

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintah

Secara umum akuntansi dibedakan atas akuntansi sektor swasta dan akuntansi sektor publik. Akuntansi sektor publik dapat didefinisikan sebagai mekanisme teknik dan alat analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi Negara dan departemen-departemen dibawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan Yayasan Sosial, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta.

Karakteristik Akuntansi Sektor Publik yakni(Lestari Niu, Karamoy, dan Tangkuman, 2014) :

1. Pemerintah tidak berorientasi pada laba.
2. Pemerintah membukukan anggaran ketika anggaran tersebut dibukukan.
3. Dalam akuntansi pemerintahan dimungkinkan mempergunakan lebih dari satu jenis dana.
4. Akuntansi pemerintahan membukukan pengeluaran modal seperti gedung dan kendaraan dalam perkiraan neraca dan hasil operasional.
5. Akuntansi pemerintahan tidak mengenal perkiraan modal dan laba ditahan di neraca.

Akuntansi sektor publik dibedakan atas Akuntansi Pemerintah dan Akuntansi Sosial. Nordiawan, Putradan Rahmawati (2012:4) menjelaskan Akuntansi Pemerintah mengkhususkan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di Badan Pemerintah. Ghozali dan Ratmono (2008:3)

menyatakan bahwa dalam akuntansi pemerintah, data akuntansi digunakan untuk memberikan informasi mengenai transaksi ekonomi dan keuangan pemerintah yang menyangkut organisasi pemerintah dan organisasi-organisasi lain yang tidak bertujuan mencari laba (*non-profit organization*). Untuk mencapai tujuan tersebut, pemerintah perlu mengatur standar akuntansi pemerintahan daerah agar dapat digunakan secara seragam di seluruh pemerintahan daerah. Akuntansi pemerintah menggunakan beberapa basis akuntansi yaitu dimulai dari basis kas, dilanjutkan dengan basis kas menuju akrual dan basis akrual.

1. Basis Kas menurut PP Nomor 71 tahun 2010 didukung dengan Permendagri Nomor 64 tahun 2013 adalah basis akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.
2. Basis kas menuju akrual menurut PP Nomor 71 tahun 2010 didukung dengan Permendagri Nomor 64 tahun 2013 adalah basis akuntansi yang mengakui pendapatan, belanja dan pembiayaan berbasis kas serta mengakui aset, utang dan akuitas dana berbasis akrual.
3. Basis akrual menurut lampiran I.02 PSAP 01 dalam paragraf 8 PP Nomor 71 tahun 2010 didukung dengan Permendagri Nomor 64 tahun 2013 pasal 1 ayat (10) adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

2.2 Berbasis Akrual

2.2.1 Definisi berbasis akrual

Menurut Dwi Ratmono dan Mahfud Sholihin (2015:11), Basis Akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Menurut Jan Hoesada (2015:78), Basis Akrual merupakan basis akuntansi yang pendapatan diakui saat dihasilkan tanpa perlu memperhatikan penerimaan kas (dapat lebih dahulu, atau arus kas masuk tunai, atau belakangan atau pendapatan kredit), dan beban diakui saat terjadinya beban tanpa perlu memperhatikan pembayarannya (dibayar dimuka, biaya saat tunai, atau biaya timbul walau belum dibayar).

Halim dan Kusufi (2012: 53) menyimpulkan bahwa basis akrual mampu memenuhi tujuan pelaporan yang tidak dapat dipenuhi oleh basis kas, tujuan pelaporan tersebut adalah tujuan manajerial dan pengawasan. Beberapa masalah aplikasi basis akrual yang dapat diidentifikasi antara lain Bastian (2010:120) :

1. Penentuan pos dan besaran transaksi yang dicatat dalam jurnal dilakukan oleh individu yang mencatat.
2. Relevansi akuntansi akrual menjadi terbatas ketika dikaitkan dengan nilai historis dan inflansi.

3. Dalam perbandingan dengan basis kas, penyesuaian akrual membutuhkan prosedur administrasi yang lebih rumit, sehingga biaya administrasi menjadi lebih mahal.
4. Peluang manipulasi keuangan yang sulit dikendalikan.

Basis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas dalam memberikan data yang lebih akurat. Tujuannya untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas.

2.2.2 Tujuan Penggunaan basis akrual

Tujuan dari penggunaan basis akrual yaitu (a) meningkatkan efisiensi dan efektifitas, (b) meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset, (c) meningkatkan akuntabilitas penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah, (d) informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah dalam pengambilan keputusan, (e) mereformasi sistem anggaran belanja, (f) transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah. (Margareta, 2015)

2.2.3 Manfaat Basis Akrual

Manfaat dari penggunaan basis akrual (a) Gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah; (b) Informasi yang sebenarnya kewajiban pemerintah (c) Lebih familiar pada lebih banyak orang dan lebih komprehensif dalam penyajian informasinya; (d) Standar yang dapat diterima umum; (e) Memperkuat pengelolaan dan pengembangan

anggaran, khususnya melalui pengakuan dan pengendalian asset dan kewajiban pemerintah; (f) Sesuai Statistik Keuangan Pemerintah (GFS) yang dipraktekkan secara internasional.

2.3 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

2.3.1 Definisi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat 3 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (Pemerintah, 2014). Menurut KSAP (Komite Standar Akuntansi Pemerintah), Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah, yang terdiri atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas LKPP dan LKPD (KSAP, 2015). Pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintah adalah pedoman wajib dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah dalam rangka tercapainya transparansi dan akuntabilitas.

2.4 Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual.

2.4.1 Definisi Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual.

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Pasal 1 ayat (8) menyebutkan bahwa yang dimaksud SAP Berbasis AkruaI adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan financial berbasis akruaI, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN atau APBD.

2.4.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis AkruaI

Reformasi proses akuntansi pemerintah dari basis kas ke basis akruaI, tidaklah mudah. Yang tidak kalah pentingnya adalah merubah pelaksana (SDM) yang familiar dengan kebijakan lama tidaklah mudah. Namun mengingat akuntansi basis akruaI merupakan suatu keharusan, agar informasi yang disajikan dapat disajikan secara transparan dan akuntabel. Standar Akuntansi Pemerintah berbasis AkruaI diterapkan dalam lingkungan pemerintah yaitu pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Standar Akuntansi berbasis akruaI dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) dan dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah. Perubahan dari akuntansi berbasis kas menuju akruaI menjadi akruaI penuh membawa pengaruh terhadap pencatatan dan jenis laporan keuangan yang dihasilkan. Ketika akruaI hendak dilakukan sepenuhnya untuk menggambarkan berlangsungnya transaksi atau kejadian, maka kelebihan yang diperoleh dari penerapan akruaI adalah tergambaranya informasi operasi atau kegiatan. Dalam Akuntansi Pemerintah gambaran perkembangan operasi atau kegiatan

dibuat dalam bentuk Laporan Operasional atau Laporan Surplus atau Defisit. Dengan ditetapkannya PP No. 71 tahun 2010 maka penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual telah memiliki landasan hukum. Terbitnya Permendagri 64 Tahun 2013 semakin memperjelas model akuntansi berbasis akrual yang diterapkan mulai tahun 2015. Yang berarti bahwa pemerintah memiliki kewajiban untuk segera menerapkan SAP berbasis akrual. Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang merupakan pengganti dari Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005. PP No. 24 Tahun 2005 dan PP No. 71 Tahun 2010 tidak banyak berbeda, keberadaan pos piutang, Aset Tetap, Hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh asas akrual. Perbedaan PP No. 71 Tahun 2010 dengan PP No. 24 Tahun 2005, terkait dengan komponen laporan keuangan,

Tabel 2.1
KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN

PP No. 24 Tahun 2005 (Basis Kas menuju Akrual)	PP No. 71 Tahun 2010 (Basis Akrual)
1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)	1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca	2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
3. Laporan Arus Kas	3. Neraca
4. Laporan Perubahan Ekuitas	4. Laporan Arus Kas
5. Catatan atas Laporan Keuangan	5. Laporan Operasional
	6. Laporan Perubahan Ekuitas
	7. Catatan Atas Laporan Keuangan

Sumber : (Ningtyas, 2015)

Penyajian Laporan Keuangan menurut PP No. 71 Tahun 2010,

1. Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah. Unsur – unsurnya yaitu pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan.
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan saldo anggaran lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya dengan pos–pos sebagai berikut :
 - a. Saldo anggaran lebih awal
 - b. Penggunaan saldo anggaran lebih
 - c. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan.
 - d. Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya
 - e. Dan lain – lain
 - f. Saldo anggaran lebih akhir
3. Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai asset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal tertentu. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan aset non lancar serta kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos asset dan kewajiban yang mencakup jumlah – jumlah yang

diterima atau dibayarkan dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

4. Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Arus kas masuk dan keluar diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris.
5. Laporan Operasional menyajikan pos-pos sebagai berikut : Pendapatan-LO dari kegiatan operasional, Beban dari kegiatan operasional, Surplus/deficit dari kegiatan Non Operasional bila ada, Pos luar biasa bila ada, Surplus/deficit-LO. Penambahan pos-pos, judul dan subtotal disajikan dalam laporan operasional jika standar ini mensyaratkan, atau jika diperlukan untuk menyajikan dengan wajar hasil operasi suatu entitas pelaporan.
6. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
7. Catatan Atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan

untuk diungkapkan Standar Akuntansi Pemerintah serta ungkapan – ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Dari uraian tersebut, perbedaan yang paling mendasar dari komponen Laporan Keuangan antara PP No. 24 Tahun 2005 dan PP No. 71 Tahun 2010 terletak pada Laporan perubahan SAL dan Laporan Operasional. (Hariyanto, 2012)

PP No. 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi – transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelapor. Pengguna laporan keuangan pemerintah daerah adalah

1. Masyarakat
2. Para wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa
3. Pihak yang member dan berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman
4. Pemerintah (Niu , 2015)

Dampak positif dari dari penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual secara signifikan memberikan kontribusi dalam meningkatkan kualitas pengambilan keputusan untuk efisiensi dan efektivitas pengeluaran publik melalui informasi keuangan yang akurat dan transparan. Penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual di berbagai negara maju telah berhasil dan membawa manfaat antara lain mendukung manajemen kinerja, memfasilitasi manajemen keuangan yang

lebih baik, memperluas dan meningkatkan alokasi sumber daya, meningkatkan pelaporan keuangan, memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset, serta mempermudah pemerintah dalam melakukan evaluasi pada laporan keuangan juga evaluasi pada kinerja pemerintah terutama terhadap SDM. Selain itu, keuangan yang disusun dengan basis akrual mempermudah para pemakai untuk membandingkan secara berimbang antara alternatif pemakaian sumber daya, menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari entitas pemerintah. (Hariyanto, 2012)

Penerapan SAP dalam menyajikan laporan keuangan disetiap pemerintah daerah wajib segera dilaksanakan. Adanya audit yang dilakukan BPK berperan terhadap opini yang akan diberikan BPK atas laporan keuangan. dasar yang digunakan BPK dalam melakukan audit adalah SAP, sehingga penyusunan laporan keuangan harus berprinsip pada transparansi dan akuntabilitas. (Winylson, Langelo, & Paul, 2015)

Dalam upaya penerapan SAP berbasis akrual strategi yang dilakukan pemerintah daerah adalah sebagai berikut :

1. Sosialisasi dan pelatihan
2. Menyiapkan dokumen tentang kebijakan akuntansi dan sistem prosedur.
3. Melakukan uji coba sebagai tahapan pelaksanaan akuntansi berbasis akrual secara penuh. (KSAP, 2010)

2.4.3 Kendala Penerapan SAP Berbasis AkruaI dalam PP 71 Th 2010

Kendala penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yaitu sebagai berikut :

1. Kompleksitas laporan keuangan. Laporan yang harus disiapkan oleh pemerintah menjadi bertambah yaitu enam laporan dan satu CALK tanpa membedakan laporan pokok dan laporan pendukung. Hak tersebut dapat berdampak pada perubahan sistem akuntansi pemerintah yang pada akhirnya akan membuat alokasi anggaran menjadi cukup besar.
2. Kondisi pemerintah. Kondisi pemerintah meliputi sumber daya manusia dan infrastruktur untuk menerapkan SAP berbasis akrual serta kualitas laporan keuangan pemerintah yang disusun berdasarkan PP Nomor 24 Tahun 2015 yang belum sepenuhnya sesuai dengan PP tersebut. Hal tersebut dibuktikan dengan masih banyaknya laporan keuangan yang mendapat opini *disclaimer* dari Badan Pemeriksa Keuangan.
3. Dampak penerapan SAP berbasis akrual. Penerapan SAP berbasis akrual dapat berdampak pada jangka waktu penyelesaian dan penyampaian laporan keuangan, serta dapat berpengaruh pada jangka waktu pemeriksaan BPK RI mengingat laporan yang harus disiapkan lebih banyak dibandingkan dengan SAP sebelumnya sesuai PP Nomor 24 Tahun 2005.
4. Kondisi pengendalian internal pemerintah yang belum memadai.
(Ningtyas, 2015)

2.5 Peranan Sumber Daya Manusia dalam penerapan Standar Akuntansi

Pemerintah berbasis akrual.

Manusia merupakan sumber daya yang dibutuhkan oleh perusahaan/organisasi. Ada beberapa definisi yang digunakan untuk mendefinisikan sumber daya manusia. Menurut Nawawi dalam Aldiani (2010) ada tiga pengertian tentang sumber daya manusia,

1. Sumber daya manusia adalah manusia yang bekerja di lingkungan suatu organisasi.
2. Sumber daya manusia adalah potensi yang merupakan aset dan berfungsi sebagai modal didalam organisasi bisnis, yang dapat mewujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.
3. Sumber daya manusia adalah potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya.

Penerapan SAP berbasis akrual yang baik membutuhkan sumber daya manusia yang memiliki kompetensi. Pemerintah daerah perlu mempersiapkan SDM yang handal serta memahami masalah penyusunan laporan keuangan dan sosialisasi SAP. Kompetensi SDM yang lemah dapat mengakibatkan kesalahan dalam memahami dan melaksanakan metode, teknik dan ketentuan yang terdapat dalam standar akuntansi pemerintah, sehingga laporan keuangan yang dibuat juga akan salah dan terlambat penyampaianannya. (Sudiarianti, 2015)