



# DASAR-DASAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Berbasis Akrua

## ABSTRAK

Buku ini memberikan gambaran tentang akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menerapkan akuntansi berbasis akrual. Buku ini membahas secara lengkap/ menyeluruh dan mencakup seluruh aspek dalam akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan menggunakan pendekatan praktis, namun demikian buku ini disajikan secara sederhana, step by step mulai dari pemahaman dasar. Pada awal pembahasan diberikan pemahaman dasar akuntansi pemerintahan secara sederhana, dan pada bahasan selanjutnya diberikan pemahaman lengkap mengenai siklus akuntansi pemerintahan mulai dari analisis dan pencatatan transaksi, penjelasan tiap item/akun yang akan disajikan dalam laporan keuangan, hingga proses penyusunan laporan keuangan pemerintahan. Buku ini sangat tepat menjadi pegangan bagi para mahasiswa yang menempuh mata kuliah akuntansi pemerintahan I dan para staf pelaksana/pejabat pemerintah yang menangani secara teknis akuntansi pemerintah, atau para pembaca yang ingin belajar akuntansi pemerintahan di Indonesia.

Andy P Hamzah dan Nur Aisyah  
Kustiani

Sekolah Tinggi Akuntansi  
Negara

Kutipan Pasal 72 UU No 19 Tahun 2002  
Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta

---

1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan atau denda paling sedikit Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan atau denda paling banyak Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah).
2. Barangsiapa 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 Rp500.000,00 (lima ratus juta ruiah).

ISBN : ...

Dasar-dasar Akuntansi Pemerintahan

Andy P Hamzah  
Nur Aisyah Kustiani

Edisi Pertama  
Cetakan Pertama : Desember 2014

@ Hak cipta pada penulis. Hak terbit pada STAN Press-Tangerang Selatan

Isi di luar tanggung jawab penerbit. Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun tanpa izin tertulis dari penulis.

Dicetak & diterbitkan

 STAN Press

Kampus STAN gedung C108, Jalan Bintaro Utama V, Bintaro Jaya,  
Tangerang Selatan, Telp/Faks: 021-7361652, email:  
stanpress@stan.ac.id

## **KATA PENGANTAR DARI PENULIS**

Puji syukur kami panjatkan kepada Sang Pencipta atas perkenanNya, Buku Dasar-dasar Akuntansi Pemerintahan ini akhirnya dapat diselesaikan dengan baik penulis.

Buku ini memberikan gambaran tentang akuntansi pemerintahan di Indonesia yang menerapkan akuntansi berbasis akrual. Buku ini membahas secara lengkap/ menyeluruh dan mencakup seluruh aspek dalam akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan menggunakan pendekatan praktis, namun demikian buku ini disajikan secara sederhana, step by step mulai dari pemahaman dasar. Pada awal pembahasan diberikan pemahaman dasar akuntansi pemerintahan secara sederhana, dan pada bahasan selanjutnya diberikan pemahaman lengkap mengenai siklus akuntansi pemerintahan mulai dari analisis dan pencatatan transaksi, penjelasan tiap item/akun yang akan disajikan dalam laporan keuangan, hingga proses penyusunan laporan keuangan pemerintahan. Buku ini sangat tepat menjadi pegangan bagi para mahasiswa yang menempuh mata kuliah akuntansi pemerintahan I dan para staf pelaksana/pejabat pemerintah yang menangani secara teknis akuntansi pemerintah, atau para pembaca yang ingin belajar akuntansi pemerintahan di Indonesia.

Kami berharap, Buku yang telah disusun dengan mempertimbangkan aspek kemudahan untuk dipahami ini, menjadi materi yang bermanfaat bagi pembaca, terutama dalam meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas keuangan publik. Semoga keseluruhan proses pembelajaran ini menjadi proses yang berkelanjutan untuk mencapai kondisi yang lebih baik.

Tak ada gading yang tak retak, tak ada karya yang sempurna, kecuali karya dari Yang Maha Berkarya. Kritik dan saran yang membangun dari pembaca dan sesama pengajar sangat kami harapkan demi peningkatan

kualitas buku ini di masa yang akan datang. Setiap karya haruslah dipandang sebagai produk dinamis yang selalu punya peluang untuk ditingkatkan mutunya.

Penulis,

## DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR DARI PENULIS .....	i
DAFTAR ISI .....	iii
DAFTAR GAMBAR .....	vi
BAB I PENDAHULUAN.....	1
Sejarah akuntansi pemerintah Indonesia .....	4
Reformasi Pelaporan Keuangan Pemerintah .....	10
Otoritas penyusun standar akuntansi pemerintah.....	13
Profesi Akuntan Pemerintah.....	14
BAB II LINGKUNGAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN .....	17
Definisi dan Karakteristik Akuntansi Pemerintah .....	18
Perbedaan karakteristik lingkungan akuntansi komersial dan akuntansi pemerintah .....	21
BAB III ANGGARAN DAN PENGENDALIAN DALAM AKUNTANSI PEMERINTAH .....	31
Definisi Anggaran .....	32
Pengendalian dalam Anggaran Pemerintah.....	34
Klasifikasi Pendapatan dan Belanja dalam Anggaran Pemerintah .....	37
BAB IV KARAKTERISTIK KUALITATIF INFORMASI DAN PRINSIP-PRINSIP AKUNTANSI DALAM AKUNTANSI PEMERINTAH.....	44
Karakteristik Kualitatif Informasi .....	45
Prinsip-Prinsip Akuntansi.....	51
BAB V LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH.....	76
Jenis Laporan Keuangan Pemerintah .....	79
Keterbatasan Laporan Keuangan.....	96
Opini Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah.....	97
BAB VI PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI DAN PROSES AKUNTANSI PEMERINTAH .....	100
Persamaan Dasar Akuntansi Pemerintah.....	102
Proses Akuntansi Pemerintah.....	104
BAB VII AKUNTANSI PENDAPATAN .....	123

Definisi dan Klasifikasi Pendapatan.....	125
Pengakuan dan Pengukuran .....	126
Pencatatan.....	128
Penyajian dan pengungkapan.....	129
Soal Latihan .....	136
<b>BAB VIII AKUNTANSI BELANJA dan BEBAN .....</b>	<b>137</b>
Definisi dan Klasifikasi Belanja dan Beban.....	139
Pengakuan dan Pengukuran .....	142
Pencatatan.....	144
Penyajian dan pengungkapan.....	145
Soal Latihan .....	149
<b>BAB IX AKUNTANSI PEMBIAYAAN.....</b>	<b>150</b>
Definisi Pembiayaan.....	152
Pengakuan dan Pengukuran .....	152
Pencatatan.....	153
Penyajian dan pengungkapan.....	154
Soal Latihan .....	156
<b>BAB X AKUNTANSI ASET TETAP.....</b>	<b>157</b>
Definisi Aset Tetap .....	159
Pengakuan dan Pengukuran .....	160
Pencatatan.....	160
Penyajian dan pengungkapan.....	164
Soal Latihan .....	165
<b>BAB XI AKUNTANSI KEWAJIBAN .....</b>	<b>166</b>
Definisi Kewajiban.....	168
Pengakuan dan Pengukuran .....	168
Pencatatan.....	169
Penyajian dan pengungkapan.....	170
Soal Latihan .....	173
<b>BAB XII PENYESUAIAN DAN KOREKSI KESALAHAN.....</b>	<b>174</b>
Penyesuaian .....	176
Koreksi Kesalahan .....	177
Soal Latihan .....	181

DAFTAR PUSTAKA.....	182
---------------------	-----

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 Item-item Yang Perlu Penyesuaian .....	176
---	-----



# BAB I

## PENDAHULUAN

### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan sejarah akuntansi pemerintahan di Indonesia
  - Menjelaskan reformasi pelaporan keuangan pemerintah
  - Menjelaskan otoritas penyusun standar akuntansi pemerintah
  - Menjelaskan profesi akuntansi pemerintah

*“ACCOUNTING is possibly the most boring subject in the world, and it also to be the most confusing. But if you want to be rich, long term, it could be the most important subject”*

**Akuntansi**, adalah ilmu yang dikembangkan pada awalnya di lingkungan bisnis, karena di lingkungan bisnis tersebut orang sangat berkepentingan terhadap informasi yang bersifat keuangan dan bahkan menjadi ukuran yang paling penting bagi pengguna informasinya. Akuntansi pada akhirnya dikembangkan juga bagi entitas yang bertujuan selain profit sebagaimana akuntansi pada awalnya dikembangkan karena menyadari pentingnya peran akuntansi dalam menjembatani komunikasi antara penyedia sumber daya dengan pengendali sumber daya. Lembaga non profit seperti pemerintah, yayasan dan lembaga non profit lainnya menerapkan prinsip-prinsip akuntansi setelah diadaptasi dengan karakter organisasinya.

Akuntansi pemerintah di Indonesia telah dikembangkan dan menemukan bentuknya pada tahun 2005 yang ditandai dengan disahkannya Peraturan Pemerintah no 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sebelum itu Indonesia telah mengalami banyak pengalaman dengan pengembangan akuntansi pemerintah. Penggunaan basis kas, pendekatan *single fund* dan pendekatan single entry mewarnai era pengembangan akuntansi pemerintah Indonesia.

Saat ini Indonesia telah memasuki era baru pengembangan akuntansi pemerintah yaitu penggunaan basis akrual dalam akuntansinya. Pada era ini akuntansi pemerintah telah berkembang dengan mengadaptasi International Public Sector Accounting Standard yang juga diacu banyak negara yang menerapkan basis akrual dalam akuntansi pemerintahannya.

Era penggunaan basis akrual yang dimulai 1 Januari 2015 masih menghadapi tantangan karena masa transisi yang disediakan oleh pemerintah ternyata belum cukup bagi entitas pelaporan untuk memperbaiki praktik pengelolaan keuangan dan akuntansinya sehingga sampai dengan tahun 2013 masih banyak entitas pelaporan yang belum mendapatkan opini yang ideal ketika laporan keuangannya diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat masih diberikan opini Wajar dengan pengecualian sampai dengan tahun 2013, bahkan ketika perubahan basis akuntansi akan diwajibkan pada tahun 2015. Hal ini tentu saja merupakan pekerjaan rumah yang sangat besar bagi pemerintah terutama bagi Kementerian Keuangan yang memiliki salah satu tugas pokok dalam pengelolaan keuangan negara termasuk dalam aspek pertanggungjawabannya. Tidak jauh berbeda dengan pemerintah pusat pemerintah daerah pun memiliki kondisi serupa. Sampai dengan tahun 2014 opini yang diberikan oleh BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

Jenis Opini	Jumlah Pemda					
	Tahun 2011		Tahun 2012		Tahun 2013	
WTP	4	25%	5	31,25%	8	50,00%
WDP	12	75%	10	62,50%	8	50,00%
TMP	-	-	1	6,25%	-	
TW	-	-	-	-	-	
Jumlah	16	100%	16	100%	16	100%

Sumber: website BPKP

Opini WTP diperoleh Kota Palembang, Kota Lubuklinggau, Kota Prabumulih, Kabupaten Banyuasin, Kabupaten OKI, Kabupaten Musi Banyuasin, Kabupaten Muara Enim, dan Kabupaten OKU Timur, sedangkan kabupaten/kota yang lain memperoleh opini WDP. Sementara dua kabupaten yang baru dimekarkan yaitu Kabupaten Musi Rawas Utara dan Kabupaten Panukal Abab Lematang Ilir (PALI) belum menyusun Laporan Keuangan Tahun 2013.

Kondisi tersebut di atas menunjukkan bahwa pelaporan keuangan pemerintah daerah yang lingkupnya lebih kecil dan melibatkan anggaran yang lebih sedikit dari pemerintah pusat masih belum dapat diyakini kewajaran pelaporannya. Beberapa hal yang diidentifikasi oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan sebagai auditor internal pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Adanya kelemahan sistem pengendalian intern;
2. Belum tertatanya barang milik negara/daerah dengan tertib;
3. Tidak sesuai pelaksanaan pengadaan barang dan jasa dengan ketentuan yang berlaku;

4. Penyajian laporan keuangan yang belum sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
5. Kelemahan dalam sistem penyusunan laporan keuangan;
6. Kurang memadainya kompetensi SDM pengelola keuangan pada pemerintah daerah

### Sejarah akuntansi pemerintah Indonesia

Sejak merdeka Indonesia sampai dengan tahun 2003 pengelolaan keuangan negara masih didasarkan pada sebuah aturan yang diterbitkan oleh Belanda pada tahun 1864 yaitu *Indonesische Comptabiliteitswet Stbl.* 1864 No. 106, dan diundangkan lagi teks nya yang telah diperbaharui untuk ketiga kalinya terakhir dalam *Stbl.* 1925 No. 448 selanjutnya diubah dan diundangkan dalam Lembaran Negara 1954 No. 6, 1955 Np. 49 dan terakhir Undang-undang No.9 tahun 1968.

Dalam perjalanannya undang-undang warisan kolonial ini mengalami beberapa kali perubahan namun istilah *Stbl* 1925 sangat populer dikalangan pengelola keuangan pemerintah dan tidak dipungkiri telah mampu menjaga pengelolaan keuangan negara Indonesia selama puluhan tahun.

Dengan menggunakan undang-undang tersebut, walaupun tanpa standar akuntansi pemerintahan, bukan berarti dalam pengelolaan keuangan negara tidak dilakukan pencatatan. Selama berlakunya undang-undang tersebut pencatatan transaksi keuangan dilakukan dengan metode pencatatan tunggal (*single entry*) sebagaimana yang dahulu banyak dianut oleh negara-negara kontinental (Eropa). Sistem Akuntansi Pemerintahan yang diselenggarakan terpusat oleh pemerintah pada saat itu menggunakan sistem tradisional cash basis sehingga yang dihasilkan adalah Laporan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja yang berisi jumlah pendapatan dikurangi dengan belanja yang menghasilkan surplus/defisit anggaran.

Selain itu dalam pengelolaan anggaran pemerintah pada masa sebelum diterbitkannya paket undang-undang keuangan negara pada tahun 2003 sampai dengan 2004, Indonesia menganut sistem penganggaran berimbang yang jika pemerintah mengalami defisit dalam penganggarnya akan mengandalkan utang untuk menutup defisit tersebut, sehingga hutang Indonesia menumpuk selama orde baru. Lebih parahnya lagi dengan menggunakan basis kas murni yang hanya menghasilkan Laporan Perhitungan Anggaran, Indonesia tidak memiliki sistem pencatatan yang memadai mengenai utang dan asetnya sehingga jumlah utang dan aset baru diketahui setelah tahun 2005 ketika peraturan pemerintah No 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan diberlakukan dan diimplementasikan dalam pertanggungjawaban keuangan negara. Hal ini menyebabkan kontrol dari masyarakat terhadap pengelolaan keuangan negara menjadi sangat kurang memadai. Masyarakat tidak dapat menilai apakah keputusan-keputusan pemerintah yang berkuasa telah mempertimbangkan keadilan antar generasi sehingga generasi mendatang tidak ikut menanggung akibat dari keputusan yang dibuat oleh pemerintah sekarang.

Jika dibandingkan dengan negara lain reformasi pengelolaan keuangan negara di Indonesia terhitung sangat tertinggal. USA telah merformasi pengelolaan pemerintah termasuk dalam pengelolaan keuangan negaranya sejak tahun 1970-an. Proses reformasi pengelolaan keuangan negara dan penyelenggaraan pemerintahnya banyak diceritakan oleh Ted Gaebbler dan David Osborn dalam buku *Reinventing Government*. Gerakan New Public Management yang merupakan prinsip-prinsip reformasi pengelolaan pemerintahan juga populer diterapkan di Inggris dan Selandia Baru dari tahun 1980-an.

Reformasi penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia dimulai tahun 1999 dengan diundangkannya otonomi daerah dengan Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 yang telah diubah dengan UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah yang memberikan kewenangan kepada daerah untuk mengelola pemerintahnya, termasuk pengelolaan keuangan daerahnya secara mandiri. Taxing power (kewenangan untuk

menarik pendapatan dari masyarakat) juga diberikan kepada daerah dengan Undang-undang nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan retribusi Daerah. Kedua undang-undang ini mengurangi kewenangan pemerintah pusat dalam pelayanan publik dan sekaligus menyerahkannya kepada daerah setingkat kabupaten/kota.

Periode tahun 1999 sampai dengan 2005 merupakan periode reformasi pengelolaan keuangan negara yang mempengaruhi secara signifikan pengelolaan keuangan negara dengan perubahan-perubahan yang menurut Halim (2004) sebagai berikut:

1. Pendekatan penyusunan anggaran berubah dari pendekatan penganggaran tradisional (line item/incremental) menjadi pendekatan penganggaran berbasis kinerja (performance based budgeting)

Anggaran tradisional disusun dengan pendekatan inkremental dan line item dengan penekanan pada pertanggungjawaban setiap input yang dialokasikan. Dengan anggaran kinerja, target kinerja ditetapkan terlebih dahulu sebelum disusun anggarannya, sehingga pertanggungjawaban anggaran tidak terbatas pada input yang digunakan tetapi juga pada output dan outcome (hasil).

2. Penerapan prinsip Value for Money

Konsep Value for Money atau lebih dikenal dengan 3E (Ekonomis, Efisien dan Efektif) mutlak dilakukan dalam pengelolaan keuangan negara, sehingga baik pusat maupun daerah dituntut untuk selalu menerapkan 3E dalam pengelolaan keuangannya.

3. Pengendalian Audit Keuangan dan Kinerja

Sebelum masa reformasi penekanan audit yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan adalah audit keuangan, setelah reformasi audit keuangan tetap dilaksanakan namun selain itu BPK juga melakukan audit kinerja berdasar anggaran kinerja yang telah ditetapkan oleh entitas pemerintah. Audit kinerja ini diharapkan dapat meningkatkan value for money dari setiap belanja yang dilakukan pemerintah.

#### 4. Menerapkan Konsep Value for Money

Pengeluaran pemerintah harus memenuhi prinsip ekonomis, efisien dan efektif. Hal ini merupakan kebutuhan pada era reformasi karena tuntutan masyarakat yang semakin besar kepada pemerintah untuk dapat menggunakan dana penerimaan pajak dengan lebih optimal untuk mendorong tercapainya kesejahteraan masyarakat.

#### 5. Perubahan Sistem Akuntansi Pemerintahan

Untuk mendukung perubahan-perubahan yang akan dilakukan, maka perlu juga dilakukan perubahan dalam sistem akuntansi. Jika selama ini digunakan sistem pencatatan tunggal (single entry system), maka harus diubah dengan sistem pencatatan ganda (Double Entry System). Selain itu pencatatan atas dasar basis kas dipandang lebih baik untuk mengevaluasi kinerja keuangan pemerintah jika diubah ke basis akrual Menurut Mahmudi (2011), ada beberapa fase penting perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia yaitu:

##### ✎ Tahun 1975

Pada tahun ini belum ada sistem akuntansi, yang ada baru sebatas sistem administrasi atau dikenal dengan istilah tata usaha keuangan.

##### ✎ Tahun 1979-1980

- Sistem administrasi pemerintahan masih dilakukan secara manual, belum dikenal sistem komputerisasi yang terintegrasi.
- Belum dimiliki Standar Akuntansi Pemerintah.
- Satu-satunya laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah kepada DPR berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN) yang disajikan berdasarkan sumbangan perhitungan anggaran dari Departemen/Lembaga yang disusun secara manual dan single entry.
- Penyampaian laporan PAN oleh pemerintah kepada DPR dilaksanakan dalam waktu 2-3 tahun.
- Departemen keuangan mulai membuat rencana studi modernisasi sistem akuntansi pemerintah.
- Departemen Dalam Negeri mengeluarkan Keputusan Menteri

Dalam Negeri No. 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA), yang menjadi pedoman pencatatan keuangan daerah yang pada dasarnya sebatas tata buku bukan merupakan suatu sistem akuntansi.

#### ✎ Tahun 1986

- Dibuat desain pengembangan Sistem Akuntansi Pusat dan Sistem Akuntansi Instansi dengan mengusulkan disusunnya bagan akun standar dan standar akuntansi pemerintahan serta pembentukan unit eselon I di lingkungan Departemen Keuangan yang memegang fungsi akuntansi dan pelaporan.
- Sistem yang disetujui Departemen Keuangan pada saat itu adalah menyusun alokasi anggaran, proses penerimaan dan pengeluaran melalui Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN), pembuktian bukti jurnal dan daftar transaksi sebagai dasar pembukuan dalam buku besar secara manual.

#### ✎ Tahun 1987-1988

- Mulai dilakukan simulasi sistem manual pada Departemen Pekerjaan Umum, Sosial, Perdagangan pada wilayah Jakarta, Medan, dan Surabaya.
- Pada saat bersamaan, timbul pemikiran penggunaan komputer untuk proses akuntansi dan pada tahun 1989 usulan pengembangan sistem akuntansi pemerintah berbasis komputer disetujui Departemen Keuangan dan Bank Dunia dalam bentuk Proyek Pengembangan Sistem Akuntansi Pemerintah tahap I, tetapi sistem fungsional masih berdasar pada desain manual sebelumnya, belum sampai proses yang menyeluruh yang dapat menghasilkan laporan keuangan.

#### ✎ Tahun 1992

Dibentuk Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN) yang mempunyai fungsi sebagai Central Accounting Office, yang bukan sekadar “membukukan” namun memerlukan adanya standar akuntansi pemerintahan dan selanjutnya melaksanakan



implementasi sistem yang telah dirancang.

✎ Tahun 2001-2002

- 1 Januari 2001 otonomi daerah dan desentralisasi fiskal serentak dilaksanakan di Indonesia
- Terdapat perubahan format anggaran dan pelaporannya.
- Dikeluarkan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 yang mulai mengenalkan penggunaan akuntansi basis kas modifikasi (modified cash basis) serta pembukuan berpasangan (double entry bookkeeping) untuk pencatatan keuangan pemerintah daerah.

✎ Tahun 2003-2004

Reformasi akuntansi sektor publik dimulai dengan diterbitkannya 3 Undang-undang Keuangan Negara, yaitu :

- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

✎ Tahun 2005

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan - KSAP (Standard Setter Body) dibentuk dengan Keppres No. 84 tahun 2004 , diubah dengan Keppres No. 2 Tahun 2005, Keppres No. 3 Tahun 2009.

Standar Akuntansi Pemerintahan untuk pertama kali dimiliki dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. PP No. 24 Tahun 2005 menggunakan pendekatan cash towards accrual (CTA) dalam sistem pencatatan akuntansinya.

Mulai tahun 2005, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan daerah disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan.

✎ Tahun 2010

Dikeluarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang

Standar Akuntansi Pemerintahan menggantikan PP No. 24 Tahun 2005. Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 pemerintah pusat dan daerah harus menerapkan akuntansi akrual penuh (full accrual accounting) tidak lagi cash towards accrual selambat-lambatnya tahun 2015.

### **Reformasi Pelaporan Keuangan Pemerintah**

Meskipun entitas pemerintahan bukanlah organisasi yang memiliki tujuan menghasilkan laba, tetapi dalam aktivitasnya entitas pemerintah melakukan transaksi pengeluaran dan menerima pendapatan, sehingga pemerintah harus menggunakan prinsip-prinsip akuntansi untuk mempertanggungjawabkan aktivitasnya tersebut.

Sebagaimana tujuan akuntansi untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, output akuntansi yang diselenggarakan pemerintah memiliki tujuan yang lebih luas, tidak hanya untuk pengambilan keputusan yang bersifat keuangan namun juga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan penganggaran, keputusan politis dan bahkan keputusan sosial oleh para penggunanya.

Pemerintah menerbitkan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada tahun 2005 setelah melalui perjalanan yang panjang. Penyusunan SAP sendiri dipicu oleh semakin berkembangnya akuntansi komersial, dengan diterbitkannya standar akuntansi keuangan (SAK) oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada tahun 1994. Termotivasi oleh hal tersebut, Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN telah dibubarkan pemerintah, tugas dan fungsinya digabung di Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan RI) mulai memprakarsai penyusunan SAP.

Bergulirnya reformasi di Indonesia semakin menambah kuat dorongan untuk segera disusunnya SAP, hal ini sejalan dengan tuntutan masyarakat Indonesia yang menginginkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Selain perkembangan dalam pengelolaan keuangan negara, perbaikan pada pengelolaan keuangan daerah juga dilakukan seiring

dengan diberikannya otonomi yang lebih luas kepada daerah. Setelah terbit UU otonomi daerah, diterbitkan PP Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, yang menjadi tonggak perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia, didalamnya secara jelas dikatakan tentang perlunya standar akuntansi pemerintahan dalam pertanggungjawaban keuangan daerah. PP ini justru lahir mendahului Undnag-undnag tentang Keuangan Negara.

Untuk mewujudkan amanah undang-undang keuangan negara untuk membentuk komite penyusun standar akuntansi pemerintahan pada tahun 2002 Menteri Keuangan membentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintah. Setelah itu kembali terbit peraturan lainnya yang semakin menguatkan untuk segera diterbitkannya SAP, yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa laporan pertanggungjawaban APBN/APBD harus disusun sesuai dengan standar akuntansi Pemerintahan, dan standar tersebut disusun oleh suatu komite standar yang indenden dan ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Senada dengan amanah UU no 17 Tahun 2003 tersebut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara kembali mengamanatkan penyusunan laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat dan daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, bahkan mengamanatkan pembentukan komite yang bertugas menyusun standar akuntansi pemerintahan dengan keputusan presiden.

Penyusunan SAP sendiri akhirnya dilakukan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang dibentuk oleh Menteri Keuangan yang kemudian ditetapkan kembali dengan sebuah Keputusan Presiden sesuai dengan amanat UU Nomor 1 Tahun 2004. KSAP melakukan penyusunan SAP atas dasar konsep-konsep yang berlaku umum dan berlaku secara internasional yang disesuaikan dengan kondisi yang ada di Indonesia.

Dengan melibatkan anggota KSAP dari unsur pemerintah, akademisi, pemeriksa dan perwakilan pihak berkepentingan lain, akhirnya SAP ditetapkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis kas menuju akrual karena walaupun UU No 17

Tahun 2003 dan UU No 1 Tahun 2004 mengamanahkan basis akrual tetapi pemerintah masih perlu waktu untuk menyiapkan segala elemen untuk mendukung diterapkannya basis akrual termasuk sumber daya manusia yang akan melaksanakan standar akuntansi tersebut. SAP ini terdiri dari 11 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), yaitu:

PSAP 01 : Penyajian Laporan Keuangan;

PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran;

PSAP 03 : Laporan Arus Kas;

PSAP 04 : Catatan atas Laporan Keuangan;

PSAP 05 : Akuntansi Persediaan;

PSAP 06 : Akuntansi Investasi;

PSAP 07 : Akuntansi Aset Tetap;

PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;

PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban;

PSAP 10 : Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi Yang Tidak Dilanjutkan;

PSAP 11 : Laporan Keuangan Konsolidasian.

Penetapan PP nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menurut UU No 17 Tahun 2013 dan UU No 1 Tahun 2004 sebenarnya bersifat sementara, karena kedua undang-undang tersebut mengamanahkan standar akuntansi berbasis akrual untuk diterapkan dalam akuntansi pemerintah di Indonesia paling lambat 5 tahun sejak ditetapkannya UU No 17 Tahun 2003 dan diperjelas paling lambat tahun 2008 dalam UU no 1 Tahun 2004. SAP 2005 ini kemudian menjadi pedoman dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah, berupa: Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Lebih jauh dari itu, penetapan SAP diharapkan dapat menjadi tonggak lahirnya transparansi, partisipasi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara guna mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*), sehingga diperlukan langkah-langkah strategis yang perlu segera diupayakan dan diwujudkan bersama dalam rangka implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan.

Amanah untuk menyusun Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual diselesaikan oleh KSAP pada tahun 2010 dengan penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 ini memuat 2 lampiran yaitu Lampiran I yang berisi Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yang pelaksanaannya diwajibkan mulai 1 Januari 2015, dan Lampiran II yang berisi standar akuntansi pemerintahan berbasis kas menuju akrual

### **Otoritas penyusun standar akuntansi pemerintah**

Sesuai dengan Pasal 57 UU No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyebutkan bahwa dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan dibentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan yang bertugas untuk menyusun standar akuntansi pemerintahan yang berlaku baik untuk Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah sesuai dengan kaidah-kaidah akuntansi yang berlaku umum.

Selanjutnya pasal 57 menyebutkan bahwa pembentukan, susunan, kedudukan, keanggotaan, dan masa kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) ditetapkan dengan Keputusan Presiden. KSAP terdiri dari Komite Konsultatif dan Komite Kerja. Komite Konsultatif bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP, sedangkan Komite Kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. Komite Standar Akuntansi Pemerintah

Penyusunan SAP dilakukan melalui suatu proses yang sistematis (*due process*) yang biasa dilakukan oleh lembaga penyusun standar akuntansi, seperti Dewan Standar Akuntansi IAI, *International Accounting Standards Board*, dan lain-lain. Tahapan ini dimulai dari pengidentifikasian topik untuk dikembangkan menjadi draf SAP sampai dengan pengusulan SAP untuk ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Termasuk dalam tahapan tersebut adalah dengar pendapat publik dan permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan.

Salah satu prasyarat dari keberhasilan suatu komite standar, seperti disebutkan dalam Pasal 57 UU No. 1 tahun 2004 adalah independensi dalam penyusunan standar akuntansi pemerintahan. Apalagi seperti disebutkan sebelumnya bahwa akuntansi berbasis akrual membuka peluang akan alternatif penilaian, pengakuan, dan pelaporan, yang dapat mendorong pihak yang mempunyai kepentingan untuk melakukan tekanan untuk penyusunan standar yang sesuai dengan kepentingan masing-masing

Dengan kata lain, Komite Standar diharapkan dapat berdiri di atas semua kepentingan dan lebih mengutamakan kepentingan publik dalam menjalankan tugasnya mengembangkan dan menyusun standar akuntansi pemerintahan. Sampai dengan saat ini nampaknya kondisi seperti ini masih dapat dipertahankan. Diskusi dalam rapat KSAP dapat menjadi hangat apabila sedang membahas isu yang kontroversial. Pengambilan keputusan dalam rapat KSAP diusahakan untuk dilakukan secara konsensus, namun juga dimungkinkan untuk mengambil keputusan dengan cara pemungutan suara.

Dalam penyusunan standar akuntansi pemerintahan, KSAP mengacu kepada praktikpraktik terbaik internasional, diantaranya dengan mengadaptasi International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) yang diterbitkan oleh International Federation of Accountants (IFAC). Strategi adaptasi memiliki pengertian bahwa prinsip pengembangan SAP berorientasi pada IPSAS, namun disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, antara lain dengan memperhatikan peraturan perundangan yang berlaku, praktik-praktik keuangan yang ada, serta kesiapan sumber daya para pengguna SAP.

### **Profesi Akuntan Pemerintah**

Lulusan pendidikan tinggi di bidang akuntansi (baik prgram Diploma maupun Srata 1 adan 2) memiliki kesempatan yang sangat luas di bidang akuntansi pemerintahan. Berikut beberapa profesi akuntan di pemerintahan:

1. Akuntan pengelola keuangan negara/daerah

Saat ini jumlah satker yang merupakan entitas akuntansi pemerintah pusat berjumlah sekitar 22.400 satker. Pada setiap satker ini paling tidak diperlukan 2 akuntan yang dapat membantu penyusunan laporan keuangan pemerintah. Di pemerintah daerah kebutuhan akuntan juga sangat besar. Saat ini jumlah kabupaten/kota di seluruh Indonesia sekitar 514 dan pada setiap kabupaten/kota rata-rata memiliki 20 satker pemerintah daerah (SKPD). Jika pada setiap SKP membutuhkan 2 orang akuntan maka pemerintah daerah memerlukan >10000 akuntan. Saat ini jumlah akuntan di setiap satker belum mencapai jumlah yang memadai untuk membantu memperbaiki kualitas pengelolaan keuangan negara/daerah khususnya pada aspek pertanggungjawabannya.

## 2. Akuntan pemeriksa pajak.

Selain kebutuhan di pemerintah pusat dan pemerintah daerah sebagai pengelola keuangan, di pemerintah pusat memerlukan akuntan untuk melakukan pemeriksaan pajak. Sebagaimana kita ketahui isu kepatuhan pembayar pajak di Indonesia merupakan isu yang terus menerus menjadi sorotan, karena ada ketimpangan antara jumlah penerimaan pajak dan jumlah potensi penerimaan pajak. Ketimpangan ini salah satunya disebabkan oleh sumber daya manusia perpajakan (fiskus) di Indonesia belum mencapai rasio yang ideal (belum punya data euy.....) jika dibandingkan dengan jumlah wajib pajak yang ada maupun jumlah wajib pajak potensial yang masih harus digali oleh para fiskus. Termasuk dalam daftar kebutuhan Direktorat Jenderal Pajak ini adalah untuk tenaga fungsional pemeriksa pajak yang saat ini penugasannya masih dirasa overload.

Kondisi di pemerintah daerah tidak jauh berbeda dengan pemerintah pusat dalam hal kebutuhan pemeriksa pajak. Taxing power yang semakin besar di daerah membuat pemerintah daerah harus menyiapkan aparatur pemeriksa pajak daerah yang handal, yang sampai dengan saat ini masih dipenuhi oleh pemerintah daerah dengan langkah praktis yaitu mengirim pegawai dengan latar belakang yang beragam (akuntan maupun non akuntan) untuk mengikuti pelatihan pemeriksa pajak. Hal ini tentu saja praktis dalam jangka pendek, namun hasilnya diperkirakan

tidak akan mencapai optimal jika latar belakang pendidikan pemeriksa pajak daerah tersebut tidak sesuai.

3. Auditor internal dan eksternal

Kebutuhan lain yang mendesak untuk dipenuhi adalah kebutuhan auditor di lembaga pengawas internal pemerintah (inspektorat jenderal atau inspektorat daerah) dan auditor eksternal baik di Badan Pemeriksa Keuangan maupun auditor di Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK).



# **BAB II**

## **LINGKUNGAN**

## **AKUNTANSI**

## **PEMERINTAHAN**

### **Indikator Keberhasilan**

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian dan karakteristik akuntansi pemerintah
  - Menjelaskan perbedaan karakteristik lingkungan akuntansi pemerintah

Akuntansi pemerintah sebagaimana halnya audit keuangan pemerintah awalnya diadopsi dari pengembangan akuntansi dan audit di lingkungan komersial. Yang membedakan keduanya adalah konsep dasar, standar dan prosedur yang mengakomodasi lingkungannya dan kebutuhan pengguna laporan keuangannya.

### **Definisi dan Karakteristik Akuntansi Pemerintah**

Pemerintah, dalam konteks akuntansi merupakan unit yang istimewa yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Pemerintah tidak berusaha memperoleh profit, pendapatan seluruhnya diperoleh dari pendapatan yang sifatnya “memaksa” yaitu berupa pajak atau pendapatan lain yang ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan sebagai pendapatan yang menjadi kewenangan pemerintah untuk memungutnya.

Sistem ini tidak hanya dimiliki oleh pemerintah modern saat ini namun telah ada sejak dahulu kala dengan nama yang berbeda. Pada masa kejayaan kerajaan-kerajaan di Indonesia ada istilah upeti yang harus disetorkan kepada pemerintah pusat kerajaan dari kerajaan-kerajaan kecil yang menjadi wilayah kekuasaannya. Atau pada masa kejayaan kekhalifahan ada zakat yang digunakan sebagai sumber pendapatan negara disamping pajak yang dikenakan hanya kepada warga negara yang tidak beragama Islam.

Karena karakter utama ini yang membuat penerapan akuntansi komersial tidak cocok digunakan dalam akuntansi pemerintah.

2. Pemerintah di’miliki’ secara kolektif oleh konstituen

Berbeda dengan akuntansi komersial yang diterapkan dalam unit bisnis, kepemilikan atas pemerintah tidak dapat diwujudkan dalam bentuk kepemilikan modal yang mudah dialihkan, sehingga jika ada konstituen/warga negara yang tidak puas terhadap kinerja pemerintahnya tidak dapat begitu saja mengalihkan hak kepemilikannya tersebut. Mereka harus melalui mekanisme yang panjang untuk dapat memberikan masukan kepada pemerintah tentang kebijakan yang dihasilkan, bahkan mungkin harus menunggu pemilihan umum berikutnya yang jika diterapkan di Indonesia warga

negara harus menunggu lima tahun untuk dapat mengevaluasi keputusannya untuk memberikan kepercayaan kepada anggota DPR atau presiden yang terpilih.

3. Kontribusi sumber daya keuangan tidak dikaitkan langsung dengan pelayanan/produk yang diberikan oleh pemerintah.

Dalam sistem yang diberlakukan di Indonesia dan juga di banyak negara lain, pembayar pajak kemungkinan besar bukan pihak penerima layanan terbesar dari pemerintah, hal ini disebabkan pengenaan pajak didasarkan dari kekayaan/kenikmatan yang dikonsumsi oleh pembayar pajak, bukan dari seberapa besar atau seberapa banyak jenis layanan pemerintah yang mereka nikmati. Dalam hal pemerintah mengenakan biaya layanan, seringkali jumlah pengenaan biaya layanan juga tidak meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan pemerintah untuk menyelenggarakan pelayanan tersebut.

Praktik pengenaan pajak di USA misalnya, yang mengalokasikan pendapatan tertentu untuk belanja tertentu oleh pemerintah menyebabkan keterkaitan pembayaran pajak dan layanan pemerintah semakin jauh. Misalnya saja, belanja untuk pendidikan dasar didanai dari penerimaan pajak PBB sehingga menyebabkan pembayar pajak yang tidak memiliki anak dengan usia sekolah dasar akan menjadi penyedia dana untuk layanan pemerintah yang tidak dinikmatinya.

4. Secara dominan keputusan kebijakan dan keputusan operasional dibuat secara politis oleh lembaga perwakilan di negara-negara yang menganut demokrasi.

Sebagaimana kita ketahui anggota lembaga perwakilan di Indonesia memiliki berbagai latar belakang, ada yang berasal dari partai politik dan perwakilan daerah yang latar belakang pendidikannya mulai dari teknologi, pendidikan, agama bahkan artis. Selain itu, interest/ketertarikan mereka pada bidang-bidang kehidupan juga sangat beragam, mulai dari politik, olah raga, seni, moral, pendidikan, ekonomi dan lain-lain. Dengan berbagai ragam latar belakang tersebut mereka “dipaksa” untuk membuat keputusan-keputusan yang seringkali tidak sesuai dengan bidangnya dan kecenderungannya

sehingga kemungkinan mereka mendapatkan informasi yang utuh dan benar sangat kecil. Misalnya seorang artis penyanyi yang menjadi anggota DPR Komisi Anggaran kemungkinan tidak mengetahui seluk beluk tentang penganggaran [emerintah dan bagaimana anggaran pemerintah seharusnya disusun. Mereka mengandalkan informasi dari partai politik yang diwakilinya sehingga kemungkinan informasi tersebut bias oleh kepentingan konstituen yang dibawa oleh partai politik tersebut.

5. Keputusan harus dibuat secara terbuka sehingga akuntansi dan laporan-laporan lain yang terkait dengan pelaksanaan keputusan tersebut harus bersifat terbuka.

Keputusan yang berimplikasi pada kepentingan publik harus dibuat secara terbuka. Di Indonesia, sidang pembahasan anggaran dapat dibuka secara publik dan melibatkan wartawan untuk meliputnya sehingga anggaran dan pertanggungjawabannya dapat dengan mudah dievaluasi oleh publik. Selain itu, publik juga dapat mengevaluasi bagaimana proses anggota perwakilan dalam pengambilan keputusan anggaran tersebut.

Di Indonesia terdapat ribuan entitas akuntansi yang harus mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya yang terdiri dari kurang lebih 22400 entitas akuntansi di Pemerintah Pusat dan lebih dari 10.000-an entitas akuntansi Pemerintah Daerah. Angka tersebut belum termasuk entitas pemerintah desa yang mulai Tahun Anggaran 2015 mendapatkan dana transfer dari Pemerintah Pusat tersendiri, terpisah dari dana transfer untuk Pemerintah daerah. Penyerangan sumber daya keuangan kepada entitas yang lebih kecil tentu saja memiliki keunggulan dalam hal keleluasaannya untuk sebesar-besarnya pelayanan kepada masyarakat, namun banyaknya entitas akuntansi yang diakibatkan pemebrian kewenangan pada entitas terkecil tersebut perlu dipertimbangkan risikonya. Resiko yang dapat diidentifikasi terkait dengan hal sebagai berikut:

1. Lebarnya rentang kendali pemerintah pusat atas dana transfer yang dapat menyebabkan pekerjaan pengawasan dan pengendalian menjadi

jauh lebih kompleks jika dibandingkan dengan kewenangan pengelolaan keuangan yang lebih terpusat.

2. Kualitas sumber daya manusia pengelola dana yang belum disiapkan dengan baik, justru akan mengakibatkan penggunaan dana yang dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat mendapat hasil sebaliknya. Oleh karena itu pemerintah, terutama pemerintah pusat masih harus bekerja keras dalam menyiapkan pemerintah desa untuk mengelola dana desa tersebut.

Peran pemerintah yang besar dalam meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Dari segi jumlah dana yang dikelola pemerintah pada tahun 2013 dibandingkan dengan total Product Domestic Bruto (PDB) Indonesia mencapai lebih dari 12%. Jumlah dana dan sumber daya pengelolanya meliputi jumlah yang cukup besar perannya dalam perekonomian. Hal ini didukung juga dengan kemampuan belanja pemerintah yang memiliki multiplier effect lebih besar jika dibandingkan belanja di sektor swasta maka peran pengelolaan keuangan pemerintah tidak dapat diremehkan.

Oleh karena itu prinsip-prinsip manajemen keuangan yang baik meliputi proses penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran dan penyusunan laporan pertanggungjawaban anggaran harus mendapat perhatian yang serius. Begitu pula dengan kualitas pemeriksaan pengelolaan keuangannya, paling tidak harus dianggap sama pentingnya dengan pemeriksaan keuangan di sektor swasta, apalagi di pemerintah melibatkan dana penerimaan pendapatan dari masyarakat yang sifatnya suka rela (pajak).

### **Perbedaan karakteristik lingkungan akuntansi komersial dan akuntansi pemerintah**

Dalam hal perannya dalam perekonomian suatu negara, entitas pemerintah memiliki banyak kesamaan dengan entitas bisnis dalam hal sebagai berikut (Freeman, 2009):

1. Keduanya merupakan pelaku dalam sistem ekonomi dan menggunakan sumber daya keuangan dan sumber daya manusia untuk mencapai tujuannya.
2. Keduanya harus memperoleh dan mengubah sumber daya yang semakin terbatas untuk menyediakan barang dan jasa yang dibutuhkan oleh masyarakat
3. Keduanya harus memiliki sistem informasi yang memadai untuk memfasilitasi para manajer, lembaga-lembaga terkait, dan pihak lain dapat menerima informasi secara tepat waktu untuk perencanaan, pengarahannya, pengendalian, dan evaluasi sumber daya, penggunaan sumber daya dan saldo sumber daya yang semakin langka tersebut
4. Analisis biaya, pengendalian biaya dan teknik evaluasi yang penting untuk memastikan sumber daya dapat digunakan secara ekonomis efisien dan efektif.
5. Pada beberapa bidang, produk berupa barang/jasa yang dihasilkan pemerintah juga dihasilkan oleh swasta misalnya dalam bidang transportasi, pendidikan dan kesehatan.

Selain kesamaan tersebut di atas, terdapat perbedaan yang signifikan dari keduanya dalam hal tujuan organisasi, sumber dari sumber daya keuangan dan metode evaluasi kinerja.

### **1. Tujuan Organisasi**

Entitas bisnis mendapatkan modal dari investor yang bertujuan mendapatkan hasil (return) dari investasinya. Oleh karena itu operasi perusahaan swasta harus mendapatkan profit sebesar-besarnya sehingga mencukupi untuk memenuhi kebutuhan operasional perusahaan, dapat memberikan hasil berupa dividen kepada para investor dan dapat menahan sebagian pendapatannya untuk pengembangan perusahaan di masa yang akan datang. Oleh karena itu operasi entitas bisnis beroperasi dari tahun ke tahun untuk meningkatkan sumber daya ekonomi perusahaan sehingga ukuran perusahaan dalam ukuran manfaat ekonomi juga akan semakin besar.

Tujuan organisasi bisnis tersebut di atas jauh berbeda dengan tujuan pemerintah untuk dapat memberikan pelayanan sebanyak-banyaknya kepada masyarakat sepanjang sumber daya keuangan

mencukupi untuk itu. Oleh karena itu pemerintah beroperasi dengandasar tahun ke tahun, artinya pemerintah mengumpulkan pendapatan yang mencukupi untuk menyediakan layanan kepada masyarakat pada periode tersebut dan tidak berupaya untuk meningkatkan ukuran pemerintah jika diukur dari besarnya sumber daya ekonomi yang dikuasai. Bahkan jika pendapatan yang diperoleh dalam suatu periode tidak mencukupi untuk menyediakan pelayanan kepada publik, pemerintah dapat memenuhi kekurangannya dengan membentuk utang.

## **2. Sumber dari Sumber Daya Keuangan**

Unit bisnis memiliki sumber pendapatan yang diperoleh daripenyediaan barang/jasa yang dapat diperoleh oleh pelanggannya dengan imbalan sumber daya keuangan. Jumlah yang diterima dan diserahkan oleh entitas bisnis merupakan nilai yang setara sehingga perolehan pendapatan dapat dikaitkan dengan kualitas penyediaan barang dan jasanya.

Di pemerintahan, hubungan timbal balik sebagaimana di lingkungan bisnis di atas tidak terjadi dikarenakan pemerintah memiliki kewenangan khusus untuk “memaksa” masyarakat membayar kontribusi keuangan kepada negara/pemerintah dalam bentuk pajak, retribusi, dan sumber pendapatan lain. Mekanisme transfer antar level pemerintahan juga terjadi atas dasar peraturan perundang-undangan, bukan atas dasar transaksi yang sifatnya timbal balik

Selain itu, pemerintah memiliki karakteristik unik lainnya dalam hal penyediaan barang dan jasa. Beberapabarang/jasa yang dihasilkan pemerintah bersifat monopolistik, tidak ada mekanisme pasar yang secara objektif menilai kualitas layanannya. Begitu pula dengan pengenaan biaya layanan. Pemerintah dapat mengenakan biaya layanan yang tidak didasarkan pada nilai kewajaran, namun didasarkan pada kemampuan masyarakat untuk memberikan kontribusi sumber daya keuangan untuk mendapatkan barang/jasa tersebut. Pengenaan biaya layanan yang dilakukan oleh pemerintah pada umumnya masih di bawah biaya per unit barang/jasanya.

## **3. Metode Evaluasi Kinerja**

Entitas bisnis akan mengganti atau menghentikan produksi barang atau jasa jika produk dan jasa tersebut tidak menghasilkan profit yang cukup. Hubungan langsung antara penyediaan sumber daya keuangan yang diberikan oleh pelanggan dan kualitas barang atau jasa yang dihasilkan pada dasarnya akan menentukan jenis dan kualitas produk yang dihasilkan oleh entitas bisnis tersebut. Perusahaan yang tidak sensitif terhadap kebutuhan pelanggan (pasar) akan mati di lingkungan industrinya. Dapat dikatakan motif untuk memperoleh profit dan pengukuran profit merupakan dasar alokasi sumber daya dan alat pengendalian manajemen yang baik di perusahaan.

Logika pengukuran profit tersebut di atas tidak terdapat di lingkungan organisasi pemerintah. Pemerintah memiliki kekuasaan untuk melakukan pemungutan pendapatan (pajak) dan tidak ada mekanisme pasar untuk penyediaan barang atau jasa yang disediakannya. Pemerintah tidak perlu melakukan sesuatu untuk menarik pengguna jasa, bahkan banyak pengguna jasa yang sebenarnya tidak puas menerima pelayanan dari pemerintah namun tidak dapat menggantikan jenis pelayanan tersebut dari penyedia layanan yang lain karena sifat monopoli. Bahkan jika terbukti tidak efisien dan tidak ekonomis sekali pun, pemerintah tetap melanjutkan penyediaan barang atau jasa tersebut.

Karena ketiadaan mekanisme pasar dan ketiadaan hubungan langsung antara penyediaan sumber daya keuangan dan kualitas barang/jasa yang disediakan oleh pemerintah sebagaimana dijelaskan di atas maka pemerintah harus menggunakan ukuran kinerja yang lain yang tidak mudah dilakukan untuk memastikan sumber daya keuangan pemerintah dapat dimanfaatkan secara ekonomis, efisien dan efektif dalam operasinya. Oleh karena itu pemerintah biasanya akan membuat peraturan perundang-undangan yang sifatnya mengikat untuk mengendalikan penggunaan sumber daya tersebut, misalnya dengan menetapkan harga satuan input, menetapkan mekanisme belanja barang/jasa pemerintah, mekanisme penggunaan kas dan lain-lain.

Untuk memastikan pemerintah dapat beroperasi dengan mengedepankan konsep value for money, segala sesuatu yang dilakukan oleh entitas pemerintah harus mengikuti aturan, baik aturan dari luar organisasinya, yang dibuat oleh pemerintah tingkat yang lebih tinggi atau



oleh penyedia sumber daya (dalam hal hibah atau utang), maupun aturan-aturan internal organisasi, misalnya bagaimana mekanisme pengeluaran belanja di entitas tersebut. Beberapa aspek dalam pengelolaan keuangan pemerintah yang mungkin akan diatur adalah sebagai berikut:

1. Struktur organisasi, peraturan perundang-undangan di Indonesia mengatur secara detil pengelola keuangan, dari pengguna anggaran, pejabat pembuat komitmen, bendahara penerimaan, bendahara pengeluaran, penandatanganan voucher (di praktik pemerintah dikenal sebagai Surat Perintah Membayar/SPM)
2. Sumber dari sumber daya keuangan, jenis dan jumlah pajak, denda, retribusi, biaya layanan yang dikenakan oleh pemerintah seluruhnya diatur dalam peraturan perundang-undangan. Hal ini mengikat baik bagi pemerintah maupun bagi masyarakat yang diwajibkan membayar sumber daya keuangan tersebut. Dalam hal mekanisme pembagian sumber daya keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah juga dibuat aturan mengenai kepada siapa dan berapa jumlah dana transfer, bagaimana mekanisme pertanggungjawabannya, bagaimana pencairan dananya dan lain-lain.
3. Penggunaan sumber daya keuangan  
Pengendalian terhadap belanja pemerintah merupakan unsur yang sangat penting untuk memastikan bahwa belanja pemerintah memenuhi aspek value for money. Selain itu harus dipastikan bahwa belanja yang dilakukan sesuai dengan komitmen yang telah dibuat oleh pemerintah dan lembaga perwakilan yang mewakili kepentingan masyarakat sehingga tidak ada belanja yang tidak sesuai dengan kebutuhan masyarakat.
4. Akuntansi  
Akuntansi pemerintah yang berbeda dengan akuntansi bisnis memunculkan kebutuhan untuk disusunnya Standar Akuntansi Pemerintah yang mengadapatasi Standar Akuntansi Keuangan yang disesuaikan dengan karakter pemerintahan. Selain SAP juga disusun sistem akuntansi pemerintah yang sesuai dengan peraturan perundang-

undangan tentang struktur organisasi, kebijakan sumber daya manusia, penggunaan kas, dan lain-lain

#### 5. Pelaporan keuangan

Seluruh prosedur akuntansi, formulir-formulir, pengendalian internal dalam proses akuntansi pemerintah diatur dengan peraturan perundang-undangan dan biasanya telah dibakukan dengan sistem akuntansi terkomputerisasi.

#### 6. Audit

Dalam hal audit diatur dalam hal frekuensi audit, masa audit, jenis dan ruang lingkup audit, siapa saja yang boleh mengakses laporan audit dan lain-lain.

Jika kita melihat banyaknya aturan pemerintah tentang pengelolaan keuangan pemerintah tersebut di atas dapat dikatakan bahwa para manajer di pemerintah tidak memiliki keleluasaan untuk membuat keputusan terkait dengan pengelolaan pemerintahan sehingga sulit bagi manajer pemerintah untuk mengambil keputusan dengan cepat terkait isu pengelolaan keuangan.

Secara khusus dalam kerangka konseptual Standar Akuntansi Pemerintah yang ditetapkan dengan PP 71 Tahun 2010, Komite Standar Akuntansi Pemerintah telah mengidentifikasi beberapa ciri khusus pemerintah Indonesia yang akan mempengaruhi praktik akuntansinya sebagai berikut:

#### 1. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:

##### a. bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan;

Dalam negara Republik Indonesia yang berasas Pancasila, kekuasaan di tangan rakyat sesuai dengan sila ke empat. Rakyat mendelegasikan kekuasaannya kepada pejabat publik melalui proses pemilihan. Sejalan dengan pendelegasian kekuasaan terdapat pemisahan wewenang diantara eksekutif, legislatif, yudikatif dan penyelenggara negara lainnya sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Sistem ini dimaksudkan untuk mengawasi dan menjaga

keseimbangan terhadap kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan di antara penyelenggara negara. Sebagaimana berlaku dalam lingkungan keuangan negara pemerintah menyusun anggaran dan menyampaikannya kepada DPR/DPRD untuk mendapat persetujuan. Setelah mendapat persetujuan pemerintah melaksanakannya dalam batas-batas apropriasi dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan apropriasi tersebut. Pemerintah bertanggungjawab atas penyelenggaraan keuangan tersebut kepada DPR/DPRD.

Dengan ciri inilah pada dasarnya rakyat telah mendelegasikan seluruh kewenangannya sebagai “pemilik” negara pada saat proses pemilihan umum dilaksanakan, karena dalam sistem demokrasi yang dianut di Indonesia, proses pemilu yang menunjuk perwakilan rakyat untuk menyuarakan aspirasi mereka selanjutnya selama 5 tahun.

- b. sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah;

Terdapat 3 level pemerintahan di Indonesia yaitu pemerintah pusat, pemerintah provinsi dan pemerintah kota/kabupaten. Keuangan masing-masing level pemerintah tersebut ditetapkan dalam undang-undang. Pemerintah yang lebih luas cakupannya memerikan pengarahannya kepada pemerintah yang cakupannya lebih sempit, misalnya pemerintah membina Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota melalui kewenangan Kementerian Dalam Negeri. Pembinaan pengelolaan keuangan dana transfer pemerintah provinsi dan kabupaten/kota dilakukan oleh Kementerian Keuangan.

Adanya pemerintah yang memiliki kewenangan dan mendapatkan pendapatan pajak yang lebih besar dan daerah lain sebaliknya maka diperlukan mekanisme sistem bagi hasil, transfer antar pemerintahan, hibah dan bantuan keuangan lainnya.

- c. pengaruh proses politik;

Tujuan pemerintah adalah untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat. Sehubungan dengan itu, pemerintah perlu mengupayakan

mewujudkan keseimbangan fiskal dengan mempertahankan kemampuan keuangan negara yang bersumber dari pendapatan pajak dan sumber-sumber lainnya guna memenuhi kebutuhan masyarakat yang beragam. Salah satu ciri yang penting untuk mewujudkan keseimbangan tersebut adalah berlangsungnya proses politik. Dalam pembahasan anggaran Di DPR, masing-masing anggota DPR membawa kepentingan konstituennya yang sangat beragam. Kemampuan keuangan negara yang terbatas tidak memungkinkan semua ebutuhan konstituen dapat dipenuhi dalam waktu bersamaan. Proses politik yang terjadi diperlukan untuk mewujudkan keseimbangan antar kepentingan tersebut sehingga sumber daya keuangan yang terbatas dapat dimanfaatkan secara optimal.

- d. hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah  
Pemerintah mungkin saja dapat memungut biaya layanan, namun secara dominan (sekitar 70%) pendapatan pemerintah diperoleh dari pemungutan pajak yang sifatnya memaksa. Jumlah pajak yang dipungut tidak berhubungan langsung dengan pelayanan sehingga pemerintah perlu mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut dalam pengembangan laporan keuangan:
  - i. pembayaran pajak bukan pembayaran secara suka rela
  - ii. jumlah pajak yang harus dibayar didasarkan pada peraturan perundang-undangan misalnya dari pendapatan yang diperoleh, transaksi yang dilakukan atau kekayaan yang dimiliki oleh wajib pajak.
  - iii. Efisiensi pelayanan yang diberikan oleh pemerintah dibandingkan dengan pungutan yang digunakan untuk pelayanan sering kali sukar diukur sehubungan dengan monopoli pelayanan oleh pemerintah.
2. Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
  - a. anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian;  
Anggaran pemerintah merupakan dokumen formal kesepakatan eksekutif dan legislatif tentang belanja yang ditetapkan untuk

melaksanakan kegiatan operasional pemerintah dan pendapatan yang diharapkan dapat membiayai seluruh belanja tersebut. Dengan demikian anggaran mengoordinasikan 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 anggaran memiliki pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan karena:

- b. anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik yang dihasilkan proses politik yang terjadi antara lembaga eksekutif dan legislatif tentang apa saja kebutuhan publik yang akan dilayani oleh pemerintah pada periode tersebut.
- c. Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara pendapatan, belanja dan pembiayaan.
- d. Anggaran merupakan landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum, sehingga jika terdapat pihak-pihak yang terikat dalam anggaran melakukan hal-hal yang tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan akan dapat dikenai sanksi hukum.
- e. Anggaran memberi landasan bagi penilaian kinerja pemerintah.
- f. Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.
- g. investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan;  
Investasi pemerintah dalam aset tetap tidak sama dengan investasi yang dilakukan oleh entitas bisnis. Manfaat ekonomi dari investasi pemerintah dalam aset tetap tidak akan langsung dinikmati

pemerintah dalam bentuk hasil imbal investasi namun kadang-kadang dapat berupa peningkatan pertumbuhan ekonomi sehingga secara tidak langsung akan meningkatkan potensi penerimaan pajak di masa yang akan datang.

- h. kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian;

Prinsip akuntansi dana yang digunakan di pemerintahan negara-negara manja yang mebatas penggunaan dana untuk tujuan tertentu dapat diterapkan dalam akuntansi pemerintahan dengan penyesuaian tertentu. Untuk saat ini pemerintah menggunakan sistem dana tunggal (general fund) untuk membiayai seluruh jenis belanjanya.

- i. Penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.

# **BAB III**

## **ANGGARAN DAN PENGENDALIAN DALAM AKUNTANSI PEMERINTAH**

### **Indikator Keberhasilan**

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan tujuan penganggaran
  - Menjelaskan perencanaan dan penganggaran
  - Menjelaskan pengendalian dalam anggaran pemerintah
  - Menjelaskan klasifikasi pendapatan dan belanja dalam anggaran pemerintah

Pemerintah beroperasi berbasis anggaran. Bagi pemerintah, anggaran merupakan pedoman yang sangat penting untuk melaksanakan kegiatan operasionalnya. Oleh karena itu proses penyusunan anggaran menjadi proses yang sangat krusial dalam menjalankan pemerintahan.

### Definisi Anggaran

Pada ilmu ekonomi pada umumnya, anggaran didefinisikan sebagai pernyataan kuantitatif rencana suatu entitas dalam bentuk rencana pendapatan dan belanja dalam satu periode tertentu.

Di pemerintah Indonesia anggaran pendapatan dan belanja pemerintah ditetapkan dalam undang-undang. Anggaran untuk pemerintah pusat disebut sebagai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), sedangkan anggaran pemerintah daerah disebut Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). **APBN**, didefinisikan sebagai 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**.

Pemerintah beroperasi dengan anggaran secara umum adalah pernyataan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang.

Menurut Mulyadi (2001:488), anggaran didefinisikan sebagai rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter dan satuan ukuran yang lain yang mencakup jangka waktu satu tahun. Anggaran menurut NCGA (National Committee on Governmental Accounting) yang sekarang menjadi GASB (Governmental Accounting Standard Board) adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu.



## Tujuan dan Fungsi Penganggaran Pemerintah

Tujuan penganggaran pemerintah antara lain:

1. Untuk menyatakan harapan/sasaran pemerintah secara jelas dan formal, sehingga bisa menghindari kerancuan dan memberikan arah terhadap apa yang hendak dicapai.
2. Untuk mengkomunikasikan harapan pemerintah kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dapat dimengerti, didukung, dan dilaksanakan.
3. Untuk menyediakan rencana terinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan.
4. Untuk mengkoordinasikan cara/metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber daya.
5. Untuk menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, serta menyediakan informasi yang mendasari perlu-tidaknya tindakan koreksi.

Anggaran berfungsi sebagai berikut:

### 1. Fungsi perencanaan

Perencanaan merupakan salah satu fungsi manajemen dalam sebuah organisasi dan fungsi ini merupakan dasar pelaksanaan fungsi-fungsi lainnya. Begitu pula dalam pemerintahan, anggaran dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan untuk menjalankan pemerintahan, dan berapa hasil yang akan didapat kegiatan pemerintahan tersebut.

### 2. Fungsi pengawasan

Anggaran merupakan salah satu alat pengawasan dalam sebuah organisasi, begitu juga dalam pemerintahan. Anggaran memberikan rencana detail mengenai pendapatan dan pengeluaran pemerintah serta pertanggungjawabannya ke publik. Dengan anggaran, kinerja pemerintahan dapat diawasi oleh publik.

### 3. Fungsi koordinasi

Fungsi koordinasi menuntut adanya keselarasan tindakan bekerja dari setiap individu atau bagian dalam organisasi untuk mencapai tujuan. Demikian juga dalam pemerintahan, setiap unit kerja pemerintahan

terlibat dalam proses penyusunan anggaran sehingga anggaran merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan.

#### 4. Fungsi penilaian dan pedoman kinerja

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang disusun sistematis dan dinyatakan dalam unit moneter. Lazimnya penyusunan anggaran berdasarkan pengalaman masa lalu dan taksir-taksiran pada masa yang akan datang, maka ini dapat menjadi pedoman kerja bagi setiap bagian dalam organisasi untuk menjalankan kegiatannya. Dalam pemerintahan, anggaran merupakan wujud komitmen dari budget holder kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan berapa yang berhasil dicapai dalam kaitannya dengan anggaran yang telah ditetapkan. Disini fungsi anggaran sebagai penilaian kinerja berperan.

### Pengendalian dalam Anggaran Pemerintah

Pemerintah memiliki peran yang sangat penting dalam penyediaan layanan publik kepada masyarakat. Anggaran pemerintah merupakan alat pengendalian yang baik. Dengan anggaran yang disusun berdasarkan prioritas kebutuhan masyarakat, anggaran pemerintah dapat mempercepat terwujudnya tujuan pembentukan negara dalam hal mewujudkan masyarakat yang adil dan sejahtera. Oleh karena itu anggaran dapat digunakan sebagai alat pengendalian yang efektif dalam pemerintahan.

Pengendalian (*control*) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif (pemerintah) untuk menjamin dilaksanakannya sistem dan kebijakan manajemen sehingga tujuan organisasi dapat tercapai serta proses penetapan standar, dengan menerima umpan balik berupa kinerja sesungguhnya, dan mengambil tindakan yang diperlukan jika kinerja sesungguhnya berbeda secara signifikan dengan apa yang telah direncanakan sebelumnya.

Anggaran pemerintah disusun menggunakan pendekatan anggaran berbasis kinerja. Dalam anggaran berbasis kinerja, pemerintah merencanakan target kinerja yang akan dicapai terlebih dahulu sebelum menetapkan angka-angka dalam anggaran. Kinerja yang ditargetkan didasarkan pada skala prioritas pemerintah yang disusun berdasarkan

derajat kepentingan kebutuhan pelayanan publik yang dibutuhkan oleh masyarakat untuk mempercepat hasil pembangunan (peningkatan kualitas hidup masyarakat). Jika hal ini dilakukan maka anggaran yang disusun pemerintah akan memiliki nilai (value) yang tinggi pada kehidupan masyarakat.

Pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui empat cara, yaitu:

1. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan  
Jika pendekatan penganggaran kinerja benar-benar menjiwai penyusunan anggaran pemerintah maka dengan membandingkan kinerja yang dianggarkan dengan kinerja aktual akan menjadi alat pengendalian yang baik.
2. Menghitung selisih anggaran (*Favorable* dan *unfavorable variances*)  
Menghitung selisih anggaran menjadi alat pengendalian yang baik jika disertai dengan analisis penyebab tidak tercapainya anggaran pada periode tertentu. Hal ini disebabkan ketidaktercapaian realisasi anggaran bisa jadi disebabkan oleh sesuatu yang sifatnya dapat dikendalikan atau tidak dapat dikendalikan oleh pemerintah.
3. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan (*controllable*) dan tidak dapatdikendalikan (*uncontrollable*) atas suatu varians:  
Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan dimaksudkan untuk memberikan evaluasi bagi pemerintah dan memberikan reward dan punishment jika diperlukan. Misalnya jika realisasi belanja subsidi lebih tinggi dari anggaran dikarenakan kenaikan harga minyak dunia yang signifikan maka tidak layak jika penanggungjawab anggaran diberikan “hukuman” atas hal tersebut, namun jika kenaikan tersebut dikarenakan pejabat yang bertanggungjawab kurang
4. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya  
Standar biaya dalam pengelolaan keuangan pemerintah diberlakukan untuk menjamin belanja pemerintah dilakukan secara ekonomis dan efisien, namun jika dari analisis standar biaya didapati standar biaya pemerintah tidak lagi relevan karena perubahan harga pasar maka

perubahan standar biaya pemerintah dapat diubah. Pemerintah dapat menetapkan standar biaya setiap tahun

Selain penegendalian pengelolaan keuangan negara melalui anggaran, pengendalian pengelolaan keuangan negara dapat dilakukan dengan pembagian kewenangan yang jelas. Menurut penjelasan Undang-Undang No. 17 tahun 2003, Menteri Keuangan berlakua sebagai pembantu presiden dalam bidang keuangan negara pada hakekatnya adalah Chief Financial Officer (CFO) Pemerintah Republik Indonesia, sementara setiap menteri/pimpinan lembaga pada hakekatnya adalah Chief Operational Officer (COO) untuk suatu bidang tertentu pemerintahan. Prinsip ini perlu dilaksanakan secara konsisten agar terdapat kejelasan dalam pembagian wewenang dan tanggung jawab, terlaksananya *checks and balances* serta untuk mendorong upaya peningkatan profesionalisme dalam penyelenggaraan tugas pemerintahan.

Dalam penjelasan Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara secara khusus mengatur mengenai kewenangan administratif dan pemegang fungsi pembayaran disebutkan bahwa Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan pejabat lainnya yang ditunjuk sebagai Kuasa Bendahara Umum Negara bukanlah sekedar kasir yang hanya berwenang melaksanakan penerimaan dan pengeluaran negara tanpa berhak menilai kebenaran penerimaan dan pengeluaran tersebut. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara adalah pengelola keuangan dalam arti seutuhnya, yaitu berfungsi sekaligus sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan.

Fungsi pengawasan keuangan di sini terbatas pada aspek *rechmatigheid* (keabsahan) dan *wetmatigheid* (kesesuaian) dan hanya dilakukan pada saat terjadinya penerimaan atau pengeluaran, sehingga berbeda dengan fungsi pre-audit yang dilakukan oleh kementerian teknis atau post-audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional.

Dengan demikian, dapat dijalankan salah satu prinsip pengendalian intern yang sangat penting dalam proses pelaksanaan anggaran, yaitu adanya pemisahan yang tegas antara pemegang kewenangan administratif dan pemegang fungsi pembayaran

### **Klasifikasi Pendapatan dan Belanja dalam Anggaran Pemerintah**

Untuk melaksanakan ketentuan Pasal 5 ayat (5) Peraturan Pemerintah Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, Menteri Keuangan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 101/PMK.02/2011 tentang Klasifikasi Anggaran.

Penyusunan belanja negara dalam APBN dirinci menurut Klasifikasi Organisasi, Fungsi, dan Jenis Belanja. Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran wajib menyusun Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-KL) atas Bagian Anggaran yang dikuasainya. RKA-KL yang disusun secara terstruktur dan terinci menurut klasifikasi anggaran yang meliputi klasifikasi organisasi, klasifikasi fungsi, dan klasifikasi jenis belanja.

#### **1. Klasifikasi Menurut Organisasi**

Klasifikasi anggaran menurut organisasi merupakan pengelompokan alokasi anggaran belanja sesuai dengan struktur organisasi Kementerian/Lembaga (K/L). Klasifikasi anggaran belanja berdasarkan organisasi menurut K/L disebut Bagian Anggaran (BA). Bagian anggaran merupakan kelompok anggaran menurut nomenklatur K/L, oleh karenanya setiap K/L mempunyai kode bagian anggaran tersendiri. Sebagai contoh kode BA untuk LIPI adalah 079. Kode BA ini tersusun atas 3 digit angka. Adapun kode unit eselon 1 untuk LIPI adalah 01, sehingga jika digabung menjadi 079.01.

#### **2. Klasifikasi Menurut Fungsi**

Klasifikasi anggaran menurut fungsi, merinci anggaran belanja menurut fungsi dan sub fungsi. Fungsi itu sendiri memiliki pengertian perwujudan tugas pemerintahan di bidang tertentu yang dilaksanakan dalam rangka mencapai tujuan pembangunan nasional. Subfungsi merupakan penjabaran lebih lanjut dari fungsi. Klasifikasi anggaran menurut fungsi yang berlaku saat ini ada 11 (sebelas) fungsi yaitu:

- ✎ Pelayanan umum [01];
- ✎ Pertahanan [02];
- ✎ Ketertiban dan Keamanan [03];

- ✍ Ekonomi [04];
- ✍ Lingkungan Hidup [05];
- ✍ Perumahan dan fasilitas umum [06];
- ✍ Kesehatan [07];
- ✍ Pariwisata [08];
- ✍ Agama [09];
- ✍ Pendidikan dan Kebudayaan [10];
- ✍ Perlindungan sosial [11].

Penggunaan fungsi dan subfungsi disesuaikan dengan tugas pokok dan fungsi masing-masing K/L. Penggunaanya dikaitkan dengan kegiatan (merupakan penjabaran program) yang dilaksanakan, sehingga suatu program dapat menggunakan lebih dari satu fungsi. Untuk mengetahui fungsi dan subfungsi ini kita bisa mengeceknya dalam dokumen DIPA satker masing-masing atau bisa ditanyakan langsung melalui unit yang menangani keuangan pada satker masing-masing. Kode-kode ini biasanya tercantum dalam proposal-proposal yang akan diajukan dalam program/kegiatan yang ada pembiayaannya melalui DIPA.

### 3. Klasifikasi menurut Jenis Belanja

Jenis belanja dalam klasifikasi belanja digunakan dalam dokumen anggaran baik dalam proses penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan pertanggungjawaban / pelaporan anggaran. Adapun klasifikasi anggaran menurut jenis belanja terdapat 8 jenis yaitu:

#### ✍ Belanja Pegawai

Belanja pegawai adalah kompensasi dalam bentuk uang maupun barang yang diberikan kepada pegawai pemerintah (pejabat negara, PNS, dan pegawai yang dipekerjakan oleh pemerintah yang belum berstatus PNS) yang bertugas di dalam maupun di luar negeri sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan, kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal dan/atau kegiatan yang mempunyai output dalam kategori belanja barang.

#### ✍ Belanja Barang

Belanja barang digunakan untuk mempertanggungjawabkan pengeluaran untuk menampung pembelian barang dan jasa yang habis

pakai untuk memproduksi barang dan jasa yang dipasarkan maupun yang tidak dipasarkan serta pengadaan barang yang dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat dan belanja perjalanan. Belanja barang dapat dibedakan menjadi Belanja Barang (Operasional dan Non Operasional), belanja jasa, belanja pemeliharaan, serta belanja perjalanan dinas.

#### ✎ Belanja Modal

Belanja Modal adalah pengeluaran yang digunakan dalam rangka memperoleh atau menambah nilai aset tetap dan aset lainnya yang memberikan manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya 1 tahun periode) serta melebihi batas minimal kapitalisasi aset tetap atau aset lainnya yang ditetapkan pemerintah. Batas minimal kapitalisasi dapat ditetapkan oleh pemerintah, Menteri Keuangan menetapkan batas minimal kapitalisasi untuk pemerintah pusat dan Kepala Daerah dapat menetapkan batas kapitalisasi untuk pemerintah daerah. Di pemerintah pusat, batas minimal nilai kapitalisasi untuk pengadaan peralatan dan mesin adalah batas minimal harga pasar per unit barang sebesar Rp 300.000,00 dan untuk bangunan minimal sebesar Rp 10.000.000,00. Aset tetap tersebut dipergunakan untuk operasional kegiatan sehari-hari suatu satuan kerja atau dipergunakan oleh masyarakat/publik namun tercatat dalam registrasi aset K/L terkait serta bukan untuk dijual.

#### ✎ Bunga Utang

Bunga utang adalah akun belanja untuk pembayaran yang dilakukan atas kewajiban penggunaan pokok utang, baik utang dalam negeri maupun utang luar negeri yang dihitung berdasarkan jaminan. Jenis belanja ini khusus digunakan dalam kegiatan dari bagian anggaran BUN (Bendahara Umum Negara).

#### ✎ Belanja Subsidi

Belanja subsidi adalah alokasi anggaran yang diberikan kepada perusahaan/lembaga yang memproduksi, menjual, mengekspor, atau mengimpor barang dan jasa untuk memenuhi hajat hidup orang banyak sedemikian rupa sehingga harga jualnya dapat dijangkau oleh masyarakat. Contohnya adalah belanja subsidi untuk BBM. Jenis belanja ini khusus digunakan dalam kegiatan dari bagian anggaran BUN.

✎ Belanja Bantuan Sosial (Bansos)

Belanja bantuan sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Belanja bantuan sosial diberikan dalam bentuk uang, barang, dan jasa.

✎ Belanja Hibah

Belanja hibah merupakan belanja pemerintah pusat kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional, dan pemerintah daerah yang bersifat sukarela, tidak wajib, tidak mengikat, dan tidak perlu dibayar kembali serta tidak terus menerus dan dilakukan dengan naskah perjanjian antara pemberi hibah dan penerima hibah dengan pengalihan hak dalam bentuk uang, barang, atau jasa.

✎ Belanja Lain-lain

Pengeluaran negara untuk pembayaran atas kewajiban pemerintah yang tidak termasuk dalam kategori belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, belanja pembayaran utang, belanja subsidi, belanja hibah, dan belanja bantuan sosial serta bersifat mendesak dan tidak dapat diprediksi sebelumnya.



Sumber :

1. <http://www.anggaran.depkeu.go.id/dja/edef-konten-view.asp?id=875>
2. <http://internationalbudget.org/getting-started/why-are-budgets-important/>

## Why Are Budgets Important?

The budget is governments' most important economic policy tool. Public budgets translate a government's policies, political commitments, and goals into decisions on how much revenue to raise, how it plans to raise it, and how to use these funds to meet the country's competing needs, from bolstering security to [improving health care](#) to [alleviating poverty](#). A budget system that functions well is crucial to developing sustainable fiscal policies and economic growth. In many countries, economic problems are exacerbated by weak budget systems and faulty budget choices. Given its wide-ranging implications for a country's people, the budget should be the subject of significant scrutiny and debate.

While a government's budget directly or indirectly affects the lives of every one of its citizens, it can have the greatest impact on certain groups, such as the [elderly](#), [children](#), [the poor](#), [rural residents](#), and minorities. The well being and prospects of these people can hinge greatly upon government decisions on raising and spending money. Budget cuts tend to have the greatest impact on programs that benefit the poor and vulnerable, as other items, such as interest on the debt, the public-sector wage bill, or military expenditures, are more likely to have first claim on scarce funds.

Moreover, even when funds have been allocated to specific programs—whether for minorities, children, or the disabled—[weak expenditure and program management can result in funds never reaching the intended beneficiaries](#). The lack of political power among these marginalized people to hold their government accountable is another factor in poor budget execution (i.e., after the budget is passed, how money is actually raised and spent).

It is critical for civil society organizations to engage in all stages in the budget cycle not only because they can contribute valuable technical skills to the process but they also have connections with the community that enable them to bring critical information about the public's needs and priorities to budget debates. In addition to representing the concerns of marginalized people, civil society can strengthen and support the ability of the poor and most vulnerable to [participate in the budget process](#) and advocate for themselves.

## The Budget Cycle

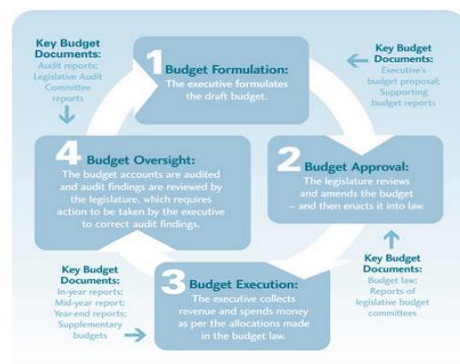
The budget is more than just a single document—it is a year-long cycle whose different phases offer civil society varying access points to influence how public resources are raised and spent and, ultimately, the budget's desired outcomes.

This "budget cycle" can be broken down into four major events or stages:

- **Formulation**—when the executive branch puts together the budget plan
- **Approval**—when the legislature debates, alters (if it has the power to do so), and approves the budget plan
- **Execution (implementation, monitoring, and control)**—when the government implements the policies in the budget
- **Oversight (auditing and legislative assessment)**—when the national audit institution and the legislature account for and assess the expenditures made under the budget

In order for civil society and the public to be able to influence budget decisions and provide effective independent oversight throughout the process, there are [a set of documents that should be produced and made public](#) at each stage. The information in these documents should be comprehensive and accessible, and they should be made available in a timely way to support effective public participation.

Read more about [the budget cycle and roles civil society can play throughout the process](#).





# **BAB IV**

## **KARAKTERISTIK KUALITATIF INFORMASI DAN PRINSIP-PRINSIP AKUNTANSI DALAM AKUNTANSI PEMERINTAH**

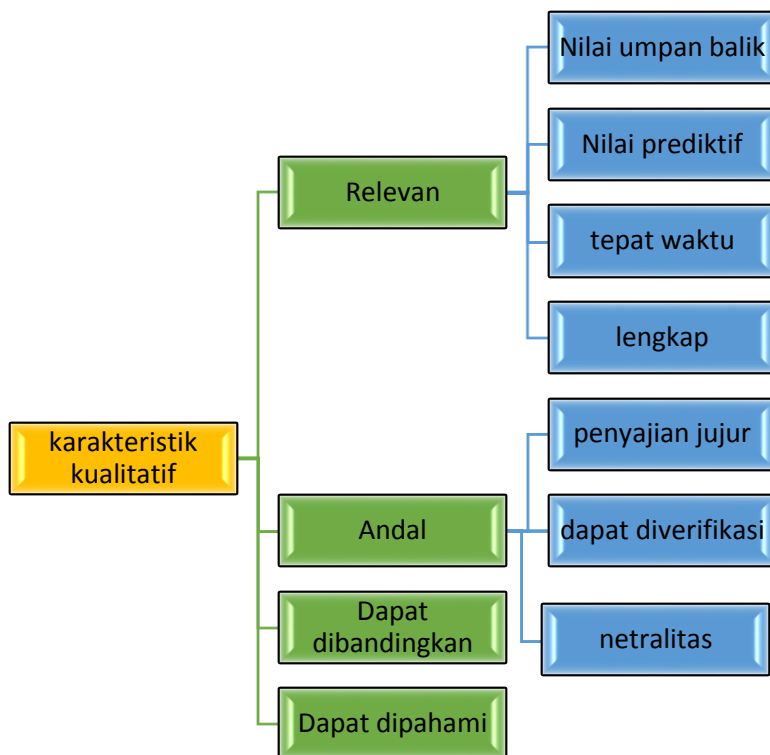
### **Indikator Keberhasilan**

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan Karakteristik Kualitatif Informasi
  - Menjelaskan Prinsip-prinsip Akuntansi dalam Akuntansi Pemerintah

### Karakteristik Kualitatif Informasi

Dalam upaya pemenuhan tujuan pelaporan keuangan pemerintah untuk memberikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan bagi pengguna informasinya maka entitas penyusun laporan keuangan harus memastikan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan telah memenuhi karakteristik kualitatif informasi keuangan. Karakteristik kualitatif informasi keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga informasi tersebut dapat memenuhi tujuannya. Karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah terdiri dari karakter relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Gambar 4.1.  
Karakteristik Kualitatif



Karakteristik kualitatif informasi keuangan menurut Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Relevan

Laporan keuangan dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan 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 dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya.

Dalam karakter ini terdapat kata kunci yaitu jika informasi tersebut tersedia maka informasi tersebut dapat membuat keputusan yang dibuat oleh pengguna menjadi berbeda (making a difference)

Informasi akan relevan jika dalam informasi tersebut mengandung karakter:

✎ Memiliki manfaat umpan balik (feedback value)

Informasi memungkinkan penggunanya untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi di masa lalu. Pengguna laporan keuangan pemerintah baik dari unsur masyarakat, anggota legislatif, rekanan pemerintah, pemberi utang memiliki ekspektasi pada kinerja keuangan pemerintah. Informasi dalam laporan keuangan tahun berjalan harus dapat memberikan feedback (umpan balik) apakah ekspektasi tersebut dapat tercapai atau tidak. Jika kinerja keuangan berdasarkan laporan keuangan sama dengan ekspektasi pengguna maka dapat dikatakan laporan keuangan menegaskan ekspektasi pengguna laporan, namun jika ternyata informasi kinerja keuangan berbeda dengan ekspektasi pengguna laporan maka pengguna laporan keuangan harus mengoreksi ekspektasinya di masa lalu.

✎ Memiliki manfaat prediktif (predictive value)

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini. Informasi dalam laporan keuangan harus memiliki nilai umpan balik dan sekaligus nilai prediktif dalam hal jika terdapat ekspektasi masa lalu yang tidak sesuai dengan kinerja keuangan

yang disajikan dalam laporan keuangan maka pengguna laporan keuangan harus mengoreksi dengan membuat ekpektasi baru yang didasarkan pada kinerja keuangan yang tersaji dalam laporan keuangan.

#### Tepat waktu

Informasi harus disajikan secara tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang dimaksudkan dalam standar akuntansi pemerintah adalah laporan keuangan bertujuan umum yang penerbitannya dilakukan sekali dalam satu tahun. Berbeda dengan hal tersebut, pengguna laporan keuangan kadang-kadang tidak dapat menunggu laporan keuangan yang terbit setelah tahun anggaran berakhir disebabkan kondisi lingkungan yang sangat dinamis sehingga pengguna laporan keuangan pemerintah memerlukan laporan keuangan pemerintah dalam rentang periode yang lebih pendek. Untuk memenuhi kebutuhan ini pemerintah dapat menerbitkan laporan keuangan interim untuk memfasilitasi evaluasi kinerja keuangan pemerintah oleh pihak-pihak yang berkepentingan termasuk pemerintah sendiri dalam mendukung manajemen keuangannya.

Misalnya, ketika harga minyak dunia yang melambung tinggi dibanding dengan asumsi yang digunakan dalam penyusunan APBN yang mengakibatkan belanja subsidi yang terlalu besar, maka pemerintah dapat mengambil langkah-langkah solutif untuk menanganinya. Supaya dapat mengambil keputusan lebih tepat maka pemerintah perlu menyusun laporan keuangan interim sebagai pertimbangan untuk pengambilan keputusan terhadap masalah manajemen keuangannya tersebut.

#### 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.

Kelengkapan informasi keuangan dapat diwujudkan dalam penyajian dalam lembar muka laporan keuangan dan dapat berupa informasi tambahan atau penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Selain itu, informasi non keuangan lainnya dapat pula ditambahkan dalam bentuk suplemen laporan keuangan. Hal ini dilakukan agar tidak terjadi misinterpretasi terhadap laporan keuangan.

## 2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan harus 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 harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

### Penyajian jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan untuk disajikan. Kejujuran dalam menyajikan transaksi ini menjadi sangat penting dalam informasi laporan keuangan pemerintah karena pada dasarnya aspek yang diunggulkan dalam laporan keuangan pemerintah adalah aspek akuntabilitas (stewardship) pengelolaan sumber daya keuangan oleh pemerintah. Pengguna tidak terlalu memberikan perhatian terhadap surplus atau defisit pengelolaan keuangan pemerintah, namun pengguna akan memberikan perhatian lebih pada aspek kejujuran pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara. Terlebih dalam situasi di Indonesia masih banyak terjadi kasus korupsi yang dilakukan oleh oknum aparat pemerintah, karakteristik penyajian jujur ini menjadi aspek yang harus menjiwai setiap pengelolaan keuangan negara

### Dapat diverifikasi



Informasi dalam laporan keuangan dapat diuji dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh. Informasi dalam laporan keuangan yang disiapkan oleh pihak internal entitas pelaporan sebenarnya telah melalui proses verifikasi internal, terutama untuk memastikan bahwa belanja pemerintah sesuai dengan anggaran dan menggunakan tarif biaya yang tidak melebihi tarif yang ditetapkan oleh pemerintah. Namun, proses verifikasi internal ini tidak cukup. Setiap Kementerian/Lembaga Pemerintah dan entitas Pemerintah Daerah masing-masing memiliki unit auditor internal (inspektorat) yang akan lebih banyak melakukan fungsi pencegahan terjadinya mis-manajemen terutama dalam pengelolaan keuangan negara/daerah. Inspektorat ini juga akan memastikan bahwa dalam hal belanja pemerintah yang signifikan telah dilakukan pengakuan, pengukuran dan penyajian laporan keuangan sesuai dengan peraturan perundang-undangan, sehingga proses ini akan menjamin informasi yang disajikan bersifat dapat diverifikasi.

#### ✎ Netral

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

Pengguna laporan keuangan pemerintah sangat beragam, dapat berasal dari unsur masyarakat umum, profesi, pembayar pajak, pemberi kredit, masyarakat internasional dan lain-lain. Jika diidentifikasi satu per satu maka kebutuhan antar pengguna akan berbeda-beda. Pembayar pajak dan masyarakat umum akan menekankan pada aspek pertanggungjawaban pemerintah akan penggunaan uang pajak yang dibayarkan masyarakat dalam rangka pembiayaan pelayanan publik. Pemberi kredit akan berkepentingan apakah pemerintah memiliki likuiditas yang cukup untuk pembayaran pokok pinjaman dan bunga pinjaman secara tepat waktu. Legislatif akan menekankan pada aspek kepatuhan pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan dan pihak-pihak pengguna laporan keuangan yang lain mungkin akan memiliki kebutuhan yang berbeda. Meskipun setiap pengguna

memiliki kebutuhan informasi yang berbeda laporan keuangan pemerintah bertujuan umum (general purpose financial statement) tidak ditujukan untuk penggunaan spesifik, namun ditujukan untuk memenuhi kebutuhan informasi secara umum, sehingga jika diperlukan penyajian informasi khusus untuk pengguna tertentu, tidak termasuk dalam laporan yang dimaksudkan dalam standar akuntansi pemerintah,

3. 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 secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun (konsisten). Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. 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. Oleh karena itu diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Pengetahuan yang memadai dari pengguna laporan keuangan sangat diperlukan supaya terjadi kesamaan pandangan dari pihak penyusun laporan keuangan dan pengguna laporan keuangan sehingga evaluasi kinerja keuangan pemerintah melalui laporan keuangan menjadi lebih efektif. Jika diperlukan pemerintah dapat menyediakan pelatihan standar akuntansi pemerintah untuk anggota legislatif, para wartawan keuangan, tokoh masyarakat dan pihak-pihak pengguna utama lain sehingga para pengguna memiliki latar belakang pengetahuan yang

cukup untuk dapat menilai kinerja pemerintah yang termuat dalam laporan keuangan pemerintah.

### **Prinsip-Prinsip Akuntansi**

Sebagaimana akuntansi bisnis, akuntansi pemerintah juga menggunakan prinsip-prinsip akuntansi..Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

Berikut ini adalah delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah:

- a. Basis akuntansi;
- b. Prinsip nilai historis;
- c. Prinsip realisasi;
- d. Prinsip substansi mengungguli bentuk formal;
- e. Prinsip periodisitas;
- f. Prinsip konsistensi;
- g. Prinsip pengungkapan lengkap; dan
- h. Prinsip penyajian wajar.

### **Basis Akuntansi**

Dalam akuntansi dikenal terdapat 2 basis akuntansi yaitu basis kas dan basis akrual. Basis kas dalam akuntansi keuangan (bisnis) telah diganti dengan basis akrual untuk penyusunan laporan keuangan. Sebelum penbitan PP 71 Tahun 2010 yang menggantikan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Indonesia menggunakan basis akuntansi kas menuju akrual sebagai langkah strategis pemerintah untuk menyiapkan segala elemen yang diperlukan untuk penerapan basis akrual. Basis akuntansi akrual harus diterapkan oleh pemerintah mulai 1 Januari 2015. Basis akuntansi akrual digunakan untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Untuk pelaporan anggaran pemerintah yang disusun dengan perspektif basis kas maka pelaporan anggaran menggunakan basis kas. Laporan Anggaran pemerintah diwujudkan dalam

bentuk Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih.

Basis akrual untuk LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan. Sebagai contoh untuk penerimaan pendapatan pajak yang setiap tahun pasti diterima pemerintah (pajak bumi dan bangunan, misalnya) maka pemerintah dapat mengakui pendapatan ketika hak telah diperoleh pemerintah. Hak atas pendapatan ini diperoleh ketika masuk tahun anggaran baru, sehingga jika dalam suatu tahun anggaran telah diterbitkan surat ketetapan pajak atas pajak tersebut maka pemerintah dapat mengakui pendapatannya secara akrual dalam Laporan Operasional.

Beban dalam Laporan Operasional pemerintah diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Dalam pelaksanaan anggaran pemerintah, pemerintah menetapkan prosedur tertentu untuk menyediakan pengendalian yang memadai untuk memastikan belanja dapat digunakan secara tepat guna dan tepat sasaran. Ketika penyedia barang/jasa pemerintah telah menyerahkan barang/jasa dan mengirimkan tagihan maka kewajiban pemerintah untuk membayar atas pembelian barang/jasa tersebut timbul. Pada saat ini lah pemerintah harus mengakuinya sebagai beban. Beban basis akrual dapat pula diakui ketika aset digunakan, misalnya untuk penggunaan barang persediaan dan penggunaan aset tetap. Pada saat inilah penggunaan barang/jasa akan menurunkan ekuitas pemerintah sehingga pemerintah dapat mengakui sebagai beban.

Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan; serta belanja, transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Namun demikian, bilamana anggaran

disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual.

Basis akrual untuk Neraca berarti bahwa aset, kewajiban, dan ekuitas 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. 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.

### **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. Mengingat LRA masih merupakan laporan yang wajib disusun, maka pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktekkan dalam akuntansi komersial. Meskipun pemerintah melaporkan pendapatan dan beban akrual, pelaporan tersebut bukan untuk menunjukkan hasil operasi pemerintah berupa laba/rugi, namun lebih menunjukkan apakah pendapatan pemerintah suatu periode anggaran tertentu mampu membiayai beban pemerintah atas penyediaan barang dan jasa untuk pelayanan publik.

### **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. Hal ini penting dalam akuntansi karena seringkali realitas formal dan realitas ekonomi menunjukkan hal yang berbeda. Misalnya, ketika tanah yang dikuasai dan digunakan pemerintah dalam operasionalnya namun belum bersertifikat, dapat dikatakan manfaat ekonomi atas aset tersebut dalam penguasaan pemerintah meskipun realitas hukumnya pemerintah belum dapat menunjukkan bukti kepemilikan.

Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Hal ini sangat diperlukan karena sampai dengan saat ini masih banyak aset pemerintah yang dikuasai oleh pihak lain atau aset-aset daerah yang mengalami pemekaran belum jelas status aset-aset yang dibagi-bagi daerah pemekaran tersebut.

### **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. Pelaporan interim bulanan, triwulan, dan semesteran dalam akuntansi pemerintah lebih banyak ditujukan untuk tujuan pengendalian manajemen daripada tujuan pemberian informasi kepada pengguna eksternal. Pelaporan tersebut sangat berguna untuk pengambilan keputusan penganggaran terutama untuk anggaran perubahan yang dimungkinkan setelah semester I tahun anggaran berakhir yang disebabkan ada asumsi-asumsi yang digunakan ketika anggaran disusun tidak lagi relevan, atau terdapat kesalahan perencanaan yang terjadi pada periode sebelumnya.

### **Konsistensi (*CONSISTENCY*)**

Perlakuan akuntansi yang sama harus diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Misalnya ketika pemerintah memutuskan untuk mengakui pendapatan pajak bumi dan bangunan dengan basis akrual, maka basis akrual secara konsisten harus diberlakukan untuk pengakuan pendapatan pajak bumi dan bangunan pada tahun-tahun anggaran selanjutnya. 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.

Prinsip konsistensi sangat diperlukan untuk menjamin bahwa Laporan Keuangan Pemerintah dapat diperbandingkan secara vertikal dan horisontal. Keterbandingan secara vertikal berarti bahwa Laporan Keuangan Pemerintah satu dengan Laporan Keuangan Pemerintah yang lain yang setara dapat dibandingkan untuk dinilai dan dibandingkan kinerja keuangannya. Misalnya, kita dapat membandingkan Laporan Keuangan pemerintah Kota Tangerang Selatan dengan Laporan Keuangan Kabupaten Tangerang jika kedua entitas menerapkan prinsip akuntansi secara konsisten, namun keterbandingan akan berkurang jika salah satu pemerintah mengubah prinsip akuntansi pada periode dilakukannya perbandingan tersebut.

Keterbandingan secara horisontal dimaksudkan untuk dapat membandingkan kinerja keuangan pemerintah dari satu periode dengan periode yang lain.

### **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. Informasi yang terdapat di lembar muka laporan keuangan lazim disebut penyajian, dan

informasi yang terdapat dalam Catatan atas Laporan Keuangan lazim disebut sebagai pengungkapan.

Penyajian dan pengungkapan kadang-kadang dilakukan sekaligus untuk satu transaksi. Misalnya ketika pemerintah memperoleh aset tetap dari pembelian dan melibatkan banyak unsur biaya maka dalam lembar muka laporan keuangan pengakuan aset akan disajikan dalam neraca sebesar jumlah total nilai perolehannya sedangkan rincian jumlah nilai perolehan dapat dirinci dan diungkapkan dalam catatan atas Laporan Keuangan.

### **Penyajian Wajar (FAIR PRESENTATION)**

Laporan keuangan menyajikan dengan wajar Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. 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. Ketika diperlukan estimasi dalam akuntansi untuk memenuhi karakteristik kualitatif ketepatanwaktuan maka

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. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampau rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampau tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

### **KARAKTERISTIK KUALITATIF LAPORAN KEUANGAN**



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

- a. Relevan;
- b. Andal;
- c. Dapat dibandingkan; dan
- d. Dapat dipahami.

### **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:

- a. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*) Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.
- b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*) Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
- c. Tepat waktu Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
- d. 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.

## 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:

- a. Penyajian Jujur. Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- b. 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.
- c. Netralitas. Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

## 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.

## 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.

### **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 dari:

- a. Asumsi kemandirian entitas;
- b. Asumsi kesinambungan entitas; dan
- c. Asumsi keterukuran dalam satuan uang (*monetary measurement*).

### **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.

### **KESINAMBUNGAN 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. Pemenuhan asumsi ini penting dalam hal penyusunan laporan keuangan menggunakan estimasi dalam pengukuran, maka asumsi ini akan menjadi pertimbangan. Misalnya, jika suatu entitas pemerintah bersifat ad hoc maka jika tujuan pembentukan entitas tersebut telah tercapai atau pemerintah menganggap entitas tersebut tidak lagi diperlukan, maka aset tetap entitas ad hoc akan disusutkan sebatas waktu yang tersisa atas keberadaan entitasnya,. Namun jika entitas tersebut keberadaannya akan

terus menerus maka estimasi umur manfaat yang akan digunakan sebagai dasar penentuan penyusutan aset tetap entitas.

### **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. Adapun kejadian atau transaksi yang telah memenuhi definisi elemen laporan keuangan namun keterukuran dalam satuan mata uangnya belum dapat dilakukan, informasi atas kejadian atau transaksi ini tidak dapat disajikan dalam laporan keuangan, namun masih dapat diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Misalnya ketika pemerintah menghadapi kasus tuntutan hukum dan kemungkinan besar (*probable*) mengalami kekalahan namun jumlah ganti rugi belum ditetapkan maka pemerintah dapat mengungkapkan informasinya dalam catatan atas laporan keuangan.

Kadang-kadang informasi non keuangan dapat mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan. Oleh karena itu, segala informasi non keuangan yang diperkirakan dapat mempengaruhi keputusan pengguna dapat diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

### **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;**

Walaupun idealnya memuat segala informasi, laporan keuangan pemerintah hanya diharuskan memuat informasi yang memenuhi kriteria materialitas. Materialitas dalam akuntansi seringkali sulit ditentukan dengan angka karena besar kecilnya nilai keuangan sifatnya

sangat relatif, misalnya 1 juta rupiah pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat jumlahnya dianggap tidak material, namun 1 juta rupiah dalam laporan keuangan pemerintah desa mungkin dianggap material. Oleh karena itu, ukuran materialitas Informasi menggunakan ukuran material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan. Untuk menentukan materialitas ini pemeriksa/auditor akan menggunakan professional judgement-nya (pertimbangan sehat).

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.

Bahan Bacaan:

*www1.worldbank.org/.../pe/.../Execution**accrual**.d...*































# **BAB V**

## **LAPORAN**

## **KEUANGAN**

## **PEMERINTAH**

### **Indikator Keberhasilan**

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan tujuan laporan keuangan
  - Menjelaskan komponen-komponen laporan keuangan
  - Menjelaskan pengguna laporan keuangan

Terdapat perubahan yang signifikan dengan jenis Laporan Keuangan Pemerintah dengan perubahan Standar Akuntansi Pemerintah yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah dan ditetapkan dalam PP No 71 Tahun 2010. Perubahan jenis laporan ini didasarkan pada basis akuntansi yang digunakan dalam penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah yaitu basis akrual. Laporan Keuangan berbasis cash towards accrual menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Dengan menggunakan basis akrual, sistem akuntansi pemerintah harus menghasilkan 2 jenis kelompok laporan yaitu Laporan Anggaran yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dan kelompok Laporan Finansial yang terdiri dari Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, Laporan Arus Kas serta Catatan atas Laporan Keuangan.

Secara konseptual sistem 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. Pencatatan dan perhitungan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar dalam basis akrual membuat akuntansi berbasis akrual secara konseptual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang. Sedangkan apabila dilihat dalam rangka pengukuran kinerja, informasi berbasis akrual dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang saat ini diperlukan oleh pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas pemerintah. Manfaat sistem berbasis akrual antara lain (Van Der Hoek, 2005): 1. Mendukung Manajemen Kinerja 2. Memfasilitasi Manajemen keuangan yang lebih baik 3. Memperbaiki pengertian akan biaya program 4. Memperluas dan meningkatkan informasi alokasi sumber daya 5. Meningkatkan pelaporan keuangan 6. Memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset (termasuk kas).

Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik lagi bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah., dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini

sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

Laporan keuangan berupa Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Catatan atas laporan Keuangan disusun dan disajikan oleh setiap entitas pelaporan sedangkan Laporan Arus Kas hanya disajikan oleh entitas yang memiliki fungsi perbendaharaan umum (Kementerian Keuangan di pemerintah pusat dan Dinas/Badan yang berfungsi sebagai bendahara umum daerah di daerah). Laporan Perubahan Saldo Anggaran lebih hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara/ Bendahara Umum Daerah dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.

Dalam setiap laporan keuangan pemerintah harus dicantumkan identifikasi yang jelas. Informasi mengenai hal-hal tersebut dibawah ini harus disebutkan secara berulang untuk setiap halaman laporan:

- a. Nama entitas pelaporan;
- b. Cakupan laporan keuangan, apakah entitas tunggal atau konsolidasian;
- c. Tanggal pelaporan atau periode yang dicakup
- d. Mata uang pelaporan;
- e. Tingkat ketepatan yang digunakan dalam penyajian angka-angka pada laporan keuangan

Semua informasi di atas harus jelas supaya menghindarkan pengguna laporan keuangan dari salah interpretasi mengenai ruang lingkup laporan keuangan.

Laporan keuangan pemerintah disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Untuk memenuhi karakter ketepatanwaktuan pemerintah dapat menyusun laporan keuangan interim, catur wulanan, atau semesteran supaya pengguna mendapatkan manfaat yang maksimal dari laporan keuangan. Jika pemerintah mengubah tanggal pelaporannya karena misalnya terdapat perubahan tahun anggaran, maka pemerintah harus mengungkapkan hal tersebut.

Laporan keuangan pemerintah harus menggunakan mata uang rupiah. Dalam rangka menyajikan elemen dalam neraca, aset dan kewajiban dalam mata uang lain selain rupiah harus dijabarkan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral. Selisih transaksi mata uang asing ke dalam mata uang rupiah menghasilkan keuntungan/kerugian yang

perlakuannya diatur dalam standar akuntansi pemerintah yang akan dibahas dalam bab-bab selanjutnya.

## Jenis Laporan Keuangan Pemerintah

### Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) merupakan salah satu komponen laporan keuangan pemerintah yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam suatu periode tertentu. Anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen dan kebijakan ekonomi. Unsur yang dicakup dalam LRA adalah Pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan.

#### a. Pendapatan LRA

Pendapatan LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara (BUN)/ Bendahara Umum Daerah (BUD) atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah. Dalam definisi pendapatan LRA ini secara jelas disebutkan bahwa titik pengakuan pendapatan LRA adalah pada saat kas diterima oleh BUN/BUD. Dalam mekanisme penerimaan pendapatan pemerintah, pendapatan memungkinkan dibayarkan langsung oleh pembayar pajak/pembayar pendapatan lainnya ke rekening BUN, namun pembayar pajak/pendapatan lainnya juga difasilitasi untuk membayar melalui bendahara penerimaan entitas pemerintah. Dalam hal pembayarannya diterima oleh bendahara penerimaan di setiap entitas, pendapatan langsung dapat diakui meskipun pendapatan belum disetorkan ke Kas Negara karena pada dasarnya bendahara penerimaan suatu entitas pemerintah merupakan perpanjangan tangan bendahara umum negara/daerah yang harus mempertanggungjawabkan pengurusan keuangan kepada BUN/BUD.

Begitu pula dengan pendapatan yang tidak diterima langsung atau melewati BUN/BUD. Dalam penerimaan pendapatan hibah non keuangan, dimana pemberi hibah membayar langsung kepada penyedia barang/jasa, maka pendapatan seperti ini dapat diakui sebagai pendapatan pemerintah sepanjang hibah tersebut memang hak pemerintah dan pada dasarnya harus mendapatkan persetujuan Bendahara Umum Negara dalam pembayarannya.

Pendapatan LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatannya. Jenis pendapatan yang diklasifikasikan dalam Laporan Realisasi anggaran Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

📌 Pendapatan Perpajakan

- Pendapatan Pajak Dalam negeri
- Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional

📌 Pendapatan Buka Pajak

Akun ini digunakan untuk mencatat pendapatan bukan pajak sesuai dengan ketentuan perundangan yang mengatur tentang pendapatan negara bukan pajak yang terdiri dari:

- Pendapatan Sumber Daya Alam
- Pendapatan Bagian Laba BUMN
- Pendapatan PNBPN lainnya
- Pendapatan Badan Layanan Umum

📌 Pendapatan Hibah

Akun ini digunakan untuk mencatat pendapatan hibah yang terdiri dari:

- Pendapatan Hibah Dalam Negeri
- Pendapatan Hibah Luar Negeri

b. Belanja

Akun Belanja LRA adalah semua pengeluaran dari rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Belanja diakui ketika terjadi pengeluaran dari rekening Kas Umum Negara/Daerah kecuali pengeluaran melalui bendahara pengeluaran yang menggunakan uang persediaan pengakuannya terjadi saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

Di pemerintah pusat belanja dibagi ke dalam akun Belanja Pegawai, Belanja Barang dan Jasa, Belanja Modal, belanja Bunga, Belanja subsidi, Belanja Hibah, Belanja Bantuan Sosial dan Belanja Lain-lain.

c. Transfer

Transfer digunakan untuk mencatat semua pengeluaran pemerintah pusat yang dialokasikan kepada daerah untuk membiayai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi serta otonomi dan dana penyesuaian.



Akun Transfer ini hanya ada di dalam sistem akuntansi pemerintah Pusat. Akun Transfer kemudian dirinci menjadi Transfer Dana Bagi Hasil, Transfer Dana Alokasi Umum, Transfer Sana Alokasi Khusus, Transfer Dana Otonomi Khusus dan Transfer Dana Penyesuaian

d. Pembiayaan

Akun Pembiayaan adalah akun yang digunakan untuk mencatat setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan memanfaatkan surplus anggaran.

Dalam hal anggaran diperkirakan defisit, pemerintah akan menetapkan sumber-sumber pembiayaan untuk menutup defisit tersebut. Dalam hal anggaran diperkirakan surplus, ditetapkan alokasi pembiayaan untuk memanfaatkan surplus anggaran tersebut.

Akun pembiayaan dibagi ke dalam akun Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan. Akun Penerimaan Pembiayaan digunakan untuk mencatat setiap penerimaan yang dimaksudkan untuk menutup defisit anggaran dan akun Pengeluaran Pembiayaan yang digunakan untuk mencatat pengeluaran pembiayaan untuk memanfaatkan surplus anggaran.

Contoh format LRA pada pemerintah pusat adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PUSAT LAPORAN REALISASI ANGGARAN UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0 (Dalam Rupiah)					
NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN PERPAJAKAN</b>				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xx	xxx
12					
13	<b>PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK</b>				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xx	xxx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xx	xxx
18					
19	<b>PENDAPATAN HIBAH</b>				
20	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20 s/d 20)	xxx	xxx	xx	xxx
22	<b>JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)</b>	xxx	xxx	xx	xxx

**PEMERINTAH PUSAT**  
**LAPORAN REALISASI ANGGARAN**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0**

(Dalam Rupiah)

24	<b>BELANJA</b>				
25	<b>BELANJA OPERASI</b>				
26	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
27	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
28	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
29	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
30	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
31	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
32	Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
33	Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)	xxx	xxx	xx	xxx
34					
35	<b>BELANJA MODAL</b>	xxx	xxx	xx	xxx
36	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
37	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
38	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
39	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
40	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
41	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
42	Jumlah Belanja Modal (36 s/d 41)	xxx	xxx	xx	xxx
43	JUMLAH BELANJA (33 + 42)	xxx	xxx	xx	xxx
44					
45	<b>TRANSFER</b>				
46	<b>DANA PERIMBANGAN</b>				
47	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
48	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
49	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
50	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
51	Jumlah Dana Perimbangan (47 s/d 50)	xxx	xxx	xx	xxx
52					
53	<b>TRANSFER LAINNYA (disesuaikan dengan program yang ada)</b>				
54	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
55	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
56	Jumlah Transfer Lainnya (54 s/d 55)	xxx	xxx	xx	xxx
57	JUMLAH TRANSFER (51 + 56)	xxx	xxx	xx	xxx
58	JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (43 + 57)	xxx	xxx	xx	xxx
59					
60	SURPLUS / DEFISIT (22 - 58)	xxx	xxx	xx	xxx
61	<b>PEMBIAYAAN</b>				
62	<b>PENERIMAAN</b>				
63	<b>PENERIMAAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI</b>				
64	Penggunaan SAL	xxx	xxx	xx	xxx
65	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
66	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
67	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
68	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx	xx	xxx
69	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
70	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
71	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (64 s/d 70)	xxx	xxx	xx	xxx
72					
73	<b>PENERIMAAN PEMBIAYAAN LUAR NEGERI</b>				
74	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xx	xxx
75	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xx	xxx
76	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri (74 s/d 75)	xxx	xxx	xx	xxx
77	JUMLAH PENERIMAAN PEMBIAYAAN (71 + 76)	xxx	xxx	xx	xxx
78					
79	<b>PENGELUARAN</b>				
80	<b>PENGELUARAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI</b>				
81	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
82	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
83	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
84	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	xxx	xxx	xx	xxx
85	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
86	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
87	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (81 s/d 86)	xxx	xxx	xx	xxx
88					
89	<b>PENGELUARAN PEMBIAYAAN LUAR NEGERI</b>				
90	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xx	xxx
91	Pemberian Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xx	xxx
92	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri (90 s/d 91)	xxx	xxx	xx	xxx
93	JUMLAH PENGELUARAN PEMBIAYAAN (87 + 92)	xxx	xxx	xx	xxx
94	PEMBIAYAAN NETO (77 - 93)	xxx	xxx	xx	xxx
95					
96	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (82 + 94)	xxxx	xxxx	xx	xxxx

### Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL)

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Tidak semua entitas keuangan menyajikan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasi karena saldo anggaran akhir tahun hanya dapat diketahui setelah laporan keuangan dikonsolidasikan.

Laporan perubahan SAL di pemerintah pusat disusun oleh Kementerian Keuangan setelah mengonsolidasikan laporan keuangan dari seluruh Kementerian/ Lembaga dan Laporan keuangan bendahara umum negara. Di pemerintah daerah Laporan Perubahan SAL disusun oleh entitas yang menyelenggarakan akuntansi konsolidasi.

Contoh formal LP-SAL pemerintah pusat adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PUSAT LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0			
NO	URAIAN	20X1	20X0
1	Saldo Anggaran Lebih Awal	XXX	XXX
2	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan	(XXX)	(XXX)
3	Subtotal (1 - 2)	XXX	XXX
4	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SILPA/SikPA)	XXX	XXX
5	Subtotal (3 + 4)	XXX	XXX
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya	XXX	XXX
7	Lain-lain	XXX	XXX
8	Saldo Anggaran Lebih Akhir (5 + 6 + 7)	XXX	XXX

### Laporan Operasional (LO)

Laporan Operasional (LO) disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*) sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggung jawabkan. Laporan Operasional menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus / defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.

Unsur yang dicakup dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan LO, beban, transfer dan pos-pos luar biasa.

a. Pendapatan LO

Pendapatan Lo adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Untuk pemerintah pusat pendapatan Lo ini terdiri dari:

- ✎ Pendapatan Perpajakan LO, yaitu pendapatan Pajak Dalam Negeri LO, Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional LO
- ✎ Pendapatan Bukan Pajak LO terdiri dari Pendapatan Sumber Daya Alam LO, Pendapatan Bagian Laba BUMN LO, Pendapatan PNBP Lainnya LO, Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU) LO
- ✎ Pendapatan Hibah dalam Negeri dan Luar Negeri LO
- ✎ Pendapatan murni akrual LO

b. Beban

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa, dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset dan timbulnya kewajiban. Beban dapat diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset atau timbulnya kewajiban. Misalnya ketika pemerintah menggunakan jasa listrik dari PLN maka pemerintah memiliki kewajiban untuk membayar ketika PLN menagih pembayaran langganan daya listrik.

Beban dapat juga timbul ketika pemerintah mengonsumsi aset yaitu misalnya ketika pemerintah menggunakan barang pakai habis seperti kertas, tinta printer, perlengkapan kantor lain berarti pemerintah mengakui beban pemakaian aset-aset tersebut. Beban pemerintah dapat juga berupa berkurangnya potensi jasa, misalnya ketika pemerintah menggunakan aset tetap yang masa manfaatnya lebih dari satu tahun maka pemerintah akan mengakui beban atas hilangnya potensi jasa aset tetap tersebut sebagai beban pada periode berjalan. Beban ini lazim disebut beban depresiasi.

Beban diklasifikasikan menurut jenis bebannya. Di pemerintah pusat beban diklasifikasikan sebagai berikut:

- ✎ Beban Pegawai terdiri dari Beban Gaji dan Tunjangan, Beban Honorarium, Beban Kontribusi Sosial
- ✎ Beban Barang dan Jasa terdiri dari Beban Barang, Beban Jasa, Beban Pemeliharaan, Beban Perjalanan Dinas, Beban Barang BLU, dan Beban Barang untuk diserahkan kepada Masyarakat

- ✎ Beban Bunga
- ✎ Beban Subsidi, terdiri dari beban subsidi kepada Perusahaan Negara dan Beban Subsidi kepada Perusahaan Swasta
- ✎ Beban Hibah terdiri dari beban hibah kepada pemerintah negara lain, Beban Hibah kepada Organisasi Internasional, dan Beban Hibah kepada Pemerintah Daerah.
- ✎ Beban Bantuan Sosial
- ✎ Beban Lain-lain/Beban Tak Terduga
- ✎ Beban Murni Akrua

c. Transfer

Akun ini digunakan untuk mencatat semua beban pengeluaran pemerintah pusat yang dialokasikan kepada daerah untuk membiayai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi, otonomi daerah, otonomi khusus dan dana penyesuaian.

Beban Transfer terdiri dari Beban Transfer Dana Bagi Hasil, Beban Transfer Dana Alokasi Umum, Beban Transfer Dana Alokasi Khusus, Beban Transfer Dana Otonomi Khusus dan Beban Transfer Dana Penyesuaian.

d. Pos Luar biasa

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.

### Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Ekuitas menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Contoh format LO adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PUSAT LAPORAN OPERASIONAL				
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0				
(Dalam rupiah)				
No	URAIAN	20x1	20x0	Kenaihan/ Penurunan (%)
	<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>			
1	<b>PENDAPATAN</b>			
2	<b>PENDAPATAN PERPAJAKAN</b>			
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xxx
12	<b>PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK</b>			
13	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx
14	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xxx
15	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx
16	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xxx
17	<b>PENDAPATAN HIBAH</b>			
18	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx
19	Jumlah Pendapatan Hibah (20)	xxx	xxx	xxx
20	<b>JUMLAH PENDAPATAN (11 + 16 + 19)</b>	xxx	xxx	xxx
21	<b>BEBAN</b>			
22	Beban Pegawai	xxx	xxx	xxx
23	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx
24	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx
25	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx
26	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx
27	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx
28	Beban Subsid	xxx	xxx	xxx
29	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx
30	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx
31	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx
32	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx
33	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx
34	<b>JUMLAH BEBAN (25 s/d 36)</b>	xxx	xxx	xxx
35	<b>SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN OPERASIONAL (22-37)</b>	xxx	xxx	xxx
36	<b>KEGIATAN NON OPERASIONAL</b>			
37	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx
38	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx
39	Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx
40	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx
41	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx
42	<b>JUMLAH SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL (42 s/d 46)</b>	xxx	xxx	xxx
43	<b>SURPLUS/DEFISIT SEBELUM POS LUAR BIASA (39 + 47)</b>	xxx	xxx	xxx
44	<b>POS LUAR BIASA</b>			
45	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx
46	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx
47	<b>POS LUAR BIASA (51-52)</b>	xxx	xxx	xxx
48	<b>SURPLUS/DEFISIT-LO (48+ 53)</b>	xxx	xxx	xxx

Contoh format Laporan perubahan ekuitas pemerintah pusat adalah sebagai berikut:

<p style="text-align: center;"><b>PEMERINTAH PUSAT</b>  <b>LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS</b>            UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0</p>			
NO	URAIAN	20X1	20X0
1	EKUITAS AWAL	XXX	XXX
2	SURPLUS/DEFISIT-LO	XXX	XXX
3	DAMPAK KUMULATIF PERUBAHAN KEBIJAKAN/KESALAHAN MENDASAR:		
4	KOREKSI NILAI PERSEDIAAN	XXX	XXX
5	SELISIH REVALUASI ASET TETAP	XXX	XXX
6	LAIN-LAIN	XXX	XXX
7	EKUITAS AKHIR	XXX	XXX

## Neraca

Neraca merupakan laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur-unsur dalam neraca dapat dijelaskan sebagai berikut:

### 1. Aset

Aset adalah sumber daya ekonomis yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan darimana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan dapat diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat serta dapat diukur dalam satuan uang termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Dari definisi ini, aset yang diakui pemerintah bukan hanya yang manfaat ekonominya dikuasai oleh pemerintah, namun dapat juga berupa aset-aset yang diadakan oleh pemerintah untuk layanan publik misalnya infrastruktur. Infrastruktur tidak memberikan manfaat ekonomi secara langsung kepada pemerintah namun manfaat ekonomi justru diperoleh oleh masyarakat umum. Karena pelayanan kepada masyarakat merupakan tujuan utama pemerintah maka aset-aset yang memiliki manfaat ekonomi dan/atau manfaat sosial kepada masyarakat diakui sebagai aset pemerintah. Konsekuensi dari pengakuan aset ini dapat juga berupa kewajiban pemerintah untuk melakukan pemeliharaan aset sehingga manfaat ekonomi yang digunakan oleh masyarakat dapat dipertahankan. Aset pemerintah dapat pula langsung memberikan pendapatan bagi pemerintah atau penghematan belanja. Contohnya, gedung dan bangunan

yang oleh pemerintah hanya digunakan sewaktu-waktu (gedung oleh raga atau gedung pertemuan) dapat menghasilkan pendapatan negara bukan pajak di pemerintah pusat.

Aset dalam neraca diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan aset nonlancar. Aset lancar akan digunakan atau segera direalisasikan atau dimiliki untuk dijual dalam jangka waktu 12 bulan. Aset yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar diklasifikasikan sebagai aset nonlancar. Aset lancar pemerintah biasanya meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek dan persediaan. Aset non lancar terdiri dari aset yang bersifat jangka panjang dan aset tidak berwujud yang digunakan langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau digunakan masyarakat umum yaitu investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan dan aset lainnya.

## 2. Kewajiban

Kewajiban adalah kewajiban yang timbul dari transaksi atau kejadian masa kini/masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan pengorbanan sumber daya ekonomi di masa yang akan datang. Kewajiban pemerintah dapat timbul karena penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintah lain atau lembaga internasional. Kewajiban pemerintah juga dapat terjadi karena perikatannya dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah atau dengan pemberi jasa lainnya.

Kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek penyelesaiannya mengakibatkan arus keluar aset/sumber daya ekonomi dalam jangka waktu 12 bulan, sedangkan kewajiban jangka panjang penyelesaiannya akan mengakibatkan pengorbanan manfaat ekonomi selama lebih dari 12 bulan. Contoh kewajiban jangka pendek adalah bunga pinjaman yang terutang, utang atas penggunaan jasa pihak lain, utang atas langganan daya listrik, telepon dan air dan utang jangka pendek lainnya. Utang jangka panjang pemerintah dapat berupa obligasi negara, utang luar negeri, utang kepada lembaga keuangan dunia, dan lain-lain

## 3. Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan. Saldo ekuitas di neraca berarti berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas.



**PEMERINTAH PUSAT**  
**NERACA**  
**PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0**

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	<b>ASET</b>		
2			
3	<b>ASET LANCAR</b>		
4	Kas di Bank Indonesia	xxx	xxx
5	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
7	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
8	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
9	Piutang Pajak	xxx	xxx
10	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	xxx	xxx
11	Penyisihan Piutang	(xxx)	(xxx)
12	Beban Dibayar Dimuka	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
16	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
17	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
18	Piutang Lainnya	xxx	xxx
19	Persediaan	xxx	xxx
20	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 18)	xxx	xxx
21			
22	<b>INVESTASI JANGKA PANJANG</b>		
23	Investasi Nonpermanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
25	Dana Bergulir	xxx	xxx
26	Investasi dalam Obligasi	xxx	xxx
27	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
28	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
29	Jumlah Investasi Nonpermanen (24 s/d 28)	xxx	xxx
30	Investasi Permanen		
31	Penyertaan Modal Pemerintah	xxx	xxx
32	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Permanen (31 s/d 32)	xxx	xxx
34	Jumlah Investasi Jangka Panjang (29 + 33)	xxx	xxx
35			
36	<b>ASET TETAP</b>		
37	Tanah	xxx	xxx
38	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
39	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx

**PEMERINTAH PUSAT**  
**NERACA**  
**PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0**

(Dalam Rupiah)			
No.	Uraian	20X1	20X0
40	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
41	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
42	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
43	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
44	Jumlah Aset Tetap (37 s/d 43)	xxx	xxx
45			
46	<b>ASET LAINNYA</b>		
47	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
48	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
49	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
50	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
51	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
52	Jumlah Aset Lainnya (47 s/d 51)	xxx	xxx
53			
54	<b>JUMLAH ASET (20+34+44+52)</b>	<b>xxxx</b>	<b>xxxx</b>
55			
56	<b>KEWAJIBAN</b>		
57			
58	<b>KEWAJIBAN JANGKA PENDEK</b>		
59	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
60	Utang Bunga	xxx	xxx
61	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
62	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
63	Utang Belanja	xxx	xxx
64	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
65	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (59 s/d 64)	xxx	xxx
66			
67	<b>KEWAJIBAN JANGKA PANJANG</b>		
68	Utang Luar Negeri	xxx	xxx
69	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
70	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
71	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
72	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
73	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (68 s/d 72)	xxx	xxx
74	<b>JUMLAH KEWAJIBAN (66+73)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>
75			
76	<b>EKUITAS</b>		
77	<b>EKUITAS</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>
78	<b>JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (74+77)</b>	<b>xxxx</b>	<b>xxxx</b>

### Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas (LAK) adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Tujuan Laporan Arus Kas untuk memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal

pelaporan. Laporan Arus Kas wajib disusun dan disajikan hanya oleh unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.

Unsur yang yang dicakup dalam Laporan Arus Kas adalah seluruh penerimaan kas yaitu semua aliran kas yang masuk ke bendahara umum negara/daerah dan pengeluaran kas yaitu semua aliran kas keluar dari bendahara umum negara/daerah. Laporan arus kas harus melaporkan kas dan setara kas milik pemerintah. Setara kas pemerintah ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lainnya. Setara kas ini harus memiliki sifat dapat segera diubah dalam kas dengan jumlah yang dapat diketahui tanpa resiko perubahan nilai yang signifikan. Biasanya dalam akuntansi setara kas harus memiliki jatuh tempo kurang dari 3 bulan. Pelaporan penerimaan dan pengeluaran kas tersebut dibagi dalam 4 aktivitas pemerintah sebagai berikut:

1. Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi. Arus kas bersih dari aktivitas ini menunjukkan kemampuan operasi pemerintah dalam menghasilkan kas yang cukup untuk membiayai aktivitas operasionalnya di masa yang akan datang tanpa mengandalkan sumber pendanaan dari luar.

Arus kas masuk aktivitas operasi biasanya berasal dari penerimaan perpajakan, penerimaan PNBK, penerimaan hibah, penerimaan bagian laba perusahaan negara/daerah dan investasi lainnya, penerimaan lain-lain/ penerimaan dari pendapatan luar biasa dan penerimaan transfer. Pengeluaran dari aktivitas operasi meliputi pembayaran pegawai, pembayaran barang, pembayaran bunga, pembayaran subsidi, pembayaran hibah, pembayaran bantuan sosial, pembayaran lain-lain/kejadian luar biasa dan pembayaran transfer.

2. Aktivitas investasi

Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.

Arus kas masuk aktivitas investasi meliputi penjualan aset tetap, penjualan aset lainnya, penjualan dana cadangan, penerimaan divestasi dan penjualan saham dalam bentuk sekuritas.

Arus kas keluar aktivitas investasi dapat berasal dari pembayaran perolehan aset tetap, perolehan aset lainnya, pembentukan dana cadangan, penyertaan modal pemerintah atau pembelian investasi dalam bentuk sekuritas

### 3. Aktivitas Pendanaan

Aktivitas pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang. Arus kas masuknya berasal dari penerimaan utang dalam negeri, penerimaan utang obligasi, penerimaan kembali pinjaman kepada pemerintah daerah dan penerimaan kembali pinjaman kepada perusahaan negara.

Arus kas keluar dari aktivitas ini dapat berasal dari pembayaran pokok utang luar negeri, pembayaran pokok utang obligasi, pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada pemerintah daerah dan pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada perusahaan negara.

### 4. Aktivitas Transitoris

Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan, pengeluaran kas, yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi dan pendanaan.

Arus aktivitas transitoris menunjukkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban dan pendanaan pemerintah yang berasal dari transaksi Pihak Ketiga (PFK), pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran serta kiriman yang. Yang dimaksud PFK adalah kas yang dipotong atau dipungut dari Surat Perintah Membayar (SPM) atau diterima secara tunai pihak ketiga misalnya potongan taspen dan Askes. Kiriman uang menunjukkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah.

Contoh format Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PUSAT			
LAPORAN ARUS KAS			
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0			
Metode Langsung			
(Dalam Rupiah)			
No.	Uraian	20X1	20X0
1	<b>Arus Kas dari Aktivitas Operasi</b>		
2	<b>Arus Masuk Kas</b>		
3	Penerimaan Pajak Penghasilan	XXX	XXX
4	Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	XXX	XXX
5	Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan	XXX	XXX
6	Penerimaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	XXX	XXX
7	Penerimaan Cukai	XXX	XXX
8	Penerimaan Pajak Lainnya	XXX	XXX
9	Penerimaan Bea Masuk	XXX	XXX
10	Penerimaan Pajak Ekspor	XXX	XXX
11	Penerimaan Sumber Daya Alam	XXX	XXX
12	Penerimaan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN	XXX	XXX
13	Penerimaan Negara Bukan Pajak Lainnya	XXX	XXX
14	Penerimaan Hibah	XXX	XXX
15	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	XXX	XXX
16	Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 15)	XXX	XXX
17	<b>Arus Keluar Kas</b>		
18	Pembayaran Pegawai	XXX	XXX
19	Pembayaran Barang	XXX	XXX
20	Pembayaran Bunga	XXX	XXX
21	Pembayaran Subsidi	XXX	XXX
22	Pembayaran Bantuan Sosial	XXX	XXX
23	Pembayaran Hibah	XXX	XXX
24	Pembayaran Lain-lain	XXX	XXX
25	Pembayaran Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
26	Pembayaran Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX
27	Pembayaran Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
28	Pembayaran Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX
29	Pembayaran Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
30	Pembayaran Dana Penyesuaian	XXX	XXX
31	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	XXX	XXX
32	Jumlah Arus Keluar Kas (18 s/d 31)	XXX	XXX
33	<b>Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (16 - 32)</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
34	<b>Arus Kas dari Aktivitas Investasi</b>		
35	<b>Arus Masuk Kas</b>		
36	Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
37	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
38	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
39	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
40	Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
41	Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
42	Penerimaan dari Divestasi	XXX	XXX
43	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	XXX	XXX
44	Jumlah Arus Masuk Kas (36 s/d 43)	XXX	XXX

**PEMERINTAH PUSAT**  
**LAPORAN ARUS KAS**  
 Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0  
 Metode Langsung

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
45	<b>Arus Keluar Kas</b>		
46	Perolehan Tanah	XXX	XXX
47	Perolehan Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
48	Perolehan Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
49	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
50	Perolehan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
51	Perolehan Aset Lainnya	XXX	XXX
52	Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	XXX	XXX
53	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	XXX	XXX
54	Jumlah Arus Keluar Kas (46 s/d 53)	XXX	XXX
55	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (44 - 54)	XXX	XXX
56	<b>Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan</b>		
57	<b>Arus Masuk Kas</b>		
58	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	XXX	XXX
59	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
60	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
61	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
62	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	XXX	XXX
63	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
64	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
65	Jumlah Arus Masuk Kas (58 s/d 64)	XXX	XXX
66	<b>Arus Keluar Kas</b>		
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
71	Pemberian Pinjaman kepada Daerah	XXX	XXX
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
73	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
74	Jumlah Arus Keluar Kas (67 s/d 73)	XXX	XXX
75	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (66 - 74)	XXX	XXX
76	<b>Arus Kas dari Aktivitas Transitoris</b>		
77	<b>Arus Masuk Kas</b>		
78	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PPK)	XXX	XXX
79	Kiriman Uang Masuk	XXX	XXX
80	Jumlah Arus Masuk Kas (78 s/d 79)	XXX	XXX
81	<b>Arus Keluar Kas</b>		
82	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PPK)	XXX	XXX
83	Kiriman Uang Keluar	XXX	XXX
84	Jumlah Arus Keluar Kas (82 s/d 83)	XXX	XXX
85	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris (80 - 84)	XXX	XXX
86	Kenalkan/Penurunan Kas (33+55+75+85)	XXX	XXX
87	Saldo Awal Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
88	Saldo Akhir Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran (86+87)	XXX	XXX
89	Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
90	Saldo Akhir Kas (88+89)	XXX	XXX

### Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) merupakan bagian yang tak terpisahkan dari Laporan Keuangan dan oleh karenanya setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan 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, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang

diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi (kewajiban yang tidak tercatat dalam laporan keuangan) dan komitmen-komitmen lainnya. Catatan atas Laporan Keuangan bertujuan untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah.

Catatan atas laporan keuangan merupakan bagian dari laporan keuangan yang tidak dapat dihasilkan dari sistem akuntansi yang terkomputerisasi sekali pun, sehingga entitas konsolidator dapat membuat template catatan atas laporan keuangan yang harus diikuti oleh entitas akuntansi di bawahnya untuk memudahkan konsolidasi.

Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah paling tidak harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Informasi Umum tentang entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro
- c. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksis dan kejadian-kejadian penting lainnya
- d. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
- e. Informasi yang diharuskan oleh pernyataan standar akuntansi pemerintah yang belum disajikan pada lembar muka
- f. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Contoh struktur catatan atas laporan keuangan:

<b>PENDAHULUAN</b>		
Bab I	Informasi Umum	
	1.1	Maksud dan tujuan penyusunan laporan keuangan Pemda
	1.2	Landasan hukum penyusunan laporan keuangan Pemda
	1.3	Sistematika penulisan catatan atas laporan keuangan
Bab II	Ekonomi makro dan kebijakan keuangan/fiskal	
	2.1	Ekonomi Makro/Ekonomi Regional
	2.2	Kebijakan keuangan
Bab III	Penyajian Ikhtisar Pencapaian Kinerja Keuangan	
	3.1	Ikhtisar Pencapaian Kinerja Keuangan
	3.2	Hambatan dan kendala pencapaian target
Bab IV	Kebijakan akuntansi	
	4.1	Entitas akuntansi dan Entitas Pelaporan
	4.2	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan
	4.3	Basis pengukuran yang mendasari penyusunan laporan
	4.4	Penerapan kebijakan akuntansi berkaitan dengan ketentuan yang ada dalam SAP
Bab V	Penjelasan pos-pos laporan keuangan	
	5.1	Rincian dari penjelasan masing-masing pos-pos pelaporan
	5.1.1	Pendapatan-LRA
	5.1.2	Belanja
	5.1.3	Pembiayaan
	5.1.4	Pendapatan-LO
	5.1.5	Beban

### Keterbatasan Laporan Keuangan

Walaupun laporan keuangan pemerintah telah disusun semaksimal mungkin untuk memenuhi tujuan penggunaannya, namun laporan keuangan bukanlah obat mujarab yang dapat digunakan oleh para penggunaannya untuk membuat suatu keputusan. Hal ini disebabkan karena laporan keuangan pemerintah memiliki keterbatasan sebagai berikut:



1. Bersifat historis, informasi yang disajikan dalam laporan keuangan menunjukkan transaksi masa lalu
2. Bersifat umum, baik dari sisi informasi maupun manfaat bagi pengguna. Dalam laporan keuangan yang bersifat general purpose, informasi khusus yang diperlukan pengguna tidak secara langsung dapat dipenuhi. Pengguna memerlukan informasi yang lebih detil untuk tujuan tertentu.
3. Penuh dengan estimasi dan judgement, sehingga bisa saja estimasi dan pertimbangan yang dibuat oleh penyusun laporan keuangan berbeda dengan estimasi pengguna laporan keuangannya. Estimasi dapat bersifat valid namun tidak dapat dikatakan 100% benar.
4. Hanya melaporkan informasi yang sifatnya material
5. Bersifat konservatif dalam menghadapi ketidakpastian. Apabila terdapat berbagai kemungkinan mengenai penilaian suatu pos/elemen akuntansi maka akuntan akan memilih alternatif yang menghasilkan pendapatan bersih atau keuntungan yang kecil. Jika menghadapi kemungkinan kerugian, akuntan cenderung segera mengakui, namun jika ditemukan potensi keuntungan, keuntungan tersebut tidak akan diakui sampai benar-benar terrealisasi.
6. Lebih mengungkapkan realitas ekonomi dari pada realitas hukum. Suatu aset akan diakui dalam Laporan Keuangan jika manfaat ekonomi dikuasai oleh pemerintah walaupun fakta hukumnya belum jelas.
7. Terdapat banyak alternatif metode akuntansi yang digunakan sehingga kemungkinan terdapat variasi dalam pengukuran sumber daya ekonomi antar entitas pemerintahan. Hal ini dapat menimbulkan kerancuan ketika laporan keuangan antar entitas tersebut diperbandingkan.

### **Opini Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah**

Untuk meningkatkan kredibilitasnya, laporan keuangan pemerintah diaudit oleh Auditor independen. Undang-undang keuangan negara mengatur Badan Pemeriksa melakukan pemeriksaan kepada entitas pelapor dalam hal ini entitas pelapor dari pemerintah pusat atau pemerintah daerah. Pemeriksaan terhadap entitas pelapor dapat berupa pemeriksaan atas laporan, pemeriksaan atas kinerja pemerintah atau pemeriksaan bertujuan tertentu.

Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan opini meriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK RI dalam rangka memberikan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini. Pemeriksaan Kinerja merupakan pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidenrifikasikan hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sasaran secara efektif. Laporan hasil pemeriksaan kinerja memuat temuan, simpulan dan rekomendasi. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, diluar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. Opini yang diberikan BPK sebagai hasil pemeriksaan laporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*WTP/unqualified opinion*) diberikan dengan kriteria: sistem pengendalian internal memadai dan tidak ada salah saji yang material atas pos-pos laporan keuangan. Secara keseluruhan laporan keuangan telah menyajikan secara wajar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*WDP/Qualified opinion*) diberikan dengan kriteria: sistem pengendalian internal memadai, namun terdapat salah saji yang material pada beberapa pos laporan keuangan. Laporan keuangan dengan opini Wajar Dengan Pengecualian dapat diandalkan, tetapi pemilik kepentingan harus memperhatikan beberapa permasalahan yang diungkapkan auditor atas pos yang dikecualikan tersebut agar tidak mengalami kekeliruan dalam pengambilan keputusan.
3. Opini Tidak Memberikan Pendapat (*TMT/Disclaimer opinion*) diberikan apabila terdapat suatu nilai yang secara material tidak dapat diyakini auditor karena ada pembatasan lingkup pemeriksaan oleh manajemen

sehingga auditor tidak cukup bukti dan atau sistem pengendalian intern yang sangat lemah. Dalam kondisi demikian auditor tidak dapat menilai kewajaran laporan keuangan sehingga auditor memberikan penilaian apakah laporan keuangan Wajar Tanpa Pengecualian, Wajar Dengan Pengecualian, atau Tidak Wajar.

4. Adapun opini Tidak Wajar (TW/*Adverse opinion*) diberikan jika sistem pengendalian internal tidak memadai dan terdapat salah saji pada banyak pos laporan keuangan yang material. Dengan demikian secara keseluruhan laporan keuangan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Opini Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) pertama kali diberikan atas **Laporan Keuangan Pemerintah Pusat** tahun 2004. Sejak 2004 hingga 2008 opini BPK terhadap LKPP adalah *disclaimer* (tidak memberikan pendapat). Baru pada tahun 2009 LKPP memperoleh predikat WDP. Berikut beberapa macam opini yang diberikan oleh BPK terhadap LKPP ; Wajar Tanpa Pengecualian (WTP/*unqualified opinion*), Wajar Dengan Pengecualian (WDP/*Qualified opinion*), Tidak Memberikan Pendapat (TMT/*Disclaimer opinion*) dan Tidak Wajar (TW/*Adverse opinion*).

# **BAB VI**

## **PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI DAN PROSES AKUNTANSI PEMERINTAH**

### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan persamaan dasar akuntansi pemerintah
  - Menjelaskan penggunaan akun untuk pencatatan transaksi
  - Menjelaskan siklus akuntansi pemerintahan

Sebagaimana dijelaskan dalam Bab 2 buku ini, akuntansi pemerintah menggunakan sistem pembukuan ganda (double entry system). Berdasarkan konsep double entry, setiap pengaruh transaksi yang dicatat (dibukukan) akan selalu berada dalam suatu keseimbangan antara sisi kiri (debit) dan sisi kanan (kredit). Sistem double entry ini digunakan untuk mencatat pos-pos neraca, Laporan Operasional dan Laporan realisasi Anggaran yang melibatkan aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LO, beban, pendapatan- LRA, belanja dan pembiayaan. Dengan demikian, laporan keuangan berupa LRA, LO dan dihasilkan melalui penjurnalan transaksi dengan mekanisme debit-kredit (pembukuan double entry).

Sistem pembukuan selanjutnya dapat dibagi ke dalam dua subsistem:

✎ Sub-sistem akuntansi finansial/keuangan

Sub sistem ini merupakan proses akuntansi (penjurnalan, posting, dan seterusnya) untuk mencatat transaksi dengan basis akrual yang akan menghasilkan LO dan Neraca.

✎ Sub-sistem akuntansi anggaran

Sub sistem ini merupakan proses akuntansi (penjurnalan, posting, dan seterusnya) untuk mencatat transaksi dengan basis kas yang akan menghasilkan LRA.

### Persamaan Dasar Akuntansi Pemerintah

Persamaan yang lazim digunakan dalam akuntansi keuangan adalah sebagai berikut:

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS} \quad \text{persamaan 1}$$

Jika persamaan tersebut disesuaikan dengan lingkungan akuntansi pemerintah maka sistem akuntansi keuangan/finansial akan memiliki persamaan sebagai berikut:

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS} \quad \text{persamaan 2}$$

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS} + \text{PENDAPATAN LO} - \text{BEBAN} \quad \text{persamaan 3}$$

Dalam akuntansi, transaksi dicatat dengan kaidah debit kredit. Pendebitan yang dimaksud adalah jumlah yang mempengaruhi akun tersebut dicatat di sebelah kiri dan sebaliknya dikreditkan berarti jumlah yang mempengaruhi akun tersebut dicatat di sebelah kanan. Jadi sebenarnya, kaidah debit kredit “hanya” kaidah kiri dan kanan dalam akuntansi. Dengan kaidah tersebut maka aset yang memiliki saldo normal debit, akan didebit ketika bertambah dan dikredit jika berkurang. Kewajiban memiliki saldo normal kredit sehingga akan dikredit jika bertambah dan didebit jika berkurang. Ekuitas memiliki saldo normal kredit, akan dikredit jika bertambah dan didebit ketika berkurang. Akun operasional yang mempengaruhi ekuitas pemerintah (pendapatan LO dan beban) juga akan diperlakukan sama. Pendapatan LO akan menambah ekuitas pemerintah sehingga akan dikredit jika bertambah dan didebit ketika berkurang. Beban akan mengurangi ekuitas pemerintah sehingga akan didebit jika bertambah dan dikredit jika berkurang.

### RINGKASAN ATURAN DEBIT KREDIT

ELEMEN	SALDO NORMAL	BERTAMBAH	BERKURANG
Aset	Debit	Debit	Kredit
Kewajiban	Kredit	Kredit	Debit
Ekuitas	Kredit	Kredit	Debit
Pendapatan LO	Kredit	Kredit	Debit
Beban	Debit	Debit	Kredit

Suatu transaksi dapat mempengaruhi satu sisi saja dalam persamaan akuntansi atau dapat juga mempengaruhi dua sisi persamaan akuntansi. Misalnya suatu entitas baru saja didirikan dan diberikan kas sejumlah Rp.100.000.000 maka persamaannya akan menjadi:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{ASET} & = & \text{EKUITAS} \\
 \text{KAS} & & \\
 \text{Rp} & & \text{Rp} \\
 100.000.000 & = & 100.000.000
 \end{array}$$

Transaksi selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Entitas membeli peralatan kantor sebesar Rp.20.000.000,00
2. Entitas membeli mobil dengan membayar down payment sebesar Rp. 30.000.000,00 dan Rp.70.000.000,00 dibayar secara cicilan
3. Entitas membayar cicilan mobil Rp.1.000.000,00 per bulan
4. Entitas menerima pembayaran biaya layanan yang dikenakan pada pengguna jasa sebesar Rp.2.500.000,00
5. Entitas membayar langganan listrik sebesar Rp.500.000,00

6. Entitas membayar gaji pegawai sebesar Rp.500.000,00

Jika transaksi-transaksi tersebut di atas dibukukan dalam persamaan akuntansi, maka persamaan akuntansi akan berubah setiap transaksi dilakukan.

TRANSAKSI	ASET			=	KEWAJIBAN			EKUITAS		
	KAS	+ PERLENGKAPAN	+ KENDARAAN	=	KEWAJIBAN	+ EKUITAS	+ PENDAPATAN	- BEBAN		
	Rp 100.000.000	+	-	=	-		Rp 100.000.000	-	-	
1. Pembelian perlengkapan	Rp (20.000.000)	+	Rp 20.000.000	=	-		-			
Saldo	Rp 80.000.000	+		=	-		Rp 100.000.000	-	-	
2. Pembelian mobil	Rp (30.000.000)	+	Rp 100.000.000	=	Rp 70.000.000		-			
Saldo	Rp 50.000.000	+	Rp 20.000.000	=	Rp 70.000.000	+	Rp 100.000.000			
3. pembayaran cicilan mobil	Rp (1.000.000)	+		=	Rp (1.000.000)	+			-	
Saldo	Rp 49.000.000	+	Rp 20.000.000	=	Rp 69.000.000	+	Rp 100.000.000	+	Rp -	Rp -
4. Penerimaan pendapatan	Rp 2.500.000	+		=		+		+	Rp 2.500.000	-
Saldo	Rp 51.500.000	+	Rp 20.000.000	=	Rp 69.000.000	+	Rp 100.000.000	+	Rp 2.500.000	- Rp -
5. pembayaran Beban	Rp (500.000)	+		=		+		+	-	Rp 500.000
Saldo	Rp 51.000.000	+	Rp 20.000.000	=	Rp 69.000.000	+	Rp 100.000.000	+	Rp 2.500.000	- Rp 500.000

### Proses Akuntansi Pemerintah

Pada dasarnya proses akuntansi pemerintah dan proses akuntansi bisnis tidak berbeda. Proses akuntansinya dapat dibagi dalam 2 tahapan besar yaitu:

1. Tahap Pencatatan, tahap pencatatan berhubungan dengan pengumpulan informasi mengenai transaksi dan kejadian ekonomi serta peringasan transaksi-transaksi tersebut dalam proses akuntansi.

Pada tahap ini proses akuntansi yang dilakukan adalah:

- a. Analisis transaksi
  - b. Pencatatan dalam jurnal
  - c. Posting ke buku besar
2. Tahap Pelaporan, apada tahap ini seluruh transaski diringkas dan dikumpulkan dalam bentuk-bentuk laporan untuk memenuhi tujuan penyusunan laporan keuangan

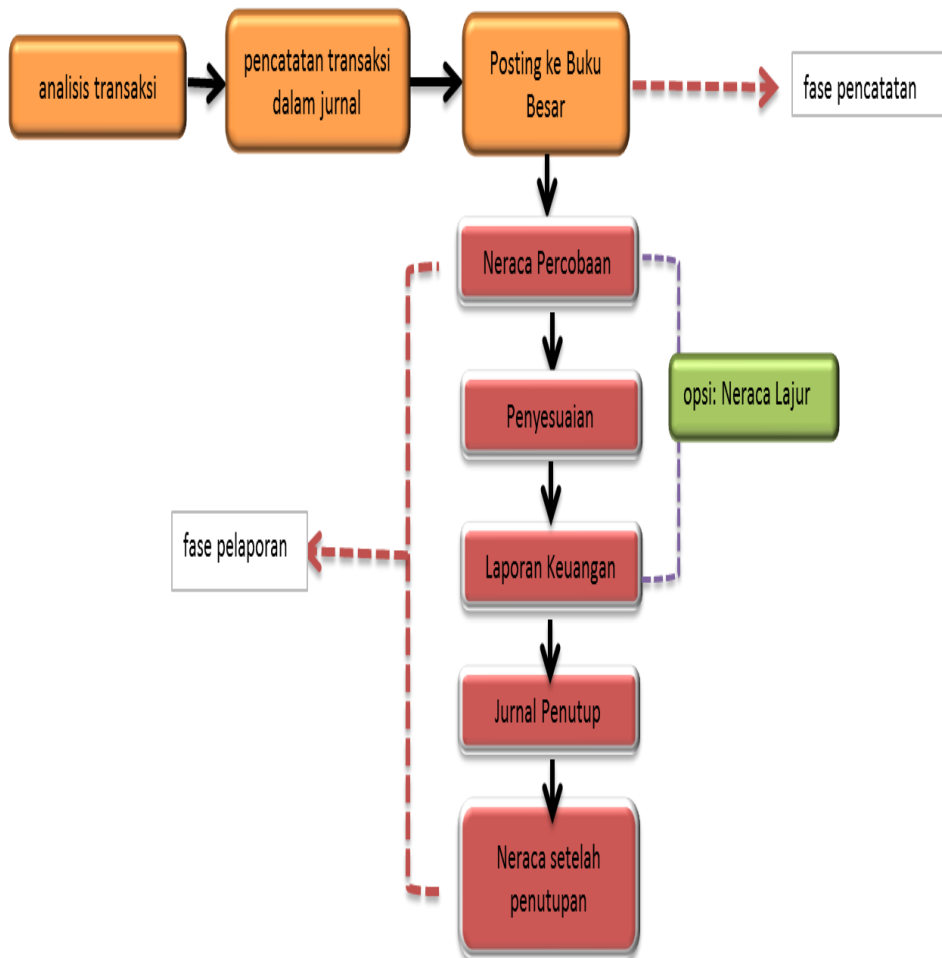


Pada tahap ini proses akuntansi yang dilakukan adalah:

- a. Penyusunan neraca percobaan dari saldo buku besar
- b. Penyusunan jurnal penyesuaian
- c. Penyusunan laporan keuangan
- d. Penyusunan jurnal penutup, dan
- e. Penyusunan neraca setelah penutupan

Sebelum melakukan proses akuntansi, suatu entitas perlu menyusun sistem akuntansi yang didasarkan pada standar akuntansi pemerintah yang berlaku. Dalam hal akuntansi pemerintah Indonesia, penyusunan sistem akuntansi pemerintah didasarkan pada Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238 tahun 2011 tentang Pedoman Umum Standar Akuntansi Pemerintahan. Untuk pemerintah daerah telah dibuat pedoman khusus yang ditetapkan dengan peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah. Satu hal yang sangat krusial dalam sisitem akuntansi pemerintah ini adalah penyusunan Bagan Akun Standar (BAS) yang berisi daftar akun yang digunakan oleh entitas akuntansi dan pelaporan untuk melakukan proses akuntansi. Sistem Akuntansi pemerintah pusat disusun dan ditetapkan oleh Menteri Keuangan sedangkan Sisteam Akuntansi Pemerintah Daerah menjadi kewenangan dan ditetapkan oleh Kepala Daerah.

Gambar 6.1. PROSES AKUNTANSI



### ANALISIS TRANSAKSI

Analisis transaksi atau kejadian ekonomi menghasilkan dasar untuk pembuatan catatan awal setiap transaksi atau kejadian yang dialami entitas. Termasuk dalam transaksi/kejadian ini adalah penetapan anggaran pemerintah, karena akuntansi pemerintah merupakan akuntansi anggaran yang menyertakan anggaran dalam sistem akuntansi merupakan satu proses yang sangat penting.

Yang dimaksud dengan transaksi dalam akuntansi pemerintah dapat berupa transfer atau pertukaran barang atau jasa antara dua entitas atau lebih. Selain transaksi, kejadian atau kondisi yang menyebabkan perubahan pada elemen laporan keuangan juga harus dianalisis dalam tahapan ini. Kejadian ini misalnya terjadinya bencana alam, proses litigasi, depresiasi aset tetap dan kejadian lain yang akan mempengaruhi elemen laporan keuangan. Termasuk dalam kejadian ini adalah penetapan anggaran oleh badan legislatif, karena proses ini akan mengakibatkan akun-akun anggaran dalam sistem akuntansi pemerintah akan berubah saldonya.

Dokumen yang digunakan dalam akuntansi pemerintahan berasal dari dokumen-dokumen yang digunakan sebagai bukti transaksi sesuai dengan prosedur penatausahaan keuangan pemerintah. Prosedur penatausahaan keuangan pemerintah merupakan prosedur yang sangat detail yang tidak dijelaskan dalam buku ini, namun sebagian besar dokumen yang digunakan sebagai bukti pembukuan disertakan dalam lampiran buku ini. Dokumen-dokumen tersebut adalah DIPA untuk dasar pencatatan jurnal anggaran, Surat Permintaan Pembayaran (SPP), Surat Perintah Membayar (SPM) dan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D). Dokumen-dokumen dalam akuntansi pemerintah ini menjadi alat untuk melakukan analisis dan verifikasi catatan akuntansi dan menjadi bagian yang sangat penting dalam sistem pengendalian dan informasi.

## PENCATATAN DALAM JURNAL

Berdasarkan dokumen yang dianalisis pada tahap 1 (analisis transaksi), transaksi akan dijurnal dalam bentuk jurnal umum. Sama halnya dalam tahap 1 di atas maka anggaran merupakan bagian yang sangat penting untuk dicatat dalam tahap ini, bahkan jika memungkinkan seluruh tahap pelaksanaan anggaran dibukukan dalam jurnal sehingga hasil dari sistem akuntansi dapat membantu manajemen dalam hal pengendalian pengelolaan keuangan pemerintah.

Berikut beberapa contoh jurnal transaksi/kejadian dalam akuntansi pemerintah:

### 1. Penetapan Anggaran

Anggaran ditetapkan secara keseluruhan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Untuk setiap entitas akuntansi rincian

anggaran yang menjadi bagian kewenangannya termuat dalam dokumen Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) bagi entitas pemerintah pusat atau Daftar Pelaksanaan Anggaran (DPA) untuk pemerintah daerah. Sebagai ilustrasi suatu entitas pemerintah ABC mendapatkan bagian anggaran sebagai berikut:

Anggaran	Jumlah
Pendapatan Bukan Pajak	Rp. 1000.000.000,00
Belanja Pegawai	Rp.120.000.000,00
Belanja Barang	Rp.58.000.000,00
Belanja Modal – Peralatan dan Mesin	Rp.500.000.000,00

Dalam ilustrasi jurnal ini dan selanjutnya akan dibuat dalam format jurnal keuangan (finansial) dan jurnal anggaran sekaligus:

JURNAL FINANSIAL					JURNAL ANGGARAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K	Tanggal	Uraian	Ref	D	K
Jan-02	Tidak ada jurnal				Jan-02	Estimasi Pendapatan	d	Rp 1.000.000.000	
						Appropriasi Belanja			Rp 778.000.000
						Estimasi Perubahan SAL			Rp 222.000.000

Estimasi Perubahan SAL atau akun lain sesuai dengan sistem akuntansi yang berlaku merupakan akun penampung surplus atau defisit anggaran. Karena pengaruh akhirnya pada Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam ilustrasi ini menggunakan akun Estimasi Perubahan SAL. Akun ini dapat bersaldo debit atau kredit tergantung apakah penerimaan anggaran lebih besar/lebih kecil dari pengeluarannya. Dalam jurnal anggaran akun ini menjadi akun penyeimbang pendapatan dan belanja.

## 2. Transaksi pendapatan LO dan LRA

Pemungutan pendapatan pemerintah dapat didahului dengan penetapan oleh pemerintah terlebih dahulu atau dapat juga langsung diterima tanpa penetapan. Pendapatan yang terlebih dahulu melalui penetapan akan

diakui secara akrual ketika hak penerimaan pendapatan ini timbul. Misalnya pendapatan pajak Bumi dan Bangunan akan terlebih dahulu ditetapkan pemerintah dalam Surat Ketetapan PBB.

Misalnya keseluruhan pendapatan bukan pajak yang diterima entitas tersebut sebesar Rp.900.000.000,00 maka akan dijurnal sebagai berikut:

JURNAL FINANSIAL					JURNAL ANGGARAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K	Tanggal	Uraian	Ref	D	K
	Kas		Rp 900.000.000			Estimasi Perubahan SAL		Rp 900.000.000	D
	Pendptan Bukan Pajak-LO			Rp900.000.000		Pendptan Bukan Pajak-LRA			Rp 900.000.000

Dalam ilustrasi di atas PNBP berasal dari penyewaan gedung pemerintah sehingga tidak perlu ada penetapan sebelumnya. Dalam hal seperti ini pendapatan LO dan LRA akan dijurnal pada saat yang bersamaan yaitu ketika kas diterima.

### 3. Transaksi beban dan belanja

Beban diakui oleh pemerintah secara akrual. Beban dapat diakui ketika timbul kewajiban untuk membayar atau ketika aset digunakan atau dikonsumsi.

Misalnya entitas ABC memiliki data realisasi anggaran sebagai berikut:

1. Belanja pegawai yang dibayarkan total sebesar Rp.120.000.000,00

Atas transaksi ini entitas ABC menjurnal sebagai berikut:

JURNAL FINANSIAL					JURNAL ANGGARAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K	Tanggal	Uraian	Ref	D	K
	Beban Pegawai		Rp 120.000.000			Belanja Pegawai		Rp 120.000.000	
	Kas			Rp120.000.000		Estimasi Perubahan SAL			Rp 120.000.000

2. Atas belanja barang dilakukan pemesanan barang pada tanggal 3 Februari. Barang diterima pada tanggal 15 Februari bersamaan dengan tagihan dari penyedia barang. Proses pembayaran diselesaikan pada tanggal 20 februari

JURNAL FINANSIAL					JURNAL ANGGARAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K	Tanggal	Uraian	Ref	D	K
Feb-15	Beban Barang		Rp 58.000.000		Feb-15	Tidak ada jurnal			
	Utang			Rp 58.000.000					
Feb-20	Utang		Rp 58.000.000		Feb-20	Belanja Barang		Rp 58.000.000	
	Kas			Rp 58.000.000		Estimasi Perubahan SAL			Rp 58.000.000

3. Belanja Modal dilaksanakan dengan pemesanan mesin pada tanggal 15 Maret. Barang diterima pada tanggal 19 Maret dan pembayaran diselesaikan pada tanggal 5 April sebesar Rp.500.000.000,00

JURNAL FINANSIAL					JURNAL ANGGARAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K	Tanggal	Uraian	Ref	D	K
Mar-19	Peralatan dan Mesin		Rp 500.000.000		Mar-19	Tidak ada jurnal			
	Utang			Rp500.000.000					
Apr-05	Utang		Rp 500.000.000		Apr-05	Belanja Modal		Rp 500.000.000	
	Kas			Rp500.000.000		Estimasi Perubahan SAL			Rp 500.000.000

## POSTING DALAM BUKU BESAR

Transaksi yang telah dicatat dalam jurnal diposting dalam buku besar. Buku Besar berisi catatan rinci setiap akun. Proses posting ini merupakan peringkasan transaksi dalam satu periode tertentu sehingga mendapatkan saldo akhir dari periode tersebut. Informasi yang dicatat dalam jurnal dipindahkan ke akun-akun dalam buku besar. Dalam proses posting ini yang dilakukan hanya menyalin dari jurnal jadi tidak ada proses analisis sama sekali.

Jika jurnal-jurnal tersebut diatas telah diposting maka akan terlihat sebagaimana buku besar berikut:

NAMA AKUN: ESTIMASI PENDAPATAN				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Jan-02	Anggaran	1000000000		1000000000	

NAMA AKUN: APPROPRIASI BELANJA				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Jan-02	anggaran		778000000		778000000

NAMA AKUN: ESTIMASI PERUBAHAN SAL				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Jan-02	Anggaran		222000000		222000000
	Penerimaan Pendapatan	900000000		678000000	
Feb-20	Pembayaran Belanja Barang		58000000	620000000	
jan-des	Gaji Pegawai		120000000	500000000	
Apr-05	Peralatan dan Mesin		500000000	0	

NAMA AKUN: PENDAPATAN BUKAN PAJAK LO				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
	Penerimaan Pendapatan		900000000		900000000

NAMA AKUN: PENDAPATAN BUKAN PAJAK LRA				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
	Penerimaan Pendapatan		900000000		900000000

NAMA AKUN: BEBAN BARANG				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Feb-15	pembelian Barang Persediaan	58000000		58000000	

NAMA AKUN: BELANJA BARANG				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Feb-20	Pembelian Barang Persediaan	58000000		58000000	
NAMA AKUN: BEBAN PEGAWAI				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Jan-des	Gaji Pegawai	120000000		120000000	

NAMA AKUN: BELANJA PEGAWAI				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Jan-des	Gaji Pegawai	120000000		120000000	
NAMA AKUN: BELANJA MODAL				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Apr-05	Peralatan dan Mesin	500000000		500000000	
NAMA AKUN: KAS				KODE AKUN:	
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
	Penerimaan Pendapatan BP	900000000		900000000	
Feb-20	Pembayaran belanja Barang		58000000	842000000	
Jan-des	Gaji Pegawai		120000000	722000000	
Apr-05	Belanja Modal		500000000	222000000	



NAMA AKUN: UTANG			KODE AKUN:		
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Feb-15	Pembelian Barang Persediaan		58000000		58000000
Feb-20	Pembayaran Belanja Barang	58000000			0
Mar-19	Belanja Modal		500000000		500000000
Apr-05	Belanja Modal	500000000			0
NAMA AKUN: PERALATAN DAN MESIN			KODE AKUN:		
TGL	URAIAN	D	K	SALDO	
				D	K
Mar-13	Belanja Modal	500000000		500000000	

### PENYUSUNAN NERACA PERCOBAAN

Neraca percobaan merupakan daftar setiap akun dalam buku besar lengkap dengan saldo debit atau kredit. Langkah ini dilakukan untuk memastikan akurasi dalam pencatatan dan posting buku besar, meskipun tidak menjamin ketika neraca percobaan seimbang seluruh transaksi telah dicatat dengan benar. Meskipun neraca saldo seimbang debit dan kredit namun belum tentu jurnal dan posting yang dilakukan benar, namun jika tidak seimbang sudah pasti para penyusun laporan keuangan harus menelusuri jurnal dan posting buku besar.

Neraca saldo yang dihasilkan dari posting buku besar pada ilustrasi di atas sebagai berikut:

#### NERACA SALDO PERCOBAAN

AKUN	DEBIT	KREDIT
Estimasi Pendapatan	Rp 1.000.000.000	
Appropriasi Belanja		Rp 778.000.000
Estimasi Perubahan SAL	Rp -	
Pendapatan Bukan Pajak LO		Rp 900.000.000
Pendapatan Bukan Pajak LRA		Rp 900.000.000
Beban Pegawai	Rp 120.000.000	
Belanja Pegawai	Rp 120.000.000	
Beban Barang	Rp 58.000.000	
Belanja Barang	Rp 58.000.000	
Belanja Modal	Rp 500.000.000	
Peralatan dan Mesin	Rp 500.000.000	
Utang	Rp -	
Kas	Rp 222.000.000	
	Rp 2.578.000.000	Rp 2.578.000.000

#### PENYUSUNAN JURNAL PENYESUAIAN

Sebelum laporan keuangan disiapkan, seluruh informasi yang relevan yang belum dicatat harus ditentukan untuk disesuaikan dengan jurnal penyesuaian dan diposting kembali dalam buku besar. Setelah jurnal penyesuaian ini diselesaikan, saldo akun buku besar telah siap diklasifikasikan dalam format-format laporan keuangan.

Meskipun hampir seluruh akun telah dijurnal dari jurnal harian, ada beberapa akun dalam akuntansi yang masih perlu disesuaikan untuk menyesuaikan dengan kondisi pada akhir tahun. Penyesuaian ini dilakukan dengan penyusunan jurnal penyesuaian.

Untuk menyusun jurnal penyesuaian perlu dilakukan analisis sebagai berikut:

1. Menentukan apakah jumlah tercatat atas aset dan kewajiban telah benar, jika tidak perlu disesuaikan dengan mendebit atau mengkredit akun-akun tersebut.
2. Menentukan pengaruh dari penyesuaian pada nomor 1 pada akun pendapatan LO dan beban.

3.

**Aset yang belum dicatat.** Sesuai dengan basis akrual untuk pengakuan pendapatan, pendapatan harus diakui ketika telah menjadi hak, tidak peduli apakah kasnya sudah diterima atau belum. Jika kas belum diterima maka akan diakui piutang. Misalnya jika pemerintah memberikan pinjaman kepada perusahaan negara maka pemerintah berhak atas bunga pinjaman.

**Kewajiban yang belum dicatat.** Kewajiban di akhir tahun dapat terjadi karena pemerintah telah menggunakan jasa pihak lain namun belum membayar tagihan sampai akhir tahun anggaran berakhir. Beban harus diakui, begitu pula dengan kewajiban yang ditimbulkan dari pengakuan beban tersebut.

**Beban dibayar di muka.** Dalam operasi pemerintah, bisa saja pemerintah melakukan pembayaran di depan, misalnya untuk membayar sewa gedung yang akan digunakan sebagai kantor sementara. Sewa dapat dibayar di depan untuk lebih dari satu tahun, tetapi beban yang boleh diakui atas pembayaran ini hanya 1 tahun saja, sisanya harus diakui sebagai aset. Penyesuaian atas kondisi ini hanya dilakukan pada akhir tahun. Untuk menyesuaikan transaksi seperti ini dapat digunakan pendekatan aset atau pendekatan beban yang akan dibahas secara rinci dalam bab-bab selanjutnya,

**Pendapatan yang belum diperoleh.** Pengguna jasa pemerintah dapat saja membayar di depan atas biaya pelayanan yang dikenakan kepadanya. Misalnya ketika perusahaan swasta pelayanan melakukan kerjasama pendidikan sekolah pelayanan milik pemerintah, bisa saja perusahaan membayar seluruh biaya yang dikenakan kepadanya untuk penyelenggaraan pendidikan selama 3 tahun. Dari sisi pemerintah, dengan basis akrual harus diakui hanya bagian pendapatan yang jasanya telah diberikan, dengan beberapa alternatif metode untuk menghitungnya. Dalam hal ini dapat digunakan pendekatan pendapatan atau pendekatan kewajiban, sehingga penyesuaiannya

harus menyesuaikan dengan pendekatan yang digunakan pada saat pencatatan awal.

**Transaksi yang menggunakan estimasi.** Akuntan seringkali melakukan judgement untuk menerapkan basis akrual. Misalnya dalam hal menentukan penyusutan, akuntan akan membuat estimasi dalam hal umur ekonomis dari aktiva yang disusutkan. Ketika terjadi penyusutan aset akan di jurnal dalam jurnal penyesuaian sebagai berikut:

<b>Beban Penyusutan</b>	<b>xxx</b>
<b>Akumulasi Penyusutan</b>	<b>xxx</b>

Begitu pula ketika menentukan jumlah piutang yang kemungkinan tidak dapat ditagih. Pendapatan pajak seringkali tertunggak karena beberapa sebab sehingga terdapat kemungkinan jumlah tertentu dari piutang pajak tidak dapat ditagih oleh pemerintah. Untuk dapat memenuhi standar pengukuran piutang maka pemerintah harus memperkirakan jumlah piutang yang tidak dapat ditagih yang disajikan sebagai kontra akun sebagai berikut:

Beban Piutang tak Tertagih	xxx
Penyisihan piutang Taktertagih	xxx

Beberapa informasi yang relevan untuk menyusun jurnal penyesuaian adalah sebagai berikut:

- Masih tersedia barang persediaan sebesar Rp.8.000.000 di gudang
- Peralatan dan Mesin disusutkan dengan metode garis lurus selama 10 tahun.

Jurnal penyesuaian yang harus disusun untuk data tersebut adalah:

JURNAL PENYESUAIAN				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K
Des-31	Persediaan		Rp 8.000.000	
	Beban Barang			Rp 8.000.000
Des-31	Beban Penyusutan		Rp 50.000.000	
	akumulasi penyusutan			Rp 50.000.000

Jurnal penyesuaian juga dapat disusun dalam kertas kerja yang dapat disusun untuk mempermudah penyusunan laporan keuangan sebagai berikut:

WORKSHEET						
AKUN	NERACA SALDO		PENYESUAIAN		NERACA SALDO STL PENYESUAIAN	
	DEBIT	KREDIT	DEBIT	KREDIT	DEBIT	KREDIT
Estimasi Pendapatan	Rp 1.000.000.000				Rp 1.000.000.000	
Appropriasi Belanja		Rp 778.000.000				Rp 778.000.000
Estimasi Perubahan SAL	Rp -				Rp -	
Pendapatan Bukan Pajak LO		Rp 900.000.000				Rp 900.000.000
Pendapatan Bukan Pajak LRA		Rp 900.000.000				Rp 900.000.000
Beban Pegawai	Rp 120.000.000				Rp 120.000.000	
Belanja Pegawai	Rp 120.000.000				Rp 120.000.000	
Beban Barang	Rp 58.000.000			Rp 8.000.000	Rp 50.000.000	
Belanja Barang	Rp 58.000.000				Rp 58.000.000	
Belanja Modal	Rp 500.000.000				Rp 500.000.000	
Peralatan dan Mesin	Rp 500.000.000				Rp 500.000.000	
Utang	Rp -				Rp -	
Kas	Rp 222.000.000				Rp 222.000.000	
	Rp 2.578.000.000	Rp 2.578.000.000				
Persediaan			Rp 8.000.000		Rp 8.000.000	
Beban Depresiasi			Rp 50.000.000		Rp 50.000.000	
Akumulasi Depresiasi				Rp 50.000.000		Rp 50.000.000
			Rp 58.000.000	Rp 58.000.000	Rp 2.628.000.000	Rp 2.628.000.000

Jurnal Penyesuaian akan diposting pada buku besar dan menghasilkan neraca saldo setelah penyesuaian sebagaimana gambar di atas.

### PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan disusun dengan mengklasifikasi saldo akun dalam neraca percobaan setelah disesuaikan. Laporan keuangan dapat disusun langsung dari data buku besar yang telah disesuaikan. Langkah-langkah yang dilakukan untuk menyusun laporan keuangan dari buku besar adalah sebagai berikut:

1. Identifikasi seluruh akun pendapatan LO dan beban untuk penyusunan Laporan Operasional
2. Susun Laporan Perubahan Ekuitas
3. Identifikasi seluruh aset dan kewajiban dari buku besar yang telah disesuaikan. Ambil data ekuitas akhir dari Laporan Perubahan ekuitas untuk menyusun Neraca

4. Identifikasi seluruh elemen Laporan Realisasi Anggaran yaitu pendapatan LRA, belanja, penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan. Susun dalam format Laporan Realisasi Anggaran
5. Susun Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dengan menggunakan data Saldo Lebih Pembiayaan Anggaran dari LRA.

Dengan melakukan 5 langkah tersebut di atas akan diperoleh Laporan Keuangan sebagai berikut:

1. Laporan yang dihasilkan dari jurnal keuangan/finansial

ENTITAS ABC			
LAPORAN OPERASIONAL			
Untuk periode yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20x4			
NO	URAIAN	20X4	20X3
	PENDAPATAN:		
1	Pendapatan Bukan Pajak	Rp 900.000.000	
	Total Pendapatan	Rp 900.000.000	
	BEBAN- BEBAN		
2	Beban Pegawai	Rp 120.000.000	
3	Beban Barang	Rp 50.000.000	
4	Beban Depresiasi	Rp 50.000.000	
	Total Beban	Rp 220.000.000	
5	Surplus/ Defisit Operasional	Rp 680.000.000	
	Surplus/defisit non operasional	Rp -	
	Surplus/Defisit LO	Rp 680.000.000	
ENTITAS ABC			
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS			
Untuk periode yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20x4			
NO	URAIAN	20X4	20X3
1	Ekuitas Awal	0	
2	Surplus/Defisit LO	Rp 680.000.000	
3	Ekuitas Akhir	Rp 680.000.000	
ENTITAS ABC			
NERACA			
PER 31 Desember 20x4			
NO	URAIAN	20X4	20X3
	ASET		
1	Aset Lancar:		
2	Kas	Rp 222.000.000	Rp -
3	Persediaan	Rp 8.000.000	Rp -
4	Total Aset Lancar	Rp 230.000.000	Rp -
	Aset Tetap:		Rp -
5	Peralatan dan Mesin	Rp 500.000.000	Rp -
	Akumulasi Penyusutan	Rp (50.000.000)	Rp -
6	Total Aset Tetap	Rp 450.000.000	Rp -
7	Total Aset	Rp 680.000.000	Rp -
	KEWAJIBAH		Rp -
8	Utang Jangka Pendek	Rp -	
9	Utang Jangka Panjang	Rp -	
10	Total Utang	Rp -	
	EKUITAS		
	Ekuitas Akhir	Rp 680.000.000	
	Total Ekuitas	Rp 680.000.000	
	Total Kewajiban dan Ekuitas	Rp 680.000.000	

## 2. Laporan yang dihasilkan dari jurnal anggaran

ENTITAS ABC					
LAPORAN REALISASI ANGGARAN					
Untuk periode yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20x4					
NO	URAIAN	ANGGARAN 20X4	REALISASI 20X4	%	REALISASI 20X3
	PENDPATAN				
1	Pendapatan Bukan Pajak	Rp 1.000.000.000	Rp 900.000.000	90%	
2	Total Pendapatan	Rp 1.000.000.000	Rp 900.000.000	90%	Rp -
	BELANJA				
3	Belanja Pegawai	Rp 120.000.000	Rp 120.000.000	100%	
4	Belanja Barang	Rp 58.000.000	Rp 58.000.000	100%	
5	Belanja Modal	Rp 500.000.000	Rp 500.000.000	100%	
6	Total Belanja	Rp 678.000.000	Rp 678.000.000	100%	
7	Surplus/ Defisit	Rp 322.000.000	Rp 222.000.000	69%	
	PEMBIAYAAN				
8	Penerimaan Pembiayaan	0			
9	Pengeluaran Pembiayaan	0			
10	Pembiayaan Netto	0			
11	SILPA	Rp 322.000.000	Rp 222.000.000		
ENTITAS ABC					
LAPORAN PERUBAHAN SAL					
Untuk periode yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20x4					
NO	URAIAN	20X4	20X3		
1	SAL Awal	0			
	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan				
2	Pembiayaan Tahun Berjalan	Rp 222.000.000			
3	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA)	Rp 222.000.000			
	Koreksi Kesah]lahan Pembukuan Tahun				
4	sebelumnya	Rp -			
5	SAL Akhir	Rp 222.000.000			

### PENYUSUNAN JURNAL PENUTUP

Saldo akun nominal (akun sementara) ditutup ke akun riil (permanen). Prosedur jurnal penutup ini menghasilkan saldo 0 (nol) untuk akun nominal sehingga siap digunakan untuk tahun anggaran berikutnya. Akun nominal meliputi seluruh akun Laporan Operasional. Akun riil meliputi seluruh akun yang menjadi elemen Neraca.

Langkah-langkah jurnal penutupan dalam akuntansi pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Tutup jurnal anggaran dengan cara membalik jurnal anggaran tersebut.



2. Menutup akun realisasi anggaran ke akun Estimasi Perubahan SAL
  3. Tutup akun laporan operasional ke Surplus/Defisit LO
  4. Tutup Akun Surplus/Defisit LO ke akun ekuitas
- Pada ilustrasi entitas ABC dilakukan jurnal penutup sebagai berikut:

JURNAL PENUTUP				
Tanggal	Uraian	Ref	D	K
	<b>Penutup Jurnal Anggaran:</b>			
Des-31	Appropriasi Belanja		Rp 778.000.000	
	Estimasi Perubahan SAL		Rp 222.000.000	
	Estimasi Pendapatan			Rp 1.000.000.000
	<b>Penutup Realisasi Anggaran:</b>			
Des-31	Pendapatan Bukan Pajak		Rp 900.000.000	
	Belanja Pegawai			Rp 120.000.000
	Belanja Barang			Rp 58.000.000
	Belanja Modal			Rp 500.000.000
	Estimasi Perubahan SAL			Rp 462.000.000
	<b>Penutup akun operasional</b>			
Des-31	Pendapatan LO		Rp 900.000.000	
	Beban Pegawai			Rp 120.000.000
	Beban Barang			Rp 50.000.000
	Beban Depresiasi			Rp 50.000.000
	Surplus/Defisit LO			Rp 680.000.000
	<b>Penutup Akun Surplus/Defisit LO</b>			
Des-31	Surplus/Defisit LO		Rp 680.000.000	
	Ekuitas			Rp 680.000.000

Jurnal penutup ini akan diposting kembali ke buku besar untuk mendapatkan jumlah/saldo yang akan disajikan dalam neraca setelah penutupan.

### PENYUSUNAN NERACA SALDO SETELAH PENUTUPAN

Untuk memastikan keseimbangan saldo setelah penutupan, disusun neraca percobaan setelah penutupan yang berisi akun riil yang saldonya terbawa ke tahun anggaran berikutnya.

Berikut ini neraca saldo yang disusun setelah jurnal penutup diposting kembali ke buku besar:

AKUN	NERACA SALDO STL PENUTUPAN	
	DEBIT	KREDIT
Kas	Rp 222.000.000	
Persediaan	Rp 8.000.000	
Peralatan dan Mesin	Rp 500.000.000	
Akumulasi Depresiasi		Rp 50.000.000
Ekuitas		Rp 680.000.000
	Rp 730.000.000	Rp 730.000.000

Dengan penyusunan Neraca Saldo ini sistem akuntansi siap digunakan untuk proses akuntansi berikutnya.

# BAB VII

## AKUNTANSI

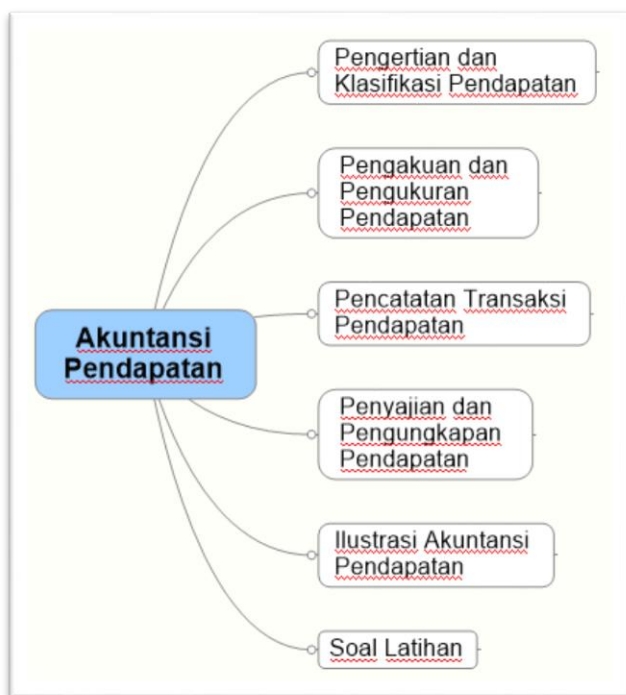
## PENDAPATAN



### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian dan klasifikasi pendapatan
  - Menjelaskan pengakuan dan pengukuran pendapatan
  - Menganalisis transaksi dan melakukan pencatatan transaksi pendapatan dalam buku jurnal
  - Menyajikan dan mengungkapkan akun pendapatan dalam laporan keuangan pemerintah

## Topik Bahasan



## Definisi dan Klasifikasi Pendapatan

### Definisi Pendapatan

**Pengertian Pendapatan** adalah kenaikan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menambah ekuitas.

Pendapatan dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu Pendapatan LO dan Pendapatan LRA.

**Pendapatan LO** adalah hak pemerintah pusat atau daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Sedangkan pengertian **pendapatan LRA** adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

**Contoh pendapatan antara lain :** Pendapatan pajak, pendapatan retribusi, pendapatan hibah, pendapatan transfer, dan lain sebagainya.

### Klasifikasi pendapatan

Pendapatan Pemerintah diklasifikasikan menurut sumber / jenis pendapatan:

Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan jenis pendapatan, yaitu:

- a. Pendapatan perpajakan
  - 1). Pendapatan pajak penghasilan
  - 2). Pendapatan pajak pertambahan nilai dan penjualan barang mewah
  - 3). Pendapatan pajak bumi dan bangunan
  - 4). Pendapatan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan
  - 5). Pendapatan cukai
  - 6). Pendapatan bea masuk
  - 7). Pendapatan pajak ekspor

- 8). Pendapatan pajak lainnya
- b. Pendapatan bukan pajak
  - 1). Pendapatan sumber daya alam
  - 2). Pendapatan bagian pemerintah atas laba
  - 3). Pendapatan negara bukan pajak lainnya
- c. Pendapatan hibah
  - 1). Pendapatan hibah

Sedangkan klasifikasi sumber pendapatan untuk pemerintah daerah dikelompokkan menurut asal dan jenis pendapatan, yaitu:

- a. Pendapatan asli daerah
  - 1). Pendapatan pajak daerah
  - 2). Pendapatan retribusi daerah
  - 3). Pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan
  - 4). Pendapatan asli daerah lainnya
- b. Pendapatan transfer
  - 1). Transfer pemerintah pusat – dana perimbangan
    - a). Dana bagi hasil pajak
    - b). Dana bagi hasil sumber daya alam
    - c). Dana alokasi umum
    - d). Dana alokasi khusus
  - 2). Transfer pemerintah pusat – lainnya
    - a). Dana otonomi khusus
    - b). Dana penyesuaian
- c. Lain-lain pendapatan yang sah
  - 1). Pendapatan hibah
  - 2). Pendapatan dana darurat
  - 3). Pendapatan lainnya

## **Pengakuan dan Pengukuran**

Terdapat 2 (dua) basis pengakuan pendapatan, yaitu Pengakuan pendapatan LO yang menggunakan basis akrual, sedangkan pengakuan pendapatan LRA berdasarkan basis kas.

Pendapatan LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Hak pemerintah tersebut dapat diakui sebagai pendapatan LO apabila telah timbul hak pemerintah untuk menagih atas suatu pendapatan atau telah terdapat suatu realisasi pendapatan yang ditandai dengan adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Contoh pengakuan pendapatan yaitu:

1. Pendapatan yang sudah menjadi hak pemerintah yaitu pada saat diterbitkannya surat ketetapan pajak oleh pejabat yang berwenang yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh wajib pajak.
2. Pendapatan kas yang diterima dari biaya pengurusan dokumen seperti SIM, STNK dan lain lain
3. Pendapatan kas yang diterima dari pembayaran pajak penghasilan dan pembayaran bea masuk, dan lain lain
4. Pendapatan kas atas PNPB dari wajib bayar

Terkait pengukuran, pendapatan LO diukur sebesar nilai bruto dan jumlah tersebut tidak boleh dikompensasikan dengan beban-beban yang ada. Untuk pendapatan perpajakan diukur dengan nilai nominal yaitu nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah. Sedangkan untuk pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar nilai kas yang diterima atau jika dalam bentuk barang dicatat sebesar nilai nominal hibah.

Sedangkan pendapatan LRA diakui pada saat kas diterima di rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan.

Jika memperhatikan contoh pengakuan pendapatan LO yang telah dijelaskan sebelumnya, yang menjadi titik pengakuan pendapatan LRA adalah pendapatan yang melibatkan adanya aliran kas masuk ke rekening kas negara/daerah yaitu :

1. Pendapatan kas yang diterima dari biaya pengurusan dokumen seperti SIM, STNK dan lain lain
2. Pendapatan kas yang diterima dari pembayaran pajak penghasilan dan pembayaran bea masuk, dan lain lain
3. Pendapatan kas atas PNPB dari wajib bayar

## Pencatatan

Jurnal pencatatan pendapatan untuk menghasilkan Laporan Operasional dan Neraca sebagai berikut:

Kas/Piutang Pendapatan	XXX	-
Pendapatan basis akrual	-	XXX

Untuk menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran yang berbasis kas, dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

Akun Transitoris	XXX	-
Pendapatan basis kas	-	XXX

### Contoh :

1. Bendahara penerimaan pemerintah menerima dan menyetor pendapatan pajak ke rekening kas negara/daerah sebesar Rp2.500.000,00.

Atas transaksi ini dicatat jurnal finansial yang akan menghasilkan laporan operasional dan neraca sebagai berikut:

Kas	2.500.000	-
Pendapatan basis akrual	-	2.500.000

Oleh karena transaksi ini menyangkut akun akun LRA dalam hal ini akun pendapatan dan melibatkan kas, maka selain membuat jurnal finansial, juga perlu dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

Akun Transitoris	2.500.000	-
Pendapatan basis kas	-	2.500.000

2. Dicatat piutang atas pendapatan pajak dan belum diterima maupun disetor ke kas negara/daerah yaitu senilai Rp5.500.000,00.

Atas transaksi ini dicatat jurnal finansial yang akan menghasilkan laporan operasional dan neraca sebagai berikut:

Piutang pendapatan	5.500.000	-
--------------------	-----------	---



Pendapatan basis akrual - 5.500.000

Transaksi ini memang menyangkut akun akun LRA dalam hal ini akun pendapatan, namun belum melibatkan kas, sehingga tidak perlu dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran.

## **Penyajian dan pengungkapan**

Pemerintah menyajikan pendapatan berbasis akrual maupun pendapatan berbasis kas diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Pendapatan berbasis akrual disajikan dalam Laporan Operasional sedangkan pendapatan berbasis kas disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas.

Klasifikasi pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak dan pendapatan hibah. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Pendapatan berbasis akrual maupun pendapatan berbasis kas disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila realisasi pendapatan dalam mata uang asing, maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs Bank Sentral pada tanggal transaksi.

Contoh penyajian pendapatan dalam laporan operasional dan laporan realisasi anggaran baik di pemerintah pusat maupun di pemerintah daerah sebagai berikut:

Contoh penyajian pendapatan berbasis kas dalam laporan realisasi anggaran sebagai berikut:

1. Penyajian pendapatan berbasis akrual dalam laporan realisasi anggaran di Pemerintah provinsi

Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Provinsi

**PEMERINTAH PROVINSI**  
**LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0**

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
8					
9	<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>				
10	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN</b>				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (13 s/d 12)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
16					
17	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA</b>				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s/d 19)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
21	Total Pendapatan Transfer (15 + 20)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
22					
23	<b>LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH</b>				
24	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
25	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xx	xxx
26	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
27	Jumlah Pendapatan Lain-lain yang Sah (24 s/d 26)	xxx	xxx	xx	xxx
28	<b>JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 27)</b>	xxxx	xxxx	xx	xxxx

2. Penyajian pendapatan berbasis kas dalam laporan realisasi anggaran di pemerintah kabupaten/kota.

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA  
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
8					
9	<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>				
10	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN</b>				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
16					
17	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA</b>				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya (18 s/d 19)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
21					
22	<b>TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI</b>				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
25	Jumlah Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
26	Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
27					
28	<b>LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH</b>				
29	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
30	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xx	xxx
31	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)	xxx	xxx	xx	xxx
33	<b>JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)</b>	xxxx	xxxx	xx	xxxx

3. Penyajian pendapatan berbasis kas dalam laporan realisasi anggaran di pemerintah pusat.

**PEMERINTAH PUSAT**  
**LAPORAN REALISASI ANGGARAN**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0**

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN PERPAJAKAN</b>				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xx	xxx
12					
13	<b>PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK</b>				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xx	xxx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xx	xxx
18					
19	<b>PENDAPATAN HIBAH</b>				
20	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20 s/d 20)	xxx	xxx	xx	xxx
22	<b>JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)</b>	xxx	xxx	xx	xxx
23					

Selanjutnya untuk contoh penyajian pendapatan berbasis akrual pada laporan operasional sebagai berikut:

1. Penyajian pendapatan berbasis akrual dalam laporan operasional pemerintah pusat.

PEMERINTAH PUSAT  
LAPORAN OPERASIONAL

UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20x1	20x0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN PERPAJAKAN</b>				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan ( 3 s/d 10 )	xxx	xxx	xxx	xxx
12					
13	<b>PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK</b>				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xxx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xxx	xxx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xxx	xxx
18					
19	<b>PENDAPATAN HIBAH</b>				
20	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20)	xxx	xxx	xxx	xxx
22	<b>JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)</b>	xxx	xxx	xxx	xxx
23					

- Penyajian pendapatan berbasis akrual dalam laporan operasional pemerintah provinsi.

**PEMERINTAH PROVINSI  
LAPORAN OPERASIONAL**  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
1	<b>PENDAPATAN</b>				
2	<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Asli Daerah Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah ( 3 s/d 6 )	xxx	xxx	xxx	xxx
8					
9	<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>				
10	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT-DANA PERIMBANGAN</b>				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xxx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xxx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xxx	xxx
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	xxx	xxx	xxx	xxx
16					
17	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT LAINNYA</b>				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xxx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xxx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s/d 19 )	xxx	xxx	xxx	xxx
21	Jumlah Pendapatan Transfer (15 +20 )	xxx	xxx	xxx	xxx
22					
23	<b>LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH</b>				
24	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
25	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xxx	xxx
26	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
27	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang sah (24 s/d 26)	xxx	xxx	xxx	xxx
28	<b>JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 27)</b>	xxx	xxx	xxx	xxx

Penyajian pendapatan berbasis kas dalam Laporan Arus Kas.

1. Penyajian pendapatan berbasis kas dalam Laporan Arus Kas Pemerintah provinsi.

**PEMERINTAH PROVINSI  
LAPORAN ARUS KAS**  
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0  
Metode Langsung

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	<b>Arus Kas dari Aktivitas Operasi</b>		
2	<b>Arus Masuk Kas</b>		
3	Penerimaan Pajak Daerah	xxx	xxx
4	Penerimaan Retribusi Daerah	xxx	xxx
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx
6	Penerimaan Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx
7	Penerimaan Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
8	Penerimaan Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
9	Penerimaan Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
10	Penerimaan Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
11	Penerimaan Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
12	Penerimaan Dana Penyesuaian	xxx	xxx
13	Penerimaan Hibah	xxx	xxx
14	Penerimaan Dana Darurat	xxx	xxx
15	Penerimaan Lainnya	xxx	xxx
16	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx
17	<b>Jumlah Arus Masuk Kas</b>	xxx	xxx

2. Penyajian pendapatan berbasis kas dalam Laporan Arus Kas Pemerintah kabupaten/kota.

**PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA**  
**LAPORAN ARUS KAS**  
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0  
Metode Langsung

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Penerimaan Pajak Daerah	xxx	xxx
4	Penerimaan Retribusi Daerah	xxx	xxx
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx
6	Penerimaan Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx
7	Penerimaan Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
8	Penerimaan Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
9	Penerimaan Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
10	Penerimaan Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
11	Penerimaan Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
12	Penerimaan Dana Penyesuaian	xxx	xxx
13	Penerimaan Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
14	Penerimaan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx
15	Penerimaan Hibah	xxx	xxx
16	Penerimaan Dana Darurat	xxx	xxx
17	Penerimaan Lainnya	xxx	xxx
18	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx
19	Jumlah Arus Masuk Kas	xxx	xxx

3. Penyajian pendapatan berbasis kas dalam Laporan Arus Kas Pemerintah pusat.

**PEMERINTAH PUSAT**  
**LAPORAN ARUS KAS**  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

U R A I A N	20X1	20X0
<b>ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI</b>		
<b>ARUS KAS MASUK</b>		
PENDAPATAN NEGARA DAN HIBAH	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN PERPAJAKAN	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN PAJAK DALAM NEGERI	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4111 Penerimaan Pajak Penghasilan	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4112 Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4113 Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4116 Penerimaan Pajak Lainnya	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN PAJAK PERDAGANGAN INTERNASIONAL	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4121 Penerimaan Bea Masuk	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN SUMBER DAYA ALAM	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4211 Penerimaan Minyak bumi	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4212 Penerimaan Gas Bumi	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4213 Penerimaan Pertambangan Umum	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN BAGIAN LABA BUMN	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
4221 Penerimaan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx
PENERIMAAN PNBP LAINNYA	xxx.xxx.xxx.xxx	xxx.xxx.xxx.xxx

## Soal Latihan

Berikut disajikan beberapa data transaksi (terpilih) pemerintah untuk tahun anggaran 2015.

Misalkan diketahui:

Anggaran pendapatan meliputi:

- Pendapatan pajak : Rp8.500.000,00
- Pendapatan retribusi : Rp2.500.000,00
- Total** **Rp11.000.000,00**

Tanggal	Transaksi
05/05/2015	Diterima piutang pendapatan pajak sebesar Rp10.000.000,00
06/06/2015	Pendapatan retribusi yang diterima oleh pemerintah sebesar Rp3.000.000,-. Pendapatan tsb telah disetor seluruhnya ke rekening Kas Negara/Daerah.
07/07/2015	Pendapatan retribusi yang diterima oleh pemerintah sebesar Rp3.000.000,-. Pendapatan tsb telah disetor seluruhnya ke rekening Kas Negara/Daerah.
08/08/2015	Diterima kas atas pendapatan pajak sebesar Rp10.000.000,00

**Diminta:**

1. Buatlah seluruh jurnal atas transaksi tersebut di atas!
2. Buatlah buku besar 4 (empat) kolom untuk setiap akun!
3. Lakukan posting ke buku besar!
4. Buatlah Neraca Saldo!
5. Susunlah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional (parsial) Pemerintah!



# BAB VIII

## AKUNTANSI BELANJA dan BEBAN



### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian belanja dan beban
  - Menjelaskan pengakuan dan pengukuran belanja dan beban
  - Menganalisis transaksi dan melakukan pencatatan transaksi belanja dan beban dalam buku jurnal
  - Menyajikan dan mengungkapkan akun belanja dan beban dalam laporan keuangan pemerintah

## Topik Bahasan



## Definisi dan Klasifikasi Belanja dan Beban

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

Belanja (berbasis kas) diklasifikasikan menurut jenis belanja yaitu:

1. Belanja pegawai

Pengeluaran yang merupakan kompensasi terhadap pegawai baik dalam bentuk uang atau barang, yang harus dibayarkan kepada pegawai pemerintah dalam maupun luar negeri baik kepada pejabat negara, Pegawai Negeri Sipil dan pegawai yang dipekerjakan oleh pemerintah yang belum berstatus PNS sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan termasuk pembayaran honorarium kegiatan kepada non pegawai dan pemberian hadiah atas kegiatan tertentu terkait dengan suatu prestasi, kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal. Belanja pegawai mencakup antara lain: Belanja Gaji dan Tunjangan, Belanja Tambahan Penghasilan PNS, Belanja Penerimaan Lainnya Pimpinan dan Anggota DPRD serta KDH/WKDH, Biaya Pemungutan Pajak Daerah, Honorarium PNS, Honorarium Non PNS, Uang Lembur, serta Belanja Pegawai BLUD (dari APBD).

2. Belanja barang

Belanja Barang dan Jasa dicatat untuk menampung pembelian barang dan jasa yang habis pakai, untuk memproduksi barang dan jasa yang dipasarkan maupun yang tidak dipasarkan serta pengadaan barang yang dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat/pihak ketiga termasuk pembayaran honorarium kegiatan kepada non pegawai, pemberian hadiah uang atas kegiatan tertentu terkait dengan suatu prestasi dan belanja perjalanan. Belanja Barang dan Jasa mencakup antara lain: Belanja Bahan Pakai Habis, Belanja Bahan/Material, Belanja Jasa Kantor, Belanja Premi Asuransi, Belanja Perawatan Kendaraan Bermotor, Belanja Cetak dan Penggandaan, Belanja Sewa Rumah/Gedung/Gudang/Parkir, Belanja Sewa Sarana

Mobilitas, Belanja Sewa Alat Berat, Belanja Sewa Perlengkapan dan Peralatan Kantor, Belanja Makanan dan Minuman, Belanja Pakaian Dinas dan Atributnya, Belanja Pakaian Kerja, Belanja Pakaian khusus dan hari-hari tertentu, Belanja Perjalanan Dinas, Belanja Perjalanan Pindah Tugas, Belanja Pemeliharaan, Belanja Jasa Konsultasi, Belanja Barang Untuk Diserahkan kepada Masyarakat/Pihak Ketiga, Belanja Barang dan Jasa BLUD, Belanja Beasiswa Pendidikan PNS, Belanja Kursus, Pelatihan, Sosialisasi dan Bimbingan Teknis PNS, Pembayaran honorarium kepada non pegawai dan pemberian hadiah uang atas kegiatan tertentu terkait dengan suatu prestasi.

3. Belanja modal

Pengeluaran anggaran yang digunakan dalam rangka memperoleh atau menambah aset tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari 1 (Satu) periode akuntansi serta melebihi batasan minimal kapitalisasi aset tetap atau aset lainnya yang ditetapkan Pemerintah Daerah. Aset Tetap tersebut dipergunakan untuk operasional kegiatan sehari-hari suatu satuan kerja atau untuk dimanfaatkan oleh masyarakat.

4. Belanja bunga

Akun Belanja Bunga digunakan untuk alokasi Pengeluaran pemerintah daerah untuk pembayaran bunga (interest) yang dilakukan atas kewajiban penggunaan pokok utang (principal outstanding) termasuk belanja pembayaran biaya-biaya yang terkait dengan pinjaman dan hibah pemerintah daerah yang diterima pemerintah daerah seperti biaya commitment fee dan biaya denda. Belanja Bunga mencakup antara lain Bunga Utang Pinjaman dan Bunga Utang Obligasi.

5. Belanja subsidi

Pengeluaran atau alokasi anggaran yang diberikan pemerintah daerah kepada BUMN/BUMD atau pihak ketiga lainnya yang memproduksi dan mengimpor barang serta menyediakan jasa untuk dijual dan diserahkan dalam rangka memenuhi hajat hidup orang banyak agar harga jualnya dapat dijangkau masyarakat. Belanja Subsidi mencakup antara lain: digunakan untuk

menganggarkan bantuan biaya produksi kepada perusahaan/lembaga yang menghasilkan barang/jasa pelayanan umum masyarakat agar harga jual barang/jasa yang dihasilkan dapat terjangkau oleh masyarakat banyak.

6. Belanja hibah

Pengeluaran pemerintah berupa transfer dalam bentuk uang, barang atau jasa, bersifat tidak wajib yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya. Belanja Hibah mencakup antara lain: Belanja Hibah kepada Pemerintah Pusat, Belanja Hibah kepada Pemerintah Daerah Lainnya, Belanja Hibah kepada Perusahaan Daerah, Belanja Hibah kepada Pemerintah Desa, Belanja Hibah kepada Masyarakat, Belanja Hibah kepada Organisasi Kemasyarakatan dan Belanja Hibah untuk Satuan Pendidikan Dasar.

7. Belanja bantuan sosial

Pengeluaran pemerintah daerah berupa uang atau barang serta jasa yang diberikan kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya resiko sosial. Bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan / atau lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan. Belanja Bantuan Sosial mencakup antara lain: Belanja Bantuan Sosial kepada Organisasi Sosial Kemasyarakatan dan Belanja Bantuan Sosial kepada Masyarakat.

8. Belanja lain-lain

Pengeluaran/belanja pemerintah daerah yang sifat pengeluarannya tidak dapat diklasifikasikan ke dalam pos-pos pengeluaran jenis belanja di atas. Pengeluaran ini bersifat tidak biasa dan tidak diharapkan berulang yang dikategorikan untuk keperluan mendesak dan keadaan darurat seperti penanggulangan bencana alam, bencana sosial, wabah penyakit dan pengeluaran tidak terduga lainnya yang sangat diperlukan dalam rangka penyelenggaraan kewenangan pemerintah daerah.

Sedangkan definisi beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.

Beban (berbasis akrual) diklasifikasikan menurut jenis beban meliputi:

1. Beban pegawai
2. Beban barang dan jasa
3. Beban bunga
4. Beban subsidi
5. Beban hibah
6. Beban bantuan sosial
7. Beban lain-lain/ tak terduga
8. Beban transfer
9. Beban lainnya misalnya :
  - a. Beban penyusutan,  
Digunakan untuk mencatat penyusutan akan aset tetap yang dimiliki pemerintah daerah. Beban penyusutan mencakup antara lain: Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin, Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan, Beban Penyusutan Jalan, Irigasi, dan Jaringan, Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya, dan Beban Penyusutan Aset Lainnya.
  - b. Beban penurunan nilai piutang  
Digunakan untuk mencatat beban cadangan yang harus dibentuk sebesar persentase tertentu dari akun piutang terkait ketertagihan piutang.

## Pengakuan dan Pengukuran

Belanja (berbasis kas) diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

Belanja (berbasis kas) diukur berdasarkan nilai nominal yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara atau pengesahan oleh bendahara umum pemerintah dan diukur berdasarkan azas bruto.

Beban (berbasis akrual) diakui pada saat terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa, terjadinya konsumsi aset , dan timbulnya kewajiban.

Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa:

1. terjadi pada saat terdapat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/ atau berlalunya waktu.
2. Contohnya adalah :
  - ✗ Penyusutan aset tetap
  - ✗ Amortisasi aset tidak berwujud
  - ✗ Penyisihan piutang

Terjadinya konsumsi aset :

1. Terjadi saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan atau
2. Terjadi konsumsi/pemakaian aset non kas dalam rangka kegiatan operasional pemerintah
3. Contohnya adalah :
  - ✗ Pengeluaran kas untuk pembayaran gaji pegawai
  - ✗ Pengeluaran kas untuk pembayaran biaya perjalanan dinas
  - ✗ Pengeluaran kas untuk pembayaran hibah
  - ✗ Pengeluaran kas untuk pembayaran subsidi
  - ✗ Konsumsi/pemakaian aset berupa persediaan alat tulis kantor untuk kegiatan operasional pemerintah

Timbulnya kewajiban:

1. Terjadi pada saat peralihan hak dari pihak lain kepada pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari kas umum negara/daerah
2. Contohnya adalah:
  - ✗ Diterimanya tagihan rekening telepon
  - ✗ Diterimanya tagihan rekening listrik

Pengukuran beban (berbasis akrual) diukur pada nilai nominal berdasarkan dokumen sumber.

1. Beban pegawai

Beban pegawai dicatat sebesar nominal yang terdapat dalam dokumen sumber seperti daftar gaji, dan seterusnya.

2. Beban barang dan jasa

Beban barang seperti persediaan dicatat sebesar nilai persediaan yang habis/dipakai untuk kegiatan operasional pemerintah.

Untuk menyederhakan biasanya besarnya beban persediaan dihitung dari jumlah unit hasil inventarisasi fisik dikalikan harga satuan sesuai dengan metode penilaian persediaan yang digunakan misalnya mulai harga pembelian terakhir jika menerapkan metode penilaian persediaan FIFO.

Sedangkan beban jasa dicatat sebesar nilai nominal tagihan dalam dokumen tagihan dari pihak ketiga yang sudah mendapat persetujuan/pengesahan dari kuasa pengguna anggaran/pejabat pembuat komitmen.

3. Beban bunga

Beban bunga diukur sebesar nilai persentase bunga dikalikan dengan pokok pinjaman seiring dengan berjalannya waktu, sebagaimana tertuang dalam naskah perjanjian pinjaman.

4. Beban subsidi

5. Beban hibah

6. Beban bantuan sosial

7. Beban lain-lain/ tak terduga

8. Beban transfer

## Pencatatan

Jurnal pencatatan beban untuk menghasilkan Laporan Operasional dan Neraca sebagai berikut:

Beban	XXX	-
Kas/Utang	-	XXX

Untuk menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran yang berbasis kas, dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

Belanja	XXX	-
Akun Transitoris	-	XXX



**Contoh :**

1. Bendahara pengeluaran pemerintah membayar gaji dan tunjangan pegawai sebesar Rp12.000.000,00.

Atas transaksi ini dicatat jurnal finansial yang akan menghasilkan laporan operasional dan neraca sebagai berikut:

Beban Gaji dan Tunjangan	12.000.000	-
Kas	-	12.000.000

Oleh karena transaksi ini menyangkut akun akun LRA dalam hal ini akun belanja dan melibatkan kas, maka selain membuat jurnal finansial, juga perlu dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

Belanja Gaji dan Tunjangan	12.000.000	-
Akun Transitoris	-	12.000.000

2. Dicatat beban atas tagihan listrik bulan Desember sebesar Rp1.500.000,00.

Atas transaksi ini dicatat jurnal finansial yang akan menghasilkan laporan operasional dan neraca sebagai berikut:

Beban Listrik	1.500.000	-
Utang listrik	-	1.500.000

Transaksi ini memang menyangkut akun akun LRA dalam hal ini akun belanja, namun belum melibatkan kas, sehingga tidak perlu dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran.

## **Penyajian dan pengungkapan**

Akun beban disajikan dalam laporan operasional pemerintah yang berbasis akrual. Penjelasan lebih lanjut mengenai rincian beban dan informasi lainnya yang bersifat material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Contoh penyajian beban dalam laporan operasional sebagai berikut:

1. Penyajian beban dalam laporan operasional pemerintah pusat

PEMERINTAH PUSAT  
LAPORAN OPERASIONAL  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20x1	20x0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
...					
24	<b>BEBAN</b>				
25	Beban Pegawai	XXX	XXX	XXX	XXX
26	Beban Persediaan	XXX	XXX	XXX	XXX
27	Beban Jasa	XXX	XXX	XXX	XXX
28	Beban Pemeliharaan	XXX	XXX	XXX	XXX
29	Beban Perjalanan Dinas	XXX	XXX	XXX	XXX
30	Beban Bunga	XXX	XXX	XXX	XXX
31	Beban Subsidi	XXX	XXX	XXX	XXX
32	Beban Hibah	XXX	XXX	XXX	XXX
33	Beban Bantuan Sosial	XXX	XXX	XXX	XXX
34	Beban Penyusutan	XXX	XXX	XXX	XXX
35	Beban Transfer	XXX	XXX	XXX	XXX
36	Beban Lain-lain	XXX	XXX	XXX	XXX
37	<b>JUMLAH BEBAN (25 s/d 36)</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

2. Penyajian beban dalam laporan operasional pemerintah provinsi

Contoh Format Laporan Operasional Pemerintah Provinsi  
PEMERINTAH PROVINSI  
LAPORAN OPERASIONAL  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
1	<b>PENDAPATAN</b>				
...					
30	<b>BEBAN</b>				
31	Beban Pegawai	XXX	XXX	XXX	XXX
32	Beban Persediaan	XXX	XXX	XXX	XXX
33	Beban Jasa	XXX	XXX	XXX	XXX
34	Beban Pemeliharaan	XXX	XXX	XXX	XXX
35	Beban Perjalanan Dinas	XXX	XXX	XXX	XXX
36	Beban Bunga	XXX	XXX	XXX	XXX
37	Beban Subsidi	XXX	XXX	XXX	XXX
38	Beban Hibah	XXX	XXX	XXX	XXX
39	Beban Bantuan Sosial	XXX	XXX	XXX	XXX
40	Beban Penyusutan	XXX	XXX	XXX	XXX
41	Beban Transfer	XXX	XXX	XXX	XXX
42	Beban Lain-lain	XXX	XXX	XXX	XXX
43	<b>JUMLAH BEBAN (31 s/d 42)</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
44	<b>SURPLUS/DEFISIT KEGIATAN OPERASIONAL (28-43)</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

3. Penyajian beban dalam laporan operasional pemerintah kabupaten/kota

Contoh Format Laporan Operasional Pemerintah Kabupaten/Kota

**PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA**  
**LAPORAN OPERASIONAL**

UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
1	<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
1	<b>PENDAPATAN</b>				
...					
35	<b>BEBAN</b>				
36	Beban Pegawai	xxx	xxx	xxx	xxx
37	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xxx
38	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xxx
39	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xxx
40	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xxx
41	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xxx
42	Beban Subsidi	xxx	xxx	xxx	xxx
43	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
44	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xxx
45	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xxx
46	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xxx
47	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xxx
48	<b>JUMLAH BEBAN (36 s/d 47)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>
49					
50	<b>SURPLUS/DEFISIT DARI OPERASI (33-48)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>

Contoh penyajian belanja dalam laporan realisasi anggaran sebagai berikut:

1. Penyajian belanja dalam laporan realisasi anggaran pemerintah pusat

Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat

**LAPORAN REALISASI ANGGARAN**  
**PEMERINTAH PUSAT**

UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
...					
24	<b>BELANJA</b>				
25	<b>BELANJA OPERASI</b>				
26	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
27	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
28	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
29	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
30	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
31	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
32	Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
33	<b>Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xx</b>	<b>xxx</b>
34					
35	<b>BELANJA MODAL</b>				
36	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
37	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
38	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
39	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
40	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
41	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
42	<b>Jumlah Belanja Modal (36 s/d 41)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xx</b>	<b>xxx</b>
43	<b>JUMLAH BELANJA (33 + 42)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xx</b>	<b>xxx</b>
44					

2. Penyajian belanja dalam laporan realisasi anggaran pemerintah provinsi

Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Provinsi  
PEMERINTAH PROVINSI  
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)					
NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
...					
29	<b>BELANJA</b>				
30	<b>BELANJA OPERASI</b>				
31	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
32	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
33	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
34	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
35	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
36	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
37	Jumlah Belanja Operasi (31 s/d 36)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
38					
39	<b>BELANJA MODAL</b>				
40	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
41	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
42	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
45	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
46	Jumlah Belanja Modal (40 s/d 45)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
47					
48	<b>BELANJA TAK TERDUGA</b>				
49	Belanja Tak Terduga	xxx	xxx	xx	xxx
50	Jumlah Belanja Tak Terduga (49 s/d 49)	xxx	xxxx	xx	xxxx
51	Jumlah Belanja (37 + 46 + 50)	xxx	xxxx	xx	xxxx
52					

3. Penyajian belanja dalam laporan realisasi anggaran pemerintah kabupaten/kota

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA  
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)					
NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>				
...					
35	<b>BELANJA</b>				
36	<b>BELANJA OPERASI</b>				
37	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
38	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
39	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
40	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
41	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
42	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
43	Jumlah Belanja Operasi (37 s/d 42)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
44					
45	<b>BELANJA MODAL</b>				
46	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
47	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
48	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
51	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
52	Jumlah Belanja Modal (46 s/d 51)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
53					
54	<b>BELANJA TAK TERDUGA</b>				
55	Belanja Tak Terduga	xxx	xxx	xx	xxx
56	Jumlah Belanja Tak Terduga (55 s/d 55)	xxx	xxxx	xx	xxxx
57	JUMLAH BELANJA (43 + 52 + 56)	xxxx	xxxx	xx	xxxx

## Soal Latihan

Berikut disajikan beberapa data transaksi (terpilih) pemerintah untuk tahun anggaran 2015.

Misalkan diketahui:

Anggaran belanja meliputi:

- Belanja pegawai : Rp15.000.000,00
- Belanja barang : Rp 8.500.000,00
- Total** **Rp23.500.000,00**

Tanggal	Transaksi
10/03/2015	Diterima tagihan beban listrik sebesar Rp2.300.000,00
08/05/2015	Dibayarkan gaji pegawai Rp15.000.000,00
05/09/2015	Dibeli persediaan alat tulis kantor senilai Rp1.000.000,00
02/12/2015	Diterima tagihan listrik bulan desember sebesar Rp3.000.000,00

**Diminta:**

1. Buatlah seluruh jurnal atas transaksi tersebut di atas!
2. Buatlah buku besar 4 (empat) kolom untuk setiap akun!
3. Lakukan posting ke buku besar!
4. Buatlah Neraca Saldo!
5. Susunlah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional (parsial) Pemerintah!

# BAB IX

## AKUNTANSI

### PEMBIAYAAN



#### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian belanja dan beban
  - Menjelaskan pengakuan dan pengukuran belanja dan beban
  - Menganalisis transaksi dan melakukan pencatatan transaksi belanja dan beban dalam buku jurnal
  - Menyajikan dan mengungkapkan akun belanja dan beban dalam laporan keuangan pemerintah

## Topik Bahasan



## Definisi Pembiayaan

Pengertian Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

Jenis Pembiayaan meliputi penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

Penerimaan pembiayaan:

1. Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang perlu dibayar kembali.
2. Penerimaan pembiayaan mencakup:
  - Sisa lebih perhitungan anggaran tahun anggaran sebelumnya (SiLPA);
  - Pencairan dana cadangan;
  - Hasil penjualan kekayaan negara yang dipisahkan;
  - Penerimaan pinjaman;
  - Penerimaan kembali pemberian pinjaman; dan
  - penerimaan piutang.

Pengeluaran pembiayaan:

1. Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang akan diterima kembali
2. Pengeluaran pembiayaan mencakup:
  - pembentukan dana cadangan;
  - penyertaan modal (investasi) pemerintah;
  - pembayaran pokok utang; dan
  - pemberian pinjaman.

## Pengakuan dan Pengukuran

Penerimaan pembiayaan akan diakui pada saat telah diterima di rekening kas umum daerah sedangkan pengeluaran pembiayaan akan diakui pada saat telah dibayarkan dari rekening kas umum daerah.



Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

Penerimaan pembiayaan dicatat sebesar nilai nominal. Jika penerimaan pembiayaan maupun pengeluaran pembiayaan tersebut dalam mata uang asing, maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah menggunakan kurs Bank Sentral pada tanggal transaksi.

## Pencatatan

Pencatatan transaksi penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan merupakan pencatatan transaksi realisasi anggaran dan bukan Jurnal pembiayaan akan menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (LAK).

### Contoh pencatatan penerimaan pembiayaan:

Pada tanggal 2 Maret 2015, diterima pinjaman oleh pemerintah sebesar Rp1 Milyar.

Atas transaksi ini, pemerintah membuat jurnal finansial sebagai berikut:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
2/3/2015	Kas	1.000.000.000	
	Utang jangka panjang		1.000.000.000

Oleh karena transaksi ini menyangkut akun-akun realisasi anggaran yaitu akun pembiayaan, maka perlu dibuat pula jurnal pencatatan realisasi pelaksanaan anggaran yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
2/3/2015	Akun Transitoris	1.000.000.000	
	Penerimaan Pembiayaan		1.000.000.000

### Contoh pencatatan pengeluaran pembiayaan:

Pada tanggal 10 April 2015, dilakukan pembayaran pokok pinjaman sebesar Rp500 juta.

Atas transaksi ini, pemerintah membuat jurnal finansial sebagai berikut:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
10/4/2015	Utang jangka panjang	500.000.000	
	Kas		500.000.000

Oleh karena transaksi ini menyangkut akun-akun realisasi anggaran yaitu akun pembiayaan, maka perlu dibuat pula jurnal pencatatan realisasi pelaksanaan anggaran yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
10/4/2015	Pengeluaran Pembiayaan	500.000.000	
	Akun Transitoris		500.000.000

### Penyajian dan pengungkapan

Penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (Aktivitas Investasi atau aktivitas pendanaan).

Pengungkapan lebih lanjut terkait penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan dituangkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), misalnya:

1. Rincian penerimaan pendapatan
2. Rincian pengeluaran pendapatan
3. Penjelasan mengenai selisih apabila nilai penerimaan/pengeluaran pembiayaan berbeda.

**Contoh penyajian pembiayaan dalam Laporan Arus Kas – aktivitas Investasi:**

Pemerintah ABC

Laporan Arus Kas

Untuk periode yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X1 dan 20X0

<b>Uraian</b>	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>
<b>Arus Kas dari Aktivitas Operasi</b>		
...		
<b>Arus Kas dari Aktivitas Investasi</b>		
Arus Kas Masuk:		
...		
Penerimaan penjualan investasi	XXX	XXX
<i>Jumlah Arus Kas Masuk</i>	XXX	XXX
Arus Kas Keluar:		
...		
Pengeluaran penyertaan modal	XXX	XXX
<i>Jumlah Arus Kas Keluar</i>	XXX	XXX
<b>Arus Kas bersih dari Aktivitas Investasi</b>		
...		

## Soal Latihan

Berikut disajikan beberapa data transaksi (terpilih) pemerintah untuk tahun anggaran 2015.

Misalkan diketahui:

Anggaran pembiayaan meliputi:

- Penerimaan pembiayaan	: Rp2.000.000.000,00
- <u>Pengeluaran pembiayaan</u>	: <u>Rp 700.000.000,00</u>
<b>Total</b>	<b>Rp2.700.000.000,00</b>

Tanggal	Transaksi
03/02/2015	Menerima pinjaman senilai Rp1.500.000.000,00
05/06/2015	Memberikan pinjaman senilai Rp250.000.000,00
06/08/2015	Melakukan penyertaan modal pemerintah sebesar Rp450.000.000,00
08/09/2015	Menerima piutang jangka panjang senilai Rp500.000.000,00

**Diminta:**

1. Buatlah seluruh jurnal atas transaksi tersebut di atas!
2. Buatlah buku besar 4 (empat) kolom untuk setiap akun!
3. Lakukan posting ke buku besar!
4. Buatlah Neraca Saldo!
5. Susunlah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas (parsial) Pemerintah!

# BAB X

## AKUNTANSI ASET TETAP



### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian aset tetap
  - Menjelaskan pengakuan dan pengukuran aset tetap
  - Menganalisis transaksi dan melakukan pencatatan transaksi yang berkaitan dengan aset tetap
  - Menyajikan dan mengungkapkan akun aset tetap laporan keuangan pemerintah

## Topik Bahasan



## Definisi Aset Tetap

Definisi Aset Tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan kriteria aset tetap yaitu:

1. Berwujud
2. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan
3. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kegiatan operasional pemerintah
4. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan

## Klasifikasi Aset Tetap

- Tanah  
Tanah yang dimasukkan dalam aset tetap yaitu tanah yang diperoleh dengan maksud digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai (*ready for use*).
- Peralatan dan Mesin  
Peralatan dan Mesin yang dimasukkan dalam aset tetap di sini yaitu peralatan dan mesin yang diperoleh dengan maksud digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai (*ready for use*) dan nilainya signifikan atau memenuhi batas minimal kapitalisasi dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan.
- Gedung dan Bangunan  
Gedung dan Bangunan yang dimasukkan dalam aset tetap yaitu gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai (*ready for use*) dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan.
- Jalan, Irigasi, dan Jaringan  
Meliputi jalan, irigasi dan jaringan yang dimiliki dan atau dikuasai oleh pemerintah
- Aset Tetap Lainnya  
Mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan dalam kelompok aset tetap di atas.
- Konstruksi dalam Pengerjaan  
Mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun belum selesai sampai dengan laporan keuangan diterbitkan.

## Pengakuan dan Pengukuran

### Prinsip Pengakuan dan Pengukuran

Aset tetap pada prinsipnya diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Aset Tetap tidak diakui jika pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin diperoleh pemerintah setelah periode akuntansi berjalan.

Kriteria untuk dapat diakui sebagai aset tetap yaitu :

1. Berwujud
2. Masa manfaatnya lebih dari 12 bulan
3. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal
4. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan

Untuk pengukuran aset tetap:

- ✓ aset tetap dicatat sebesar Biaya Perolehan
- ✓ Biaya perolehan atas pembelian Aset meliputi:
  - 1) Harga beli aset tetap
  - 2) Semua biaya yang dikeluarkan sampai Aset Tetap siap digunakan, termasuk:
    - Biaya persiapan tempat
    - biaya perjalanan dinas
    - biaya pengiriman
    - biaya pengujian aset yaitu untuk memastikan aset tetap berfungsi dengan benar
    - biaya pemasangan
    - biaya profesional seperti arsitek, insinyur, dll
- ✓ Aset Tetap dicatat sebesar nilai wajar apabila biaya perolehan tidak memungkinkan digunakan
- ✓ Untuk aset tetap yang diperoleh dengan cara pertukaran, biaya perolehan aset tetap diukur sebesar nilai wajar aset tetap yang dilepas dan disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang ditransfer/ diserahkan.

## Pencatatan



Untuk menguraikan pencatatan aset tetap, dapat dijelaskan melalui siklus /daur hidup aset tetap yaitu mulai dari perolehan, penggunaan, hingga penghentian penggunaan.

### Perolehan Aset Tetap

Pada saat perolehan aset tetap, jumlah yang dicatat adalah sebesar harga perolehan dengan mendebit akun aset tetap yang bersangkutan dan mengkredit akun kas atau utang. Jika dalam perolehan aset tetap ini melibatkan kas, maka akan dicatat juga jurnal realisasi pelaksanaan anggaran yaitu dengan mencatat belanja modal.

#### Contoh:

Pada tanggal 2 Maret 2015, Pemerintah membeli aset tetap kendaraan berupa mobil dinas secara tunai senilai Rp250.000.000,00.

Atas transaksi ini dibuat jurnal finansial perolehan aset tetap yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
2/3/2015	Mobil Dinas	XXX	
	Kas		XXX

Selanjutnya oleh karena transaksi ini melibatkan akun realisasi anggaran yaitu belanja modal dan dilakukan dengan mengeluarkan kas, maka atas transaksi ini juga dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
2/3/2015	Belanja Modal...	XXX	
	Akun Transitoris		XXX

### Penggunaan Aset Tetap

Pada masa penggunaan aset tetap, terdapat 2 (dua) hal yang menjadi perhatian yaitu:

#### 1. Pengeluaran selama masa penggunaan

Pengeluaran selama masa penggunaan atau setelah perolehan aset tetap dapat dibedakan menjadi dua:

- belanja untuk pemeliharaan (*revenue expenditure*) yaitu belanja untuk mempertahankan kondisi aset tetap tersebut sesuai dengan kondisi awal. Belanja ini tidak dikapitalisasi ke dalam aset tetap.
- belanja yang memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang (*capital expenditure*) dalam bentuk bertambahnya masa manfaat, peningkatan kapasitas, kualitas, dan volume aset tetap yang dimiliki. Untuk Belanja ini harus dikapitalisasi dan menambah nilai aset.

## 2. Penyusutan aset tetap yang dilakukan setiap akhir tahun

Penyusutan adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset.

Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

Dalam peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010, dicontohkan alternatif metode Penyusutan yang dapat dipilih dan digunakan yaitu: Metode Garis Lurus, Metode Saldo Menurun Berganda, Metode Unit Produksi, sedangkan dalam praktiknya untuk alasan sederhana dan mudah, dapat dipilih metode garis lurus. Selanjutnya jika Aset Tetap tersebut telah digunakan, maka di setiap akhir tahun harus dibuat jurnal penyusutan aset tetap di buku jurnal.

- Contoh pencatatan penyusutan di buku jurnal finansial setiap akhir tahun:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
31/12/2015	Beban Penyusutan...	XXX	
	Akumulasi Penyusutan ..		XXX

## Penghentian Penggunaan Aset Tetap

Penghentian penggunaan aset tetap meliputi beberapa cara:

1. Pelepasan aset dengan cara dijual atau dipertukarkan  
Penghentian penggunaan aset tetap pada saat aset tetap tersebut belum disusutkan secara penuh, maka akan muncul selisih antara nilai

buku aset tetap dengan harga jual. Selisih tersebut akan diperlakukan sebagai pendapatan atau beban dari kegiatan non operasional di Laporan Operasional, dan dalam realisasi anggaran penerimaan kas akibat penjualan aset tetap tersebut akan dicatat sebagai pendapatan berbasis kas.

**Contoh:**

Pada tanggal 2 Januari 2015, Pemerintah menjual aset tetap kendaraan berupa mobil dinas secara tunai seharga Rp25.000.000,00. Aset ini dulu diperoleh dengan biaya perolehan sebesar Rp160.000.000 dan telah disusutkan sebesar Rp150.000.000,00.

Atas transaksi ini dibuat jurnal finansial perolehan aset tetap yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
2/3/2015	Kas	25.000.000	
	Akumulasi Penyusutan	150.000.000	
	Mobil Dinas		160.000.000
	Surplus Penjualan Aset Tetap		15.000.000

Selanjutnya oleh karena transaksi ini melibatkan akun realisasi anggaran yaitu pendapatan dan ada penerimaan kas, maka atas transaksi ini juga dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran yaitu:

Tanggal	Nama Akun	Penerimaan	Pengeluaran
2/3/2015	Akun Transitoris	25.000.000	
	Pendapatan		25.000.000

2. Aset tetap dihentikan secara permanen penggunaannya

Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif, maka sudah tidak memenuhi definisi aset tetap sehingga harus dipindahkan ke akun aset lainnya di laporan keuangan Neraca sesuai dengan nilai tercatatnya. Jurnal penghentian penggunaan aset tetap dan pemindahan ke akun aset lainnya

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
31/12/2015	Aset lainnya	XXX	
	Akumulasi Penyusutan	XXX	
	Aset tetap		XXX

## Penyajian dan pengungkapan

Aset tetap disajikan dalam Neraca sebesar harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan.

Ilustrasi penyajian aset tetap di Neraca sebagai berikut:

Pemerintah ABC	
Neraca	
Per tanggal 31 Desember 20X1	
<hr/>	
<b>Aset</b>	
...	
Aset Tetap	
Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx
<b>Akumulasi Penyusutan</b>	<b><u>(xxx)</u></b>
<b>Total Aset Tetap</b>	<b>xxx</b>

Hal-hal yang perlu diungkapkan terkait dengan Aset Tetap dalam Catatan atas Laporan Keuangan antara lain yaitu:

1. Dasar penilaian yang digunakan
2. Informasi mengenai penyusutan, meliputi : nilai penyusutan, metode perhitungan penyusutan yang digunakan, dll
3. Informasi terkait pertukaran aset tetap jika ada.
4. Kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan kapitalisasi aset tetap

### Soal Latihan

Berikut disajikan beberapa data transaksi (terpilih) pemerintah untuk tahun anggaran 2015.

Tanggal	Transaksi
01/02/2015	Membeli Aset Tetap berupa Kendaraan Dinas senilai Rp165.000.000,00 dan sudah diserahterimakan kepada pemerintah
02/06/2015	Membeli peralatan berupa Komputer senilai Rp125.000.000,00 dan sudah diserahterimakan kepada pemerintah
09/08/2015	Melakukan penyertaan modal pemerintah sebesar Rp450.000.000,00
31/12/2015	Membuat jurnal penyusutan akhir tahun senilai Rp43.000.000

#### Diminta:

1. Buatlah seluruh jurnal atas transaksi tersebut di atas!
2. Buatlah buku besar 4 (empat) kolom untuk setiap akun!
3. Lakukan posting ke buku besar!
4. Buatlah Neraca Saldo!
5. Susunlah Laporan Operasional dan Neraca jika diasumsikan saldo awal akun-akun aset dan ekuitas serta kewajiban 0!

# BAB XI

## AKUNTANSI

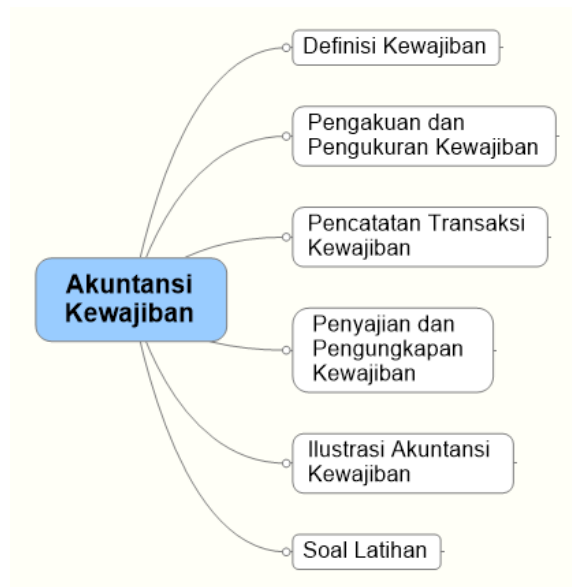
## KEWAJIBAN



### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menjelaskan pengertian kewajiban
  - Menjelaskan pengakuan dan pengukuran kewajiban
  - Menganalisis transaksi dan melakukan pencatatan transaksi kewajiban
  - Menyajikan dan mengungkapkan akun kewajiban dalam laporan keuangan pemerintah

## Topik Bahasan



## Definisi Kewajiban

Pengertian Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah

### Klasifikasi Kewajiban

Kewajiban diklasifikasikan menjadi:

#### 1. Kewajiban Jangka Pendek

Adalah Kewajiban yang jatuh tempo kurang dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

##### Jenis Kewajiban Jangka Pendek:

- Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
- Utang Bunga
- Bagian Lancar utang jangka panjang
- Pendapatan diterima dimuka
- Utang Beban
- Utang jangka pendek lainnya

#### 2. Kewajiban Jangka Panjang

Adalah Kewajiban yang jatuh tempo lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan

##### Jenis Kewajiban Jangka Panjang:

- Utang Dalam negeri
- Utang Luar negeri
- Utang jangka panjang lainnya

## Pengakuan dan Pengukuran

Pengakuan kewajiban adalah:

1. Kewajiban diakui jika besar kemungkinan sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat pelaporan dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal
2. Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul

Pengukuran Kewajiban sebagai berikut:



1. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal.
2. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal neraca.

## Pencatatan

Pencatatan kewajiban meliputi yaitu:

### 1. Munculnya kewajiban

Pada saat pemerintah melakukan pinjaman jangka panjang kepada pihak ketiga, maka atas transaksi ini dibuat jurnal finansial.

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
2/3/2015	Kas ...	XXX	
	Kewajiban Jangka Panjang		XXX

Oleh karena transaksi ini melibatkan akun-akun realisasi anggaran dan melibatkan kas, maka juga dibuat jurnal realisasi penerimaan kas atas kewajiban jangka panjang. Jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
2/3/2015	Akun Transitoris	XXX	
	Penerimaan Pembiayaan		XXX

### 2. Pembayaran bunga atas kewajiban

Untuk pembayaran bunga, pemerintah membuat jurnal finansial:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
1/7/2015	Beban Bunga	XXX	
	Kas		XXX

Oleh karena transaksi ini melibatkan akun-akun realisasi anggaran dan melibatkan kas, maka juga dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

3.

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
---------	-----------	-------	--------

1/7/2015	Belanja Bunga	XXX	
	Akun Transitoris		XXX

4. Pelunasan kewajiban

Pelunasan kewajiban kepada pihak ketiga dicatat jurnal finansial berikut:

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
10/12/2015	Kewajiban Jangka Panjang	XXX	
	Kas		XXX

Oleh karena transaksi ini melibatkan akun-akun realisasi anggaran dan melibatkan kas, maka juga dibuat jurnal realisasi pelaksanaan anggaran sebagai berikut:

5.

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
10/12/2015	Pengeluaran Pembiayaan	XXX	
	Akun Transitoris		XXX

## Penyajian dan pengungkapan

Kewajiban disajikan dalam Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Berikut disajikan ilustrasi penyajian kewajiban di Neraca.

Pemerintah ABC

Neraca

Per tanggal 31 Desember 20X1

(dalam jutaan rupiah)

Uraian	Jumlah
--------	--------

ASET	
Aset Lancar	100
Aset Tetap	250
Investasi Jangka Panjang	500
Investasi Lainnya	200
<b>Total Aset</b>	<b>1.050</b>
KEWAJIBAN	
Kewajiban Jangka Pendek	100
Kewajiban Jangka Panjang	350
Total Kewajiban	450
EKUITAS	
Ekuitas	
Total Ekuitas	600
<b>TOTAL KEWAJIBAN DAN EKUITAS</b>	<b>1.050</b>

Kewajiban pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang/kewajiban untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pengguna laporan keuangan.

Informasi yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan yaitu:

1. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman beserta jatuh temponya
2. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku

3. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian sebelum jatuh tempo
4. Perjanjian restrukturisasi utang
5. Jumlah tunggakan pinjaman berdasarkan umur utang dan kreditur
6. Biaya pinjaman

## Soal Latihan

Berikut disajikan beberapa data transaksi (terpilih) pemerintah untuk tahun anggaran 2015.

Tanggal	Transaksi
03/01/2015	Menerima pinjaman jangka panjang senilai Rp8.500.000.000,00
02/05/2015	Dicatat tagihan listrik bulan April 2015 senilai Rp12.000.000,00
10/05/2015	Dibayar tagihan listrik bulan April 2015
02/07/2015	Membayar bunga pinjaman jangka panjang senilai Rp4.250.000,-
05/07/2015	Mencatat penerimaan potongan PFK senilai Rp120.000.000,00
09/10/2015	Membayar potongan PFK senilai Rp100.000.000,00
01/12/2015	Melunasi sebagian pokok pinjaman jangka panjang sebesar Rp2.000.000.000,00
31/12/2015	Membayar bunga pinjaman jangka panjang senilai Rp3.250.000,-

### Diminta:

1. Buatlah seluruh jurnal atas transaksi tersebut di atas!
2. Buatlah buku besar 4 (empat) kolom untuk setiap akun!
3. Lakukan posting ke buku besar!
4. Buatlah Neraca Saldo!
5. Susunlah Neraca Pemerintah jika diasumsikan asetnya terdiri dari Tanah Rp10 milyar, Gedung 15 Milyar dan Peralatan dan Mesin Rp1 Milyar!

# BAB XII

## PENYESUAIAN DAN KOREKSI KESALAHAN



### Indikator Keberhasilan

- Setelah mempelajari bab ini Anda seharusnya mampu:
  - Menganalisis dan membuat jurnal penyesuaian
  - Menganalisis dan membuat jurnal koreksi

## Topik Bahasan



## Penyesuaian

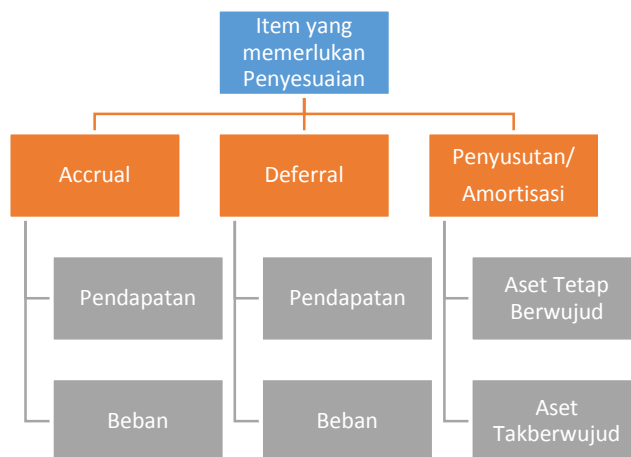
Pada akhir setiap periode pelaporan, pemerintah perlu membua jurnal untuk menyesuaikan atau meng-update saldo akun-akun yang akan tersaji di laporan keungan. Hal ini dilakukan terutama karena kita menganut basis akuntansi *accrual basic* dimana pendapatan dan beban diakui tidak hanya pada saat kas diterima/dibayarkan tetapi pada saat sudah menjadi hak (*realized/realizable*) untuk pendapatan dan sudah terjadi (*incurred*) untuk beban.

Tujuan dilakukannya penyesuaian yaitu untuk mencatat akun terhutang/*accrual*, ditangguhkan/*defferal*, dan penyusutan/amortisasi yang diperlukan untuk memutakhirkan akun-akun neraca dan akun-akun pendapatan dan Beban yang akan tersaji di Laporan Operasional maupun akun aset dan kewajiban di Neraca.

Jurnal Penyesuaian meliputi:

- Akun terhutang/*accrual* adalah untuk mengakui kewajiban yang belum dibayar atau hak pemerintah yang belum diterima sampai dengan akhir tahun anggaran
- Akun Tangguhan/ *defferal* adalah kas yang sudah diterima atau dibayarkan tetapi sampai akhir tahun anggaran belum menjadi hak/ kewajiban pemerintah.
- Penyusutan aset tetap atau amortisasi aset tidak berwujud.

**Gambar 1 Item-item Yang Perlu Penyesuaian**





Contoh pencatatan Jurnal Penyesuaian di buku jurnal

- Contoh Penyesuaian atas akun akrual (terhutang):

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
31/12/2012	Piutang	Xxx	
	Pendapatan LO		Xxx
	Beban	Xxx	
	Utang Beban		xxx

- Contoh Penyesuaian atas akun defferal (ditangguhkan pengakuannya):

Tanggal	Nama Akun	Debit	Kredit
31/12/2012	Pendapatan diterima Dimuka	Xxx	
	Pendapatan		Xxx
	Beban	Xxx	
	Utang Beban		xxx

## Koreksi Kesalahan

adalah merupakan koreksi terhadap kesalahan dalam membuat jurnal dan telah diposting ke buku besar.

Setiap kesalahan dikoreksi segera setelah diketahui/kesalahan ditemukan.

Contoh kesalahan: kesalahan pembebanan akun, kesalahan pencatatan nominal, dan seterusnya.

Kesalahan pencatatan dapat terjadi baik di buku jurnal finansial maupun buku anggaran. Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Berdasarkan PP 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, kesalahan menurut sifatnya dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu kesalahan tidak berulang dan kesalahan berulang dan sistemik yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Kesalahan tidak berulang

Adalah kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi lagi.

- a) Kesalahan yang terjadi pada periode berjalan  
Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan, baik yang mempengaruhi posisi kas maupun yang tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun Belanja, maupun pendapatan-LO atau akun Beban.
- b) Kesalahan yang terjadi pada periode sebelumnya
  - ✓ Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun Belanja, maupun akun pendapatan-LO dan akun Beban.
  - ✓ Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LRA. Dalam hal mengakibatkan pengurangan kas dilakukan dengan pembetulan pada akun Saldo Anggaran Lebih.

Contoh kesalahan dan koreksi belanja:

Misalnya terjadi pengembalian belanja pegawai tahun lalu karena salah perhitungan jumlah gaji, dikoreksi dengan jurnal sebagai berikut:

- ✓ Pencatatan koreksi kesalahan di buku jurnal:

Tanggal	Kode Akun	Nama Akun	Debit	Kredit
2/3/2012	1...	Kas	Xxx	
	9...	Beban Pegawai		Xxx

- ✓ Koreksi kesalahan atas perolehan aset selain kas yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan

dengan pembetulan pada akun kas dan akun aset yang bersangkutan.

Contoh :

misalnya pengadaan aset tetap yang di-markup dan setelah setelah dilakukan pemeriksaan kelebihan nilai aset tersebut harus dikembalikan, dikoreksi dengan menambah saldo kas dan mengurangi akun terkait dalam poos aset tetap.

- ✓ Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang, sehingga mengakibatkan pengurangan beban, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan tidak mempengaruhi ceraca material posisi aset selain kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LO. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.

Contoh:

terjadi pengembalian beban pegawai tahun lalu karena salah perhitungan jumlah gaji, dikoreksi dengan menambah saldo kas dan menambah pendapatan lain-lain LO.

- ✓ Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-LRA yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih.  
Contoh: penyetoran bagian laba perusahaan daerah yang belum masuk ke kas daerah dikoreksi dengan menambah akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih.

- ✓ Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan LO yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun ekuitas.

Contoh : pengembalian pendapatan DAU karena kelebihan transfer oleh pemda dikoreksi dengan mengurangi akun Ekuitas dan mengurangi saldo kas.

- ✓ Koreksi kesalahan atas penerimaan dan pengeluaran pembiayaan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih.
- ✓ Koreksi kesalahan yang tidak berulang atas pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun kewajiban bersangkutan.
- ✓ Koreksi kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan tidak mempengaruhi posisi kas, baik sebelum maupun setelah laporan keuangan periode tersebut diterbitkan, pembetulan dilakukan pada akun-akun neraca terkait pada periode kesalahan ditemukan.  
Contoh : misalnya terjadi kesalahan pencatatan pembelian peralatan dan mesin salah dicatat pada akun jalan, irigasi dan jaringan, dibetulkan dengan jurnal koreksi dengan membalik jurnal yang salah dan memunculkan jurnal yang benar atau mengurangi akun jalan, irigasi dan jaringan dan menambah akun peralatan dan mesin.

## 2) Kesalahan berulang dan sistemik

- ✓ Adalah kesalahan yang disebabkan oleh sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi secara berulang.
- ✓ Kesalahan berulang dan sistemik tidak memerlukan koreksi, melainkan dicatat pada saat terjadi pengeluaran kas untuk mengembalikan kelebihan pendapatan dengan mengurangi pendapatan LRA maupun pendapatan LO yang bersangkutan.

## Soal Latihan

Pada akhir tahun anggaran 2015 sebelum laporan keuangan diterbitkan, diperoleh data penyesuaian dan koreksi atas kesalahan sebagai berikut:

1. Setelah dilakukan inventarisasi fisik persediaan Alat Tulis Kantor di gudang, diketahui nilai persediaan sebesar Rp2.000.000,00. Sebagai informasi bahwa pada saat pembelian dicatat sebagai Beban/Belanja Barang dan saldo awal tahun persediaan Alat Tulis Kantor senilai Rp850.000,00.
2. Besarnya penyusutan aset tetap berupa gedung dan kendaraan ditetapkan masing-masing sebesar Rp120.000.000,00 dan Rp56.000.000,00
3. Ditemukan kesalahan dalam pencatatan beban/belanja, yaitu beban/belanja barang senilai Rp2.500.000 salah dicatat ke dalam akun beban/belanja modal.
4. Ditemukan kesalahan pencatatan besarnya Belanja ATK, seharusnya Rp7.250.000,00 salah dicatat Rp2.750.000,00.
5. Ditemukan kesalahan pencatatan tahun sebelumnya atas beban/belanja barang dan jasa, harusnya dicatat sebesar Rp215.000.000,00 salah dicatat Rp125.000.000,00.

### Diminta:

Buatlah seluruh jurnal penyesuaian dan koreksi kesalahan di atas!

## DAFTAR PUSTAKA

### Peraturan Perundang-undangan

- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213 Tahun 2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 214 Tahun 2013 tentang Bagan Akun Standar
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 215 Tahun 2013 tentang Jurnal Akuntansi Pemerintah pada Pemerintah Pusat
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219 Tahun 2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat
- Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor 224 Tahun 2013 tentang Kodefikasi Segmen Akun pada Bagan Akun Standar
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah

### Buku/Literatur

- Abdul Halim, Prof, Akuntansi Keuangan Daerah, Penerbit Salemba Empat, 2007
- Bambang Widjajarso, Akhmad Solikin, Akhmad Priharjanto, Akuntansi Keuangan Pemerintahan Teori dan Praktik, Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah, BPPK Kementerian Keuangan, 2006
- Warren, Reeve, Duchac, Accounting, 23th edition, South Western Cengage Learning, 2009
- Weigandt, Kimmel, Kieso, Accounting Principles, 10 th edition, John Willey and Sons Inc, 2012