waktu tertentu. Negara Indonesia menetapkan anggaran negaranya dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang ditetapkan tiap tahun dengan undang-undang setelah mendapatkan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).

Anggaran merupakan salah satu alat politik fiskal untuk mempengaruhi arah dan percepatan pendapatan nasional. Adapun mengenai anggaran yang akan digunakan tergantung pada keadaan ekonomi yang dihadapi. Dalam keadaan ekonomi yang normal dipergunakan anggaran negara yang seimbang, kemudian dalam keadaan ekonomi yang deflasi biasanya dipergunakan anggaran negara yang defisit dan sebaliknya dalam keadaan ekonomi yang inflasi dipergunakan anggaran negara yang surplus.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara Indonesia yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat. APBN berisi daftar sistematis dan terperinci yang memuat rencana penerimaan dan pengeluaran negara selama satu tahun anggaran (1 Januari – 31 Desember). APBN, Perubahan APBN, dan Pertanggungjawaban APBN setiap tahun ditetapkan dengan Undang-Undang.

APBN mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Semua penerimaan yang menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban negara dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN.

Umumnya anggaran negara dapat diklasifikasikan atas 2 kategori:

1. Anggaran Berimbang (*Balanced Budgeting*)
Anggaran berimbang disusun sedemikian rupa sehingga setiap pengeluaran pemerintah dapat dibiayai oleh penerimaan dari sektor pajak atau sejenisnya, yaitu suatu kondisi dimana penerimaan pemerintah sama dengan pengeluaran pemerintah.
2. Anggaran Tidak Seimbang (*Unbalanced Budgeting*)
Anggaran tidak seimbang terdiri dari anggaran surplus dan anggaran defisit. Anggaran surplus yaitu pengeluaran lebih kecil dari penerimaan sedangkan anggaran defisit yaitu pengeluaran lebih besar dari penerimaan. Anggaran belanja yang tidak seimbang biasanya akan mempunyai pengaruh yang berlipat ganda terhadap pendapatan nasional.

B. PRINSIP-PRINSIP PENGANGGARAN

1. Demokratis, mengandung makna bahwa anggaran negara (di pemerintahan Pusat maupun di pemerintahan Daerah), baik yang berkaitan dengan pendapatan maupun yang berkaitan dengan pengeluaran, harus ditetapkan melalui suatu proses yang mengikutsertakan sebanyak mungkin unsur masyarakat selain harus dibahas dan mendapatkan persetujuan dari lembaga perwakilan rakyat.
2. Adil, berarti bahwa anggaran negara haruslah diarahkan secara optimum bagi kepentingan orang banyak dan secara proporsional, dialokasikan bagi semua kelompok dalam masyarakat sesuai dengan kebutuhannya.
3. Transparan, yaitu proses perencanaan, pelaksanaan serta pertanggung jawaban anggaran negara harus diketahui tidak saja oleh wakil rakyat, tetapi juga oleh masyarakat umum.

4. Bermoral Tinggi, berarti pengelolaan keuangan negara harus berpegang kepada peraturan perundangan yang berlaku, dan juga senantiasa mengacu pada etika dan moral yang tinggi.
5. Berhati-hati, berarti pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara berhati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya. Hal ini semakin terasa penting jika dikaitkan dengan unsur hutang negara.
6. Akuntabel, berarti bahwa pengelolaan keuangan negara haruslah dapat dipertanggung jawabkan setiap saat secara intern maupun ekstern kepada rakyat.

C. FUNGSI ANGGARAN

Anggaran yang dimiliki oleh suatu negara mengandung tiga fungsi fiskal utama yaitu:

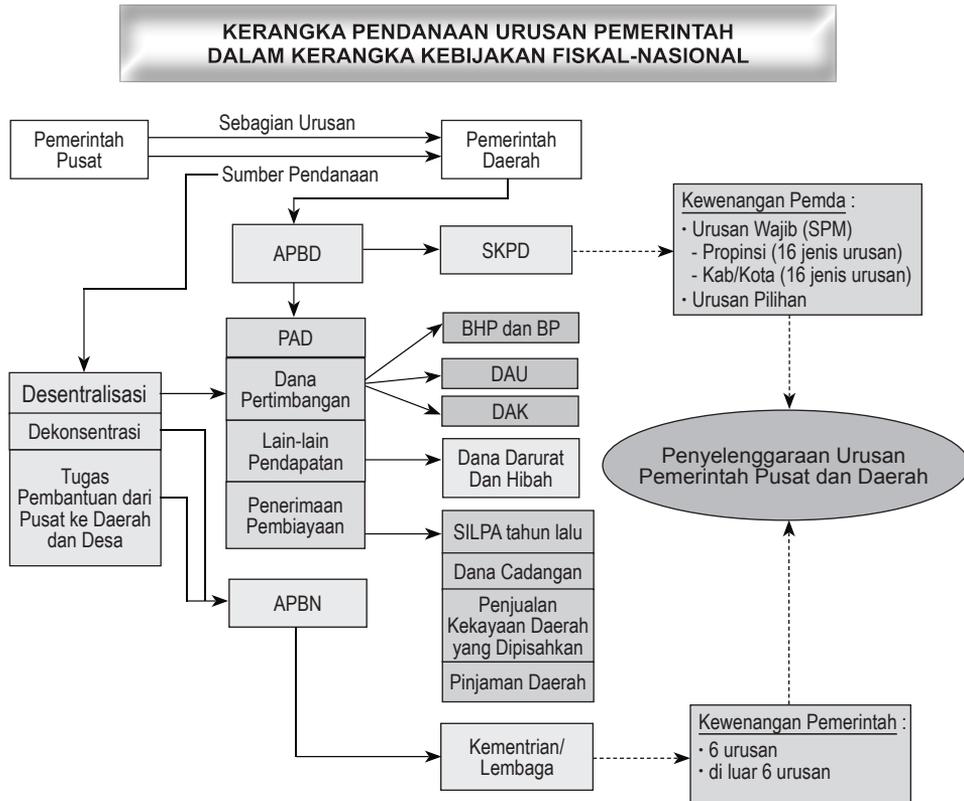
1. Fungsi Alokasi
Pemerintah mengadakan alokasi terhadap sumber-sumber dana untuk mengadakan barang-barang kebutuhan perseorangan dan sarana yang dibutuhkan untuk kepentingan umum. Semuanya itu diarahkan agar terjadi keseimbangan antara uang beredar dan barang serta jasa dalam masyarakat.
2. Fungsi Distribusi
Pemerintah melakukan penyeimbangan, menyesuaikan pembagian pendapatan dan mensejahterahkan masyarakat.
3. Fungsi Stabilitas
Pemerintah meningkatkan kesempatan kerja serta stabilitas harga barang-barang kebutuhan masyarakat dan menjamin selalu meningkatkan pertumbuhan ekonomi yang baik.

D. SISTEM ANGGARAN NEGARA

Sistem anggaran negara saat ini terdiri dari 2 (dua) kompponen utama:

1. Anggaran untuk pemerintah pusat yang dibagi dalam:
 - a. Anggaran rutin yang besarnya kira-kira 62 persen dari total pengeluaran meliputi: belanja pegawai, belanja barang dan subsidi (BBM dan bukan BBM)
 - b. Anggaran pembangunan yang besarnya kira-kira 14 persen dari total pengeluaran meliputi pembiayaan rupiah dan pembiayaan proyek. Untuk anggaran pembangunan, peranan dana yang berasal dari negara-negara donatur saat ini masih cukup besar.

2. Anggaran belanja untuk daerah, yang besarnya kira-kira 24 persen dari total pengeluaran. Anggaran ini terdiri dari Dana Alokasi Umum (DAU), Dana Bagi Hasil (DBH), dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Dana tersebut di transfer ke pemerintah daerah baik provinsi, kabupaten maupun kotamadya.



Gambar 4: Kerangka Pendanaan Urusan Pemerintahan Dalam KERangka Kebijakan Fiskal – Nasional

Berikut penyusunan dan penetapan APBN:

1. APBN merupakan wujud pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan tiap tahun dengan undang-undang
2. APBN terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan
3. Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah
4. Belanja negara dipergunakan untuk keperluan penyelenggaraan tugas pemerintahan pusat dan pelaksanaan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah

5. Belanja negara dirinci menurut organisasi, fungsi dan jenis belanja
6. APBN disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintah negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara
7. Penyusunan RAPBN berpedoman pada rencana kerja pemerintah dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara
8. Rencana kerja dan anggaran disusun berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai (anggaran berdasarkan prestasi kerja)
9. Dalam hal anggaran diperkirakan defisit, ditetapkan sumber-sumber pembiayaan untuk menutup defisit tersebut dalam undang-undang tentang APBN
10. Defisit anggaran yang dimaksud dibatasi maksimal 3% dari produk domestik bruto. Jumlah pinjaman dibatasi maksimal 60% dari produk domestik bruto
11. Dalam hal anggaran surplus, pemerintah dapat mengajukan rencana penggunaan surplus anggaran kepada DPR
12. APBN yang disetujui DPR terinci sampai dengan unit organisasi, fungsi, program, kegiatan, dan jenis belanja
13. Apabila DPR tidak menyetujui rancangan undang-undang tentang APBN, pemerintah pusat dapat melakukan pengeluaran setinggi-tingginya sebesar angka APBN tahun anggaran sebelumnya.

E. PENGANGGARAN PEMERINTAH PUSAT

Penganggaran senantiasa dihadapkan pada ketidakpastian pada kedua sisi. Ketidakpastian yang dihadapi rumah tangga dan perusahaan dalam menyusun anggaran juga dihadapi oleh para perencana anggaran negara yang bertanggung jawab menyusun Rencana Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara (RAPBN) yang akan menjadi Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara (APBN) nantinya setelah disahkan oleh pemerintah dengan persetujuan DPR. APBN adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dibedakan menjadi anggaran rutin dan anggaran pembangunan. Suatu anggaran rutin yang terdiri dari:

- a. Anggaran penerimaan rutin (dalam negeri)
- b. Anggaran belanja (pengeluaran) rutin

Sedangkan untuk melaksanakan tugas pembangunan (non rutin) disusun anggaran pembangunan yang terdiri dari:

- a. Anggaran penerimaan pembangunan
- b. Anggaran belanja (pengeluaran) pembangunan

Fungsi APBN yaitu :

1. Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa APBN menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan.
2. Fungsi perencanaan mengandung arti bahwa APBN menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan.
3. Fungsi pengawasan mengandung arti bahwa APBN menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintahan sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.
4. Fungsi alokasi mengandung arti bahwa APBN harus diarahkan untuk menciptakan lapangan kerja/mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian.
5. Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan APBN harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.
6. Fungsi stabilisasi mengandung arti bahwa APBN menjadi alat untuk memelihara dan mengupayakan keseimbangan fundamental perekonomian Negara.

F. PENGANGGARAN PEMERINTAH DAERAH

Penganggaran Daerah

Sistem penganggaran keuangan daerah adalah catatan masalah, rencana masa depan, dan mekanisme pengolaan sumber daya. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah selanjutnya disingkat APBD adalah suatu rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (UU No. 17 Tahun 2003 pasal 1 butir 8 tentang Keuangan Negara).

Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah didanai dari dan atas beban APBD.

Seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah baik dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa pada tahun anggaran yang berkenaan harus dianggarkan dalam APBD. Setiap penganggaran penerimaan dan pengeluaran dalam APBD harus memiliki dasar hukum penganggaran. Anggaran belanja daerah diprioritaskan untuk melaksanakan kewajiban pemerintah daerah sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.

Kebijakan Penyusunan APBD terdiri dari :

1. Kebijakan penganggaran pendapatan
 - a. Pendapatan daerah meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana lancar sebagai hak pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.
 - b. Seluruh pendapatan daerah dianggarkan dalam APBD secara bruto, mempunyai makna bahwa jumlah pendapatan yang dianggarkan tidak boleh dikurangi dengan belanja yang digunakan dalam rangka menghasilkan pendapatan tersebut dan/atau dikurangi dengan bagian pemerintah pusat/daerah lain dalam rangka bagi hasil
 - c. Pendapatan daerah merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan.
2. Kebijakan penganggaran belanja
 - a. Belanja daerah diprioritaskan dalam rangka pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan provinsi atau kabupaten/kota yang terdiri dari urusan wajib dan urusan pilihan yang ditetapkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan.
 - b. Belanja dalam rangka penyelenggaraan urusan wajib digunakan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat dalam upaya memenuhi kewajiban daerah yang diwujudkan dalam bentuk peningkatan pelayanan dasar, pendidikan, kesehatan, fasilitas sosial dan umum yang layak serta mengembangkan sistem jaminan sosial.
 - c. Belanja daerah disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja yang berorientasi pada pencapaian output dan outcome dari input yang direncanakan. Hal tersebut bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas perencanaan anggaran serta memperjelas efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran.
 - d. Penyusunan belanja daerah diprioritaskan untuk menunjang efektivitas pelaksanaan tugas dan fungsi SKPD dalam rangka melaksanakan urusan pemerintahan daerah yang menjadi tanggung jawabnya.
 - e. Penyediaan dana untuk penanggulangan bencana alam/bencana sosial dan/atau memberikan bantuan kepada daerah lain dalam rangka penanggulangan bencana alam/bencana sosial dapat memanfaatkan saldo anggaran yang tersedia dalam sisa lebih perhitungan APBD tahun anggaran sebelumnya dan/atau dengan melakukan penggeseran belanja tidak terduga atau dengan melakukan penjadwalan ulang atas program dan kegiatan yang tidak mendesak.

3. Kebijakan penganggaran pembiayaan

Pembiayaan disediakan untuk menganggarkan setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

Struktur APBD terdiri dari :

Pendapatan daerah. Pendapatan daerah dirinci menurut urusan pemerintahan daerah, organisasi, kelompok, jenis, obyek dan rincian obyek pendapatan.

Pendapatan daerah dikelompokkan atas :

- b. Pendapatan asli daerah, seperti pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan.
- c. Dana perimbangan, seperti dana bagi hasil, dana alokasi umum dan dana alokasi khusus
- d. Lain-lain pendapatan daerah yang sah, seperti hibah dari pemerintah/pemda lain, badan/lembaga.organisasi swasta dalam negeri.

Belanja daerah. Dalam rangka memudahkan penilaian kewajaran biaya suatu program atau kegiatan, maka belanja terdiri dari atas 2 (dua) kelompok, yaitu:

1. Belanja tidak langsung, terdiri dari:
Belanja pegawai (gaji dan tunjangan), belanja bunga, belanja subsidi, belanja hibah, belanja bantuan social, belanja bagi hasil, bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga.
2. Belanja langsung terdiri dari belanja pegawai (honorarium/upah), belanja barang dan jasa serta belanja modal.

Surplus/Defisit. Selisih antara anggaran pendapatan daerah dengan anggaran belanja daerah mengakibatkan terjadinya surplus atau defisit APBD. Surplus anggaran terjadi apabila anggaran pendapatan lebih besar dari anggaran belanja.

Dalam hal APBD diperkirakan surplus, maka penggunaannya diutamakan untuk pembayaran pokok utang, penyertaan modal (investasi) daerah, pemberian pinjaman kepada pemerintah pusat/pemerintah daerah lain dan/atau pendanaan belanja peningkatan jaminan sosial.

Surplus anggaran terjadi apabila anggaran pendapatan lebih kecil dari anggaran belanja. Dalam hal APBD diperkirakan surplus, maka ditetapkan pembiayaan untuk menutup defisit tersebut yang diantaranya dapat bersumber dari sisa lebih perhitungan anggaran tahun sebelumnya, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan, penerimaan pinjaman, dan penerimaan kembali pemberian pinjaman atau penerimaan piutang.

Pembiayaan daerah. Pembiayaan daerah meliputi semua transaksi keuangan untuk menutup defisit atau untuk memanfaatkan surplus, yang dirinci menurut urusan pemerintahan daerah, organisasi, kelompok, jenis, obyek, dan rincian obyek pembiayaan. Pelaku Kunci Dalam Proses Perencanaan Dan Penganggaran Daerah

- 1) Pihak Eksekutif yang terdiri dari :
 - a. Kepala Daerah : Gubernur/Bupati/Walikota
 - b. Sekretaris Daerah; sebagai Ketua Panitia Anggaran eksekutif, menyampaikan Dokumen Kebijakan Umum Anggaran (KUA) ke DPRD
 - c. Tim Panitia Anggaran Eksekutif (Bapeda, Bagian Keuangan/BPKD, Bagian Adpem); menyusun RKPD, KUA, Draft APBD
 - d. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)/Dinas Instansi; sebagai pengguna anggaran bertugas untuk menyusun dan melaksanakan kegiatan berikut anggarannya.
 - e. Badan Perencanaan daerah (BAPEDA, sebagai penanggungjawab proses perencanaan daerah dan sekaligus menyiapkan dan menyusun berbagai dokumen rencana
 - f. Badan Pengelola Keuangan Daerah (BPKD)/Bagian Keuangan; sebagai penanggungjawab proses penganggaran
- 2) Pihak Legislatif (DPRD) :
 - a. Panitia Anggaran DPRD (Pangar DPRD); terdiri dari beberapa anggota DPRD (15 – 21 Org) dari berbagai Komisi dan Fraksi di DPRD, Ketuanya *ex officio* Ketua DPRD; bertugas melakukan pembahasan KUA, Draft RASK/ RKA-SKPD dan draft APBD
 - b. Komisi; alat kelengkapan DPRD untuk memperlancar tugas-tugas DPRD dalam bidang Pemerintahan, perekonomian dan pembangunan, keuangan dan investasi daerah, sebagai mitra kerja dinas/instansi berdasarkan sektoral. Dalam proses penganggaran komisi melakukan pembahasan draft RKA SKPD dengan SKPD mitra kerjanya
- 3) Pihak Pengawas (Auditor)
 - a. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK); pengawas eksternal dan independen, bertugas mengaudit thd pengelolaan keuangan baik di Pusat maupun Daerah, dari sisi laporan keuangan, kinerja dan lainnya
 - b. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) lembaga Pemerintah non Departemen bertanggungjawab kepada Presiden, auditor internal melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan keuangan dan pembangunan sesuai dengan peraturan yang berlaku

- 3) Laporan tersebut disampaikan kepada DPR selambat-lambatnya pada akhir Juli tahun anggaran bersangkutan, untuk dibahas bersama antara DPR dan pemerintah Pusat.

H. PERUBAHAN APBN

Penyesuaian APBN dengan perkembangan dan/ perubahan keadaan dibahas bersama DPR dengan pemerintah pusat dalam rangka penyusunan prakiraan perubahan atas APBN tahun anggaran yang bersangkutan, apabila terjadi:

- 1) Perkembangan ekonomi makro yang tidak sesuai dengan asumsi yang digunakan dalam APBN
- 2) Perubahan pokok-pokok kebijakan fiskal
- 3) Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antarunit organisasi, antar kegiatan, dan antarjenis belanja
- 4) Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk pembiayaan anggaran yang berjalan.
- 5) Dalam keadaan darurat pemerintah dapat melakukan pengeluaran yang belum tersedia anggarannya, yang selanjutnya diusulkan dalam rancangan perubahan APBN dan/disampaikan dalam Laporan Realisasi Anggaran
- 6) Pemerintah mengajukan rancangan undang-undang tentang perubahan APBN tahun anggaran yang bersangkutan untuk mendapat persetujuan DPR sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.

I. PERTANGGUNGJAWABAN KEUANGAN NEGARA

- 1) Pertanggungjawaban keuangan negara sebagai upaya konkrit mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara
- 2) Pertanggungjawaban disampaikan secara tepat waktu dan disusun mengikuti standart akuntansi pemerintah yang telah diterima secara umum.

J. BENTUK DAN ISI LAPORAN PERTANGGUNGJAWABAN

- 1) Bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai standar akuntansi pemerintah
- 2) Standar akuntansi pemerintah disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan peraturan pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.

Siklus Penganggaran Negara

Berikut ahapan anggaran negara yang penulis kutip dari buku akuntansi pemerintah theory dan praktek karya bambang kesit adalah sbb:

1. Tahap Perencanaan APBN

Pada tahap ini terdapat 6 (enam) langkah yang harus dilakukan, yaitu:

a. Penyusunan Rencana Kerja Kementerian Negara/Lembaga (Renja-KL)

Berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah dan PP Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, kementerian negara/lembaga menyusun Renja-KL mengacu pada Rencana Strategis (Renstra) kementerian negara/lembaga yang bersangkutan dan mengacu pula pada prioritas pembangunan nasional dan pagu indikatif yang ditetapkan oleh Menteri Perencanaan dan Menteri Keuangan.

Renja-KL ini memuat kebijakan, program, dan kegiatan yang dilengkapi dengan sasaran kinerja dengan menggunakan pagu indikatif untuk tahun anggaran yang sedang disusun dan perkiraan maju (*forward estimate*) untuk tahun anggaran berikutnya. Program dan kegiatan dalam Renja-KL disusun dengan pendekatan berbasis kinerja, kerangka pengeluaran jangka menengah (*medium term expenditure framework*, MTEF), dan penganggaran terpadu (*unified budget*).

b. Pembahasan Renja-KL

Kementerian Perencanaan¹ setelah menerima Renja-KL melakukan penelaahan bersama Kementerian Keuangan². Pada tahap ini, masih mungkin terjadi perubahan-perubahan terhadap program kementerian negara/lembaga yang diusulkan oleh Menteri/Pimpinan lembaga setelah Kementerian Perencanaan berkoordinasi dengan Kementerian Keuangan.

c. Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (RKA-KL)

Selambat-lambatnya pada pertengahan Mei, pemerintah menyampaikan Kerangka Ekonomi Makro dan Pokok-pokok Kebijakan Fiskal kepada DPR. Hasil pembahasan antara DPR dan pemerintah akan menjadi Kebijakan Umum dan Prioritas Anggaran bagi Presiden/Kabinet yang akan dijabarkan oleh Menteri Keuangan dalam bentuk Surat Edaran Menteri Keuangan (SE Menkeu) tentang Pagu Sementara.

Setelah menerima SE Menkeu tentang Pagu Sementara, Kementerian Negara/Lembaga mengubah Renja-KL menjadi RKA-KL, jadi sudah ada usulan

anggarannya selain dari usulan program. Selanjutnya, Kementerian Negara/Lembaga melakukan pembahasan RKA-KL dengan komisi-komisi di DPR yang menjadi mitra kerjanya.

Hasil pembahasan tersebut kemudian disampaikan kepada Kementerian Keuangan dan Kementerian Perencanaan selambat-lambatnya pada pertengahan bulan Juni. Kementerian Perencanaan akan menelaah kesesuaian RKA-KL hasil pembahasan tersebut dengan Rencana Kerja Pemerintah (RKP). Sedangkan Kementerian Keuangan akan menelaah kesesuaian RKA-KL dengan SE Menkeu tentang Pagu Sementara, perkiraan maju yang telah disetujui anggaran sebelumnya, dan standar biaya yang telah ditetapkan.

d. Penyusunan Anggaran Belanja

RKA-KL hasil telaahan Kementerian Perencanaan dan Kementerian Keuangan menjadi dasar penyusunan Anggaran Belanja Negara. Belanja Negara disusun menurut asas bruto yaitu bahwa tiap Kementerian Negara/Lembaga selain harus mencantumkan rencana jumlah pengeluaran harus juga mencantumkan perkiraan penerimaan yang akan didapat dalam tahun anggaran yang bersangkutan.

e. Penyusunan Perkiraan Pendapatan Negara

Berbeda dengan penyusunan sisi belanja yang disusun dari kumpulan usulan belanja tiap Kementerian Negara/Lembaga yang ditelaah oleh Kementerian Perencanaan dan Kementerian Keuangan, penentuan perkiraan pendapatan negara pada prinsipnya disusun oleh Kementerian Keuangan dibantu Kementerian Perencanaan dengan memperhatikan masukan dari Kementerian Negara/Lembaga lain, yaitu dalam bentuk prakiraan maju penerimaan negara bukan pajak (PNBP).

f. Penyusunan Rancangan APBN

Setelah menyusun prakiraan maju belanja negara dan pendapatan negara, Kementerian Keuangan menghimpun RKA-KL yang telah ditelaah untuk bersama-sama dengan Nota Keuangan dan RAPBN dibahas dalam sidang kabinet.

2. Tahap Penetapan UU APBN

Nota Keuangan dan Rancangan APBN beserta RKA-KL yang telah dibahas dalam Sidang Kabinet disampaikan pemerintah kepada DPR selambat-lambatnya pertengahan Agustus untuk dibahas dan ditetapkan menjadi UU APBN selambat-lambatnya pada akhir bulan Oktober. Pembicaraan antara pemerintah dengan DPR terdiri dari beberapa tingkat, yaitu sebagai berikut:

a. Tingkat I

Pada tingkat ini disampaikan keterangan atau penjelasan pemerintah tentang Rancangan Undang-undang APBN (RUU APBN). Pada kesempatan ini Presiden menyampaikan pidato pengantar RUU APBN di depan sidang paripurna DPR.

b. Tingkat II

Dilakukan pandangan umum dalam rapat paripurna DPR dimana masing-masing fraksi di DPR mengemukakan pendapatnya mengenai RUU APBN dan keterangan pemerintah. Jawaban pemerintah atas pandangan umum tersebut biasanya diberikan oleh Menteri Keuangan.

c. Tingkat III

Dilakukan pembahasan dalam rapat komisi, rapat gabungan komisi, atau rapat panitia khusus. Pembahasan dilakukan bersama dengan pemerintah yang diwakili oleh Menteri Keuangan.

d. Tingkat IV

Diadakan rapat paripurna kedua. Pada rapat ini disampaikan kepada forum tentang hasil pembicaraan pada tingkat III dan pendapat akhir dari tiap-tiap fraksi di DPR. Setelah itu, DPR dapat menggunakan hak budgetnya untuk menyetujui atau menolak RUU APBN. Kemudian DPR mempersilakan pemerintah untuk menyampaikan sambutannya berkaitan dengan keputusan DPR tersebut. Apabila RUU APBN telah disetujui DPR, maka Presiden mengesahkan RUU APBN tersebut menjadi UU APBN.

3. Tahap Pelaksanaan UU APBN

UU APBN yang telah disetujui DPR dan disahkan presiden telah disusun secara terperinci dalam unit organisasi, fungsi, program kegiatan, dan jenis belanja. Hal itu berarti bahwa untuk mengubah pengeluaran yang berkaitan dengan unit organisasi, fungsi, program kegiatan, dan jenis belanja harus dengan persetujuan DPR. Misalkan pemerintah akan perlu menggeser penggunaan anggaran antar belanja (bisa jadi belanja yang satu kelebihan/tidak terserap dan belanja yang lain kekurangan dana), maka dalam hal ini pemerintah harus meminta persetujuan DPR.

RKA-KL yang telah disepakati DPR ditetapkan dalam Keputusan Presiden (Keppres) tentang Rincian APBN selambat-lambatnya akhir bulan November³. Keppres tentang Rincian APBN ini menjadi dasar bagi Kementerian Negara/Lembaga untuk mengusulkan konsep dokumen pelaksanaan anggaran kepada Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN). Menteri Keuangan mengesahkan dokumen pelaksanaan

anggaran selambat-lambatnya tanggal 31 Desember. Dengan dokumen pelaksanaan anggaran tersebut, mulai 1 Januari tahun anggaran berikutnya, Kementerian Negara/Lembaga dapat melaksanakan penerimaan dan pengeluaran yang berkaitan dengan bidang tugasnya.

4. Tahap Pengawasan Pelaksanaan UU APBN

Pengawasan atas pelaksanaan APBN dilaksanakan oleh pemeriksa internal maupun eksternal. Pengawasan secara internal dilakukan oleh Inspektorat Jenderal (Itjen) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Itjen melakukan pengawasan dalam lingkup masing-masing departemen/lembaga, sedangkan BPKP melakukan pengawasan untuk lingkup semua departemen/lembaga.

Pengawasan eksternal dilakukan oleh BPK. Sebagaimana telah ditetapkan dalam UUD 1945, pemeriksaan yang menjadi tugas BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab mengenai keuangan negara. Pemeriksaan yang dilakukan meliputi seluruh unsur keuangan negara seperti yang dimaksud dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Selain disampaikan kepada lembaga perwakilan (DPR) hasil pemeriksaan BPK juga disampaikan kepada pemerintah.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK diberikan kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan, yaitu:

- a. Pemeriksaan keuangan,
yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.
- b. Pemeriksaan kinerja,
yaitu pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektifitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen yang dilakukan oleh aparat pengawasan internal.
- c. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu,
yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam kategori pemeriksaan ini antara lain adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

5. Tahap Pertanggungjawaban atas Pelaksanaan UU APBN

Pada tahap ini Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN berupa laporan keuangan yang sudah diaudit BPK kepada DPR selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan yang disampaikan tersebut menurut Pasal 30 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara adalah Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.

Menurut waktunya, siklus Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah sebagai berikut (Atep Adya Barata & Bambang Trihartanto, 2004):

- a. Selambat-lambatnya pada pertengahan bulan Mei tahun anggaran berjalan, pemerintah menyampaikan pokok-pokok kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro tahun anggaran berikutnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Kemudian dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBN.
- b. Pada bulan Agustus, pemerintah pusat mengajukan Rancangan Undang-undang (RUU) APBN untuk tahun anggaran yang akan datang, disertai dengan nota keuangan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPR. Dalam pembahasan RUU APBN, DPR dapat mengajukan usul yang dapat mengubah jumlah penerimaan dan pengeluaran dalam RUU APBN. Perubahan RUU APBN dapat diusulkan oleh DPR sepanjang tidak menambah defisit anggaran.
- c. Selambat-lambatnya 2 (dua) bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan, DPR mengambil keputusan mengenai RUU APBN. APBN yang disetujui oleh DPR diperinci menurut unit organisasi, fungsi, program, kegiatan, dan jenis belanja. Apabila DPR tidak menyetujui RUU APBN yang diajukan pemerintah, pemerintah dapat melakukan pengeluaran maksimal sebesar jumlah APBN tahun anggaran sebelumnya.

Sedangkan mengenai siklus Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) menurut waktunya adalah sebagai berikut (Atep Adya Barata & Bambang Trihartanto, 2004):

- a. Selambat-lambatnya pada pertengahan bulan Juni tahun anggaran berjalan, pemerintah daerah menyampaikan kebijakan umum APBD dengan Rencana Kerja Daerah, sebagai landasan penyusunan RAPBD tahun anggaran berikutnya kepada DPRD (Dewan Perwakilan Rakyat Daerah). Kemudian dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD.
- b. Pada minggu pertama bulan Oktober, pemerintah daerah mengajukan Rancangan Peraturan Daerah (Raperda) tentang APBD disertai penjelasan

dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPRD. Kemudian Raperda tentang APBD tersebut dibahas DPRD sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dalam pembahasan ini, DPRD dapat mengajukan usul perubahan yang dapat mengakibatkan perubahan-perubahan dalam jumlah penerimaan dan pengeluaran dalam RAPBD tersebut.

- C. Selambat-lambatnya 1 (satu) bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan, DPRD mengambil keputusan tentang Raperda APBD. Apabila DPRD tidak menyetujui RAPBD, maka pemerintah daerah melakukan pengeluaran maksimal sebesar pengeluaran tahun anggaran sebelumnya.

RINGKASAN

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara Indonesia yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat. APBN berisi daftar sistematis dan terperinci yang memuat rencana penerimaan dan pengeluaran negara selama satu tahun anggaran (1 Januari – 31 Desember). APBN, Perubahan APBN, dan Pertanggungjawaban APBN setiap tahun ditetapkan dengan Undang-Undang.

APBN mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Semua penerimaan yang menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban negara dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN.

Penganggaran senantiasa dihadapkan pada ketidakpastian pada kedua sisi. Ketidakpastian yang dihadapi rumah tangga dan perusahaan dalam menyusun anggaran juga dihadapi oleh para perencana anggaran negara yang bertanggung jawab menyusun Rencana Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara (RAPBN) yang akan menjadi Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara (APBN) nantinya setelah disahkan oleh pemerintah dengan persetujuan DPR. APBN adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dibedakan menjadi anggaran rutin dan anggaran pembangunan.

Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah didanai dari dan atas beban APBD.

Seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah baik dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa pada tahun anggaran yang berkenaan harus dianggarkan dalam APBD. Setiap penganggaran penerimaan dan pengeluaran dalam APBD harus

memiliki dasar hukum penganggaran. Anggaran belanja daerah diprioritaskan untuk melaksanakan kewajiban pemerintah daerah sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan

Dalam sistem penganggaran keuangan daerah telah di catatn masalah, rencana masa depan, dan mekanisme pengelolaan sumber daya. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah selanjutnya disingkat APBD adalah suatu rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah

Pernyataan ini menandakan bahwa pengelola anggaran daerah pada masing-masing unit satuan kerja perlu dicermati guna menyelesaikan problem akuntansi dan penyajian informasi yang memadai.

Bab 11

SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT DAN DOKUMEN PELAKSANAAN ANGGARAN

TUJUAN PENGAJARAN:

1. Memahami tentang SAPP
2. Memahami dan mengetahui penyusunan laporan keuangan SAPP
3. Memahami Dokumen Pelaksanaan Akuntansi Pemerintah Pusat

A. PENDAHULUAN

Laporan keuangan pemerintah digunakan sebagai akuntabilitas publik, yaitu berupa pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Guna mewujudkan laporan keuangan yang memenuhi kebutuhan pemakai, maka diperlukan suatu sistem akuntansi yang baik.

Menurut *United Nations Organization*, penyusunan sistem akuntansi seharusnya memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Sistem akuntansi dirancang untuk memenuhi persyaratan undang-undang dasar, undang-undang dan peraturan lainnya.
2. Sistem akuntansi sesuai dengan klasifikasi anggaran
3. Rekening dikaitkan dengan jelas pada objek dan tujuan penerimaan-pengeluaran, serta pejabat penanggungjawab penyimpangan yang terjadi
4. Sistem akuntansi membantu proses pemeriksaan dan menyajikan informasi yang akan diperiksa

5. Sistem akuntansi harus selaras dengan pengawasan administratif dana, kegiatan, manajemen, program, pemeriksaan internal dan penilaian kinerja
6. Rekening melambangkan kegiatan ekonomi termasuk pengukuran pendapatan dan identifikasi belanja serta penetapan hasil operasi pemerintah dan program-programnya.
7. Sistem akuntansi menghasilkan informasi keuangan untuk pengembangan perencanaan program dan penilaian kinerja
8. Rekening digunakan sebagai dasar analisis ekonomi dan reklasifikasi transaksi pemerintah.

Penyusunan sistem akuntansi diharapkan dapat membantu pengolahan bukti-bukti transaksi pelaksanaan anggaran dilingkungan pemerintahan menjadi laporan keuangan pemerintah. Menurut Abdul Rohman (2009), implementasi sistem akuntansi pemerintah dan implementasi pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap fungsi pengawasan intern.

B. DASAR HUKUM PENYELENGGARAAN SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 8 menyatakan bahwa "dalam rangka pelaksanaan kekuasaan atas pengelolaan fiskal, Menteri Keuangan mempunyai tugas antara lain menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN."

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 9 menyatakan bahwa "Menteri/Pimpinan Lembaga sebagai pengguna anggaran/pengguna barang Kementerian Negara/Lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas antara lain menyusun dan menyampaikan laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga yang dipimpinnya."

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 30 ayat (2) menyatakan bahwa "Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya."

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 7 ayat (20) menyatakan bahwa "Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara berwenang menetapkan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan Negara."

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 51 ayat (1) menyatakan bahwa “Menteri Keuangan/Pejabat Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Negara/Daerah menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya.”

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 51 ayat (2) menyatakan bahwa “Menteri/pimpinan lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah selaku Pengguna Anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja yang berada dalam tanggung jawabnya.”

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 55 ayat (1) menyatakan bahwa “Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat untuk disampaikan kepada Presiden dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBN.”

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 55 ayat (2) menyatakan bahwa “dalam menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat sebagaimana dimaksud pada ayat (1), menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan dilampiri laporan keuangan Badan Layanan Umum pada kementerian negara/Lembaga masing-masing.”

Penjelasan atas Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, menyatakan bahwa “agar informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, perlu diselenggarakan Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) yang terdiri dari Sistem Akuntansi Pusat (SiAP) yang dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI) yang dilaksanakan oleh kementerian negara/lembaga.”

Undang-undang Nomor 36 Tahun 2004 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Tahun Anggaran 2005 Pasal 17 ayat (1) menyatakan bahwa “setelah Tahun Anggaran 2005 berakhir, Pemerintah menyusun Pertanggungjawaban atas Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2005 berupa Laporan Keuangan.”

Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara pada Pasal 60 ayat (1) menyatakan bahwa “Menteri/Pimpinan Lembaga wajib menyelenggarakan pertanggungjawaban penggunaan dana bagian anggaran yang dikuasainya berupa laporan realisasi anggaran dan neraca Kementerian Negara/Lembaga bersangkutan kepada Presiden melalui Menteri Keuangan. Keputusan Presiden tersebut telah diubah dengan Keputusan Presiden No. 72 tahun 2004 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.”

C. LATAR BELAKANG SAPP

Modernisasi akuntansi keuangan di sektor pemerintah dimulai tahun 1982. Studi ini dilakukan sebagai upaya untuk meningkatkan akuntabilitas keuangan negara oleh Badan Akuntansi Negara (BAKUN), yang merupakan unit eselon 1 Departemen Keuangan, melalui Proyek Penyempurnaan Sistem Akuntansi dan Pengembangan Akuntansi (PPSAPA) dengan bantuan pembiayaan dari Bank Dunia. Latar belakang proyek ini bermula dari kondisi sistem akuntansi dan pencatatan yang masih menggunakan single entry, sehingga terdapat beberapa kelemahan yaitu:

1. Proses penyusunan lambat karena disusun dari sub sistem yang terpisah-pisah dan tidak terpadu.
2. Sistem single entry tidak lagi memadai menampung kompleksitas transaksi keuangan pemerintah.
3. Sulit dilakukan rekonsiliasi.
4. Tidak berdasarkan pada Standar akuntansi Keuangan Pemerintah.
5. Tidak dapat menghasilkan neraca pemerintah

Berdasarkan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 476/KMK.O1/1991 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah, sistem akuntansi pemerintah pusat telah dikembangkan dan diimplementasikan secara bertahap. Tahap pertama dilaksanakan mulai tahun anggaran 1993/1994, dan diikuti dengan tahap-tahap berikutnya, dan yang pada tahun anggaran 1999/2000, implementasi **SAPP** telah mencakup seluruh Departemen/Lembaga di seluruh propinsi.

Walaupun target jangka waktu bagi penerapan sistem ini adalah empat tahun, dimulai untuk Anggaran 1993/1994, hingga tahun 2001 belum ada departemen/non-departemen yang menerapkan SAPP secara penuh. Rendahnya penerapan sistem ini pada tingkat daerah disebabkan, antara lain oleh kurangnya sosialisasi yang terencana, kurangnya sumber daya manusia, resistensi dari pengguna sistem terhadap perubahan, kurang koordinasi antarlembaga terkait, hingga UU Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintah Daerah dan UU Nomor 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah, yang memberikan keleluasaan daerah untuk mengelola keuangannya. Belum adanya Standar Akuntansi Pemerintah untuk menyamakan persepsi para penyusun neraca juga menjadi kendala bagi penerapannya, sehingga penyusunan neraca pusat dan proses konsolidasi dengan pemerintah pusat belum dapat dilakukan.

Berbagai perubahan dan penyempurnaan terus dilakukan oleh pemerintah dalam rangka pengembangan sistem akuntansi pemerintah pusat. Pada tahun 2005, pemerintah dalam hal ini Menteri Keuangan mengeluarkan Peraturan No 59/PMK.06/2005 tentang **Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat** sesuai

dengan ketentuan Pasal 7 ayat (2) huruf o Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004; tentang Perbendaharaan Negara. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara berwenang menetapkan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan negara sehingga perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang **Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat**.

D. DASAR HUKUM SAPP

Penyelenggaraan sistem akuntansi pemerintah pusat berbasis double entry memiliki dasar hukum sebagai berikut:

- a. Keputusan Presiden RI No. 17 Tahun 2000, khususnya Bab VI tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan Anggaran.
- b. Keputusan Menteri Keuangan No. 476/KMK.O1/1991 tanggal 24 Mei 1991 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah.
- c. Keputusan Menteri Keuangan RI No. 1135/KMK.O1/1992 tentang Organisasi dan Tata Kerja Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN)
- d. Surat Menteri Keuangan RI No. S-984/KMK.018/1992 perihal Pengesahan Daftar Perkiraan Sistem Akuntansi Pemerintah

E. PENGERTIAN SAPP

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah serangkaian prosedur baik manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah pusat.

Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah untuk unit-unit organisasi pemerintah pusat yang keuangannya dikelola langsung oleh pemerintah pusat, seperti lembaga tertinggi Negara (MPR), lembaga tinggi negara (DPR, DPA, MA), departemen atau lembaga nondepartemen, Sedangkan SAPP tidak diterapkan untuk pemerintah daerah, BUMN / BUMD, bank pemerintah, dan lembaga keuangan milik pemerintah.

Tujuan dari SAPP adalah :

1. Menjaga Aset (*safeguarding asset*); agar aset pemerintah dapat terjaga melalui serangkaian proses pencatatan, pengolahan, dan pelaporan keuangan yang konsisten sesuai dengan standar
2. Memberikan informasi yang relevan (*relevant*); menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu tentang anggaran dan pemerintah pusat, baik secara

nasional maupun instansi yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran dan tujuan akuntabilitas

3. Memberikan informasi yang dapat dipercaya (*reliability*) tentang posisi keuangan suatu instansi dan pemerintah pusat secara keseluruhan
4. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien (*feedback and predictability*)

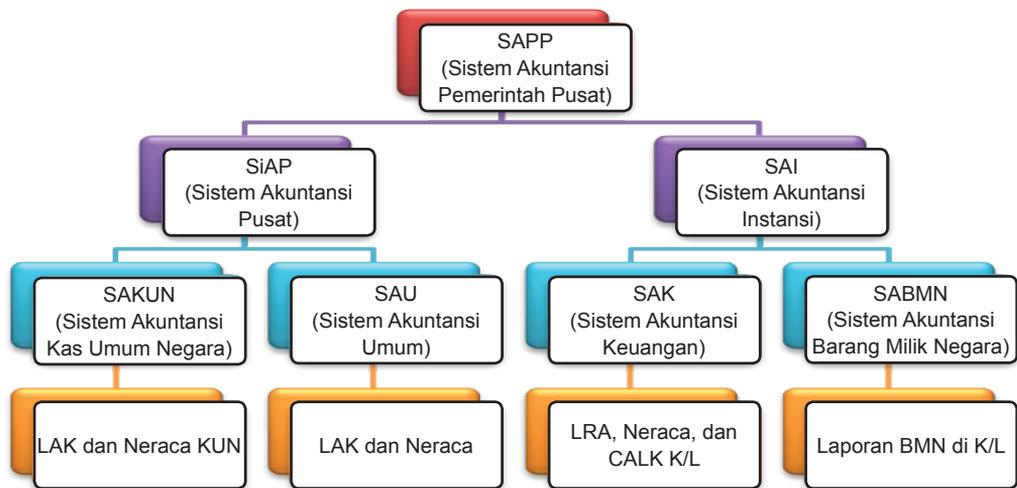
Untuk mencapai tujuannya tersebut, SAPP memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Basis Akuntansi. SAPP menggunakan basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan basis akrual untuk neraca
2. Sistem Pembukuan Berpasangan. Sistem pembukuan berpasangan (*double entry system*) didasarkan atas persamaan dasar akuntansi.
3. Sistem yang Terpadu dan Terkomputerisasi. SAPP terdiri atas subsistem-subsistem yang saling berhubungan dan merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan; serta proses pembukuan dan pelaporannya sudah dikomputerisasi
4. Desentralisasi Pelaksanaan Akuntansi. Dalam pelaksanaannya, kegiatan akuntansi dan pelaporan dilakukan secara berjenjang oleh unit-unit akuntansi, baik di pusat maupun daerah
5. Bagan Perkiraan Standar. SAPP menggunakan perkiraan standar yang ditetapkan oleh menteri keuangan yang berlaku untuk tujuan penganggaran maupun akuntansi.

F. KLASIFIKASI SAPP

SAPP terbagi menjadi dua subsistem, yaitu :

1. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP);
merupakan bagian SAPP yang dilaksanakan oleh Direktorat Informasi dan Akuntansi (DIA), yang akan menghasilkan laporan keuangan pemerintah pusat untuk pertanggungjawaban pelaksanaan APBN. SiAP terbagi lagi menjadi dua subsistem, yaitu Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUM) dan Sistem Akuntansi Umum (SAU).
2. Sistem Akuntansi Instansi (SAI);
merupakan bagian SAPP yang akan menghasilkan laporan keuangan untuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran instansi. SAI terbagi menjadi dua, Sistem Akuntansi Keuangan (SAK) dan Sistem Akuntansi Barang Milik Negara (SABMN).



Gambar 6: Sistem Akuntansi Instansi

1. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP)

SiAP merupakan serangkaian prosedur manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengkhtisaran, sampai pelaporan posisi dan operasi keuangan pada Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN). SiAP memproses data transaksi KUN dan Akuntansi Umum.

SiAP terdiri atas :

- SAKUN; yaitu subsistem SiAP yang menghasilkan laporan arus kas dan neraca KUN
- SAU; yaitu subsistem SiAP yang akan menghasilkan LRA Pemerintah Pusat dan Neraca

Dalam pelaksanaannya, SiAP dilakukan oleh:

- Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) yang memproses data transaksi penerimaan dan pengeluaran
- KPPN Khusus untuk memproses data transaksi pengeluaran yang berasal dari Bantuan Luar Negeri (BLN)
- Direktorat Pengelolaan Kas Negara (DPKN) untuk memproses data transaksi penerimaan dan pengeluaran BUN melalui Kantor Pusat
- DIA yang melakukan proses data APBN, serta melakukan verifikasi data akuntansi untuk data transaksi penerimaan dan pengeluaran BUN melalui kantor pusat

Proses pembuatan laporan yang dihasilkan SiAP adalah sebagai berikut:

- 1) KPPN menyusun Laporan Arus Kas, Neraca KUN, dan LRA di wilayah kerjanya. Laporan tersebut disampaikan ke Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan setiap bulan.
 - a. KPPN Khusus memproses data transaksi pengeluaran yang berasal dari BLN. KPPN Khusus menyampaikan laporan tersebut beserta data transaksi ke DIA setiap bulan.
 - 2) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan menyusun laporan keuangan berupa Laporan Arus Kas, Neraca KUN, dan LRA SAU di tingkat wilayah yang merupakan hasil penggabungan laporan keuangan seluruh KPPN di wilayah kerjanya. Laporan keuangan tersebut disampaikan ke Direktorat Jenderal Perbendaharaan, dalam hal ini DIA setiap bulan.
 - 3) Direktorat Jenderal Perbendaharaan menyusun laporan keuangan berupa Laporan Arus Kas, Neraca KUN, dan LRA yang merupakan hasil penggabungan laporan keuangan seluruh unit Dirjen Perbendaharaan, baik di tingkat pusat maupun daerah
- Jurnal untuk Sistem Akuntansi Kas Umum Negara
 - a. Akuntansi APBN (estimasi pendapatan dan belanja)
 Jurnal ini dilakukan untuk membukukan estimasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang tercantum dalam APBN. Jurnal ini hanya terdapat di SAKUN, tidak ada jurnal estimasi di subsistem akuntansi yang lain.

<i>Jurnal untuk mencatat estimasi penerimaan adalah :</i>		
Estimasi penerimaan perpajakan/PNBP/hibah	xxx	
- Surplus/Defisit		xxx
<i>Jurnal untuk mencatat apropriasi belanja adalah :</i>		
Surplus/defisit	xxx	
- Apropriasi Belanja		Xxx
<i>Jurnal untuk mencatat eliminasi penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Estimasi penerimaan pembiayaan	Xxx	
- Pembiayaan neto		Xxx
<i>Jurnal untuk mencatat estimasi pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Pembiayaan neto	Xxx	
- Apropriasi pengeluaran pembiayaan		xxx

b. Akuntansi DIPA

Akuntansi DIPA dilaksanakan untuk membukukan estimasi pendapatan yang dialokasikan, bagian (*allotment*) belanja, estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan, dan bagian pengeluaran pembiayaan.

Jurnal untuk DIPA tidak dilakukan dalam SAKUN. Jurnal ini hanya untuk SAI dan SAU.

c. Akuntansi Realisasi Anggaran

Akuntansi realisasi anggaran dilakukan untuk membukukan pelaksanaan anggaran tahun berjalan. Akuntansi ini dilakukan oleh semua subsistem SAPP, baik SAKUN, SAU, maupun SAI.

<i>Jurnal untuk UYHD adalah :</i>		
Pengeluaran transitio	Xxx	
--Kas di KUN (KPPN/BUD/Reksus)		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian/ penyetoran uang persediaan adalah:</i>		
Kas di KUN (KPPN/BUN/Reksus)	Xxx	
--Penerimaan Transitio		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi pendapatan adalah :</i>		
Kas di KUN (KPPN/BUN/Reksus)	Xxx	
--Pendapatan...		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian pendapatan adalah :</i>		
Pengembalian pendapatan ...	Xxx	
--Kas di KUN (KPPN/BUN/Reksus)		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi belanja adalah :</i>		
Belanja	Xxx	
--Kas di KPPN/BUN		xxx

Dalam SAKUN, tidak ada jurnal korolari untuk pengakuan aset yang dihasilkan dari belanja modal.

<i>Jurnal realisasi pengembalian belanja adalah</i>		
Kas di KPPN/BUN	Xxx	
--Pengembalian belanja ...		Xxx

<i>Jurnal untuk realisasi penerimaan pembiayaan adalah</i>		
Kas di Bank Indonesia	Xxx	
--Penerimaan Pembiayaan ...		Xxx
<i>Jurnal pengembalian penerimaan pembiayaan adalah</i>		
Pengembalian penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
---Kas di Bank Indonesia		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengeluaran pembiayaan adalah</i>		
Pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Kas di Bank Indonesia		Xxx

Dalam SAKUN, tidak ada jurnal korolari untuk pengakuan utang jangka pendek/panjang yang bersumber dari pengeluaran pembiayaan.

<i>Jurnal realisasi pengembalian pengeluaran pembiayaan adalah</i>		
Kas di Bank Indonesia	Xxx	
--Pengembalian pengeluaran pembiayaan ...		xxx

Dalam SAKUN terdapat jurnal untuk pengakuan penerimaan dan pengeluaran yang bukan berasal dari anggaran. Jurnal ini antara lain jurnal perhitungan pihak ketiga dan kiriman uang.

<i>Jurnal untuk penerimaan non anggaran adalah :</i>		
Kas di KPKN	Xxx	
--Penerimaan PFK/Kiriman uang/wesel pemerintah		Xxx
<i>Jurnal untuk pengeluaran nonanggaran adalah:</i>		
Pengeluaran PFK/kiriman uang/wesel pemerintah	Xxx	
--Kas di KPKN		xxx

d. Akuntansi penutupan akhir tahun anggaran

Jurnal penutupan ini bertujuan menutup seluruh perkiraan sementara untuk penyusunan laporan keuangan. Jurnal penutup terdiri atas jurnal penutup anggaran dan realisasinya.

<i>Jurnal penutupan estimasi pendapatan adalah :</i>		
Pendapatan ...	Xxx	
Surplus/Defisit	Xxx	
--Estimasi pendapatan		Xxx

<i>Jurnal Penutupan apropriasi belanja adalah:</i>		
Apropriasi belanja ...	Xxx	
--Surplus/Defisit		Xxx
--Belanja ...		Xxx
<i>Jurnal penutupan penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
Pembiayaan neto	Xxx	
--Estimasi penerimaan pembayaran		Xxx
<i>Jurnal penutupan pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Apropriasi pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Pembiayaan neto		Xxx
--Pengeluaran pembiayaan ...		Xxx
<i>Jurnal penutupan pembiayaan neto dan surplus defisit serta SILPA:</i>		
Pembiayaan neto	Xxx	
Surplus/Defisit	Xxx	
--SiLPA		Xxx
<i>Jurnal penutupan SILPA adalah:</i>		
SiLPA	Xxx	
--SAL		Xxx
<i>Jurnal penutupan transaksi nonanggaran (penutupan penerimaan dan pengeluaran transito):</i>		
Penerimaan transito	Xxx	
Kas di bendaharawan pembayar	Xxx	
--Pengeluaran transito		Xxx
<i>Jurnal penutupan transaksi nonanggaran (penutupan kiriman uang)</i>		
Penerimaan kiriman uang	Xxx	
Kas dalam transito	Xxx	
--Pengeluaran kiriman uang		Xxx
<i>Jurnal penutupan transaksi nonanggaran (penutupan PFK)</i>		
Penerimaan PFK	Xxx	
--Utang PFK		Xxx
--Pengeluaran PFK		xxx

- Jurnal untuk Sistem Akuntansi Umum
 - a. Akuntansi APBN (estimasi pendapatan dan belanja)

Tidak ada jurnal yang dilakukan dalam SAU untuk transaksi anggaran APBN
 - b. Akuntansi DIPA

Akuntansi DIPA dilakukan untuk membukukan estimasi pendapatan yang dialokasikan, bagian belanja, estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan, dan bagian pengeluaran pembiayaan.

<i>Jurnal untuk estimasi penerimaan yang dialokasikan adalah:</i>		
Estimasi pendapatan ... yang dialokasikan	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk bagian belanja adalah</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Bagian belanja		Xxx
<i>Jurnal untuk estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan adalah:</i>		
Estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk bagian pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Apropriasi pengeluaran pembiayaan		xxx

- c. Akuntansi Realisasi Anggaran

Akuntansi realisasi anggaran dilakukan untuk membukukan pelaksanaan anggaran tahun berjalan. Akuntansi ini dilakukan oleh semua subsistem SAPP, baik SAKUN, SAU maupun SAI.

<i>Jurnal untuk UYHD adalah :</i>		
Kas di bendaharawan pembayar	Xxx	
--Uang muka dari KUN (KPPN/BUN/Reksus)		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian/penyetoran uang persediaan adalah:</i>		
Uang muka dari KUN (KPPN/BUN/Reksus)	Xxx	
--Kas di bendaharawan pembayar		Xxx

<i>Jurnal untuk realisasi pendapatan adalah:</i>		
Utang kepada KUN	Xxx	
--Pendapatan ...		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian pendapatan adalah:</i>		
Pengembalian pendapatan ...	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi belanja adalah:</i>		
Belanja ...	Xxx	
-Piutang dari KUN		xxx

Untuk belanja modal yang mengakibatkan perolehan aset, maka diperlukan jurnal tambahan untuk pengakuan aset tersebut (jurnal korolari).

<i>Jurnal kololari tersebut adalah:</i>		
Aset tetap sebelum disesuaikan	Xxx	
--Diinvestasikan dalam aset tetap		xxx

Pada saat aset tetap tersebut diakui, dilakukan penyesuaian jurnal untuk membatalkan jurnal korolari yang pernah dibuat dan membuat jurnal pengakuan aset tetap.

<i>Jurnal tersebut adalah:</i>		
Aset tetap	Xxx	
--Diinvestasikan dalam aset tetap		Xxx
<i>Penghapusan korolari</i>		
Diinvestasikan dalam aset tetap	Xxx	
--Aset tetap sebelum disesuaikan		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengembalian belanja adalah:</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Pengembalian belanja ...		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Utang kepada KUN	Xxx	
--Penerimaan pembiayaan		Xxx

<i>Jurnal pengembalian penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Pengembalian penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Piutang dari KUN		xxx

Dalam transaksi pengeluaran pembiayaan ini diperlukan jurnal korolari untuk mencatat kewajiban yang terkait.

<i>Jurnal tersebut adalah:</i>		
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang (jangka pendek/jangka panjang)	Xxx	
--Utang jangka pendek/panjang		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengembalian pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Piutang dari KUN	Xxx	
--Pengembalian pengeluaran pembiayaan		xxx

d. Akuntansi penutupan akhir tahun anggaran

Jurnal penutupan ini bertujuan menutup seluruh perkiraan sementara yang bertujuan menyusun laporan keuangan. Jurnal penutup terdiri atas jurnal penutup anggaran dan realisasinya.

<i>Jurnal penutupan bagian pendapatan adalah</i>		
Pendapatan ...	Xxx	
Utang kepada KUN	Xxx	
--Estimasi pendapatan ...		Xxx
<i>Jurnal penutupan bagian belanja adalah</i>		
Apropriasi belanja ...	Xxx	
--Piutang dari KUN		Xxx
--Belanja ...		Xxx
<i>Jurnal penutupan penerimaan pembiayaan adalah</i>		
Penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
Utang kepada KUN	Xxx	
--Estimasi penerimaan pembiayaan		Xxx

<i>Jurnal penutupan pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Apropriasi pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Piutang KUN		Xxx
--Pengeluaran Pembiayaan ...		xxx

2. Sistem Akuntansi Instansi

SAI adalah serangkaian prosedur manual maupun terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada kementerian negara/lembaga.

SAI terdiri atas dua subsistem, yaitu:

- 1) SAK; Subsistem dari SAI yang menghasilkan informasi mengenai LRA, neraca, dan catatan atas laporan keuangan milik kementerian/instansi.
- 2) SABMN, subsistem dari SAI yang merupakan serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk menyusun neraca dan laporan Barang Milik Negara serta laporan manajerial lainnya menurut ketentuan yang berlaku.

a. Sistem Akuntansi Keuangan

SAK seperti halnya SAU, menghasilkan LRA, neraca, dan catatan atas laporan keuangan, namun laporan keuangan yang dihasilkan tersebut merupakan laporan keuangan pada tingkat kementerian/lembaga.

Unit akuntansi keuangan yang telah dijelaskan di bagian sebelumnya adalah:

- a) Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA), yang berada pada level Kementerian/Lembaga
- b) Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Eselon 1 (UAPPA-E1), yang berada pada level eselon 1.
- c) Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Wilayah (UAPPA-W), yang berada pada tingkat wilayah
- d) Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA), yang berada pada level Kuasa Pengguna Anggaran (Kantor)

Proses pelaksanaan di masing-masing unit akuntansi dapat dilihat pada bagian berikut:

Tabel 3
Proses Pelaksanaan Di Masing-Masing Unit Akuntansi

No.	Unit Akuntansi	Dokumen Sumber	Proses	Dokumen Hasil
1	Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA)	Dokumen penerimaan dan pengeluaran serta dokumen lain yang dibutuhkan dalam pembuatan laporan keuangan	Melakukan proses akuntansi terhadap dokumen tersebut untuk menghasilkan laporan keuangan	LRA, Neraca, dan Catatan atas laporan keuangan pada tingkat (kuasa pengguna anggaran) kantor.
			Melakukan rekonsiliasi dengan KPPN setiap bulannya	Berita acara rekonsiliasi
2	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Wilayah (UAPPA-W)	Laporan Keuangan yang dihasilkan UAKPA	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan keuangan yang dihasilkan oleh UAKPA yang berada di bawahnya	LRA, Neraca, dan Catatan atas laporan keuangan pada tingkat wilayah
			Melakukan rekonsiliasi dengan Kanwil Dirjen Perbendaharaan setiap triwulan	Berita Acara Rekonsiliasi
3	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Eselon 1 (UAPPA-E1)	Laporan keuangan yang dihasilkan oleh UAPPA-W	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan keuangan yang dihasilkan oleh UAPPA-W yang berada di bawahnya	LRA, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan pada tingkat eselon 1
			Melakukan rekonsiliasi dengan Dirjen Perbendaharaan dalam hal ini DIA setiap semester	Berita Acara Rekonsiliasi
4	Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA)	Laporan keuangan yang dihasilkan oleh UAPPA-E1	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan keuangan yang dihasilkan oleh UAPPA-W yang berada di bawahnya	LRA, Neraca, dan Catatan atas laporan keuangan pada tingkat kementerian/ lembaga
			Melakukan rekonsiliasi dengan Dirjen Perbendaharaan dalam hal ini DIA setiap semester	Berita Acara Rekonsiliasi

G. SISTEM AKUNTANSI BARANG MILIK NEGARA

Menurut UU No. 1 Tahun 2004, Barang Milik Negara adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban APBN atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Contoh perolehan lainnya yang sah adalah hibah atau rampasan/sitaan.

Tidak termasuk dalam pengertian Barang Milik Negara adalah barang-barang yang dikuasai atau dimiliki oleh:

- a) Pemda (bersumber dari APBN)
- b) BUMN/BUMD
- c) Bank Pemerintah dan lembaga keuangan milik pemerintah

SABMN bertujuan untuk menghasilkan neraca dan laporan barang milik daerah. Untuk mencapai tujuan tersebut, Kementerian/Lembaga membentuk Unit Akuntansi Barang sebagai berikut :

- a) Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB), berada pada level Kementerian/Lembaga. Penanggungjawabnya adalah menteri/pimpinan lembaga
- b) Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Eselon 1 (UAPPB-E1), yang berada pada level eselon 1. Penanggungjawabnya adalah pejabat eselon 1.
- c) Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Wilayah (UAPPB-W) yang berada pada tingkat wilayah. Penanggungjawabnya adalah kepala kantor wilayah atau kepala unit kerja yang ditetapkan sebagai UAPPB-W
- d) Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (UAKPB) yang berada pada level Kuasa Pengguna Anggaran (kantor). Penanggungjawabnya adalah kepala kantor/satuan kerja.

Proses pelaksanaan akuntansi barang di masing-masing UAB dapat dilihat dalam diagram berikut :

Tabel 4
Proses Pelaksanaan Akuntansi Barang Di Masing-Masing UAB

No.	Unit Akuntansi	Dokumen Sumber	Proses	Dokumen Hasil
1	Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (UAKPB)	Laporan BMN sebelumnya, dokumen perolehan/ pengembangan/penghapusan, serah terima BMN, faktur pembelian, dan dokumen lain yang sah	Melakukan proses terhadap data tersebut untuk menghasilkan data transaksi barang milik negara	Laporan barang milik negara pada tingkat kantor. Laporan ini disampaikan setiap semester ke UAPPB-W
2	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Wilayah (UAPPB-W)	Laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAKPB	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAKPB yang berada di bawahnya	Laporan barang milik negara pada tingkat wilayah. Laporan ini disampaikan setiap semester ke UAPPB-E1
3	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Eselon 1 (UAPPB-E1)	Laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAPPB-W	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAPPB-W yang berada dibawahnya	Laporan barang milik negara pada tingkat eselon 1. Laporan ini disampaikan setiap semester ke UAPB
4	Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB)	Laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAPPB-E1	Melakukan proses penggabungan seluruh laporan barang milik negara yang dihasilkan oleh UAPPB-E1 yang berada di bawahnya	Laporan barang milik negara pada tingkat kementerian / lembaga

- Jurnal untuk Sistem Akuntansi Instansi
 - a. Akuntansi APBN (estimasi pendapatan dan belanja)

Tidak ada jurnal yang dilakukan dalam SAI untuk transaksi anggaran APBN
 - b. Akuntansi DIPA

Akuntansi DIPA dilakukan untuk membukukan estimasi pendapatan yang dialokasikan, allotment belanja, estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan, dan allotment pengeluaran pembiayaan.

<i>Jurnal untuk estimasi penerimaan yang dialokasikan adalah:</i>		
Estimasi pendapatan ... yang dialokasikan	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk allotment belanja adalah :</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Allotment Belanja		Xxx
<i>Jurnal untuk estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan adalah:</i>		
Estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk allotment pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Apropriasi pengeluaran pembiayaan		xxx

- c. Akuntansi Realisasi Anggaran

Akuntansi realisasi anggaran dilakukan untuk membukukan pelaksanaan anggaran tahun berjalan. Akuntansi ini dilakukan oleh semua sub-sistem SAPP, baik SAKUN, SAU, maupun SAI.

<i>Jurnal untuk UYHD adalah:</i>		
Kas di bendaharawan pembayar	Xxx	
--Uang muka dari KUN (KPPN/BUN/Reksus)		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian/penyetoran uang persediaan adalah:</i>		
Uang muka dari KUN (KPPN/BUN/Reksus)	Xxx	
--Kas di bendaharawan pembayar		Xxx

<i>Jurnal untuk realisasi pendapatan adalah</i>		
Utang kepada KUN	Xxx	
--Pendapatan ...		Xxx
<i>Jurnal untuk pengembalian pendapatan adalah</i>		
Pengembalian pendapatan ...	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi belanja adalah</i>		
Belanja ...	Xxx	
--Piutang dari KUN		xxx

Untuk belanja modal yang mengakibatkan perolehan aset, maka diperlukan jurnal tambahan untuk pengakuan aset tersebut (Jurnal Korolari).

<i>Jurnal korolari tersebut adalah:</i>		
Aset tetap sebelum disesuaikan	Xxx	
--Diinvestasikan dalam aset tetap		Xxx

Pada saat aset tetap tersebut diakui, dilakukan penyesuaian jurnal untuk membatalkan jurnal korolari yang pernah dibuat dan membuat jurnal jangkauan aset tetap :

<i>Jurnal pengakuan aset tetap adalah:</i>		
Aset tetap	Xxx	
--Diinvestasikan dalam aset tetap		Xxx
<i>Jurnal Penghapusan Korolari adalah:</i>		
Diinvestasikan dalam aset tetap	Xxx	
--Aset tetap sebelum disesuaikan		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengembalian belanja adalah:</i>		
Piutang KUN	Xxx	
--Pengembalian belanja ...		Xxx
<i>Jurnal untuk realisasi penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Utang kepada KUN	Xxx	
--Penerimaan pembiayaan		Xxx

<i>Jurnal pengembalian penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Pengembalian penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
--Utang kepada KUN		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Piutang dari KUN		xxx

Dalam transaksi pengeluaran pembiayaan ini, diperlukan jurnal korolari untuk mencatat kewajiban yang terkait

<i>Jurnal korolari untuk mencatat kewajiban adalah:</i>		
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran kewajiban (jangka pendek/jangka panjang)	Xxx	
--Utang jangka pendek/panjang		Xxx
<i>Jurnal realisasi pengembalian pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Piutang dari KUN	Xxx	
--Pengembalian pengeluaran pembiayaan ...		xxx

d. Akuntansi penutupan akhir tahun anggaran

Jurnal penutupan ini bertujuan menutup seluruh perkiraan sementara yang bertujuan penyusunan laporan keuangan. Jurnal penutup terdiri atas jurnal penutup anggaran dan realisasinya.

<i>Jurnal penutupan estimasi pendapatan yang dialokasikan adalah:</i>		
Pendapatan ...	Xxx	
Utang kepada KUN	Xxx	
--Estimasi pendapatan ...		xxx
<i>Jurnal penutupan allotment belanja :</i>		
Apropriasi belanja ...	Xxx	
--Piutang dari KUN		Xxx
--Belanja		Xxx
<i>Jurnal penutupan penerimaan pembiayaan adalah:</i>		
Penerimaan pembiayaan ...	Xxx	
Utang kepada KUN	Xxx	
--Estimasi penerimaan pembiayaan ...		Xxx

<i>Jurnal penutupan pengeluaran pembiayaan adalah:</i>		
Apropriasi pengeluaran pembiayaan ...	Xxx	
--Piutang KUN		Xxx
--Pengeluaran Pembiayaan		xxx

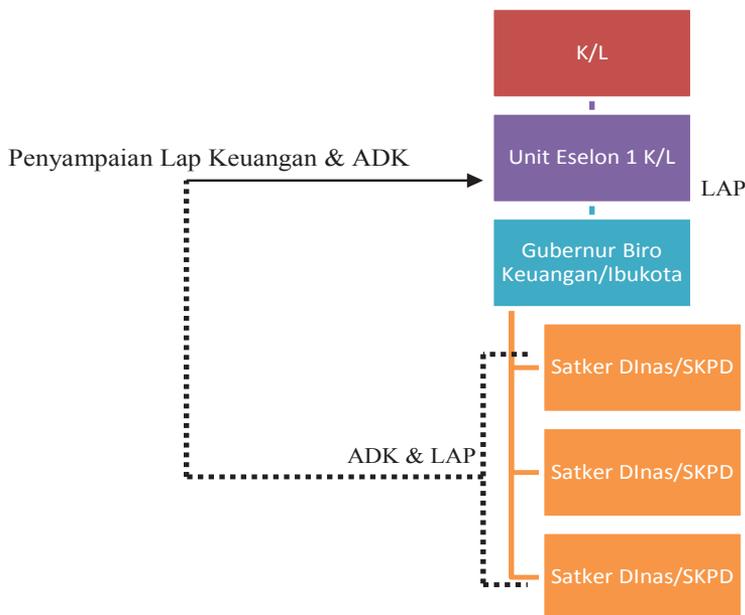
3. Pelaporan dan Pertanggungjawaban Dana Dekonsentrasi dan Tugas Perbantuan

Dalam penyelenggaraan pemerintahan, pemerintah menggunakan asas:

- 1) *Desentralisasi*; penyerahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia
- 2) *Dekonsentrasi*; pelimpahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah dan/atau kepada instansi vertikal di wilayah tertentu
- 3) *Tugas Pembantuan*; penugasan dari Pemerintah kepada daerah dan/atau desa dari pemerintah provinsi kepada kabupaten/kota dan/atau desa serta dari pemkab/pemkot kepada desa untuk melaksanakan tugas tertentu

Dana yang terkait dengan desentralisasi merupakan dana yang bersumber dari APBN dan dalam pelaksanaannya ditransfer langsung ke Kas Umum Daerah. Pelaporan dan pertanggungjawabann dana ini dilakukan di masing-masing daerah.

Berikut adalah bagan alur pertanggungjawaban:



Gambar 7 : Bagan ALur Pertanggung Jawaban

4. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

Untuk pemerintah pusat, laporan keuangan yang dihasilkan merupakan laporan keuangan konsolidasi dari laporan keuangan dua subsistemnya, yaitu Laporan keuangan konsolidasi yang dihasilkan SiAP dan SAI.

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat disampaikan kepada DPR sebagai pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN. Sebelum disampaikan kepada DPR, laporan keuangan pemerintah pusat tersebut diaudit terlebih dahulu oleh pihak BPK. Laporan keuangan pemerintah pusat terdiri dari:

a. Laporan Realisasi Anggaran

Konsolidasi Laporan Realisasi Anggaran dari seluruh Kementerian Negara/Lembaga yang telah direkonsiliasi. Laporan ini menyajikan informasi realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggaran dalam satu periode.

b. Neraca Pemerintah

Neraca Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Neraca SAI dan Neraca SAKUN (Sistem Akuntansi Kas Umum Negara). Laporan ini menyajikan informasi posisi keuangan pemerintah pusat berkaitan dengan aset, utang dan ekuitas dana pada tanggal/tahun anggaran tertentu.

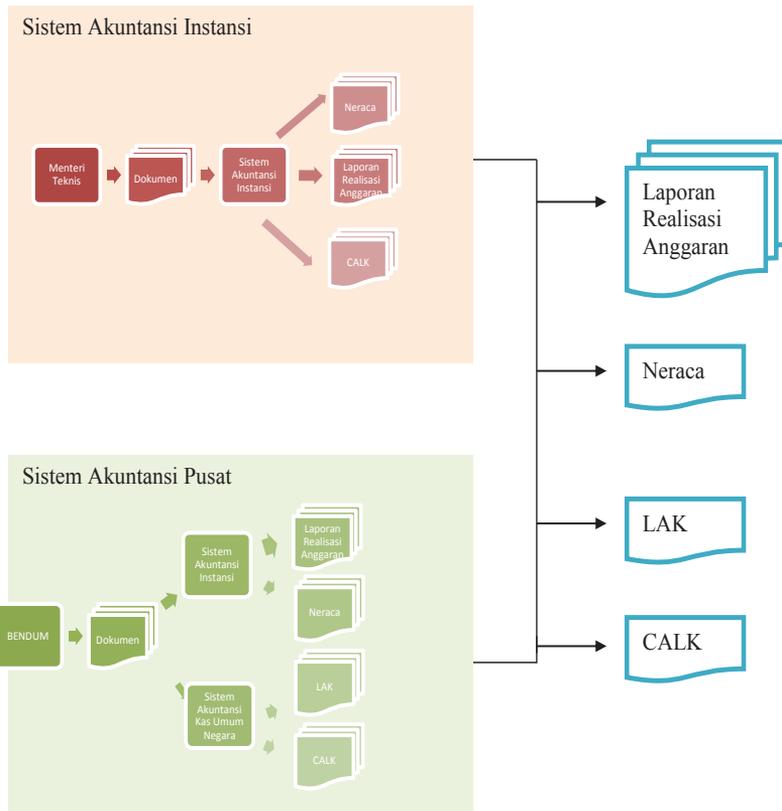
c. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Laporan Arus Kas dari seluruh Kanwil Ditjen PBN. Laporan ini menyajikan informasi arus masuk dan keluar kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non keuangan, pembiayaan dan non anggaran.

d. Catatan atas Laporan Keuangan

Merupakan penjelasan atau perincian atau analisis atas nilai suatu pos yang tersaji di dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca Pemerintah dan Laporan Arus Kas dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Proses Pembuatan laporan keuangan pemerintah pusat dapat dilihat pada tampilan berikut :



RINGKASAN

Sistem akuntansi pemerintah pusat (SAPP) adalah serangkaian prosedur, baik manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah pusat.

Ruang lingkup SAPP adalah pemerintah pusat (dalam hal ini lembaga tinggi Negara dan lembaga eksekutif) serta pemda yang mendapatkan dana dari APBN (terkait dana dekonsentrasi dan tugas pembantuan) sehingga tidak dapat diterapkan untuk lingkungan pemda atau lembaga keuangan Negara.

SAPP terbagi menjadi 2 subsistem, yaitu :

- a. Sistem akuntansi Pusat (SiAP) terdiri atas :
 1. SAKUN, yaitu subsistem SiAP yang menghasilkan laporan arus kas dan neraca KUN.
 2. SAU, yaitu subsistem SiAP yang akan menghasilkan LRA pemerintah pusat.

- b. Sistem akuntansi Instansi (SAI) terdiri atas dua subsistem, yaitu:
1. SAK; subsistem dari SAI yang menghasilkan informasi mengenai LRA, neraca, dan catatan atas laporan keuangan milik kementerian / instansi
 2. SABMN; subsistem dari SAI yang merupakan serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk menyusun neraca dan laporan Barang Milik Negara serta laporan manajerial lainnya menurut ketentuan yang berlaku.

Bab 12

SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH DAN DOKUMEN PELAKSANAAN ANGGARAN

TUJUAN PENGAJARAN:

1. Memahami tentang SAPD
2. Memahami dan mengetahui penyusunan laporan keuangan PPKD
3. Memahami Dokumen Pelaksanaan Akuntansi Pemerintah Daerah
4. Memahami Pemendagri No. 64 Tahun 2013 Tentang SAP AKRUAL PEMDA

A. PENDAHULUAN

Pengembangan sistem akuntansi pemerintah selain mengacu pada standar akuntansi pemerintah, juga mengacu pada Kepmendagri 29 tahun 2002 tentang pedoman pengurusan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah dan penyusunan perhitungan APBD.

Perjalanan reformasi manajemen keuangan negara/daerah dapat dibagi dalam tiga fase yaitu:

1. Era sebelum otonomi daerah
Era sebelum otonomi daerah, yaitu era dimana manajemen keuangan negara/daerah masih belum dianggap sebagai hal yang penting sebagai akuntabilitas anggaran kepada publik. Laporan keuangan pemerintah hanya bersifat semu, dengan dasar penyajian yang tidak jelas. Era ini terjadi sebelum tahun 1999, sebelum keluarnya UU otonomi daerah.

2. Era transisi otonomi

Era ini adalah era dimana UU otonomi daerah sudah diberlakukan, dimana masyarakat sudah mulai memperhatikan manajemen keuangan negara/daerah. Pada era ini, implementasi terhadap keuangan daerah sudah mulai dilakukan, namun masih dalam kondisi transisi antara sistem lama dengan sistem baru, sehingga masih dilakukan pengembangan. Peraturan pemerintah yang mendukung pelaksanaan manajemen keuangan negara/daerah masih sangat sedikit, sumber daya pelaksananya pun masih terbatas, sehingga penerapan keuangan daerah yang diharapkan masih belum tercapai.

3. Era pelaksanaan otonomi

Pada era ini, otonomi daerah sudah mulai diberlakukan, sosialisasi pelaksanaan otonomi daerah cukup luas hingga di daerah, sehingga pelaksanaan otonomi sudah mulai dapat dievaluasi. Penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah sudah efektif dilakukan, bahkan beberapa daerah sudah mendapatkan opini yang baik dalam laporan keuangannya.

Dengan bergulirnya UU Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah, dan aturan pelaksanaannya, khususnya PP Nomor 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah maka terhitung tahun anggaran 2001, telah terjadi pembaharuan di dalam manajemen keuangan daerah. Dengan adanya otonomi ini, daerah diberikan kewenangan yang luas untuk mengurus rumah tangganya sendiri dengan sesedikit mungkin campur tangan pemerintah pusat. Pemerintah daerah mempunyai hak dan kewenangan yang luas untuk menggunakan sumber-sumber keuangan yang dimilikinya sesuai dengan kebutuhan dan aspirasi masyarakat yang berkembang di daerah.

Namun demikian, dengan kewenangan yang luas tersebut, tidaklah berarti bahwa pemerintah daerah dapat menggunakan sumber-sumber keuangan yang dimilikinya sekehendaknya, tanpa arah dan tujuan yang jelas. Hak dan kewenangan yang luas yang diberikan kepada daerah, pada hakekatnya merupakan amanah yang harus dipertanggungjawabkan secara akuntabel dan transparan, baik kepada masyarakat di daerah maupun kepada Pemerintah Pusat yang telah membagikan dana perimbangan kepada seluruh daerah di Indonesia.

Pembaharuan manajemen keuangan daerah di era otonomi daerah ini, ditandai dengan perubahan yang sangat mendasar, mulai dari sistem penganggarannya, perbendaharaan sampai kepada pertanggungjawaban laporan keuangannya. Sebelum bergulirnya otonomi daerah, pertanggungjawaban laporan keuangan daerah yang harus disiapkan oleh Pemerintah Daerah hanya berupa Laporan Perhitungan Anggaran dan

Nota Perhitungan dan sistem yang digunakan untuk menghasilkan laporan tersebut adalah MAKUDA (Manual Administrasi Keuangan Daerah) yang diberlakukan sejak tahun 1981.

Dengan bergulirnya otonomi daerah, laporan pertanggungjawaban keuangan yang harus dibuat oleh Kepala Daerah adalah berupa Laporan Perhitungan Anggaran, Nota Perhitungan, Laporan Arus Kas dan Neraca Daerah. Kewajiban untuk menyampaikan laporan keuangan daerah ini diberlakukan sejak 1 Januari 2001, tetapi hingga saat ini pemerintah daerah masih belum memiliki standar akuntansi pemerintahan yang menjadi acuan di dalam membangun sistem akuntansi keuangan daerahnya. Kedua jenis laporan terakhir yaitu neraca daerah dan laporan arus kas tidak mungkin dapat dibuat tanpa didasarkan pada suatu standar akuntansi yang berterima umum di sektor pemerintahan.

B. PEMBAHARUAN DALAM SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH

Dengan adanya reformasi atau pembaharuan di dalam sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, sistem lama yang selama ini digunakan oleh Pemda baik pemerintah propinsi maupun pemerintah kabupaten/kota yaitu Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) yang diterapkan sejak 1981

sudah tidak dapat lagi mendukung kebutuhan Pemda untuk menghasilkan laporan keuangan dalam bentuk neraca dan laporan arus kas sesuai PP 105/2000 pasal 38. Untuk dapat menghasilkan laporan keuangan tersebut diperlukan suatu sistem akuntansi keuangan daerah yang didasarkan atas standar akuntansi pemerintahan.

Namun perlu digarisbawahi, bahwa penerapan sistem akuntansi pemerintahan dari suatu negara akan sangat bergantung kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku pada negara yang bersangkutan. Ciri-ciri terpenting atau persyaratan dari sistem akuntansi pemerintah (menurut United Nations/PBB dalam bukunya *A manual for Government Accounting*), antara lain disebutkan bahwa:

- Sistem akuntansi pemerintah harus dirancang sesuai dengan konstitusi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku pada suatu negara.
- Sistem akuntansi pemerintah harus dapat menyediakan informasi yang akuntabel dan auditabel (artinya dapat dipertanggungjawabkan dan diaudit)
- Sistem akuntansi pemerintah harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk penyusunan rencana/program dan evaluasi pelaksanaan secara fisik dan keuangan.

Neraca dan laporan arus kas merupakan bentuk laporan yang baru bagi pemerintah daerah dan untuk dapat menyusunnya diperlukan adanya suatu standar akuntansi. Akan tetapi selama ini, pemerintah daerah belum memiliki standar akuntansi, karena sistem

akuntansi keuangan pemerintahan yang diterapkan sejak bangsa ini merdeka 59 tahun yang lalu didasarkan atas UU Perbendaharaan Indonesia atau ICW Staatblads 1928, yang memang tidak diarahkan atau ditujukan untuk menghasilkan laporan neraca dan laporan arus kas tidak mampu memberikan informasi mengenai kekayaan yang dimiliki oleh daerah, atau dengan kata lain tidak dapat memberikan laporan neraca.

Adapun perbedaan prinsip-prinsip yang mendasar antara sistem yang lama dengan sistem akuntansi keuangan daerah (SAKD) yang baru sebagaimana yang dimaksudkan dalam PP Nomor 105/2000 tersebut di atas, antara lain :

Sistem lama (MAKUDA 1981)	Sistem yang baru (PP.105/2000)
Sistem pencatatan single entry (Pembukuan tunggal/tidak berpasangan)	Sistem pencatatan Double entry, untuk dapat menyusun neraca diperlukan adanya sistem pencatatan yang akurat (appropriate recording)
Dual budget (rutin dan pembangunan), dokumen anggaran DIKDA dan DIPDA.	Unified budget (anggaran terpadu), tidak mengenal lagi rutin dan pembangunan (DIKDA dan DIPDA)
Incremental budget, didasarkan pada jenis belanja dan lebih input oriented.	Performance budget (berbasis kinerja), dan lebih output oriented.
Laporan yang dihasilkan berupa laporan perhitungan anggaran dan nota perhitungan.	Laporan yang dihasilkan berupa laporan perhitungan anggaran dan nota perhitungan, neraca daerah dan laporan arus kas.
Pengakuan belanja dan pendapatan berdasarkan kas basis, artinya belanja & pendapatan daerah diakui pada saat kas dikeluarkan dari/diterima di kas daerah. Pengeluaran belanja modal hanya dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran, tidak dicatat sebagai aset tetap.	Pengakuan belanja dan pendapatan daerah pada dasarnya sama yaitu kas basis, tetapi untuk kepentingan penyusunan neraca digunakan modified accrual basis. Artinya belanja modal atau investasi dicatat sebagai aset di neraca daerah melalui jurnal korolari : Debet : Aset Tetap Kredit : Ekuitas Dana Sedangkan pengeluaran kasnya dijurnal dalam laporan realisasi anggaran : Debet : Belanja Modal Kredit : Kas Daerah
Anggaran berimbang dan dinamis, dengan struktur anggaran Pendapatan Daerah sama dengan Belanja Daerah, tidak mengenal defisit atau surplus anggaran. Pinjaman yang diperoleh oleh daerah dicatat sebagai penerimaan daerah, yang seharusnya merupakan sumber pembiayaan yang digunakan untuk menutup defisit anggaran.	Surplus/(defisit) anggaran, dengan struktur anggaran : Pendapatan Daerah: xxx Belanja Daerah : xxx Surplus/Déficit : xxx Pembiayaan ; xxx Pembiayaan digunakan untuk menutup defisit anggaran, seperti sumber dana dari pinjaman dan penjualan aset daerah/kekayaan daerah yg dipisahkan.

8.3 Penyusunan Laporan Keuangan Daerah

Sebagaimana diuraikan dimuka, ketiadaan standar akuntansi pemerintahan, tidaklah berarti laporan keuangan pemerintah daerah tidak dapat disusun. Ketentuan yang ada mengharuskan kepala daerah menyampaikan pertanggungjawabannya kepada DPRD dalam bentuk neraca, laporan arus kas, laporan perhitungan/realisasi anggaran dan nota perhitungan. Sejak awal tahun 2002, pemerintah daerah sudah membuat neraca awal daerah dengan mengacu kepada Pedoman SAKD hasil Tim Pokja SK Menkeu 355/2001 dan Kepmendagri 29/2002 dan ketentuan-ketentuan yang berlaku serta praktek-praktek internasional. Hingga saat ini, pemerintah daerah yang telah memiliki neraca daerah sebanyak 169 Pemerintah Daerah berdasarkan hasil asistensi yang dilakukan oleh BPKP sebagai anggota Tim Pokja 355/2001. Hal ini merupakan tonggak sejarah bukan saja bagi pemerintah daerah, tetapi juga bagi pemerintah Indonesia. Dengan adanya neraca tersebut, maka laporan pertanggungjawaban keuangan daerah akan menjadi lebih transparan dan akuntabel kepada publik.

C. PRINSIP-PRINSIP DASAR DI DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH

Prinsip-prinsip dasar yang selama ini diterapkan pemerintah daerah dalam penyusunan laporan keuangannya dalam bentuk neraca, laporan arus kas dan laporan perhitungan/realisasi anggaran, dengan mengacu kepada pedoman SAKD Tim Pokja SK Menkeu 355/2001, Kepmendagri 29/2002 dan praktek-praktek akuntansi yang berlaku di dunia internasional seperti GFS (Government Finance Statistics) antara lain :

1. Asas Kas (Cash Basis)

Pendapatan daerah diakui pada saat penerimaan kas daerah diterima oleh kas daerah dalam tahun anggaran tertentu, sebaliknya belanja diakui pada saat terjadi pengeluaran kas daerah. Prinsip ini sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku saat ini, baik UU Perbendaharaan Indonesia maupun PP 105 tahun 2000. Undang-undang tahun 17/2003, tentang Keuangan Negara pasal 36 ayat (1) juga mengisyaratkan bahwa selama pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Masa transisi penggunaan akrual ini selambat-lambatnya 5 tahun sejak UU ini diberlakukan, artinya pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja baru dilakukan pada tahun buku 2008.

2. Asas Bruto

Artinya tidak ada kompensasi antara pendapatan daerah dan belanja daerah. Misalnya Dinas Pendapatan Daerah memperoleh pendapatan dan untuk

memperolehnya diperlukan belanja, maka pelaporannya harus gross income artinya pendapatan dilaporkan sebesar nilai pendapatan yang diperoleh, dan belanja dibukukan pada pos belanja yang bersangkutan sebesar belanja yang dikeluarkan. Contoh di lapangan, piutang pajak penerangan jalan umum (PPJU) yang harus disetor oleh PLN tidak boleh dikompensasi dengan tunggakan listrik Pemda kepada PLN.

Pencatatan atas transaksi ini dilakukan sebagai berikut :

- a) Pada akhir tahun, timbulnya utang piutang dicatat (pos neraca):

	Debet	Kredit
Piutang Pajak Penerangan Jalan Umum	xxx	-
Ekuitas Dana Lancar	-	xxx
Ekuitas Dana Lancar	xxx	-
Utang/Tunggakan Listrik	-	-

- b) Pada saat pembayaran kas, pencatatan dilakukan sebagai berikut :

	Debet	Kredit
Kas di Kas Daerah	xxx	-
Pendapatan PPJU	-	xxx
Belanja listrik	xxx	-
Kas di Kas Daerah	-	xxx

Diikuti dengan jurnal korolarinya, yaitu mengurangi piutang pajak (mengkredit) dengan mendebet Ekuitas Dana Lancar. Sebaliknya, utang listrik dikurangi (didebet) dengan mengkredit Ekuitas Dana Lancar.

3. Asas Universalitas

Artinya semua pengeluaran harus tercermin dalam anggaran. Hal ini berarti pula bahwa anggaran belanja merupakan batas komitmen tertinggi yang bisa dilakukan oleh pemerintah daerah untuk dapat membebani APBD. Asas ini juga berlaku di negara lain.

4. Nilai Historis.

Penilaian aset tetap daerah dilakukan dengan menggunakan nilai historis atau nilai perolehan dan penyajian di neraca tanpa memperhitungkan penyusutannya (depresiasi aset tetap). Penilaian aset daerah di neraca awal daerah dilakukan melalui kegiatan inventarisasi secara fisik atas seluruh aset yang ada, dan dilakukan konversi pengelompokan aset daerah berdasarkan klasifikasi aset sesuai pedoman SAKD yang ada.

Kendala yang dihadapi di dalam penilaian aset daerah pada saat penyusunan neraca awal daerah adalah:

- a) Dokumen historis atas aset-aset yang berasal dari APBN (sebelum otonomi daerah) yang diserahkan kepada daerah, seperti bangunan irigasi, jalan raya, tanah, dan juga bangunan gedung kantor yang sulit ditemukan.
 - b) Aset-aset yang secara fisik ada tetapi tidak tercatat di dalam daftar aset daerah, atau bahkan ada aset yang dikuasai oleh pihak ketiga tetapi dokumen legalnya dikuasai oleh pihak Pemda atau sebaliknya ada aset yang dikuasai oleh Pemda tetapi dokumen legalnya belum lengkap.
 - c) Bangunan bersejarah peninggalan nenek moyang/zaman Belanda (heritage assets) seperti mesjid, museum, tugu-tugu, banyak daerah menginginkan untuk dimasukkan di dalam neraca sebagai aset daerah karena memiliki nilai yang tinggi.
 - d) Sumber-sumber daya alam (natural resources) yang dimiliki oleh daerah untuk dimasukkan sebagai aset daerah karena bila tidak dimasukkan tidak mencerminkan kekayaan riil yang dimiliki oleh daerah.
5. **Kebijakan akuntansi yang diterapkan daerah atas kendala-kendala yang dihadapi dalam penilaian aset tetap pada saat penyusunan neraca awal :**
- 1) Untuk aset berupa tanah/bangunan yang sulit diperoleh nilai historisnya menggunakan nilai yang dapat diestimasi, dilakukan oleh tim penilai yang dibentuk oleh pemerintah daerah (melibatkan dinas-dinas teknis yang kompeten):
 - a. Untuk tanah menggunakan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak sesuai tahun perolehannya
 - b. Untuk bangunan dilakukan penilaian sesuai kondisi fisik bangunan berdasarkan pedoman yang dikeluarkan oleh Dinas Teknis terkait.
 - c. Penilaian dengan menggunakan independent appraisal memakan biaya yang tinggi dan memberatkan daerah sementara manfaat ekonomisnya tidak pasti. Dan yang terpenting bagi daerah adalah akuntabilitas kepada publik, artinya apa yang dimiliki oleh daerah telah dipertanggungjawabkan sesuai historisnya.
 - 2) Depresiasi atas aset tetap (bangunan dan kendaraan) tidak dilakukan karena alasan, antara lain :
 - a) Pemerintah daerah bukan profit organization, sehingga *“concept matching cost against revenues” (penandingan beban dan pendapatan) dengan mengakui depresiasi sebagai beban tidak relevan.*

- b) Depresiasi atas aset tetap dilakukan sekaligus yaitu melalui penghapusan berdasarkan hasil inventarisasi oleh tim yang dibentuk oleh Kepala Daerah.
- 3) Untuk aset bersejarah dan sumber daya alam, dengan alasan adanya unsur ketidakpastian (*uncertainties*) mengenai nilai ekonomisnya dan biaya ekspertis yang mahal untuk menilai kandungan sumber daya alam, maka dalam laporan keuangan daerah hanya dimasukkan sebagai catatan atas laporan keuangan atau *disclosures*, tidak dicantumkan dalam neraca.
- 6. Neraca daerah menggunakan *classified balance sheet***
yaitu neraca dikelompokkan menjadi aset lancar dan tidak lancar, kewajiban lancar dan tidak lancar serta ekuitas dana sebagai kelompok penyeimbang.
- 7. Struktur APBD terdiri dari pendapatan, belanja dan pembiayaan.**
Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja) terdiri dari belanja operasi dan belanja modal serta belanja lainnya (PP 105/2000 menggunakan istilah belanja tak tersangka). Klasifikasi ini sudah sejalan dengan praktek-praktek internasional.

D. STRUKTUR DAN BENTUK LAPORAN KEUANGAN DAERAH

Berikut adalah Struktur dan Laporan keuangan Daerah :

Aktiva	Kewajiban dan Ekuitas Dana
	- Bagian lancar utang jangka panjang - Utang pajak (potongan PPN, PPH yang belum disetor sampai dengan tgl neraca)
Investasi Jangka Panjang (seperti penyertaan modal pada BUMD atau pembelian obligasi jangka panjang)	Utang Jangka Panjang (utang yang akan jatuh tempo lebih setahun):
Aktiva Tetap (nilai perolehan): Tanah Jalan dan Jembatan Bangunan/Jaringan irigasi Bangunan gedung Kendaraan Peralatan dan Mesin Meubelair dan perlengkapan Dana Cadangan Aktiva Lain-lain (seperti bangunan dalam pengerjaan dan	Ekuitas Dana : Ekuitas Dana Lancar Ekuitas Dana Diiventasikan Ekuitas Dana Dicadangkan

Sedangkan struktur laporan realisasi APBD dapat digambarkan sebagai berikut :

	Anggaran	Realisasi
Pendapatan :		
Pendapatan Asli Daerah	xxxx	xxxx
Pendapatan Dana Perimbangan	xxxx	xxxx
Pendapatan lain-lain yang sah	xxxx	xxxx
Belanja :		
Belanja Operasional	xxxx	xxxx
Belanja Modal	xxxx	xxxx
Belanja lainnya	xxxx	xxxx
Surplus/(Defisit)	xxxx	xxxx
Pembiayaan :		
Penggunaan SiLPA	xxxx	xxxx
Penggunaan Pinjaman	xxxx	xxxx
Penjualan aset/kekayaan daerah yang dipisahkan	xxxx	xxxx
Penggunaan Dana Cadangan	xxxx	xxxx

E. PROSES PENYUSUNAN SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

Sistem akuntansi pemerintah daerah adalah proses pencatatan, pengklasifikasian, dan peringkasan transaksi keuangan daerah serta pelaporannya dalam rangka pertanggung jawaban anggaran pendapatan dan belanja daerah.

PP no.105 tahun 2000 dan Kepmendagri no.29 2002 memberikan pendekatan baru dalam pengelolaan keuangan daerah. Perubahan besar ini dilakukan secara bertahap, sehingga dibutuhkan waktu yang cukup lama dalam implementasinya. Implikasi Kepmendagri no.29 tahun 2002 terhadap sistem akuntansi keuangan menurut Mahmudi daerah dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pada bab V tentang Penatausahaan Keuangan daerah, pasal 31 sampai dengan pasal 42 mengatur tentang fungsi otorisasi pengelolaan keuangan daerah. Pejabat pemegang fungsi otorisasi terhadap pengendalian internal di daerah.
 - a. Kepala daerah sebagai pemegang kekuasaan umum pengelolaan keuangan daerah.
 - b. Bendahara Umum Daerah

- c. Pengguna Anggaran
 - d. Pemegang kas dan pembantu pemegang kas
2. Pasal 43 ayat(1);Pasal 52 ayat(2); dan pasal 59 ayat(1) mengatur tentang berbagai dokumen/formulir yang digunakan untuk merekam data transaksi keuangan daerah
 3. Pasal 44 sampai pasal 64 mengatur tentang sistem dan prosedur penerimaan kas,sistem dan prosedur pengeluaran kas, dan prosedur dan kebijakan pengadaan barang dan jasa
 4. Pasal 65 sampai dengan pasal 69 mengatur tentang prinsip manajemen asset daerah peraturan ini akan berimplikasi pada Neraca Pemerintah Daerah
 5. Pasal 70 dan 71 mengatur tentang sistem akuntansi dan kebijakan akuntansi
 6. Pasal 72 dan pasal 77 mengatur catatan yang diperlukan dalam penatausahaan keuangan daerah yang meliputi jenis Buku jurnal,buku besar dan buku pembantu
 7. Pasal 78 mengatur tentang bentuk-bentuk sistem dan prosedur akuntansi untuk mengatur organisasi dokumen, kekayaan dan catatan untuk menghasilkan keuangan
 8. Pasal 79 sampai pasal 85 mengatur tentang bentuk-bentuk laporan dan mekanisme pertanggungjawaban keuangan daerah
 9. Pasal 96 sampai dengan pasal 101 mengatur tentang pengawasan keuangan daerah

Disamping PP no.29 tahun 2002, Permendagri no.13 tahun 2006 juga menjadi landasan dalam melaksanakan tata kelola keuangan daerah.Hal yang mendasar yang berubah dari Kepmendagri no.29 tahun 2002 ke Permendagri no.13 tahun 2006 yakni perubahan dari sentralisasi menjadi Desentralisasi.

Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sangat dipengaruhi oleh seberapa andal sistem akuntansi yang diterapkan. Apa sebenarnya sistem akuntansi pemerintah daerah itu? Sistem akuntansi pemerintah daerah merupakan kumpulan dari subsistem-subsistem yang di dalam setiap subsistem tersebut terdapat tahap-tahap, prosedur, perangkat, dan peraturan yang harus diikuti dalam rangka mengumpulkan dan mencatat data keuangan, kemudian mengolah data tersebut menjadi berbagai laporan keuangan untuk pihak luar maupun internal pemerintah daerah.

Tujuan Sistem Akuntansi

Pengimplementasian sistem akuntansi pemerintah daerah bertujuan untuk:

1. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas
2. Mendukung operasi rutin harian
3. Meningkatkan kualitas laporan keuangan
4. Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan
5. Meningkatkan akutabilitas finansial
6. Melindungi aset pemerintah daerah

Sistem Pengendalian Internal (SPI)

Sistem akuntansi berkaitan erat dengan sistem pengendalian internal organisasi. Sistem akuntansi yang bagus adalah sistem akuntansi yang didalamnya mengandung sistem pengendalian yang memadai. Pengertian sistem pengendalian intern adalah proses yang integral dari tindakan dan kegiatan yang dilakukan oleh manajemen (eksekutif) dan jajarannya untuk memberikan jaminan atau 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. Adapun tujuan dibangunnya sistem pengendalian intern adalah:

- Untuk melindungi aset (termasuk data) negara
- Untuk memelihara catatan secara rinci dan akurat
- Untuk menghasilkan informasi keuangan yang akurat, relevan, dan andal
- Untuk menjamin bahwa laporan keuangan disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (Standar Akuntansi Pemerintah/SAP)
- Untuk efisiensi dan efektivitas operasi
- Untuk menjamin ditaatinya kebijakan manajemen dan peraturan perundangan yang berlaku

Komponen Sistem Pengendalian Intern sebagaimana diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, terdiri atas lima komponen, yaitu:

a. Lingkungan pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat melalui:

- Penegakan integritas dan nilai etika;
- Komitmen terhadap kompetensi;

- Kepemimpinan yang kondusif;
 - Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
 - Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
 - Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembiaanaan sumber daya manusia;
 - Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
 - Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah Terkait.
- b. Penilaian risiko
- Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unti organisasi baik dari luar maupun dari dalam.
- c. Kegiatan pengendalian
- Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Kegiatan pengendalian anatara lain meliputi:
- *Review* atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
 - Pembiaanaan sumber daya manusia;
 - Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
 - Penetapan dan *review* atas indikator dan ukuran kerja;
 - Pemisahan fungsi;
 - Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
 - Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
 - Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
 - Akuntanbilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
 - Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.
- d. Informasi dan Komunikasi
- Informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan instansi pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi yang disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan instansi pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya.
- e. Pemantauan
- Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

Komponen penting yang terkait dengan sistem pengendalian intern khususnya kegiatan pengendalian antara lain:

- a. Sistem dan prosedur akuntansi
- b. Otorisasi
- c. Formulir, dokumen, dan catatan
- d. Pemisahan tugas

Sistem dan Prodsedur Akuntansi

Otorisasi dalam sistem akuntansi pemerintah daerah sangat penting karena tanpa sistem otorisasi yang baik, maka keuangan daerah sangat berisiko untuk terjadi kebocoran. Sistem otorisasi menunjukkan ketentuan tentang orang atau pejabat yang bertanggung jawab mengotorisasi suatu transaksi yang terjadi di pemerintah daerah. Otorisasi tersebut bisa berbentuk kewenangan dalam memberikan tanda tangan pada formulir dan dokumen tertentu. Tanpa otorisasi dari pihak yang berwenang maka transaksi tidak dapat dilakukan, atau kalau ada transaksi tanpa otorisasi maka transaksi tersebut dikategorikan tidak sah dan ilegal.

Sistem otorisasi dalam pengelolaan keuangan daerah ditetapkan oleh kepala daerah. Kepala daerah sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dalam rangka penatausahaan pelaksanaan APBD, menetapkan keputusan tentang:

- a. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Penyediaan Dana (SPD)
- b. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Permintaan Pembayaran (SPP)
- c. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Perintah Membayar (SPM)
- d. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D)
- e. Pejabat yang berwenang mengesahkan Surat Pertanggungjawaban (SPI)
- f. Pejabat yang berwenang mengelola permintaan dan pengeluaran kas daerah serta segala bentuk kekayaan daerah lainnya, yang selanjutnya disebut Bendahara Umum Daerah
- g. Pejabat yang diberi tugas melaksanakan kegiatan kebhendaharawan dalam rangka pelaksanaan APBD di tiap Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku Pengguna Anggaran Daerah yang selanjutnya disebut Bendahara Penerimaan/ Pengeluaran

- h. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Bukti dasar Pemungutan Pendapatan Daerah, Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Bukti Penerimaan Kas dan bukti Pendapatan lainnya yang sah
- i. Pejabat lainnya yang ditetapkan dalam rangka pelaksanaan APBD

Selain penetapan Pejabat Pengelolaan Keuangan Daerah dan Bendahara Umum Daerah, juga diatur mekanisme pencairan dana untuk melaksanakan setiap kegiatan yang telah disetujui dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (DPA-SKPD). Kepala Satuan Kerja selaku pengguna anggaran bertanggungjawab atas penggunaan anggaran dan penatausahaan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Oleh karena itu, di setiap SKPD ditunjuk bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran dalam rangka membantu memperlancar tugas kepala SKPD dalam menatausahakan APBD. Struktur organisasi pengelola keuangan daerah di tingkat SKPD kurang lebih sebagai berikut:

1. Kepala SKPD selaku Pengguna Anggaran dan Pengguna Barang Daerah
2. Bendahara yang terdiri atas:
 - a. Bendahara Penerimaan, dapat dibantu oleh:
 - Bendahara Pembantu Penerimaan
 - Pencatat Pembukuan/Juru Buku
 - Penyimpan Uang
 - b. Bendahara Pengeluaran, dapat dibantu oleh:
 - Kasir Pembayar
 - Pembuat Dokumen Pengeluaran/Pencatat Pembukuan
 - Bendahara Gaji Pegawai
3. Pemegang Barang
4. Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan yang terdiri atas:
 - a. Panitia Pengadaan Barang/Jasa
 - b. Panitia Penerimaan dan Pemeriksa Barang
 - c. Staf Teknis
 - d. Staf Administrasi
 - e. Staf Pendukung lainnya

Semua penerimaan kas harus sepenuhnya disetorkan ke Rekening Kas Daerah, sedangkan pengeluaran kas dapat dilakukan setelah perda APBD disahkannya dan ditempatkan pada Lembaran Daerah. Semua pengeluaran kas harus didukung bukti yang lengkap dan sah. Mekanisme pengeluaran kas atas bebab APBD harus melalui DPA-SKPD dan SPD.

Proses pencairaan uang dimulai dari dokumen DPA-SKPD. DPA-SKPD dibuat berdasarkan kegiatan yang akan dibayar per tiga bulan dan dikelompokkan berdasarkan jenis belanjanya. Berdasarkan DPA-SKPD yang sudah ditetapkan, maka dibuat SPD. Apabila DPA-SKPD dan SPD sudah lengkap, maka SKPD dapat mengajukan SPP. SPP dibuat per bulan menurut jadwal kegiatan yang ada sesuai prioritas. SPP dilampiri dengan Daftar Rincian Penggunaan Anggaran dan Bukti Pendukung lainnya. Pengajuan pengeluaran kas untuk pembayaran kepada pihak ketiga dilakukan dengan SPP Langsung (SPP LS), sedangkan pengajuan pengeluaran kas untuk uang persediaan dilakukan dengan SPP Uang Persediaan (SPP UP). Pengajuan pengeluaran untuk pengisian kembali uang persediaan yang sudah digunakan dilakukan dengan menggunakan SPP Ganti Uang (SPP GU), dan pengajuan pengeluaran untuk tambahan uang persediaan dilakukan dengan menggunakan SPP Tambahan Uang (SPP TU). SPP yang telah memenuhi persyaratan, kemudian diterbitkan SPM. SPM kemudian diajukan ke Bendahara Umum Daerah untuk diterbitkan SP2D. SP2D dapat berfungsi sebagai cek yang dapat dicairkan ke bank atas beban Rekening Kas Umum Daerah. Setelah uang tersebut digunakan, maka langkah terakhir adalah mempertanggungjawabkan penggunaan uang tersebut. Mekanisme lebih lanjut tentang pengelolaan keuangan daerah diatur di dalam Permendagri No. 59 Tahun 2007 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Formulir, Dokumen, dan Catatan Akuntansi

Setiap transaksi yang terjadi di pemerintah daerah harus didukung dengan bukti transaksi yang valid dan sah. Selain terdapat bukti yang valid dan sah, transaksi tersebut harus dicatat dalam buku catatan akuntansi. Kelengkapan formulir dan dokumen transaksi serta catatan akuntansi sangat penting dalam proses audit keuangan.

Formulir dan dokumen transaksi yang digunakan di pemerintah daerah untuk mencatat transaksi antara lain:

1. Perda APBD
2. Dokumen Pelaksanaan Anggaran Satuan Angkatan kerja Perangkat Daerah (DPA-SKPD)
3. Surat Penyediaan Dana (SPD)
4. Surat Permintaan Pembayaran (SPP)
5. Surat Perintah Membayar (SPM)
6. Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D)
7. Surat Tanda Setoran (STS)
8. Kuitansi
9. Dsb (untuk lebih lengkapnya lihat: Permendagri No. 59 Tahun 2007)

Buku catatan akuntansi yang digunakan antara lain meliputi:

1. Buku Jurnal
 - a. Jurnal Umum
 - b. Jurnal Penerimaan Kas
 - c. Jurnal Pengeluaran Kas
2. Buku Besar
3. Buku Pembantu
 - a. Buku Kas Umum
 - b. Buku Register
 - c. Buku Rekapitulasi
 - d. Buku Bank
 - e. Buku Panjar
 - f. Buku Pajak
 - g. Dsb (untuk lebih lengkapnya lihat: Permendagri No. 59 Tahun 2007)

Pemisahan Tugas

Fungsi-fungsi atau pihak-pihak yang terkait dalam suatu transaksi harus dipisahkan. Suatu transaksi dari awal hingga akhir tidak boleh ditangani oleh satu fungsi atau satu orang saja. Harus dipisahkan antara fungsi pemegang uang dengan pencatat uang serta pengotorisasi. Harus dilakukan pemisahan tugas secara tegas dengan deskripsi tugas pokok dan fungsi (tupoksi) yang jelas dalam rangka menghindari terjadinya kolusi, kecurangan, dan korupsi.

Kode Akun (*Chart of Account*)

Kode akun (rekening) merupakan salah satu komponen penting dalam sistem akuntansi pemerintah daerah. Kode akun digunakan untuk memperlakukan suatu transaksi harus dicatat di rekening mana. Kode akun disusun berdasarkan subklasifikasi dan kelompok sesuai dengan ketentuan penyajian laporan keuangan. Rekening pemerintah daerah dikelompokkan menjadi rekening neraca (rekening rill) dan rekening anggaran (rekening nominal). Rekening neraca disubklasifikasikan lagi menjadi rekening pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Untuk memudahkan identifikasi, tiap rekening diberi kode atau nomor rekening. Jumlah digit untuk setiap kode rekening bisa bervariasi untuk masing-masing pemerintah daerah. Ketentuan tentang pembuatan kode rekening telah diatur secara khusus dalam Permendagri No. 59 Tahun 2007, silahkan pembaca meruju ke sana.

Sistem akuntansi pemerintah daerah adalah proses pencatatan, pengklasifikasian, dan peringkasan transaksi keuangan daerah serta pelaporannya dalam rangka pertanggung jawaban anggaran pendapatan dan belanja daerah. Sistem akuntansi

sangat diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan dan dapat dijadikan pedoman dalam menyajikan informasi yang diperlukan untuk kepentingan ,dengan adanya sistem akuntansi , pelaporan laporan keuangan daerah dapat lebih mudah dilakukan, karena sistem akuntansi mendata semua aktivitas transaksi keuangan daerah, sebaliknya tanpa sistem akuntansi informasi laporan keuangan daerah sulit untuk disajikan,sehingga akan menghambat dalam proses pemeriksaan.

Sistem akuntansi pemerintah daerah dilaksanakan oleh dua subsistem, yaitu

1. Subsistem akuntansi pemerintah daerah (SKPD), yang mencatat transaksi dilevel Pemda,
2. Sistem akuntansi satuan kerja perangkat daerah (SKPKD), yang mencatat transaksi dilingkungan satuan kerja.

Akuntansi Pemda berdasarkan pasal 51 UU no.17 tahun 2003 yaitu setiap pejabat pengelola keuangan daerah dan kepala satuan kerja perangkat daerah harus menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, asset,utang dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan,belanja dan pembiayaan yang berada dalam tanggung jawabnya.

Basis akuntansi yang digunakan di Pemda, adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran, dan basis akrual untuk pengakuan asset, kewajiban dan ekuitas dalam neraca.

F. SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah merupakan bagian dari pengelolaan keuangan daerah secara keseluruhan. Hal ini didasari dengan adanya pertimbangan yang tertera dalam:

- UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah;
- UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD) adalah serangkaian prosedur, mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. SAPD memiliki beberapa karakteristik, yaitu :

- a. Basis Akuntansi

SAPD menggunakan basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan basis akrual untuk neraca. Dengan basis kas, pendapatan diakui dan dicatat pada saat kas diterima oleh rekening Kas Daerah serta belanja diakui dan

dicatat pada saat kas dikeluarkan dari rekening kas daerah, Sedangkan aset, kewajiban dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah.

b. Sistem Pembukuan Berpasangan

Sistem ini didasarkan atas dasar persamaan dasar akuntansi, yaitu $Aset = Utang + Ekuitas Dana$. Setiap transaksi dibukukan dengan mendebit suatu perkiraan dan mengkredit perkiraan yang lain.

SAPD meliputi prosedur akuntansi penerimaan kas, prosedur akuntansi pengeluaran kas, prosedur akuntansi aset tetap/barang milik daerah, dan prosedur akuntansi selain kas. SAPD terdiri atas 2 subsistem, yaitu :

1. **Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah;** dilaksanakan oleh PPKD (Pejabat Pengelola Keuangan Daerah) yang akan mencatat transaksi-transaksi yang dilakukan oleh level pemda. Seperti : pendapatan dana perimbangan, belanja bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, belanja bagi hasil, bantuan keuangan, belanja tidak terduga, transaksi- transaksi pembiayaan, pencatatan investasi, dan utang jangka panjang.
2. **Sistem Akuntansi Satuan Kerja Perangkat Daerah;** dilaksanakan oleh Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) SKPD. Transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan satuan kerja harus dicatat dan dilaporkan oleh PPK SKPD.

Dalam konstruksi keuangan Negara, terdapat dua jenis satuan kerja, yaitu SKPD dan Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD). Dalam pelaksanaan anggaran, transaksi yang terjadi di SKPKD dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu:

1. Transaksi-transaksi yang dilakukan oleh SKPKD sebagai satuan kerja.
2. Transaksi-transaksi yang dilakukan oleh SKPKD pada level pemda.

Tabel 5
Transaksi SKPKD

	Pendapatan	Belanja	Pembiayaan
SATKER	Pendapatan pajak	Belanja pegawai	
	Pendapatan retribusi	Belanja barang dan jasa	
	Lain-lain pendapatan yang sah	Belanja modal	
PEMDA	Dana perimbangan	Belanja bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, bagi hasil, bantuan ke uangan, belanja tidak terduga	Penerimaan pembiayaan
	Lain-lain pendapatan yang sah		Pengeluaran pembiayaan

- Menurut PMK No. 238/PMK 05/2011 Tentang PUSAT

G. SISTEM AKUNTANSI SATUAN KERJA

1. Akuntansi Pendapatan

Akuntansi pendapatan dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Akuntansi pendapatan SKPD dilakukan hanya untuk mencatat *pendapatan asli daerah (PAD) yang berada dalam wewenang SKPD*.

Dalam pelaksanaan tugasnya, PPK mencatat pendapatan SKPD dalam buku jurnal khusus pendapatan menggunakan dokumen sumber dari Bendahara Penerimaan berupa SPJ Penerimaan dan lampirannya. Jurnal pendapatan SKPD adalah:

Dr. Kas di bendahara penerimaan	30.000.000
Cr. Pendapatan	30.000.000

Pendapatan yang diterima oleh Bendahara Penerimaan SKPD kemudian disetor kepada rekening Kas Daerah (Kasda). PPK mencatat transaksi penyetoran tersebut dengan menjurnal:

Dr. RK PPKD	30.000.000
Cr. Kas di Bendahara Penerimaan	30.000.000

Pada saat setoran pendapatan tersebut diterima di Rekening Kas Daerah, Sistem Akuntansi PPKD akan mencatat transaksi penerimaan tersebut dengan menjurnal:

Dr. Kas di Kasda	30.000.000
Cr. RK SKPD	30.000.000

2. Akuntansi Belanja

Akuntansi belanja pada satuan kerja ini meliputi akuntansi belanja UP, GU, TU, dan LS. **UP** atau uang persediaan adalah uang muka kerja yang bersifat pengisian kembali (*revolving*). Biasanya tiap SKPD akan mendapatkan UP di awal tahun anggaran dari Bendahara Umum Daerah (BUD). Penerimaan UP ini akan dicatat oleh PPK SKPD dengan menjurnal:

Dr. Kas di bendahara pengeluaran	100.000.000
Cr. RK PPKD	100.000.000

Sedangkan sistem akuntansi PPKD akan mencatat RK SKPD di debit, dan Kas di Kasda pada kredit. Belanja yang dilakukan oleh SKPD menggunakan uang persediaan ini dicatat dalam buku jurnal khusus belanja, dengan mendebit akun belanja yang sesuai dan mengkredit Kas di Bendahara Pengeluaran. Secara periodik, Bendahara Pengeluaran SKPD akan membuat SPJ Pengeluaran dan mengajukan surat permintaan pembayaran (SPP) GU (ganti uang), yaitu penggantian uang persediaan (*reimburshment*). Jurnal penerimaan uang GU dan pelaksanaan belanja GU sama dengan penjurnalan pada UP.

TU atau tambah uang adalah tambahan uang persediaan guna melaksanakan kegiatan SKPD yang bersifat mendesak dan tidak dapat tercukupi dengan uang persediaan. Jurnal penerimaan uang TU dan pelaksanaan belanja TU sama dengan penjurnalan pada UP dan GU.

Beberapa jenis belanja yang dilakukan oleh SKPD, dananya mengalir langsung dari rekening Kas Daerah kepada pihak ketiga/pihak lain yang telah ditetapkan. Jenis belanja seperti itu dikenal dengan belanja LS (Langsung). Belanja LS yang dimaksud adalah Belanja LS Gaji dan Tunjangan dan Belanja LS Barang dan Jasa. Perlakuan akuntansi untuk belanja LS adalah PPK SKPD mencatat belanjanya, sedangkan pengeluaran kas dicatat oleh PPKD.

SKPD		PPKD	
Dr. Belanja ...	xxx	Dr. RK SKPD	xxx
Cr. RK PPKD	xxx	Cr. Kas di Kasda	xxx

3. Akuntansi Aset

Transaksi-transaksi dalam akuntansi aset dikelompok menjadi dua, yaitu :

- Penambahan nilai aset tetap; dapat berasal dari perolehan aset tetap melalui belanja modal, perolehan aset tetap dari bantuan, hibah, atau donasi, revaluasi aset dari hasil kegiatan sensus barang, dan lain sebagainya.
- Pengurangan nilai aset tetap; dapat terjadi karena pelepasan atau penghapusan barang daerah, depresiasi/ penyusutan, dan pentransferan aset tetap kepada SKPD lainnya.

Dalam kasus penambahan nilai aset tetap, PPK mengakui penambahan aset tetap dengan menjurnal:

Dr. Aset tetap...	xxx
Cr. Diinvestasikan dalam aset tetap	xxx

Sedangkan jika ada pengurangan aset tetap, PPK mengakui pengurangan aset tetap dengan menjurnal "Diinvestasikan dalam Aset Tetap" di debit dan 'Aset Sesuai Jenisnya" di kredit.

4. Akuntansi selain Kas

Prosedur akuntansi selain kas pada SKPD meliputi setidaknya:

a. Koreksi kesalahan pencatatan

Merupakan koreksi terhadap kesalahan dalam membuat jurnal dan telah dimasukkan ke buku besar yang dilakukan oleh PPK SKPD.

Contoh: Belanja ATK senilai Rp 15 juta dicatat sebagai Belanja Dokumen. Atas kesalahan ini, PPK SKPD akan membuat jurnal koreksi sebagai berikut:

Dr. Belanja ATK	15.000.000
Cr. Belanja dokumen	15.000.000

b. Pengakuan aset, utang, dan ekuitas

Merupakan pengakuan terhadap perolehan/perubahan nilai/pelepasan aset, utang dan ekuitas yang terjadi di SKPD, Perolehan aset yang tidak melalui belanja modal, penghapusan aset/barang daerah,, serta revaluasi aset sebagai hasil sensus barang daerah merupakan beberapa contoh yang relevan.

Contoh: Diterima Surat Keputusan penghapusan barang karena kebakaran gudang. Nilai mesin tik dalam neraca sebesar Rp 200 ribu. Jurnal pencatatannya yaitu:

Dr. Diinvestasikan dalam aset tetap	200.000
Cr. Mesin tik	200.000

c. Jurnal depresiasi

Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap SKPD dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Jurnal penyusutan aset tetap ini dibuat di akhir tahun.

Contoh: Jurnal penyusutan papan tulis elektronik oleh SKPD adalah:

Dr. Diinvestasikan dalam aset tetap	500.000
Cr. Akumulasi penyusutan – papan tulis elektronik	500.000

d. Jurnal terkait dengan transaksi yang bersifat *accrual* dan *prepayment*.

Merupakan jurnal yang dilakukan dikarenakan adanya transaksi yang sudah dilakukan SKPD namun pengeluaran kas belum dilakukan (*accrual*) atau terjadi transaksi pengeluaran kas untuk belanja di masa yang akan datang (*prepayment*)

C. Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah

Akuntansi PPKD adalah sebuah entitas akuntansi yang dijalankan oleh fungsi akuntansi di SKPKD, yang mencatat transaksi-transaksi yang dilakukan oleh SKPKD dalam *kapasitas sebagai pemda*. Sistem akuntansi PPKD ini meliputi:

1. Akuntansi Pendapatan PPKD

Akuntansi pendapatan PPKD adalah langkah-langkah teknis yang harus dilakukan dalam perlakuan akuntansi untuk pendapatan pada level pemda seperti Dana Perimbangan. Dokumen sumber untuk penjournalannya adalah Laporan Posisi Kas Harian yang dibuat oleh BUD. Dari Laporan Posisi Kas Harian tersebut, PPKD dapat mengidentifikasi penerimaan kas yang berasal dari dana perimbangan.

Jurnal untuk mencatat penerimaan kas dari dana perimbangan adalah:

Dr. Kas di kas daerah	30.000.000.000
Cr. Pendapatan dana perimbangan	30.000.000.000

2. Akuntansi Belanja PPKD

Akuntansi Belanja PPKD adalah langkah-langkah teknis yang harus dilakukan dalam perlakuan akuntansi untuk belanja bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, belanja bagi hasil, bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga. Proses akuntansi belanja PPKD dimulai dengan PPKD menerima SP2D dari Kuasa BUD. Berdasarkan SP2D tersebut, PPKD mencatat transaksi belanja dengan jurnal sebagai berikut:

Dr. Belanja bunga/subsidi/.....	12.000.000
Cr. Kas di kas daerah	12.000.000

3. Akuntansi Pembiayaan PPKD

Pembiayaan daerah meliputi semua transaksi keuangan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus. Jika APBD mengalami defisit, pemerintah dapat menganggarkan *penerimaan- pembiayaan*, di antaranya dapat bersumber dari sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) tahun anggaran sebelumnya, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan, penerimaan pinjaman, dan penerimaan kembali pemberian pinjaman atau penerimaan piutang.

Sebaliknya, pemerintah dapat menganggarkan *pengeluaran pembiayaan* jika ada surplus. Surplus APBD dapat dimanfaatkan antara lain untuk pembayaran pokok utang, penyertaan modal (investasi) daerah, dan pemberian pinjaman kepada pemerintah pusat/pemda lain. Pembentukan dana cadangan juga dapat dilakukan ketika terjadi surplus.

4. Akuntansi Aset PPKD

Prosedur akuntansi aset pada PPKD merupakan pencatatan atas pengakuan aset yang muncul dari transaksi pembiayaan yang dilakukan oleh pemda, misalnya pengakuan atas *Investasi Jangka Panjang* dan *Dana Cadangan*. PPKD akan mencatat transaksi perolehan maupun pelepasan aset ini dalam jurnal umum berdasarkan bukti memorial. Bukti memorial dibuat oleh PPKD sesuai dengan bukti transaksi yang ada. Pencatatan aset dalam buku jurnal PPKD merupakan proses lanjutan dari pencatatan pembiayaan daerah yang menghasilkan aset (*Investasi dan Dana Cadangan*).

5. Akuntansi Utang PPKD

Seperti halnya aset, utang atau kewajiban pemda muncul sebagai akibat dari transaksi pembiayaan yang dilakukan oleh pemda. Prosedur akuntansi utang PPKD merupakan pencatatan atas pengakuan utang jangka panjang yang muncul dari transaksi penerimaan pembiayaan serta pelunasan/pembayaran utang (pengeluaran pembiayaan).

6. Akuntansi Selain Kas PPKD

Prosedur akuntansi selain kas pada PPKD meliputi:

- **Koreksi kesalahan pencatatan**
Merupakan koreksi terhadap kesalahan dalam membuat jurnal dan telah dipindahkan ke buku besar.
- **Pengakuan aset, utang, dan ekuitas**
Merupakan pengakuan terhadap perolehan/perubahan nilai/pelepasan aset, utang dan ekuitas yang dilakukan oleh PPKD (pada kapasitas pemda) dan tidak ada penerimaan maupun pengeluaran kas. Salah satu contoh yang sesuai dengan hal tersebut adalah pengakuan utang jangka pendek yang berasal dari bagian lancar utang jangka panjang.
- **Jurnal terkait transaksi yang bersifat accrual dan prepayment**
Merupakan jurnal yang dilakukan dikarenakan adanya transaksi yang sudah dilakukan PPKD namun pengeluaran kas belum dilakukan (*accrual*) atau terjadi transaksi pengeluaran kas untuk belanja di masa yang akan datang (*prepayment*).

7. Penyusunan Laporan Keuangan PPKD

Laporan keuangan PPKD adalah laporan keuangan yang dikeluarkan oleh SKPKD dalam kapasitas sebagai pemda. SKPKD sebagai Satuan Kerja akan mengeluarkan laporan keuangan SKPD seperti SKPD yang lain.

Dengan demikian, yang akan muncul dalam Laporan Keuangan PPKD adalah transaksi-transaksi pendapatan PPKD, belanja PPKD, dan pembiayaan. Format dan prosedur penyusunannya pun sama dengan laporan keuangan SKPD yang telah dijelaskan sebelumnya. Laporan keuangan PPKD ini nantinya juga akan dikonsolidasikan bersama laporan keuangan semua SKPD menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten.

8. Akuntansi Konsolidator PPKD

Dalam pelaksanaan transaksinya, SKPKD diibaratkan sebagai kantor pusat (*home office*) dan SKPD sebagai kantor cabang (*branch office*). Dengan skema tersebut, terdapat sebuah akun perantara yang berfungsi sebagai jembatan antara SKPKD pada kapasitas pemda dan SKPD. Akun yang dimaksud adalah R/K PPKD dan R/K SKPD.

Berdasarkan Laporan Posisi Kas Harian dari BUD, PPKD harus mengidentifikasi aliran kas dari BUD (rekening Kas Daerah) kepada bendahara pengeluaran SKPD (berdasarkan dokumen sumber SP2D) dan sebaliknya aliran kas dari bendahara penerimaan SKPD ke BUD (berdasarkan dokumen sumber Nota Kredit). PPKD kemudian akan membuat jurnal untuk mencatat transaksi aliran kas tersebut.

Aliran dana dari Kas Daerah ke kas bendahara pengeluaran SKPD akan dijurnal sebagai berikut:

Dr. RK SKPD	xxx
Cr. Kas di Kas Daerah	xxx

Sedangkan untuk mencatat aliran dana dari Bendahara Penerimaan SKPD ke Kas Daerah, Fungsi Akuntansi SKPKD mencatat jurnal sebagai berikut:

Dr. Kas di Kas Daerah	xxx
Cr. RK SKPD	xxx

H. LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Basis akuntansi dalam laporan keuangan daerah sama seperti basis akuntansi dalam keuangan negara, yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran dan basis akrual untuk pengakuan asset, kewajiban dan ekuitas dana dalam neraca. Komponen laporan keuangan pemda sama seperti laporan keuangan pemerintah pusat, yaitu:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran merupakan bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan APBD oleh Pemerintah daerah, karena mencakup sumber pendanaan, alokasi anggaran, dan penggunaan sumber ekonomi yang dikelola Pemda. Dalam laporan ini anggaran yang sudah dilaksanakan dapat diperbandingkan dengan periode berikutnya.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai asset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal neraca.

3. Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan

4. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

5. Laporan Operasional

6. Laporan Perubahan Ekuitas

7. Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan dimaksudkan agar laporan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan.

RINGKASAN

1. Sistem akuntansi pemerintah daerah merupakan sistem akuntansi baik secara manual maupun terkomputerisasi, yang mencatat transaksi keuangan daerah sebagai akuntabilitas pelaksanaan anggaran pendapatan belanja daerah dan anggaran lain yang terkait dengan keuangan daerah
2. Subsistem dalam sistem akuntansi keuangan daerah adalah subsistem SKPD dan SKPKD
3. Basis akuntansi dalam laporan keuangan daerah ada dua yaitu basis kas untuk akun LRA dan Basis akrual untuk beberapa akun dineraca.
4. Komponen Laporan Keuangan daerah meliputi : laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan.

Daftar Pustaka

- Arif, Bahtiar. dkk. 2002. Akuntansi Pemerintahan. Jakarta : Salemba Empat.
- Baldric dan Bonni Siregar, Akuntansi Pemerintahan dengan Sistem Dana, Edisi 2, STIE YKPN: Yogyakarta, 1996
- Bambang kesit, Akuntansi Pemerintah Theory dan Praktek, modul perkuliahan.
- Baswir, Revrisond. 1992. Akuntansi Pemerintahan Indonesia. Yogyakarta : BPFE Yogyakarta.
- Direktorat Jendral Bina Administrasi Keuangan daerah (BAKD), Depdagri.2006. sosialisasi permendagri nomor 13. Tahun 2006
- Halim,Abdul, Muhammad Syam Kusufi 2014, Teori, Konsep dan aplikasi Akuntansi Sektor Publik. Jakarta: Salemba Empat
- Haryanto, Sahmuddin, Arifuddin, 2007, Akuntansi Sektor Publik, Yogyakarta, Penerbit Andi Offset
- Hessel Nogi D.Tangkilisan. Manajemen Publik. 2005. Jakarta : Grasindo.

HTM File

- <http://accountingunrika.blogspot.com/2009/06/peranan-apbn-dalam-pertumbuhan.html>
- <http://adbpuurnwn.blogspot.com/2007/05/konsepsi-sistem-penganggaran.html>
- <http://anwar-akuntansi-unsulbar.blogspot.com/2012/11/makalah-akuntansi-pemerintahan.html>
- <http://ashislagila.blogspot.com/2012/07/sistem-penganggaran-keuangan-daerah-bab.html>
- <http://bdkpalembang.kemenag.go.id/sistem-akuntansi-pemerintahan/>
- <http://catatansty.blogspot.com/2008/09/sistem-anggaran-di-indonesia.html>
- <http://id.shvoong.com/law-and-politics/1828775-pengelolaan-keuangan-negara-dan-daerah/>
- http://library.menpan.go.id/perundangan/UU_no_1_th_2004.pdf
- <http://pemerintah.net/organisasi-perangkat-daerah/>
- <http://syakran.wordpress.com/2009/10/20/sanggupkah-aku-menjawabnya/>

<http://tesisdisertasi.blogspot.co.id/2015/04/laporan-keuangan-pemerintah-daerah.html?m=1>

<http://widihartawan.blogspot.com/2013/06/sistem-akuntansi-pemerintah-pusat-di.html>

<http://yasintabudiman.blogspot.co.id/2015/10/penggunaan-2-sistem-pencatatan.html>

<https://andichairilfurqan.wordpress.com/tag/laporan-perubahan-ekuitas/>

https://googleweblight.com/?lite_url=https://datakata.wordpress.com/2014/04/01/akuntansi-keuangan-daerah/&ei-UEjmJKB0&Ic=id-

https://id.wikipedia.org/wiki/Pemerintah_daerah_di_Indonesia,
ID&s=I&m=806&ts=1443496981&sig=APONPFmiLqGGHZ-IrwBFuFQIX6DPT7dlQ

Ikatan Akuntansi Indonesia. 2005. Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta:
Ikatan Akuntansi Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010. Jakarta:
Jurnal
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.

Laporan Keuangan Pengertian dan Dasar-Dasar Penyusunan Laporan Keuangan
Jurnal Manajemen, Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Bahan Kuliah
Manajemen.

Laporan keuangan - Wikipedia bahasa Indonesia, ensiklopedia bebas
Muhammad Fauzan. 2006. Hukum Pemerintahan Daerah Kajian Tentang Hubungan
Keuangan Antara Pusat dan Daerah. Yogyakarta: UII Press.

Nordiawan, Deddi, Iswahyudi S P, Maulidah R. 2012. Akuntansi Pemerintahan. Jakarta:
Salemba Empat.

Nordiawan, Deddi, Iswahyudi S.P., Maulidah R. Akuntansi Pemerintah. Jakarta:
Salemba Empat, 2007.

Nordiawan, Dedi dkk. 2009. Akuntansi Pemerintahan, Jakarta : Salemba Empat
Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang tentang Penerapan
Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah
Permendagri no 64 tahun 2013 tentang tentang Penerapan Standar Akuntansi
Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

Srijanti, A. Rahman. Etika Berwarga Negara. 2007. Jakarta : Salemba Empat.

Suparmoko, Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek. 2013. Jakarta : BPFE Yogyakarta
Syadza, Abine. Gambaran Umum Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat . Abine Syadza
lagi belajar.htm

“Total Population”. World Bank. <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL> 2,
STIE YKPN: Yogyakarta, 1996

www.bpk.go.id/doc/publikasi/PDF/ppan/07.pdf

www.hukum.unsrat.ac.id/uang/keuangan.htm

www.kamuskeuangaerah.com diakses pada tanggal 28 September 2015

www.keuda.kemendagri.com diakses pada tanggal 28 September 2015

www.pendidikanekonomi.com diakses pada tanggal 28 September 2015

www.scribd.com/doc/4606676/Good-Governance

www.skripsi-tesis.com/.../penilaian-pelaksanaan-prinsip-prinsip-good-corporate-governance-dalam-pengelolaan-perusahaan-daer..

www.warsidi.com/.../keuangan-negara-asas-dan-ketentuan-umum.htm

Glossary

Akuntansi Berbasis Akrua	menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual dianggap mampu mendukung terlaksanakannya perhitungan berbagai macam biaya pelayanan publik yang disediakan oleh pemerintah dengan wajar
Akuntansi Pemerintahan	suatu aktivitas pemberian jasa untuk menyediakan informasi keuangan pemerintah berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, suatu transaksi keuangan pemerintah serta penafsiran atas informasi keuangan
Anggaran	hasil dari suatu perencanaan yang berupa daftar mengenai bermacam-macam kegiatan terpadu, baik menyangkut penerimaannya maupun pengeluarannya yang dinyatakan dalam satuan uang dalam jangka waktu tertentu
Aset	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
Aset Tetap Di Lingkungan Akuntansi Pemerintahan Di Indonesia	sebagai aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerinyahan atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum
Beban	kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih
Belanja	jumlah, yang diukur dalam uang, dari kas yang dikeluarkan atau property lain yang ditransfer, modal saham yang dikeluarkan, jasa yang diberikan, atau kewajiban yang terjadi dalam hubungannya dengan barang atau jasa yang telah atau akan diterima

<i>Dekonsentrasi</i>	1) pelimpahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah dan/atau kepada instansi vertikal di wilayah tertentu
<i>Desentralisasi</i>	penyerahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia
Ekuitas	kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah
Ekuitas Dana Cadangan	mencerminkan kekayaan pemerintahan yang dicadangkan untuk tujuan yang telah ditentukan sebelumnya sesuai peraturan perundang-undangan
Ekuitas Dana	ketersediaan <i>fund</i> atau sumber daya yang dimiliki entitas
Ekuitas Dana Investasi	mencerminkan kekayaan pemerintah yang tertanam dalam aset non lancar selain dana cadangan, dikurangi dengan kewajiban jangka panjang
Ekuitas Dana Lancar	selisih antara aset lancar dengan kewajiban jangka pendek
Investasi	suatu aset yang digunakan perusahaan untuk pertumbuhan kekayaan (<i>accretion of wealth</i>) melalui distribusi hasil investasi (Seperti bunga, royalti, dividend an uang sewa), untuk apresiasi nilai investasi, atau untuk manfaat lain bagi perusahaan yang berinvestasi seperti manfaat yang diperoleh melalui hubungan perdagangan
Keuangan Negara	bagian dari ilmu ekonomi yang mempelajari tentang kegiatan-kegiatan pemerintah dalam bidang ekonomi, terutama mengenai penerimaan dan pengeluarannya beserta pengaruh-pengaruhnya di dalam perekonomian tersebut
Kewajiban	utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah
Kewajiban Atau Utang	sesuatu yang memberikan beban kewajiban bagi pemilik di masa depan di mana pembayarannya dilakukan dengan mengorbankan aset
Kewajiban Jangka Panjang	kewajiban yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan sejak tanggal pelaporan

Kewajiban Jangka Pendek	merupakan kewajiban yang diharapkan dibayar (atau jatuh tempo) dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan
Laporan Posisi Keuangan	laporan keuangan yang menyajikan posisi aktiva, utang, dan modal pemilik selama satu periode
Pelaporan Kinerja	refleksi kewajiban untuk mempresentasikan dan melaporkan kinerja semua aktivitas serta sumber daya yang harus dipertanggungjawabkan
Pencatatan <i>Perpetual</i>	memberikan informasi tentang jumlah persediaan secara lebih <i>up-to-date</i> .
Pendapatan	penerimaan kas yang menambah kekayaan suatu entitas, ada juga yang mengatakan pendapatan merupakan seluruh hak yang dimiliki entitas yang ditimbulkan oleh penyerahan barang dan jasa.
Pendekatan Evolusioner	mengembangkan standar sendiri tanpa pengaruh ataupun gangguan dari luar
Pendekatan Transfer Teknologi	Pendekatan dicapai melalui aktivitas akuntan internasional, perusahaan-perusahaan multinasional, para akademisi yang berpraktik di Negara berkembang, atau melalui berbagai perjanjian internasional dan kesepakatan kerja sama yang meminta dilakukannya pertukaran informasi dan teknologi
Penghapusan Utang	pembatalan secara sukarela tagihan oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya
Perolehan Aset Secara Gabungan	kondisi dimana entitas memperoleh beberapa aset tetap dengan melakukan satu pembayaran untuk seluruh aset yang diterima. Dengan kondisi ini, biaya perolehan dari seluruh aset harus dapat didistribusikan dengan jelas ke seluruh aset tetap yang diperoleh
Persediaan	aset berwujud pemerintah yang berbentuk perlengkapan untuk kegiatan pemerintah, barang yang digunakan untuk proses produksi barang-barang yang dijual atau diserahkan dalam rangka pelayanan masyarakat

Pos Luar Biasa	pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan
SAP Berbasis Akrua	SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD
Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat	serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan Pemerintah Pusat dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP)
Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)	serangkaian prosedur baik manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah pusat
Strategi Situasional	pengembangan standar akuntansi dengan didasarkan atas analisis dari prinsip-prinsip dan praktik-praktik akuntansi di Negara-negara maju terhadap latarbelakang lingkungan yang mendasarinya
Transfer	hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil
<i>Tugas Pembantuan</i>	penugasan dari Pemerintah kepada daerah dan/atau desa dari pemerintah provinsi kepada kabupaten/kota dan/atau desa serta dari pemkab/pemkot kepada desa untuk melaksanakan tugas tertentu

Indeks

A

Akuntansi Berbasis Akrua	199, 203
Akuntansi Pemerintahan	v, 1, 2, 6, 14, 19, 20, 64, 70, 82, 115, 197, 199, 203
Anggaran	vi, vii, 6, 12, 13, 14, 17, 19, 29, 32, 35, 36, 39, 44, 46, 47, 51, 52, 53, 56, 58, 59, 60, 61, 62, 64, 115, 122, 123, 124, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 137, 138, 139, 140, 141, 144, 145, 146, 149, 150, 151, 152, 155, 158, 161, 162, 163, 164, 168, 169, 172, 173, 174, 179, 180, 183, 184, 185, 187, 195, 199, 203, 208
Aset	vi, 4, 12, 15, 18, 29, 32, 39, 50, 58, 64, 68, 75, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 128, 151, 159, 165, 174, 177, 188, 190, 193, 199, 201, 203, 205
Aset Tetap Di Lingkungan Akuntansi Pemerintahan Di Indonesia	199

B

Beban	15, 20, 72, 73, 74, 125, 128, 199, 203
Belanja	vi, 4, 13, 36, 44, 50, 61, 62, 63, 64, 71, 73, 96, 101, 102, 103, 105, 111, 112, 124, 125, 127, 128, 129, 130, 132, 133, 134, 135, 136, 141, 144, 145, 146, 149, 154, 155, 157, 159, 161, 164, 165, 166, 174, 176, 178, 179, 188, 189, 190, 191, 192, 199

D

Dekonsentrasi	57, 132, 167, 200, 203
Desentralisasi	132, 152, 167, 180, 200, 203

E

Ekuitas	vi, 4, 12, 13, 17, 18, 19, 35, 46, 47, 48, 50, 63, 75, 106, 115, 116, 126, 174, 176, 178, 188, 200
Ekuitas Dana	vi, 4, 75, 106, 115, 116, 174, 176, 178, 188, 200, 204
Ekuitas Dana Cadangan	200, 204
Ekuitas Dana Investasi	106, 116, 200, 204
Ekuitas Dana Lancar	75, 115, 176, 178, 200, 204

I

investasi	vi, 4, 15, 29, 32, 48, 50, 52, 62, 63, 64, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 106, 116, 178, 193, 200, 204, 214
-----------	--

K

Keuangan Negara	v, vii, 4, 5, 6, 7, 9, 27, 44, 61, 65, 134, 139, 143, 144, 148, 151, 175, 197, 200
Kewajiban	5, 6, 7, 8, 9, 12, 14, 15, 17, 18, 21, 22, 34, 35, 36, 39, 40, 43, 45, 47, 48, 62, 65, 74, 109, 110, 111, 113, 114, 115, 116, 118, 124, 134, 135, 146, 160, 166, 178, 187, 188, 193, 194, 195, 199, 200, 201, 202, 204
Kewajiban Atau Utang	200, 204
Kewajiban Jangka Panjang	110, 113, 200, 204
Kewajiban Jangka Pendek	110, 114, 115, 200

L

Laporan Posisi Keuangan	48, 62, 201
-------------------------	-------------

P

Pelaporan Kinerja	201, 204
Pencatatan Perpetual	201, 204

Pendapatan	vi, 4, 12, 13, 16, 18, 32, 36, 44, 48, 49, 50, 61, 63, 64, 102, 103, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 129, 130, 132, 133, 134, 135, 136, 141, 144, 145, 146, 149, 155, 157, 159, 160, 165, 166, 174, 175, 176, 179, 184, 188, 189, 192, 201
Pendekatan Evolusioner	41, 201, 205
Pendekatan Transfer Teknologi	41, 201, 205
Penghapusan Utang	113, 201, 205
Perolehan Aset Secara Gabungan	vi, 98, 201, 205
Persediaan	vi, 4, 14, 15, 48, 63, 67, 68, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 116, 185, 201
Pos Luar Biasa	18, 202, 205
S	
Sap Berbasis Akrua	202, 205
Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat	4, 51, 52, 54, 148, 149, 151, 197, 202, 205
Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)	202
Strategi Situasional	42, 202, 205
T	
Transfer	18, 41, 50, 52, 61, 104, 201, 202, 205
Tugas Pembantuan	132, 167, 202, 205