

BAB II

LANDASAN TEORI

Pada bab ini, akan diuraikan teori yang menjadi landasan pembuatan Tugas Akhir ini, yaitu : Sistem Akuntansi Pemerintahan Daerah, Anggaran Pelaksanaan dan Belanja Daerah (APBD), Pelaksanaan APBD, Persamaan Akuntansi Pemerintahan, Siklus Akuntansi Pemerintah Daerah, Pelaporan Keuangan, *PHP*.

2.1. Sistem Akuntansi Pemerintahan Daerah

2.1.1. Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi Pemerintahan merupakan bidang ilmu akuntansi yang saat ini sedang berkembang sangat pesat. Tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik atas dana-dana masyarakat yang dikelola pemerintah memunculkan kebutuhan atas penggunaan akuntansi dalam mencatat dan melaporkan kinerja pemerintahan. Sebagai salah satu bidang dalam ilmu akuntansi, definisi akuntansi pemerintahan tidak akan terlepas dari pemahaman tentang akuntansi itu sendiri, termasuk perkembangannya di Indonesia. Sedangkan pengertian Pemerintahan, meskipun tampaknya konotasi lembaga politik lebih menonjol, aspek ekonominya tidak dapat dikesampingkan.

Berdasarkan Permendagri Nomor 13 Tahun 2006, *Akuntansi* merupakan proses mengenali, mengukur dan mengomunikasikan informasi ekonomi untuk memperoleh pertimbangan dan keputusan yang tepat oleh pemakai informasi yang bersangkutan. Akuntansi bisa didefinisikan secara tepat dengan menjelaskan tiga karakteristik penting dari akuntansi, yaitu (1) pengidentifikasian, pengukuran, dan pengomunikasi informasi keuangan tentang (2) entitas ekonomi kepada (3) pemakai yang berkepentingan.

Akuntansi pemerintahan mengkhususkan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di badan pemerintah. Akuntan

pemerintah menyediakan laporan akuntansi tentang aspek kepengurusan dari administrasi keuangan negara. Di samping itu, bidang ini meliputi pengendalian atas pengeluaran melalui anggaran negara, termasuk kesesuaiannya dengan UU yang berlaku.

2.1.2. Ciri Khas dan Tujuan Akuntansi Pemerintahan

Menurut (Nordiawan, 2007), dengan beragam karakteristik organisasi pemerintahan, akuntansi pemerintahan berkembang dengan ciri-ciri khas sebagai berikut :

1. Investasi pada aset yang tidak menghasilkan pendapatan
2. Tidak ada pengungkapan laba
3. Tidak ada pengungkapan kepemilikan
4. Penggunaan akuntansi dana

Akuntansi Pemerintahan memiliki tiga tujuan pokok, yaitu :

1. Pertanggungjawaban
2. Manajerial
3. Pengawasan

2.1.3. Sistem Akuntansi Pemerintahan Daerah

Peraturan Pemerintah Nomor Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual dalam Kerangka Konseptualnya menjelaskan ada dua entitas dalam pelaksanaan akuntansi pada pemerintahan yaitu : entitas akuntansi dan entitas pelaporan.

Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya (SAP, Kerangka Konseptual, paragraf 21).

Sedangkan entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan

pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan bertujuan umum (SAP, Kerangka Konseptual, paragraf 22).

2.2. Anggaran Pelaksanaan dan Belanja Daerah (APBD)

2.2.1 Anggaran Pemerintah

Menurut (Freeman, 2003) dalam (Nordiawan, 2007), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources the unlimited demands*). Pengertian tersebut mengungkap peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi publik. Organisasi sektor publik tentunya berkeinginan memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat, tetapi sering kali keinginan tersebut terhambat oleh terbatasnya sumber daya yang dimiliki. Disinilah fungsi dan peran penting anggaran.

Dalam ruang lingkup akuntansi, anggaran berada dalam lingkup akuntansi manajemen. Beberapa fungsi anggaran dalam manajemen organisasi sektor publik adalah (Nordiawan, 2007):

1. Anggaran sebagai alat perencanaan
Organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan ke arah mana kebijakan akan dibuat.
2. Anggaran sebagai alat pengendalian
Organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar dan penggunaan dana yang tidak semestinya.
3. Anggaran sebagai alat kebijakan
Organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu.
4. Anggaran sebagai alat politik
Komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan dapat dilihat melalui anggaran.
5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian, unit kerja, atau departemen yang merupakan sub organisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan juga apa yang akan dilakukan oleh bagian/unit kerja lainnya.

6. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja

Anggaran adalah suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/unit kerja telah memenuhi target.

7. Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian.

2.2.2 Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh DPRD dan ditetapkan dengan peraturan daerah. APBD mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa Perda tentang APBD menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan. Fungsi perencanaan berarti bahwa APBD menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan, sedangkan fungsi pengawasan terlihat dari digunakannya APBD sebagai standar dalam penilaian penyelenggaraan pemerintahan daerah.

Secara garis besar, struktur APBD menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 terdiri atas Pendapatan Daerah, Belanja Daerah dan Pembiayaan Daerah. Pendapatan Daerah adalah semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana, merupakan hak daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.

Sebaliknya, semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi ekuitas dana merupakan kewajiban daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali merupakan definisi dari belanja daerah.

Pendapatan Daerah terdiri atas Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana perimbangan, dan lain-lain pendapatan daerah yang sah.

1. PAD mencakup pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.
2. Dana Perimbangan mencakup Dana Bagi Hasil (Pajak dan Sumber Daya Alam), Dana Alokasi Umum (DAU), dan Dana Alokasi Khusus (DAK).
3. Lain-lain pendapatan daerah yang sah mencakup hibah (barang atau uang dan/atau jasa), dana darurat, dana bagi hasil pajak dari provinsi kepada kabupaten/kota, dana penyesuaian dan dana otonomi khusus, serta bantuan keuangan dari provinsi atau pemda lainnya.

Belanja Daerah dibagi menjadi dua kelompok besar, yaitu Belanja Tidak Langsung dan Belanja Langsung.

1. Belanja Tidak Langsung
Merupakan belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Kelompok belanja tidak langsung ini terdiri atas belanja pegawai, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, belanja bagi hasil, bantuan keuangan dan belanja tidak terduga.
2. Belanja Langsung
Merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Belanja langsung dari suatu kegiatan terdiri atas belanja pegawai (honorarium/upah), belanja barang dan jasa, dan belanja modal.

2.2.3 Proses penyusunan APBD

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pendapatan daerah. Penyusunan APBD berpedoman pada Rencana Kerja (Renja) Pemerintahan Daerah (RKPD) dalam rangka mewujudkan pelayanan kepada masyarakat demi tercapainya tujuan bernegara.

Setidaknya terdapat enam sub proses dalam penyusunan APBD, yaitu penyusunan KUA, penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS), penyiapan SE Kepala Daerah tentang pedoman penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD, penyusunan RKA SKPD, penyiapan Rancangan Peraturan Daerah (Raperda) APBD, pembahasan Raperda APBD dan penyusunan Raper KDH Penjabaran APBD, evaluasi serta penetapan Raperda APBD dan Raper KDH Penjabaran APBD.

2.3 Pelaksanaan Anggaran Pelaksanaan dan Belanja Daerah

2.3.1 Dokumen Pelaksanaan Anggaran SKPD

Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) SKPD adalah dokumen yang digunakan sebagai dasar pelaksanaan anggaran oleh Kepala SKPD sebagai Pengguna Anggaran. Rancangan DPA berisi sasaran yang hendak dicapai, program dan kegiatan, anggaran yang disediakan untuk mencapai sasaran tersebut, rencana penarikan dana tiap-tiap SKPD, serta pendapatan yang diperkirakan.

DPA SKPD terdiri atas :

1. DPA SKPD 1; Digunakan untuk menyusun rencana pendapatan atau penerimaan SKPD dalam tahun anggaran yang direncanakan.
2. DPA SKPD 2.1; Digunakan untuk menyusun rencana kebutuhan belanja tidak langsung SKPD dalam tahun anggaran yang direncanakan.

3. DPA SKPD 2.2.1; Digunakan untuk merencanakan belanja langsung dari setiap kegiatan yang diprogramkan.
4. DPA SKPD 2.2; Merupakan formulir rekapitulasi dari seluruh program dan kegiatan SKPD yang dikutip dari setiap formulir DPA SKPD 2.2.1 (rincian anggaran belanja langsung menurut program dan per kegiatan SKPD).
5. DPA SKPD 3.1; Digunakan untuk merencanakan penerimaan pembiayaan dalam tahun anggaran yang direncanakan.
6. DPA SKPD 3.2; Digunakan untuk merencanakan pengeluaran pembiayaan dalam tahun anggaran yang direncanakan.
7. Ringkasan DPA SKPD; Merupakan kompilasi dari seluruh DPA SKPD.

2.3.2 Surat Penyediaan Dana

Surat Penyediaan Dana dibuat oleh BUD dalam rangka manajemen kas daerah. Manajemen kas adalah kemampuan daerah dalam mengatur jumlah penyediaan dana kas bagi setiap SKPD, artinya BUD harus mampu memperkirakan kemampuan keuangan Pemda dalam memenuhi kebutuhan dana SKPD. Hal ini penting karena akan mempengaruhi jumlah dana yang dapat disediakan dalam satu kali pengajuan SPD serta periode pengajuan SPD. Contohnya, bagi daerah yang mampu mencukupi kebutuhan dana yang di-SPD-kan untuk kurun waktu 3 bulan, maka periode pengajuan SPD cukup 1 kali tiap 3 bulan tersebut.

SPD digunakan untuk menyediakan dana bagi tiap-tiap SKPD dalam periode waktu tertentu. Informasi dalam SPD menunjukkan secara jelas alokasi tiap kegiatan tetapi tidak harus dibuat SPD untuk setiap kegiatan secara tersendiri.

2.3.3 Surat Permintaan Pembayaran

Berdasarkan SPD atau dokumen lain yang dipersamakan dengan SPD, bendahara pengeluaran mengajukan Surat Permintaan Pembayaran (SPP) kepada pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran melalui Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD.

SPP diajukan dengan SPD sebagai dasar jumlah yang diminta untuk dibayarkan kepada SKPD. SPP memiliki 4 jenis, yaitu :

1. SPP Uang Persediaan (SPP-UP); dipergunakan untuk mengisi UP tiap-tiap SKPD. Pengajuan UP hanya dilakukan sekali dalam setahun, selanjutnya untuk mengisi saldo UP akan digunakan SPP GU.
2. SPP Ganti Uang Persediaan (SPP-GU); dipergunakan untuk mengganti UP yang sudah terpakai. Diajukan ketikan UP habis.
3. SPP Tambahan Uang (SPP-TU); dipergunakan hanya untuk memintakan tambahan uang, apabila ada pengeluaran yang sedemikian rupa sehingga saldo UP tidak akan cukup untuk membiayainya. Akan tetapi, pembuatan TU ini haruslah didasarkan pada rencana perkiraan pengeluaran yang matang.
4. SPP Langsung (SPP-LS); dipergunakan untuk pembayaran LS kepada pihak ketiga dengan jumlah yang telah ditetapkan. SPP-LS dapat dikelompokkan menjadi :
 - a. SPP-LS Gaji dan Tunjangan
 - b. SPP-LS Barang dan Jasa
 - c. SPP-LS Belanja Bunga, Hibah, Bantuan, dan Tak Terduga.

2.3.4 Surat Perintah Membayar

Proses Penerbitan Surat Perintah Membayar (SPM) adalah tahapan penting dalam penatausahaan pengeluaran yang merupakan tahap lanjutan dari proses pengajuan SPP. Sebagai tahap lanjutan, SPM juga dibedakan menjadi 4 (empat) sesuai dengan jenis SPP-nya, yaitu SPM UP, GU, TU,

dan LS. Proses ini dimulai dengan pengujian atas SPM yang diajukan dari segi kelengkapan dokumen maupun kebenaran pengisiannya. Untuk SPM GU, pengujian juga dilakukan atas SPJ yang diajukan oleh bendahara. Begitu juga untuk SPM TU jika sebelumnya telah pernah dilakukan.

Secara legal, penerbitan SPM adalah otoritas Pejabat Pengguna Anggaran (PPA). Dengan demikian, tanda tangan dokumen SPM dilakukan oleh Pengguna Anggaran yang bersangkutan sebagai sebuah pernyataan penggunaan anggaran di lingkup SKPD-nya. SPM yang telah ditandatangani kemudian diajukan kepada BUD sebagai otoritas yang akan melakukan pencairan dana.

SPM dapat diterbitkan jika :

- a. Pengeluaran yang diminta tidak melebihi pagu anggaran yang tersedia.
- b. Didukung dengan kelengkapan dokumen sesuai peraturan perundangan.

Waktu pelaksanaan penerbitan SPM :

- a. Diterbitkan paling lambat 2 hari sejak SPP diterima.
- b. Apabila ditolak, dikembalikan paling lambat 1 hari sejak SPP diterima.

2.3.5 Surat Perintah Pencairan Dana

Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) adalah surat yang dipergunakan untuk mencairkan dana melalui bank yang ditunjuk setelah SPM diteima oleh BUD. SP2D sifatnya spesifik, artinya satu SP2D hanya dibuat untuk satu SPM.

SP2D dapat diterbitkan jika :

- a. Pengeluaran yang diminta tidak melebihi pagu anggaran yang tersedia.
- b. Didukung dengan kelengkapan dokumen sesuai peraturan perundangan.

Waktu pelaksanaan penerbitan SPM :

- a. Diterbitkan paling lambat 2 hari sejak SPM diterima.
- b. Apabila ditolak, dikembalikan paling lambat 1 hari sejak SPM diterima.

2.4 Siklus Akuntansi Pemerintah Daerah

Siklus Akuntansi Pemerintah Daerah adalah Proses Akuntansi yang terjadi pada entitas akuntansi (SKPD) dari proses Identifikasi Transaksi, Pencatatan Jurnal, Pembuatan Buku Besar, Penyusunan Neraca Saldo dan Pelaporan.

Siklus akuntansi pemerintah daerah dapat digambarkan seperti di bawah ini :



Gambar 2.1 Siklus Akuntansi Pemerintah Daerah

2.4.1 Identifikasi Dokumen Transaksi

Yang dimaksud dengan transaksi adalah peristiwa-peristiwa ekonomi dari suatu entitas yang tercatat. Tujuan dari analisis transaksi adalah pertama untuk mengidentifikasikan jenis-jenis akun yang terkait, dan kemudian untuk menentukan apakah dibutuhkan debit atau kredit pada akun tersebut. Dengan melakukan analisis ini sebelum membuat ayat jurnal akan sangat membantu dalam memahami ayat-ayat jurnal baik yang

sederhana maupun yang rumit. Urutan peristiwa didalam proses pencatatan dimulai dengan transaksi. Bukti transaksi adalah berupa dokumen-dokumen sumber, misalnya surat ketetapan pajak/retribusi daerah (SKPD/SKRD), tanda bukti penerimaan (TBP), dll. Bukti ini akan dianalisis untuk menentukan pengaruh transaksi pada akun-akun tertentu. Dengan demikian, dalam menganalisis transaksi juga dilakukan identifikasi dokumen sumber yang akan digunakan sebagai dasar pencatatan transaksi keuangan ke dalam Jurnal.

2.4.2 Jurnal

Jurnal merupakan catatan kronologis dan sistematis atas seluruh transaksi keuangan sebuah entitas. Dalam melakukan pencatatan transaksi ke dalam jurnal digunakan metode double-entry dimana setiap transaksi akan dicatat di sisi debit dan sisi kredit. Dalam penulisan jurnal, terdapat beberapa aturan yang telah menjadi kesepakatan bersama dalam akuntansi, yaitu:

- 1) Jurnal dicatat secara kronologis berdasarkan tanggal terjadinya kejadian/transaksi keuangan
- 2) Akun yang berada di sisi debit dicatat terlebih dahulu daripada akun yang berada di sisi kredit
- 3) Akun yang berada di sisi kredit dicatat menjorok ke kanan
- 4) Pencatatan dilakukan pada saat terjadinya kejadian/transaksi keuangan.

2.4.3 Buku Besar

Proses klasifikasi transaksi dari jurnal ke buku besar dikenal dengan istilah Posting. Buku besar adalah kumpulan catatan transaksi per akun. Setiap akun memiliki satu buku besarnya masing-masing sehingga

jumlah buku besar yang dimiliki sebuah entitas sama banyaknya dengan jumlah akun yang dimilikinya. Buku besar dibuat dalam sebuah format tertentu dan dengan aturan tertentu yang telah disepakati.

| Tanggal | Nomor Bukti | Kode Rekening | Uraian | Debit | Kredit |
|---------|-------------|---------------|--------|-------|--------|
| | | | | | |
| | | | | | |

Gambar 2.1 Format Buku Besar

Tiap buku besar memuat informasi nama SKPD, nama rekening, kode rekening, pagu APBD dan pagu perubahan APBD sebagai kontrol, batas maksimal transaksi untuk masing-masing akun tidak boleh melebihi pagu anggarannya terutama untuk pagu anggaran belanja dan pengeluaran pembiayaan. Pada kolom tanggal diisi dengan tanggal transaksi. Kolom Nomor Bukti diisi dengan nomor bukti transaksi. Kolom uraian diisi dengan informasi keterangan terkait transaksi. Kemudian di kolom debit atau kredit diisi nilai nominal transaksi sesuai dengan jurnal. Kolom saldo diisi dengan akumulasi nilai transaksi-transaksi dari akun terkait.

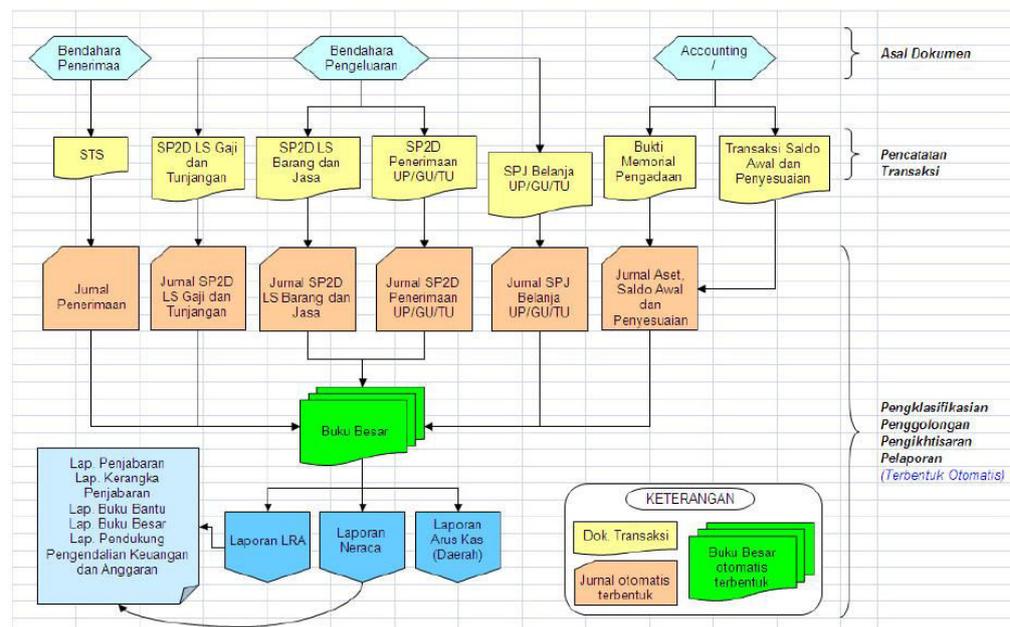
2.4.4 Neraca Saldo

Setelah selesai melakukan proses klasifikasi transaksi ke dalam buku besar, tahap selanjutnya adalah menyusun neraca saldo.

Neraca saldo merupakan ikhtisar buku besar. PPK-SKPD dan PPK- SKPKD (dalam fungsi sebagai SKPD) melakukan rekapitulasi saldo-saldo buku besar menjadi neraca saldo. Angka-angka saldo dari semua akun buku besar dipindahkan ke kolom neraca saldo dalam worksheet, sesuai dengan posisi debit atau kredit dalam saldo di buku besar masing-masing. Neraca saldo merupakan sebuah daftar yang memuat nama setiap buku besar (kode rekening) dan saldonya pada tanggal tertentu.

2.4.5 Laporan Keuangan

Laporan Keuangan terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan, yang akan dibahas di bagian lain pada bab ini.



Gambar 2.3 Flow chart Siklus Akutansi Pemerintah Daerah

2.5 Pelaporan Keuangan

Laporan Keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban atas kepengurusan sumber daya ekonomi yang dimiliki oleh suatu entitas. Laporan keuangan yang diterbitkan harus disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dibandingkan dengan laporan keuangan entitas yang lain.

Pengertian dari laporan keuangan dapat ditemukan di berbagai macam referensi, yaitu :

Report that measures the success of enterprise operations for a given period of time. (Kieso, Weygant)

Structured Representation of the financial position of and the transaction under taken by entity. (IPSAS)

Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005, Laporan Keuangan merupakan laporan terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Untuk kasus akuntansi pemerintahan di Indonesia seperti yang telah diatur dalam PP 24 Tahun 2005, tujuan laporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan :

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah.
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah.
3. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi.
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya.
5. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya.
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.
7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

2.5.1 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Dalam kerangka konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan komponen laporan keuangan pokok terdiri dari:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)
3. Neraca
4. Laporan Operasional (LO)
5. Laporan Arus Kas (LAK)
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
7. Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK)

Khusus pada SKPD, dari 7 laporan keuangan wajib dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, SKPD hanya menyusun Laporan Keuangan sebagai berikut :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca
3. Laporan Operasional (LO)
4. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
5. Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK)

2.5.2 Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

LRA merupakan laporan yang mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBD. LRA menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur :

1. Pendapatan-LRA
2. Belanja
3. Transfer
4. Surplus/Defisit-LRA
5. Pembiayaan
6. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

2.5.3 Neraca

Laporan Keuangan berikutnya yang disusun oleh SKPD adalah Neraca. Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal tertentu.

Dalam Neraca SKPD, aset yang disajikan adalah aset lancar, aset tetap dan aset lainnya, sedangkan investasi jangka panjang dan dana cadangan tidak disajikan dalam neraca SKPD. Hal ini disebabkan investasi jangka panjang dan dana cadangan merupakan aset-aset yang disajikan pada tingkat pemerintah daerah, dalam hal ini neraca SKPKD

2.5.4 Laporan Operasional

Manfaat disusunnya laporan operasional ini, yaitu tersedianya informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas dan pelaporan, dan penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. Laporan Operasional disusun untuk melengkapi pelaporan siklus akuntansi berbasis akrual, sehingga penyusunan laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, dan neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

2.5.5 Laporan Perubahan Ekuitas

Dalam kerangka konseptual standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual menjelaskan bahwa laporan perubahan ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

Selanjutnya, laporan perubahan ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

1. Ekuitas awal
2. Surplus/Defisit-LO pada periode bersangkutan
3. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang

disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar

4. Ekuitas akhir

2.5.6 Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, neraca dan laporan arus kas. Selain itu, catatan atas laporan keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan.

Catatan atas laporan keuangan menyajikan hal-hal sebagai berikut :

1. Mengungkapkan informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi
2. Menyediakan informasi tentang kebijakan fiscal/keuangan dan ekonomi makro
3. Menyediakan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan beserta kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.

2.6 Persamaan Akuntansi Pemerintahan

Persamaan Akuntansi merupakan filosofi dasar yang sangat penting dalam akuntansi. Persamaan akuntansi merefleksikan karakteristik sebuah organisasi atau entitas akuntansi dalam teknik-teknik dasarnya. Organisasi pemerintahan adalah sebuah organisasi khas dengan karakteristik tersendiri yang secara signifikan memberikan pengaruh dalam desain dan struktur akuntansi.

Organisasi Pemerintahan tidak mencari laba. Karakteristik utama ini memberikan pengaruh signifikan dalam desain persamaan dalam akuntansi pemerintahan. Dengan tidak adanya laba, maka tidak ada akumulasi kekayaan yang menjadi hak pemilik yang dilambangkan dalam ekuitas, seperti yang dikenal dalam akuntansi perusahaan. Hal tersebut

ditegaskan dalam karakteristik lain yang mengatakan bahwa tidak ada kepemilikan dalam organisasi pemerintahan. Dengan demikian, kekayaan bersih yang dimiliki baik karena investasi maupun akumulasi hasil operasi bukanlah sebuah ekuitas yang dimiliki seseorang, tetapi lebih merupakan informasi bagi masyarakat tentang jumlah kekayaan bersih pemerintah yang tersedia untuk digunakan dalam menjalankan program-programnya.

Dalam akuntansi komersial, kita mengenal persamaan akuntansi sebagai berikut :

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS}$$

Persamaan tersebut dalam akuntansi pemerintahan berubah menjadi :

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS DANA}$$

Di sini terdapat perbedaan yang mendasar antara ekuitas dana dan ekuitas. Di perusahaan, selisih antara aset dan utang adalah ekuitas yang menunjukkan adanya kepemilikan pada perusahaan tersebut oleh pemegang sahamnya. Sementara itu di organisasi pemerintahan, ekuitas dana tidak menunjukkan adanya kepemilikan siapa pun karena memang tidak ada kepemilikan yang bisa diakui.

2.6.1 Pencatatan Basis Akrua

Dalam dunia akuntansi, basis akuntansi menjadi pijakan penting dalam melakukan pencatatan. Basis akuntansi menentukan asumsi-asumsi yang dipakai dalam melakukan pencatatan dan pelaporan. Basis akuntansi yang dipilih juga akan memengaruhi arsitektur standar akuntansi yang dibangun, baik kerangka konseptual maupun pernyataan-pernyataannya, terkait dengan kapan sebuah transaksi diakui dan seberapa besar nilainya.

Basis Akrua adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan berdasarkan pengaruh transaksi pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan.

Basis Akrual mendasarkan konsepnya pada dua pilar dalam pengakuannya, yaitu :

1. Pengakuan Pendapatan

Saat pengakuan pendapatan pada basis akrual adalah pada saat perusahaan mempunyai hak untuk melakukan penagihan dari hasil kegiatan perusahaan. Dalam konsep basis akrual, mengenai kapan kas benar-benar diterima menjadi hal yang kurang penting.

Oleh karena itu, dalam basis akrual kemudian muncul estimasi piutang tak tertagih, sebab penghasilan sudah diakui padahal kas belum diterima.

2. Pengakuan Beban

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

Dari konsep pengakuan di atas maka keunggulan pencatatan berbasis akrual :

1. Metode Berbasis Akrual digunakan untuk pengukuran aset, liabilitas/kewajiban dan aset neto.
2. Beban diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya.
3. Pendapatan diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya walaupun kas belum diterima.
4. Piutang yang tidak tertagih tidak akan dihapus secara langsung tetapi akan dihitung ke dalam estimasi piutang tak tertagih.
5. Setiap penerimaan dan pembayaran akan dicatat ke dalam masing-masing akun sesuai dengan transaksi yang terjadi.

6. Adanya peningkatan pendapatan organisasi karena kas yang belum diterima dapat diakui sebagai pendapatan.
7. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai pedoman manajemen dalam menentukan kebijakan organisasi kedepan

Dengan keunggulan-keunggulan tersebut, basis akrual belum berarti tidak mempunyai kelemahan, kelemahan tersebut terkait dengan pengakuan pencatatan, antara lain :

1. Biaya yang belum dibayarkan secara kas, akan dicatat efektif sebagai biaya sehingga dapat mengurangi pendapatan organisasi.
2. Adanya resiko pendapatan yang tak tertagih sehingga dapat mengurangi pendapatan organisasi.

2.6.2 Basis Kas Vs Basis Akrual

Dalam praktik akuntansi pemerintahan, terdapat dua macam basis akuntansi yang biasa digunakan, antara lain :

1. Basis Kas
2. Basis Akrual

Basis akuntansi menentukan kapan transaksi dan peristiwa yang terjadi diakui. Basis Kas mengakui transaksi pada **saat kas diterima atau dibayarkan**, sedangkan Basis Akrual mengakui transaksi ketika **transaksi yang bersangkutan secara ekonomi terjadi**, tidak semata-mata ketika kas diterima atau dibayarkan.

Basis Kas, selain melakukan pengakuan hanya berdasarkan kas masuk dan kas keluar, juga memiliki fokus pengukuran hanya pada KAS. Akibatnya, yang dilaporkan dalam neraca (jika dibuat) hanya akun KAS, sehingga ekuitas dana yang ada di sisi pasiva hanya menggambarkan keadaan KAS.

Basis Akrual mengakui transaksi pada saat terjadi dan mempunyai fokus pengukuran pada semua sumber daya yang dimiliki. Dengan demikian, neraca yang dibuat pada basis akrual akan melaporkan semua

kekayaan, utang dan ekuitas dana yang dimiliki, baik yang bersifat lancar maupun tidak lancar. Maka dibandingkan dengan basis kas, ekuitas dana akan menggambarkan nilai kekayaan bersih seluruhnya (tidak hanya KAS).

Perbedaan kedua basis tersebut dapat dilihat dalam ilustrasi sebagai berikut :

Diilustrasikan sebuah kekayaan pemerintahan memiliki saldo kas awal sebesar 10.000 tanpa memiliki kekayaan lainnya. Neraca awal, baik berbasis kas maupun berbasis akrual akan terlihat sama seperti contoh berikut.

| NERACA | | | |
|--------|--------|--------------|--------|
| Kas | 10.000 | Ekuitas Dana | 10.000 |

Misalnya terjadi transaksi pembelian kendaraan senilai 3.000, neraca setelah transaksi tersebut akan ditampilkan secara berbeda di masing-masing basis.

Pada basis kas, pembelian kendaraan tersebut dianggap sebagai belanja (biaya). Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut adalah :

| | | |
|-----------------------|-------|-------|
| Dr. Belanja Kendaraan | 3.000 | |
| Cr. Kas | | 3.000 |

Pada akhir periode, semua akun belanja (biaya) akan ditutup dan mengurangi nilai ekuitas dana. Sehingga yang akan muncul dalam neraca pada basis kas tetap akan KAS saja di sisi asset, karena fokus pengukuran basis kas hanya pada KAS.

| NERACA BERBASIS KAS | | | |
|---------------------|-------|--------------|-------|
| Kas | 7.000 | Ekuitas Dana | 7.000 |

Berbeda dengan basis akrual, karena fokus pengukuran adalah semua sumber daya yang dimiliki, maka transaksi pembelian kendaraan tersebut akan dicatat dengan jurnal sebagai berikut :

| | |
|-----------------------|-------|
| Dr. Belanja Kendaraan | 3.000 |
| Cr. Kas | 3.000 |

Dengan demikian, neraca pada basis akrual akan menampilkan akun kendaraan (Aset tetap) selain KAS di sisi ASET, sedangkan Ekuitas Dana di sisi pasiva tetap 10.000. Hal tersebut menunjukkan fokus pengukuran basis akrual yang melaporkan semua perubahan kekayaan sehingga transaksi tersebut dianggap sebagai penambahan aset tetap.

| NERACA BERBASIS AKRUAL | | | |
|------------------------|-------|--------------|--------|
| Kas | 7.000 | | |
| Mobil | 3.000 | | |
| | | Ekuitas Dana | 10.000 |

Terlihat terjadi perbedaan dalam kedua neraca tersebut sebagai akibat dari satu kejadian transaksi yang sama. Dalam neraca berbasis akrual terdapat akun mobil yang tidak diakui pada neraca berbasis kas. Akan tetapi, yang lebih penting untuk diperhatikan adalah dari transaksi yang sama kedua neraca tersebut menghasilkan nilai ekuitas dana yang berlainan (7.000 pada neraca berbasis kas dan 10.000 pada neraca berbasis akrual).

Informasi tentang ekuitas dana yang disampaikan oleh Neraca berbasis akrual diyakini memberikan informasi yang lebih komprehensif karena merepresentasikan seluruh sumber daya yang dimiliki pemerintah.

2.6.2 Penelitian Sebelumnya

Penelitian sebelumnya oleh (Sohidin, 2014) dalam paper yang berjudul "Rancangan Penyusunan Sistem Informasi Akuntansi Pada Pemerintah Daerah Guna Meningkatkan *Good Governance* Dan Tata Pelaporan Yang Sesuai Dengan Standar Akuntansi Sektor Publik (Studi

Kasus di Pemerintah Kabupaten Sukoharjo)" membahas tentang rancangan penyusunan sistem informasi akuntansi Pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Paper ini menjelaskan bagaimana penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrual pada Pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Penelitian yang dilakukan tersebut bertujuan untuk mengidentifikasi dan menetapkan *Standard Operational dan Procedure* (SOP) seluruh kegiatan keuangan pada setiap Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD/badan/dinas/kantor) di Pemkab Sukoharjo. Penelitian ini juga bertujuan mengidentifikasi dan menetapkan kesesuaian antara sistem informasi keuangan daerah Pemkab Sukoharjo yang telah berlaku dengan Peraturan Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian yang dilakukan penulis ini melengkapi kekurangan pada paper tersebut yang belum menggunakan Bagan Akun Standar yang terlampir dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013.

2.7 Perkembangan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah

Sistem Informasi Akuntansi Daerah pada Pemerintahan Kabupaten Lamongan mengalami periode cukup panjang dalam penggunaan komputerisasi. Dari periode sebelum tahun 2006, saat masih melaksanakan penatausahaan belum menggunakan sistem informasi, hingga periode setelah tahun 2006 di mana konsep sistem informasi akuntansi berbasis komputer mulai digunakan dan terus berkembang hingga hari ini.

2.7.1 Periode Sebelum Tahun 2006 (Penatausahaan Non SIA)

Pada periode ini bisa disebut sebagai fase paling berat dalam transaksi penatausahaan Pemkab Lamongan. Proses penatausahaan dan pelaporan masih belum berbasis Sistem Informasi. Penggunaan komputer hanya sebatas pembuatan form dan penyusunan laporan yang menggunakan MS Excel.

2.7.2 Periode Tahun 2006 – 2008 (Perancangan SIA)

Setelah terbit Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan disempurnakan dengan Permendagri Nomor 59 Tahun 2007, maka Pemkab Lamongan menunjuk konsultan akuntansi untuk melakukan asistensi dan pengarahan terkait penatausahaan keuangan sesuai peraturan-peraturan tersebut. Pada periode ini pula mulai dirancang dan disusun pembuatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah yang mengakomodasi penatausahaan keuangan dari penganggaran sampai pelaporan. Penyusunan sistem informasi tersebut masih berbasis desktop (pengembangan dengan *visual basic*) sehingga instalasi aplikasi jadi dipasang di masing-masing *Personal Computer (PC) user*.

2.7.3 Periode Tahun 2008 – 2015 (SIA Berbasis Kas)

Periode ini adalah periode yang cukup menggembirakan bagi para pelaku penatausahaan keuangan di Pemkab Lamongan, karena telah dimulainya era penggunaan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan dalam transaksi dan pekerjaan mereka sehari-hari. Dengan adanya sistem informasi ini, *user* pada SKPD sangat terbantu dengan proses transaksinya yang lebih mudah, tertib dan administratif. Sekali klik proses penjurnalan berbasis kas sudah terbentuk, sehingga buku besar, neraca saldo dan pelaporan juga lebih mudah.

2.7.4 Periode Tahun 2013 – Saat Ini (SIA Berbasis Akrual)

Pada 2013, terbit Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual. Sekaligus menjadi awal dimulainya penerapan akrual pada seluruh Pemerintah Daerah di seluruh Indonesia. Pemerintah memberikan waktu kepada Pemda untuk segera menerapkan akuntansi akrual pada penatausahaan dan pelaporan sampai tahun 2016, karena sosialisasi sudah dimulai sejak tahun 2014. Dari sisi Sistem Informasi, ini tentunya menjadi pekerjaan rumah yang tidak ringan mengingat proses migrasi penjurnalan dari basis kas ke

basis akrual terjadi hampir di semua transaksi penatausahaan keuangan, belum lagi perubahan format pelaporan keuangan di basis akrual juga cukup banyak dan berbeda.

2.7.5 Hasil Analisis

Dari perkembangan Sistem Informasi Akuntansi Daerah di atas, maka penerapan standar akuntansi berbasis akrual mutlak dilaksanakan oleh seluruh Pemerintah Daerah, tak terkecuali Pemerintah Kabupaten Lamongan. Pekerjaan rumah yang paling berat tentunya bagi para pelaku pengembang atau *developer* Sistem Informasi yang harus mengakomodasi perubahan tersebut. Penulis sendiri juga memiliki perhatian besar karena pernah berkecimpung dalam proses yang terjadi pada periode-periode di atas.

Maka dari itu, penulis mencoba untuk mengakomodasi perubahan tersebut dan membuat Sistem Informasi yang lebih baik dari sebelumnya. Diantaranya adalah merubah *platform* sistem informasi yang sebelumnya *desktop based (visual basic)*, kemudian di sistem informasi yang dibangun nantinya akan berplatform *web based (php)*. Perbaikan lainnya adalah untuk setiap transaksi pengajuan pembayaran (SPP dan SPM) atau untuk transaksi penerimaan pendapatan (STS) akan dilakukan approval atau otorisasi secara online. Tentunya ini memutus rangkaian panjang pengesahan pengajuan di mana sebelumnya selalu menjadi permasalahan ketika pengajuan belum disahkan maka pembayaran akan tertunda (dikarenakan berkas pengajuan masih belum dikirim atau pejabat berwenang lupa melakukan tanda tangan dan atau sedang melakukan perjalanan dinas).