

BAB 2

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

(E-Journal Dharma Ekonomi Vol. 19, No. 36 tahun 2012) Agus Hariyanto dari STIE Dharma Putra Semarang melakukan penelitian tentang Penggunaan Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia dengan hasil penelitian menunjukkan bahwa Lembaga Pemerintahan di Indonesia belum menerapkan PP. No.71 Tahun 2010 karena masih diperlukan kesiapan yang matang untuk melakukan perubahan dari kas basis ke akrual basis, dengan mempersiapkan perangkat dan sumber daya manusia yang kompeten.

Erlita D.S. Ranuba, Sifrid Pangemanan dan Sherly Pinatik dari Universitas Sam Ratulangi Manado melakukan penelitian dengan judul Analisis Kesiapan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 pada Dinas Pengelola Keuangan Pendapatan dan Aset Kabupaten Minahasa Selatan (DPKPA) dengan hasil penelitian bahwa DPKPA selaku pengelola keuangan daerah kabupaten minahasa selatan sudah siap terhadap penerapan SAP berbasis akrual, hanya saja peran DPKPA sebagai SKPD masih memiliki hambatan SDM untuk pengelola keuangan yang ada di setiap SKPD-SKPD tidak memiliki pendidikan dasar dibidang akuntansi. (Jurnal EMBA, Vol. 3 No. 1 Maret 2015, Hal. 388-397)

M. Dhairolly Yafie dari Universitas Negeri Surabaya melakukan penelitian tentang Penerapan Basis Akrual Pada Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia (artikel Akuntansi UNESA Vol. 2 No. 1 2013) penerapan basis akrual ini diharapkan akan mampu memperbaiki kinerja satuan pemerintahan dan dengan terbitnya PP 71 Tahun 2010 merupakan implementasi Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 yang mewajibkan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual.

Penelitian tentang Analisis Kesiapan Penerapan Basis AkruaL Dalam Laporan Keuangan (Studi pada Pemerintah Kabupaten Aceh Barat) oleh Lisma Nazrah, Hasan Basri, Muhammad Arfan (Jurnal Administrasi Akuntansi Vol. 4 No. 4 November 2015) menunjukkan bahwa kesiapan penerapan basis akruaL dalam laporan keuangan pada Pemerintah Kabupaten Aceh Barat termasuk dalam kategori cukup siap karena sikap mental yang positif dan tersedianya sarana dan prasarana yang mendukung.

Arieffin Dian Permana (E-Journal Akuntansi Universitas Jember Vol. 14 No. 1 Juni 2016) Penelitian tentang Penerapan Aplikasi Saiba Untuk Penyusunan Laporan Keuangan dengan hasil penelitian bahwa aplikasi ini masih baru dan masih dalam tahap pengembangan, sehingga masih banyak terdapat kekurangan yaitu kestabilan dari aplikasi itu sendiri yang masih membutuhkan penyempurnaan agar bisa memenuhi perkembangan organisasi.

Cash To Accrual Accounting, One Natios's Deilemma, (International Business & Economics Research Journal, Volume 9 No 11 November 2010) by Geoffrey Tickell, Indiana University of Pennsylvania, USA. Menjelaskan penyelidikan terhadap upaya Fiji untuk menggunakan akuntansi akruaL sebagai format pelaporan keuangannya. Temuan menunjukkan bahwa, karena pelayanan masyarakat yang kurang terampil, perputaran tenaga kerja yang tinggi dan investasi peralatan modal yang tidak mencukupi, melakukan akruaL terhadap akuntansi untuk negara berkembang ini dan sejenisnya memerlukan pendekatan yang berbeda dengan yang digunakan oleh negara-negara berkembang. Penelitian ini merekomendasi tentang bagaimana menerapkan akuntansi akruaL secara efektif di sektor publik negara-negara berkembang.

Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector, (Financial Accountability & Management Journal, 21 (3), August 2005, 309-336) by Tyrone M. Carlin, dengan mengkonseptualisasikan akuntansi akruaL sektor publik sebagai bagian dari rantai reformasi terkait, adalah mungkin untuk memperpanjang perdebatan tentang akuntansi akruaL sektor publik sehingga mereka menghasilkan

wawasan tidak hanya terhadap sifat akuntansi, namun juga menjadi konsekuensi pengambilan keputusan dan sumber daya selanjutnya. alokasi pekerjaan alat akuntansi dengan cara tertentu.

From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience, (Public Budgeting & Finance Journal, 25 (1), March 2005, 32-45) by M. Peter Van Der Hoek, Di antara pemerintah negara-negara industri, tren yang berkembang untuk beralih dari berbasis uang ke penghitungan akrual dapat diamati. Setengah dari negara anggota OECD menggunakan beberapa bentuk akrual akuntansi dalam pelaporan keuangan mereka, walaupun hanya sedikit juga yang menggunakan akrual dalam proses penganggaran mereka Sistem penganggaran dan akuntansi berbasis akrual banyak digunakan di Belanda.

Pemerintah lokal, provinsi telah menggunakannya untuk waktu yang lama, sementara sedang diimplementasikan. Dalam penganggaran dan akuntansi, sebagian besar sektor pemerintah pusat mencakup 80-85 persen pekerjaan pemerintah pusat. Alasan penting untuk kekurangan ini adalah bahwa tujuan kebijakan belum dirumuskan secara terukur dalam hal indikator efek dan angka target.

2.2 Akuntansi Pemerintah

Instansi Pemerintah adalah bagian dari organisasi sektor publik yang berkuasa untuk membuat serta menerapkan hukum dan undang-undang di wilayah tertentu. Pemerintah sebagai pelaksana dari akuntansi pemerintahan terbagi atas dua bagian yaitu Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Presiden beserta para pembantunya yang memimpin suatu Kementerian atau Lembaga, dan Lembaga Tinggi Negara lainnya seperti Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR), Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Mahkamah Agung (MA), Mahkamah Konstitusi (MK), Komisi Yudisial (KY) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah bagian bagian dari Pemerintah pusat sebagaimana tercantum dalam Amandemen UUD 1945 dan Undang Undang Nomor 27 Tahun 2009. Sedangkan gubernur, bupati

atau walikota dan perangkat daerah sebagai penyelenggara urusan daerah lainnya seperti disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.

Akuntansi Pemerintahan merupakan salah satu bidang akuntansi yang sedang berkembang di Indonesia karena saat ini pemerintah dituntut untuk transparan dan akuntabel atas dana-dana yang dihimpun masyarakat yang dikelola oleh pemerintahan. Sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas kegiatan kegiatan yang telah dilaksanakan, pemerintah menyusun laporan keuangan yang digunakan juga sebagai salah satu alat pertimbangan saat proses pengambilan keputusan dan pengevaluasian kinerja pemerintah.

Akuntansi Pemerintahan yaitu akuntansi yang mengkhususkan pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di badan pemerintahan. Pengertian akuntansi menurut PP Nomor 24 Tahun 2005 adalah proses pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian kejadian keuangan, penginterpretasian atas hasilnya, serta penyajian laporan. Dan yang dimaksud pemerintah adalah pemerintah pusat dan /atau pemerintah daerah.

Secara umum, akuntansi adalah suatu kegiatan jasa yang fungsinya menyediakan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan tentang entitas ekonomi yang dimaksudkan agar berguna dalam mengambil keputusan ekonomi – membuat pilihan – pilihan nalar diantara berbagai alternatif arah tindakan (Accounting Principles Board, 1970).

Dua bidang ilmu akuntansi yang sering diperbandingkan adalah akuntansi pemerintah dan akuntansi bisnis. Perbedaan antar keduanya dapat dimulai dengan memahami karakteristik masing-masing dari organisasi tersebut. Perbedaan dari keduanya ini dijelaskan pada tabel 2.1.

Tabel 2.1 Perbedaan Organisasi Pemerintah dengan Perusahaan

No	Perbedaan	Organisasi Pemerintah	Perusahaan
1	Tujuan organisasi	Tidak mencari laba	Menghasilkan laba yang maksimal

2	Kegiatan Operasional	Memberikan pelayanan untuk kepentingan keamanan, kesejahteraan dan manfaat umum lainnya kepada seluruh masyarakat	Menjual barang-barang dan jasa yang dihasilkannya
3	Sumber Pendanaan	Bersumber dari pajak, retribusi, penerimaan negara bukan pajak, pinjaman, laba perusahaan-perusahaan negara dan sumber lainnya.	Bersumber dari pendapatan dari laba yang dihasilkan oleh kegiatan operasional perusahaan dan modal yang disetorkan dari para pemilik.
4	Penggunaan Anggaran	Anggaran merupakan pengendali utama kegiatan dalam organisasi pemerintahan tersebut yang disetujui oleh badan legislatif	Anggaran menjadi bentuk perencanaan kegiatan keuangan perusahaan selama periode terkait yang dilaksanakan oleh direksi dalam RUPS
5	Penggunaan Modal	Rakyat sebagai pemberi dana kepada pemerintah seperti wajib pajak tidak bertindak secara sukarela dan mengharapkan agar dana yang mereka bayarkan ditangani dengan efektif, efisien dan ekonomis untuk memberikan pelayanan yang bermanfaat kepada seluruh rakyat	Investor sebagai pemberi modal perusahaan bermaksud memperoleh keuntungan langsung
6	Struktur Organisasi	Bersifat kaku dan banyak peraturan	Bersifat luwes dan fleksibel

7	Laporan Keuangan) Tidak menyusun laporan Rugi/Laba) Tidak membuat Laporan Perubahan Modal) Menyusun laporan perhitungan Rugi/Laba) Membuat Laporan Perubahan Modal
---	------------------	---	---

Sumber : diolah dari buku Akuntansi Pemerintahan (Dr. Rachmat, M.Si. 2010)

Organisasi pemerintah yang kegiatan operasionalnya melayani rakyat dengan menggunakan dana rakyat dituntut untuk mampu mengelola keuangannya secara efektif dan efisien.

2.3 Sistem Akuntansi Pemerintahan

Penjelasan Sistem Akuntansi Pemerintahan berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1, adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisis transaksi sampai dengan pelaporan keuangan di lingkungan organisasi pemerintah. Sistem akuntansi pemerintah bertujuan untuk menjadi dasar para penyusun standar dalam membuat standar akuntansi dan menjadi standar pencatatan akuntansi untuk hal-hal yang belum diatur secara detail. Bagi para auditor, standar akuntansi pemerintahan digunakan sebagai dasar memberikan pendapat atas laporan keuangan pemerintahan. Sedangkan bagi pengguna laporan keuangan, dapat digunakan sebagai pedoman untuk membaca laporan keuangan pemerintahan.

Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Pada umumnya terdapat dua basis akuntansi, yaitu basis kas (*cash basis of accounting*) dan basis akrual (*accrual basis of accounting*).

2.3.1 Akuntansi Berbasis Kas

Dalam PSAP 02, Basis Kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam informasi yang disajikan dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 akuntansi basis kas 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. Basis kas untuk laporan realisasi anggaran berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Entitas pelaporan tidak menggunakan istilah laba. Penentuan sisa pembiayaan anggaran baik lebih ataupun kurang untuk setiap periode tergantung pada selisih realisasi penerimaan dan pengeluaran. Pendapatan dan belanja bukan tunai seperti bantuan pihak luar asing dalam bentuk barang dan jasa disajikan pada laporan realisasi anggaran.

(Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrual, Kementerian Keuangan : 2014) menjelaskan Akuntansi Berbasis Kas merupakan basis yang secara tradisional digunakan oleh pemerintah di berbagai negara. Pengakuan dan pengukuran dilakukan berdasarkan kas masuk dan kas keluar. Akuntansi Berbasis Kas ini mempunyai kelebihan dan kekurangan diantara lain yaitu :

Kelebihan :

- Z Relatif sederhana;
- Z Mudah dipahami dan dilaksanakan;
- Z Proses audit lebih mudah; dan
- Z Memudahkan dalam pengendalian belanja

Kekurangan :

- Z Rentan manipulasi arus kas;
- Z Mendorong kecenderungan belanja sampai anggaran habis;

- Z Tidak ada pengendalian aset non kas secara terkoordinasi melalui akuntansi;
- Z Aset terabaikan atau tidak digunakan dengan efektif;
- Z Hanya memberikan gambaran parsial tentang keuangan negara;
- Z Tidak menggambarkan beban keuangan yang sebenarnya terutama beban penyusutan aset tetap; serta
- Z Tidak mampu menghasilkan neraca sehingga negara tidak pernah mengetahui posisi dan risiko keuangan negara.

2.3.2 Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akruwal

Indonesia menggunakan akuntansi basis kas menuju akrual pada tahun 2014 dimana telah dijelaskan dalam SAP PP 71 Tahun 2010 “Entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP berbasis kas menuju akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah tahun anggaran 2010.” Basis akuntansi ini merupakan suatu pendekatan unik yang dikembangkan oleh Indonesia untuk dapat menyajikan empat laporan keuangan pokok yang diamanatkan UU dan disesuaikan dengan kondisi (peraturan, sistem, sarana dan prasarana, serta SDM) di Indonesia yang sampai dengan tahun 2004 masih menggunakan pembukuan tradisional (*single entry*) berbasis kas, belum menggunakan modern (*double entry*) sehingga sangat sulit atau bahkan tidak mungkin bila langsung menerapkan akuntansi modern berbasis akrual. Basis Kas Menuju Akruwal relatif tidak dikenal di negara-negara lain, yang merupakan transisi dari kas menuju akrual yang berhasil.

(Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akruwal, Kementerian Keuangan : 2014) menjelaskan mengenai kelebihan dan kekurangan Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akruwal yaitu :

Kelebihan :

- Z Dapat menyediakan laporan keuangan sebagaimana diamanatkan UU;
- Z Kementerian/Lembaga telah dapat mengimplementasikan relatif cukup baik;
- Z Telah menyediakan informasi akrual walaupun secara periodik dan dengan usaha-usaha tambahan yang tidak berdasarkan sistem.

Kekurangan

- Z Belum memperlihatkan kinerja pemerintah secara keseluruhan (hanya fokus pada sumber daya keuangan berupa kas – *financial assets*);
- Z Tidak menggambarkan beban keuangan yang sesungguhnya, karena beban yang diakrualkan tidak diinformasikan dalam laporan Realisasi Anggaran maupun laporan lainnya;
- Z Hanya memberikan gambaran parsial bukan menyeluruh tentang keuangan negara sesuai maksud UU 17 Tahun 2003;
- Z Informasi akrual hanya memberikan gambaran parsial bukan menyeluruh tentang keuangan negara (semester dan tahunan). Bila sewaktu-waktu dibutuhkan informasi hak dan kewajiban maka diperlukan usaha-usaha tambahan yang tidak berdasarkan sistem (*by system*).

2.3.3 Akuntansi Berbasis Akrual

PP Nomor 24 tahun 2005, PP Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan Basis Akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Basis akrual untuk neraca berarti bahwa aset, 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 diterima atau dibayar. Dalam artikel Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN menjelaskan penerapan basis akrual merupakan bagian dari program Reformasi Penganggaran dan Perbendaharaan Negara (RPPN) dalam rangka reformasi pengelolaan keuangan negara yang bertujuan untuk :

- Z Mengendalikan anggaran negara, aset, serta kewajiban pemerintah pusat;
- Z Menyediakan informasi yang komprehensif, dapat dipercaya dan tepat waktu tentang keuangan pemerintah;
- Z Memudahkan pengambilan keputusan dalam manajemen keuangan pemerintah.

Akuntansi berbasis akrual merupakan *internasional best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management (NPM)* yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelola keuangan.

(Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrual, Kementerian Keuangan : 2014) menjelaskan akrual basis mendasarkan konsepnya pada dua pilar yaitu :

1. Pengakuan pendapatan :

Saat pengakuan pendapatan pada basis akrual adalah pada saat pemerintah mempunyai hak untuk melakukan penagihan dari hasil kegiatan pemerintah. Dalam konsep basis akrual, mengenai kapan kas benar-benar diterima menjadi hal yang kurang penting. Oleh karena itu, dalam basis akrual kemudian muncul estimasi piutang tak tertagih, sebab penghasilan sudah diakui padahal kas belum diterima.

2. Pengakuan beban :

Pengakuan beban dilakukan pada saat kewajiban membayar sudah terjadi. Sehingga dengan kata lain, pada saat kewajiban membayar sudah terjadi, maka titik ini dapat dianggap sebagai *starting point* munculnya biaya meskipun beban tersebut belum dibayar.

Kelebihan :

- Z Menghasilkan laporan keuangan yang lebih baik untuk tujuan pengambilan keputusan karena memenuhi azas “semakin baik informasi, maka semakin baik keputusan”;
- Z Pengalokasian sumber daya dapat diketahui lebih akurat;
- Z Penilaian kerja yang lebih akurat dalam satu tahun pelaporan karena penilaian kesehatan keuangan dikaitkan pada kinerja organisasi pemerintah;
- Z Dapat menghasilkan nilai aset, kewajiban dan ekuitas yang lebih baik;
- Z Pengukuran penilaian biaya suatu program/kegiatan yang lebih baik;
- Z Sesuai Reformasi Manajemen Keuangan Pemerintah yang diamanatkan oleh UU;

Z Memberi gambaran keuangan lebih menyeluruh tentang keuangan negara dari sekedar gambaran kas;

Z Mengubah perilaku keuangan para penggunanya menjadi lebih transparan dan akuntabel.

Kekurangan :

Z Relatif lebih kompleks dibanding basis akuntansi basis kas menuju akrual sehingga membutuhkan SDM dengan kompetensi akuntansi yang memadai.

Dalam satu modul dari European Commission tentang *Modernizing The EU Accounts* disampaikan bahwa manfaat dari akuntansi berbasis akrual adalah :

- i. Lebih efektifnya pengambilan keputusan yang telah mendapatkan informasi yang lebih komprehensif;
- ii. Lebih efektifnya audit karena akuntansi akrual menyediakan catatan yang jelas dan koheren;
- iii. Meningkatkan pengendalian politik (*political control*) melalui pemahaman yang lebih baik atas dampak informasi keuangan terhadap kebijakan;
- iv. Meminimalkan risiko kesalahan dalam pembayaran.

2.3.4 Perbandingan Sistem Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Kas Menuju Akrual dengan SAP Berbasis Akrual

Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 berisi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis kas menuju akrual (*cash towards accrual*). Dalam SAP ini, pengakuan terhadap pendapatan, belanja dan pembiayaan berbasis kas, sedangkan pengakuan terhadap aset, utang dan ekuitas dana berbasis akrual. Laporan keuangan yang dihasilkan dalam SAP ini adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 berisi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. SAP ini mengakui pendapatan, beban,

aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan keuangan berbasis akrual. Sedangkan pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan adalah APBN/APBD. Laporan keuangan yang dihasilkan dalam SAP ini adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), Laporan Operasional (LO), Laporan perubahan SAL (Saldo Anggaran Lebih) dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

Dilihat dari jenis laporan keuangan yang dihasilkan, terdapat perbedaan antara SAP berbasis kas menuju akrual dan SAP berbasis akrual. Dalam SAP berbasis akrual, entitas pelaporan diwajibkan untuk menerbitkan laporan tambahan yaitu laporan operasional, laporan perubahan SAL dan laporan perubahan ekuitas.

Tabel 2.2. Perbandingan Laporan Keuangan yang dihasilkan

No	Laporan Keuangan Basis Kas Menuju Akrual	Laporan Keuangan Basis Akrual
1	Laporan Realisasi Anggaran	Laporan Realisasi Anggaran
2	Neraca	Laporan Perubahan SAL
3	Laporan Arus Kas	Neraca
4	Catatan atas Laporan Keuangan	Laporan Operasional
5	-	Laporan Arus Kas
6	-	Laporan Perubahan Ekuitas
7	-	Catatan atas Laporan Keuangan

Sumber: PP No. 71 Tahun 2010 (data diolah)

2.4 Akuntansi Pemerintah di Indonesia

2.4.1 Sejarah Akuntansi Pemerintah Indonesia

Perjalanan reformasi akuntansi pemerintah di Indonesia tidak akan lepas dari pengaruh perkembangan kondisi sosial politik pada Pemerintah. Dinamika sistem politik dan pemerintahan berdampak pada perubahan peraturan perundang-undangan tentang pengelolaan keuangan negara, salah satunya terkait akuntansi pemerintahan. Akuntansi pemerintahan suatu negara akan sangat bergantung pada peraturan perundang-undangan yang

berlaku pada negara yang bersangkutan (Dwi Ratna, 2010 dan Halim & Kusufi, 2014). Hal tersebut terbukti pada Indonesia pada perkembangan akuntansi pemerintah yang terbagi menjadi beberapa tahap.

I. Periode tahun 1974 – 1999

Pada masa ini, sistem pencatatan yang dilakukan masih sangat sederhana, Bendaharawan dalam Intstitusi Pemerintahan melakukan pencatatan akuntansi menggunakan metode pembukuan tunggal (*single entry*) dengan basis kas. Metode pembukuan tunggal ini mempersulit dilakukannya *cross-check* ketika melakukan pemeriksaan dan perhitungan realisasi anggaran. Selain itu, sistem akuntansi berbasis kas dinilai tidak menyajikan informasi yang kompleks dan terbatas karena hanya terfokus pada aliran kas dan mengabaikan aliran sumber daya lain.

II. Periode Reformasi Awal tahun 2000 – 2005

Pada masa ini, terjadi perubahan di segala bidang, termasuk di bidang pengelolaan keuangan negara. Pada periode ini, otonomi daerah mulai berlaku. Perubahan mendasar terjadi pada akuntansi pemerintahan yang sistem pencatatannya *single entry* berbasis kas menjadi *double entry* berbasis kas modifikasian. Pada masa ini sudah ada dorongan untuk melakukan basis akrual, karena akuntansi berbasis akrual dinilai memberikan hasil pelaporan keuangan yang lebih baik. Oleh karena itu, basis yang berlaku saat ini adalah basis kas modifikasian sebagai basis transisi dari basis kas ke akrual.

III. Periode Reformasi Lanjutan tahun 2005 – 2010

Pada masa ini diterbitkan UU No. 17 Tahun 2003 yang mengamanatkan untuk disusunnya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang ditetapkannya PP No. 24 Tahun 2005 tentang SAP oleh Pemerintah. Pada masa ini, basis yang digunakan dalam pelaporan keuangan pemerintah adalah basis kas menuju akrual. Dalam pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah basis kas, sedangkan pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dana adalah basis akrual.

IV. Periode Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akruwal tahun 2010

Basis akrual yang ditetapkan berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP menggantikan PP No. 24 Tahun 2005, pada dasarnya penerapannya diamanatkan oleh UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan semakin ditegaskan oleh Pasal 70 ayat (2) UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Berdasarkan kedua undang-undang tersebut, penerapan basis akrual dapat diterapkan selambat-lambatnya tahun 2008. Namun keterlambatan KSAP menerbitkan SAP berbasis akrual membuat penerapan basis akrual terhambat. Mengingat banyaknya Entitas Pemerintah yang belum siap menerapkan akuntansi berbasis akrual, pemerintah memberi waktu untuk mempersiapkan diri. Melalui SAP berbasis akrual yang ditetapkan PP No. 71 Tahun 2010, penerapan SAP dinyatakan paling lama empat tahun setelah tahun anggaran 2010. Itu artinya bahwa setiap lembaga pemerintah Indonesia harus telah menerapkan akuntansi basis akrual secara efektif mulai awal tahun 2015.

2.4.2 Arah Reformasi Keuangan Negara Indonesia

Berikut arah dari reformasi keuangan negara baik ditingkat pusat maupun daerah.

1. Perubahan sistem akuntansi : dari *single entry* menjadi *double entry*

a. Pembukuan Tunggal (*Single Entry*)

Sistem pencatatan *single entry* sering disebut juga dengan sistem tata buku tunggal atau tata buku saja. Dalam sistem ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatat secara tunggal (tidak berpasangan). Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran. Pencatatan semacam itu disebut juga pembukuan. Sistem tata buku tersebut merupakan sebagian kecil dari akuntansi. Sistem ini memiliki kelebihan yaitu sederhana dan mudah dipahami. Akan tetapi sistem ini juga memiliki kelemahan, antara lain kurang lengkap untuk pelaporan karena hanya dapat melaporkan

utang, piutang dan ekuitas. Juga sulit untuk melakukan kontrol transaksi, akibatnya sulit menelusuri kesalahan pembukuan yang terjadi. (Rosmey Elsy, Dadang Suwanda, Umuh Muchidin, 2016:88)

b. Pembukuan Berpasangan (*Double Entry*)

Sistem pencatatan *double entry* juga sering disebut sistem tata buku berpasangan. Menurut sistem ini, pada dasarnya suatu transaksi akan dicatat berpasangan (*double* = berpasangan, *entry* = pencatatan). Pencatatan dengan sistem ini disebut dengan istilah menjurnal. Dalam pencatatan tersebut ada sisi debit dan kredit. Sisi debit ada disebelah kiri, sedangkan sisi kredit ada disebelah kanan. Setiap pencatatan harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi, yaitu aset = kewajiban + ekuitas. Sistem ini juga menjadi satu cara untuk membuktikan keakuratan jumlah yang dicatat. (Rosmey Elsy, Dadang Suwanda, Umuh Muchidin, 2016:88)

2. Perubahan basis pencatatan akuntansi dari basis kas menjadi akrual.

Basis pencatatan dalam akuntansi pemerintahan pada awalnya menggunakan basis kas. Kemudian basis kas ini dirubah menjadi basis akrual. Dalam mengantisipasi perubahan basis kas menjadi basis akrual ini, digunakanlah basis kas menuju akrual (*cash basis toward accrual*). Secara sederhana, akuntansi berbasis kas mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya penerimaan dan pengeluaran kas dan tidak mencatat aset dan kewajiban. Sebaliknya akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non-kas) dan mencatat aset dan kewajiban. Sedangkan akuntansi berbasis kas menuju akrual adalah menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dalam neraca. Basis kas menuju akrual ini sebuah jalan tengah dalam mengantisipasi perubahan sistem pencatatan akuntansi.

2.5 Akuntansi Berbasis Akrua di Indonesia

Sejak diterbitkannya PP No. 71 Tahun 2010 Tentang SAP, basis akuntansi yang digunakan sistem akuntansi pemerintahan Indonesia adalah basis akrual. SAP tersebut terdiri dari Kerangka Konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 1 sampai dengan No. 12. Dalam penerapannya, Entitas Pemerintah diperkenankan untuk menggunakan SAP Berbasis Menuju Akrua seperti yang ditetapkan PP No. 24 Tahun 2005 hingga tahun anggaran 2014. Pada Pasal 1 ayat 8 PP No. 71 Tahun 2010, tertulis :

“SAP Berbasis Akrua adalah 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.”

Pernyataan tersebut mengartikan bahwa terdapat dua perlakuan terhadap pendapatan. Selain itu, terdapat juga dua jenis pelaporan yang dihasilkan karena terdapat dua basis akuntansi yang masih digunakan. Lebih jelasnya pada Kerangka Konseptual ke – 42, tertulis :

”Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban dan ekuitas. Dalam hal peraturan perundangan mewajibkan disajikannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian”.

Melalui pernyataan tersebut, dapat disimpulkan bahwa basis akrual sebenarnya hanya diterapkan pada akun tertentu saja.

2.6 Laporan Keuangan

2.6.1 Pengertian Laporan Keuangan

Menurut PP No. 71 Tahun 2010. “Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan”. Entitas pelaporan itu sendiri

yakni unit pemerintah yang terdiri atas atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib melaporkan laporan pertanggung jawaban berupa laporan keuangan. Entitas akuntansi yang dimaksud antara lain pemerintah pusat, pemerintah daerah, satuan organisasi di lingkungan pusat/daerah, dan organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi tersebut waji menyajikan laporan keuangan (Nordiawan, Putra & Rahmawati : 2007).

2.6.2 Tujuan Laporan Keuangan

Secara spesifik, tujuan laporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan :

- a. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas pemerintah;
- b. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas pemerintah;
- c. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
- g. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk mngevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

Laporan keuangan untuk tujuan umum mempunyai peranan pediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan,

sumber daya yang dihasilkan dari operasi yang berkelanjutan, serta risiko dan ketidakpastian yang terkait.

Pelaporan keuangan juga menyajikan informasi bagi pengguna mengenai :

- a. Indikasi apakah sumber daya telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran; dan
- b. Indikasi apakah sumber daya diperoleh dan digunakan sesuai dengan ketentuan, termasuk batas anggaran yang ditetapkan oleh DPR/DPRD.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan itu tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, transfer, pembiayaan, saldo anggaran lebih, pendapatan-LO, beban dan arus kas. (PP No. 71 Tahun 2010).

2.6.3 Komponen Laporan Keuangan berdasarkan SAP

Komponen-komponen yang terdapat dalam laporan keuangan berdasarkan SAP yaitu terdiri dari laporan pelaksana anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial berikut komponen-komponen tersebut :

1. Laporan Pelaksana Anggaran

a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

LRA mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah termasuk didalamnya Kementerian/Lembaga, yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. LRA menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur-unsur yang terdapat dalam LRA yaitu pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, pembiayaan dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Laporan perubahan SAL menyajikan informasi secara komparatif dengan periode sebelumnya tentang pos-pos berikut (Par 41):

- Saldo anggaran lebih awal
- Penggunaan saldo anggaran lebih

- Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan;
- Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya;
- Lain-lain;
- Saldo anggaran lebih akhir.

2. Laporan Finansial

a. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal tertentu (Par 44 PSAP 01). Aset diklasifikasikan dalam aset lancar dan aset non lancar, serta kewajiban diklasifikasikan ke dalam kewajiban jangka pendek dan jangka panjang (Par 45). Selain itu, neraca juga menyajikan secara komparatif akun-akun dengan periode sebelumnya, yaitu :

- Kas dan setara kas
- Investasi jangka pendek
- Piutang pajak dan bukan pajak
- Persediaan
- Investasi jangka panjang
- Aset tetap
- Kewajiban jangka pendek
- Ekuitas jangka panjang
- Ekuitas (Par 49)

b. Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan (Par 89). Laporan arus kas disajikan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum (Par 15).

c. Laporan Operasional (LO)

Merupakan laporan finansial yang menyajikan akun-akun berikut:

- Pendapatan-LO dari kegiatan operasional
- Beban dari kegiatan operasional
- Surplus/defisit dari kegiatan non operasional (bila ada)

- Pos luar biasa (bila ada)
- Surplus/defisit-LO (Par 92)

d. *Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)*

Laporan perubahan ekuitas sekurang-kurangnya harus menyajikan pos-pos berikut:

- Ekuitas awal
- Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan
- Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, seperti koreksi yang berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, contohnya kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode sebelumnya atau perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- Ekuitas akhir (Par 101)

e. *Catatan atas Laporan Keuangan (CALK)*

Rincian tentang informasi dan pos-pos dari komponen-komponen laporan keuangan tersebut dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan. Dalam rincian tersebut berisi penjelasan atas daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos/akun yang disajikan dalam LRA, Laporan perubahan SAL, Neraca, LAK, LO dan LPE.

Berdasarkan Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA) yang merupakan sistem akuntansi yang dilakukan oleh Kementerian/Lembaga, laporan keuangan yang dihasilkan oleh Kementerian/Lembaga meliputi dua sub sistem yaitu :

1. SAK (Sistem Akuntansi Keuangan) menghasilkan LRA, neraca dan catatan atas laporan keuangan milik kementerian/lembaga.

Dalam pelaksanaannya, struktur organisasi kementerian/lembaga sangat berjenjang, maka dari itu dibentuk unit-unit akuntansi keuangan pada setiap jenjang seperti berikut :

- Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA) Berada pada level paling bawah yaitu level Kuasa Pengguna Anggaran (kantor).

- Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Wilayah (UAPPA-W) Berada pada tingkat Wilayah.
 - Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Eselon I (UAPPA-E1) Berada pada tingkat Eselon 1.
 - Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPPA) Berada pada level Kementerian/Lembaga.
2. SIMAK –BMN (Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara), menghasilkan neraca dan laporan barang milik negara. Untuk mencapai tujuan tersebut, kementerian/lembaga membentuk unit akuntansi barang. Sama seperti SAK, SIMAK-BMN juga mempunyai empat unit akuntansi, meliputi :
- Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran Barang (UAKPA-B), yang berada pada level Kuasa Pengguna Anggaran (Kantor);
 - Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Wilayah (UAPPB-W), berada pada tingkat Wilayah;
 - Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Eselon 1 (UAPPB-E1), berada pada tingkat Eselon 1;
 - Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB), berada pada level Kementerian/Lembaga.

2.7 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian yang dipaparkan dalam latar belakang masalah diatas, maka dalam hal ini penulis mengambil judul Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua! Dalam Pelaporan Keuangan Pemerintah (Studi Kasus pada Ditjen Binwasnaker dan K3).

Adapun kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Basis Akrua! adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.
2. Laporan Keuangan adalah hasil dari proses akuntansi yang terjadi di lingkungan Kementerian Ketenagakerjaan.



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran