

PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH BERBASIS AKRUAL SEBAGAI AMANAT UNDANG-UNDANG



Sumber gambar
span.depkeu.go.id

I. PENDAHULUAN

Reformasi keuangan negara di Indonesia yang ditandai dengan lahirnya paket Undang-Undang di bidang keuangan negara pada tahun 2003 dan 2004 mengamanatkan pentingnya tata kelola keuangan yang baik (*good governance*), serta penerapan *international best practices* yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia. Reformasi keuangan negara mencakup reformasi di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah. Hal ini ditandai dengan kewajiban untuk menyusun laporan pertanggungjawaban keuangan negara berupa laporan keuangan pemerintah yang setidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan Negara dan badan lainnya¹.

Dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) tersebut, pemerintah memerlukan informasi yang memadai atas pengelolaan aset dan sumber daya keuangan yang mampu menunjang transparansi serta akuntabilitas

¹ Marwanto Harjowiryono, dkk., *Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrual pada Program Percepatan Akuntabilitas Pemerintah Pusat*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, 2014, hlm.29

pengelolaannya. Informasi tersebut dapat diperoleh melalui sistem pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan yang handal dan memadai².

Penerapan akuntansi pada pemerintahan sebelum adanya reformasi di bidang Keuangan Negara adalah dengan penerapan sistem *single entry*. Pada sistem pencatatan ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatat satu kali, yaitu transaksi yang menyebabkan bertambahnya kas dicatat di sisi penerimaan dan transaksi yang menyebabkan berkurangnya kas dicatat di sisi pengeluaran. Hasilnya pemerintah tidak memiliki catatan tentang piutang, utang, apalagi tentang aset tetap dan ekuitas³.

Dalam ilmu akuntansi dikenal dua basis pencatatan keuangan yang dapat diterapkan pada sektor pemerintahan, yaitu basis kas dan basis akrual. Basis kas mengakui transaksi pada saat kas diterima atau dibayar, sedangkan basis akrual mengakui transaksi pada saat terjadi. Laporan keuangan dalam basis akrual terdiri dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan belanja. Perbedaan dari penerapan kedua basis ini dapat dilihat dari laporan keuangan yang dihasilkan. Basis kas menghasilkan laporan arus kas yang memberikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas, sedangkan basis akrual akan menghasilkan laporan realisasi anggaran dan neraca⁴. Pada awalnya, berbagai negara menerapkan basis kas untuk pencatatan dan penganggaran suatu negara. Penggunaan basis kas dianggap lebih mudah diterapkan dalam pemerintahan karena fokus pada kas yang masuk dan keluar⁵.

Penerapan akuntansi berbasis akrual biasanya dikaitkan dengan penerapan *New Public Management* (NPM). NPM menuntut pengelolaan keuangan negara yang lebih transparan, akuntabel, dan dapat mengungkapkan informasi-informasi yang relevan sehingga dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dan mempertanggungjawabkan amanat rakyat⁶.

² <http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/42947/4/Chapter%20II.pdf>, *Standar Akuntansi Pemerintahan*, diunduh pada Rabu, 26 Agustus 2015.

³ <http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/42947/4/Chapter%20II.pdf>, *Op.Cit.*

⁴ Ahmad Yusuf, dkk., "Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual. Sejarah Penerapan di Beberapa Negara", Makalah Seminar Akuntansi Pemerintahan, hlm.2.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

Dasar hukum penerapan akuntansi berbasis akrual, meliputi:

1. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
2. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
3. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat;
5. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

Pertimbangan penerapan SAP berbasis akrual adalah untuk memberikan informasi keuangan yang lebih lengkap daripada basis lainnya, terutama untuk informasi piutang dan utang pemerintah. Selain itu, laporan keuangan berbasis akrual menyediakan informasi mengenai kegiatan operasional pemerintah, evaluasi efisiensi dan efektivitas serta ketaatan terhadap peraturan⁷. Akuntansi basis akrual diyakini juga dapat memberikan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang⁸. Informasi keuangan yang dihasilkan dari basis akrual dapat mengurangi kesempatan atas kecurangan dalam kaitannya dengan pengukuran kinerja, serta mendukung terwujudnya transparansi dan akuntabilitas sektor publik⁹.

II. PERMASALAHAN

Berdasarkan hal-hal tersebut, maka beberapa permasalahan yang akan di bahas dalam tulisan hukum ini, yaitu:

1. Apakah yang dimaksud dengan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual itu?
2. Mengapa pemerintah pusat dan pemerintah daerah perlu menerapkan SAP berbasis akrual?
3. Hal-hal apa saja yang menjadi pokok-pokok penerapan SAP berbasis akrual?

⁷ Ingelia, "Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual dalam SPAN", diakses dari <http://www.span.depkeu.go.id/content/menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintah-berbasis-akrual-dalam-span>, diunduh pada Kamis 27 Agustus 2015.

⁸ Ahmad Yusuf, dkk., *Op. Cit.*, hlm.2.

⁹ *Ibid.*

III. PEMBAHASAN

1. Definisi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrua

Sebelum membahas pengertian SAP Berbasis Akrua, perlu diketahui bahwa yang dimaksud dengan Akuntansi adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya¹⁰. Dilihat dari segi fungsinya, akuntansi merupakan suatu kegiatan jasa yang berfungsi menyajikan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan, dari suatu lembaga atau perusahaan yang diharapkan dapat digunakan sebagai dasar dalam mengambil keputusan-keputusan ekonomi di antara berbagai alternatif tindakan¹¹.

Akuntansi pemerintahan merupakan salah satu cabang dari bidang akuntansi. Pada dasarnya akuntansi pemerintahan adalah sama dengan bidang akuntansi lainnya, perbedaan terletak pada obyek yang dipelajarinya. Akuntansi pemerintahan adalah bidang akuntansi yang berkaitan dengan lembaga pemerintahan dan lembaga-lembaga lainnya yang tidak bertujuan mencari laba¹².

Dalam akuntansi dikenal istilah proses pengakuan, yaitu penentuan saat dicatatnya suatu transaksi¹³. Untuk menentukan suatu transaksi dicatat digunakan berbagai basis/dasar akuntansi. Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan¹⁴. Terdapat dua dasar pengakuan pokok, yaitu Basis Kas dan Basis Akrua, serta dasar pengakuan yang merupakan transisi, yaitu Basis Kas Modifikasian dan Basis Akrua Modifikasian¹⁵.

¹⁰ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Pasal 1 Angka 2.

¹¹ Marwanto Harjowiryo, dkk., *Op. Cit.*, hlm.4.

¹² <http://elearning.gunadarma.ac.id/docmodul/akuntansipemerintahan/bab1-akuntansipemerintahandanruanglingkupnya.pdf>, "Akuntansi Pemerintahan dan Ruang Lingkupnya", diunduh pada Senin, 07 September 2015.

¹³ Abdul Halim, *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah*, Salemba Empat, Jakarta, 2008, hlm.48

¹⁴ Marwanto Harjowiryo, dkk., *Op. Cit.*, hlm.6

¹⁵ Abdul Halim, *Op. Cit.*, hlm.87

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan¹⁶. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah¹⁷.

Laporan Keuangan Pemerintah diwajibkan menerapkan SAP Berbasis Akrua¹⁸. SAP Berbasis Akrua adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrua, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang diterapkan dalam APBN/APBD¹⁹.

Akuntansi berbasis akrua merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan²⁰. Akuntansi berbasis akrua mendasarkan konsepnya pada dua pilar, yaitu²¹ :

1. Pengakuan pendapatan :

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

2. Pengakuan beban:

Pengakuan beban dilakukan pada saat kewajiban membayar sudah terjadi. Sehingga dengan kata lain, pada saat kewajiban membayar sudah terjadi, maka titik ini dapat

¹⁶ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pasal 32.

¹⁷ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Pasal 1 Angka 3.

¹⁸ *Ibid.*, Pasal 4 Ayat (1).

¹⁹ *Ibid.*, Pasal 1 Angka 8.

²⁰ Marwanto Harjowiryo, dkk., *Op. Cit.*, hlm. 13.

²¹ *Ibid.*

dianggap sebagai *starting point* munculnya biaya meskipun beban tersebut belum dibayar.

Entitas pelaporan menyelenggarakan akuntansi berbasis akrual, menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan tentang anggaran²². Penerapan SAP Berbasis Akrual ini diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang menerapkan SAP Basis Kas Menuju Akrual. Penerapan SAP Berbasis Akrual dapat dilaksanakan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual²³.

2. Perlunya Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah Menerapkan SAP Berbasis Akrual

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan²⁴.

Reformasi keuangan negara dengan lahirnya Undang-Undang Keuangan Negara yaitu, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamanatkan pelaporan keuangan pemerintah pada setiap instansi pemerintahan baik pusat maupun daerah diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dengan menerapkan akuntansi berbasis akrual yang merupakan *best practice* di dunia internasional.

²² Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan, Paragraf 7.

²³ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan., Pasal 7 Ayat (1).

²⁴ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 24.

Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan²⁵. Pada Undang-undang ini pula diatur bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam lima tahun sejak diundangkan²⁶. Ditegaskan kembali bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya pada Tahun Anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas²⁷.

Untuk melaksanakan amanat Undang-Undang tersebut berkenaan dengan penerapan akuntansi berbasis akrual, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. SAP yang diatur dalam Peraturan Pemerintah tersebut menggunakan basis kas menuju akrual (*cash towards accrual*), yaitu basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja, dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tersebut bersifat sementara. Oleh karena itu, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 perlu diganti. Sebagai upaya lanjutan, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menganut basis akrual dengan harapan pada 2015 entitas pelaporan dapat menerapkan SAP berbasis akrual secara penuh.

Pelaporan keuangan pemerintah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah, antara lain²⁸:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan negara;

²⁵ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pasal 32.

²⁶ *Ibid.*, Pasal 36 Ayat (1).

²⁷ Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Pasal 70 Ayat (2).

²⁸ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 30.

2. Undang-Undang di bidang keuangan negara;
3. Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan peraturan daerah tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
4. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang pemerintah daerah, khususnya yang mengatur keuangan daerah;
5. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang perimbangan keuangan pusat dan daerah;
6. Peraturan perundang-undangan tentang pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah; dan
7. Peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang keuangan pusat dan daerah.

Tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan²⁹:

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

²⁹ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01, Paragraf 9.

Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP berbasis akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik 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 diperoleh³⁰.

3. Pokok-pokok Penerapan SAP Berbasis Akrual

Laporan keuangan yang baik adalah yang disusun berdasarkan SAP. Pokok-pokok penerapan SAP sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang perlu diketahui untuk menyusun laporan keuangan berbasis akuntansi akrual, sebagai berikut :

1) Entitas Akuntansi dan Pelaporan

Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakan³¹. Sedangkan entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari:

- a. Pemerintah pusat;
- b. Pemerintah daerah;
- c. Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat;
- d. Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

³⁰ Penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Penjelasan Umum.

³¹ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 21.

2) Peranan Laporan Keuangan

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan³²:

a. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

b. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

c. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

d. Keseimbangan Antargenerasi (*intergenerational equity*)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

e. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

³² *Ibid.*, Paragraf 25.

3) Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan pokok terdiri dari³³:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
- c. Neraca;
- d. Laporan Operasional (LO);
- e. Laporan Arus Kas (LAK);
- f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Berikut ini adalah perbandingan komponen laporan keuangan pada basis Kas Menuju Akrual yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Basis Akrual yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
Berdasarkan Paragraf 25 Kerangka Konseptual, Laporan Keuangan pokok terdiri atas : 1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA); 2. Neraca; 3. Laporan Arus Kas (LAK); 4. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).	Berdasarkan Paragraf 28 Kerangka Konseptual, Laporan Keuangan pokok terdiri atas: 1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA); 2. Laporan Perubahan SAL (LP SAL); 3. Neraca; 4. Laporan Operasional (LO); 5. Laporan Arus Kas (LAK); 6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); 7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

³³ *Ibid.*, Paragraf 28.

Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali³⁴:

- a. Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum;
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.

Unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah unit yang ditetapkan sebagai bendahara umum negara/daerah dan/atau sebagai kuasa bendahara umum negara/daerah³⁵.

4) Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO³⁶, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam hal peraturan perundangan mewajibkan disajikannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian³⁷. Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas. Namun demikian, bilamana anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual³⁸.

³⁴ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01, Paragraf 15.

³⁵ *Ibid.*, Paragraf 16.

³⁶ 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 dan beban 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. Pendapatan seperti bantuan pihak luar/asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual Paragraf 43.

³⁷ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 42.

³⁸ *Ibid.*, Paragraf 44.

Berikut ini adalah tabel perbandingan penjelasan basis akuntansi pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
<p>Pada Kerangka Konseptual Paragraf 39 dijelaskan:</p> <p>Basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam LRA.</p> <p>Basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.</p>	<p>Pada Kerangka Konseptual Paragraf 42 dan Paragraf 44 dijelaskan:</p> <p>Basis akrual untuk pengakuan pendapatan – LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.</p> <p>Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasar basis kas.</p> <p>Bila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasar basis akrual.</p>
<p>Pada PSAP 01 Paragraf 5 dan Paragraf 6 dijelaskan:</p> <p>Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan.</p> <p>Basis akrual digunakan untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana.</p> <p>Penggunaan sepenuhnya basis akrual bersifat opsional.</p>	<p>Pada PSAP 01 Paragraf 5 dijelaskan:</p> <p>Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual.</p>

5) Informasi Laporan Keuangan

Untuk memenuhi tujuan umum, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai entitas pelaporan dalam hal³⁹:

- a. aset;
- b. kewajiban;
- c. ekuitas;
- d. pendapatan-LRA;
- e. belanja;
- f. transfer;
- g. pembiayaan;
- h. saldo anggaran lebih;
- i. pendapatan-LO;
- j. beban; dan
- k. arus kas.

Berikut ini adalah perbandingan penjelasan informasi keuangan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Basis Akrual yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
Berdasarkan Paragraf 11 PSAP Nomor 1, informasi laporan keuangan menyediakan informasi mengenai entitas pelaporan dalam hal : <ol style="list-style-type: none">1. Aset;2. Kewajiban;3. Ekuitas dana;4. Pendapatan;5. Belanja;	Berdasarkan Paragraf 11 Kerangka Konseptual, PSAP Nomor 1, informasi laporan keuangan menyediakan informasi mengenai entitas pelaporan dalam hal : <ol style="list-style-type: none">1. Aset;2. Kewajiban;3. Ekuitas;4. Pendapatan – LRA;

³⁹ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01, Paragraf 11.

6. Transfer; 7. Pembiayaan; dan 8. Arus Kas.	5. Belanja; 6. Transfer; 7. Pembiayaan; 8. Saldo Anggaran Lebih; 9. Pendapatan – LO; 10. Beban; dan 11. Arus Kas.
--	---

6) Unsur Laporan Keuangan

Laporan keuangan pemerintah terdiri dari⁴⁰:

a. Laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), yang terdiri:

a) LRA

LRA menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan⁴¹. Unsur yang dicakup secara langsung oleh LRA terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan.

Berikut ini adalah perbandingan cakupan unsur Laporan Realisasi Anggaran pada Kerangka Konseptual pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005			PP Nomor 71 Tahun 2010		
Laporan berdasarkan Konseptual	Realisasi pada	Anggaran Kerangka	Laporan berdasarkan Konseptual	Realisasi pada	Anggaran Kerangka
Paragraf 58 terdiri atas:			Paragraf 62 terdiri atas:		
1. Pendapatan;			1. Pendapatan – LRA;		
2. Belanja;			2. Belanja;		

⁴⁰ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 60.

⁴¹ *Ibid.*, Paragraf 61.

3. Transfer;	3. Transfer;
4. Pembiayaan.	4. Pembiayaan.

b) Laporan Perubahan Saldo (SAL)

Pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tidak ada laporan tersendiri terkait laporan perubahan saldo, berbeda sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Laporan perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya⁴². Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya dengan pos-pos berikut⁴³:

- Saldo Anggaran Lebih Awal;
- Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
- Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
- Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya; dan
- Lain-lain;
- Saldo Anggaran Lebih Akhir.

b. Laporan finansial, yang terdiri:

a) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu⁴⁴.

⁴² *Ibid.*, Paragraf 63.

⁴³ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01, Paragraf 41.

⁴⁴ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.01 tentang Kerangka Konseptual, Paragraf 64.

Berikut ini adalah perbandingan cakupan unsur Neraca pada Kerangka Konseptual pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
<p>Pada Paragraf 59 Kerangka Konseptual, unsur Neraca:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aset; 2. Kewajiban; 3. Ekuitas Dana (Ekuitas dana lancar, Ekuitas dana investasi, dan Ekuitas dana cadangan) 	<p>Pada Paragraf 64 Kerangka Konseptual, unsur Neraca:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aset; 2. Kewajiban; 3. Ekuitas.

b) Laporan Operasional (LO)

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan⁴⁵. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari Pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa.

Berikut adalah perbandingan penjelasan Laporan Operasional pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
<p>Pada Paragraf 20 dan Paragraf 95 PSAP Nomor 01 dijelaskan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bersifat opsional; 2. Menyajikan sekurang-kurangnya: 	<p>Pada Paragraf 14 dan Paragraf 92 PSAP Nomor 01 dijelaskan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan keuangan pokok; 2. Menyajikan pos-pos: <ul style="list-style-type: none"> - Pendapatan – LO;

⁴⁵ *Ibid.*, Paragraf 78.

- Pendapatan;	- Beban;
- Beban;	- Pos luar biasa;
- Surplus atau defisit.	- Surplus atau defisit – LO

c) Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu⁴⁶. Unsur yang dicakup dalam laporan ini terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas.

d) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya⁴⁷. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos⁴⁸:

- Ekuitas awal;
- Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
- Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas;
- Ekuitas akhir.

Berikut ini adalah perbandingan penjelasan Laporan Perubahan Ekuitas pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010:

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
Pada Paragraf 20 dan Paragraf 95 PSAP Nomor 01 dijelaskan:	Pada Paragraf 14 dan Paragraf 101 PSAP Nomor 01 dijelaskan:
1. Bersifat opsional;	1. Laporan keuangan pokok;

⁴⁶ *Ibid.*, Paragraf 80.

⁴⁷ *Ibid.*, Paragraf 82.

⁴⁸ Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I.02 tentang PSAP 01, Paragraf 101.

	<p>2. Sekurang-kurangnya menyajikan pos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ekuitas awal; - Surplus atau defisit – LO; - Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas; - Ekuitas akhir.
--	--

c. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam SAP serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar⁴⁹.

IV. PENUTUP

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP sebagaimana ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

⁴⁹ *Ibid.*, Paragraf 83.

Laporan Keuangan Pemerintah diwajibkan menerapkan SAP Berbasis Akrua. SAP Berbasis Akrua sebagaimana ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrua, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang diterapkan dalam APBN/APBD.

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 mengatur bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan berbasis akrua dilaksanakan selambat-lambatnya dalam lima tahun sejak diundangkan. Ditegaskan kembali pada Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrua dilaksanakan selambat-lambatnya pada Tahun Anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrua belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Sesuai dengan amanat Undang-Undang tersebut, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. SAP yang diatur dalam Peraturan Pemerintah tersebut menggunakan basis kas menuju akrua. Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tersebut bersifat sementara, sehingga perlu diganti. Sebagai upaya lanjutan, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menganut basis akrua dengan harapan pada 2015 entitas pelaporan dapat menerapkan SAP berbasis akrua secara penuh.

Laporan keuangan yang baik adalah yang disusun berdasarkan SAP. Pokok-pokok SAP berbasis akrua tercakup dalam kerangka konseptual dan penyajian laporan keuangan sebagaimana diatur dalam PSAP Nomor 01.

Disclaimer:

Seluruh informasi yang disediakan dalam tulisan hukum adalah bersifat umum dan disediakan untuk tujuan pemberian informasi hukum dan bukan merupakan pendapat instansi.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

Abdul Halim. 2008. *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.

Marwanto Harjowiryono, dkk., 2014. *Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis AkruaI pada Program Percepatan Akuntabilitas Pemerintah Pusat*. Jakarta: Kementrian Keuangan Republik Indonesia.

MAKALAH

Ahmad Yusuf, dkk. Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI. Sejarah Penerapan di Beberapa Negara. *Seminar Akuntansi Pemerintahan*.

INTERNET

Anonim. 2015. *Akuntansi Pemerintahan dan Ruang Lingkupnya*. <http://elearning.gunadarma.ac.id/docmodul/akuntansipemerintahan/bab1-akuntansipemerintahandan ruanglingkupnya.pdf>, diunduh pada Senin, 07 September 2015.

Anonim. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. <http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/42947/4/Chapter%20II.pdf>. diunduh pada Rabu, 26 Agustus 2015.

Ingelia, *Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI dalam SPAN*. <http://www.span.depkeu.go.id/content/menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintah-berbasis-akruaI-dalam-span>, diunduh pada Kamis 27 Agustus 2015.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Penyusun:

Tim Unit Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum BPK Perwakilan Provinsi Jawa Barat.