

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Dasar Hukum Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah

Salah satu bentuk pertanggungjawaban terhadap pelaksanaan APBN/APBD sebagai wujud transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara, termasuk juga menilai prestasi kinerja yang telah dicapai oleh entitas atas penggunaan anggaran tersebut sebagaimana dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, setiap Menteri/pimpinan lembaga sebagai Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang kementerian / lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas menyusun dan menyampaikan laporan keuangan.

Selanjutnya dijelaskan pula dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006, Laporan Keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara/daerah selama suatu periode. Dalam rangka pertanggungjawaban terhadap pelaksanaan APBN/APBD maka setiap entitas, baik Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi diwajibkan untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan dan laporan kinerja.

2.1.1 Pihak Penyusun Laporan Keuangan Pemerintah

Penyusunan laporan keuangan wajib dilakukan baik oleh Entitas Pelaporan maupun Entitas Akuntansi. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun

2006, Entitas Pelaporan merupakan unit pemerintahan yang memiliki kewajiban menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas penggunaan anggarannya berupa laporan keuangan. Entitas Pelaporan terdiri dari satu atau lebih Entitas Akuntansi. Sedangkan Entitas Akuntansi merupakan unit pemerintahan sebagai Pengguna Anggaran yang memiliki kewajiban menyelenggarakan kegiatan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk kemudian dikonsolidasikan pada Entitas Pelaporan. Selanjutnya dijelaskan dalam pasal 3 bahwa Entitas Pelaporan terdiri dari Bendahara Umum Negara, Pemerintah pusat, Pemerintah daerah, dan Kementerian negara/Lembaga. Sementara Entitas Akuntansi terdiri dari Satuan Kerja Kementerian/Lembaga Pusat maupun Satuan Kerja Kementerian/Lembaga Daerah.

2.1.2 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah

Laporan keuangan memiliki beberapa komponen yang saling berkesinambungan antar satu dengan yang lain. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), laporan finansial, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Yang mana kemudian komponen laporan tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. Laporan Pelaksanaan Anggaran (*Budgetary Reports*)

a) Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat maupun daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan

informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran, yang kemudian akan dibandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Basis akuntansi yang digunakan dalam Laporan Realisasi Anggaran adalah basis kas, di mana transaksi yang terjadi dan wajib dicatat adalah transaksi yang di dalamnya terdapat pemasukan ataupun pengeluaran kas.

b) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan SAL memberikan informasi mengenai penurunan atau kenaikan Saldo Anggaran Lebih suatu periode laporan keuangan dengan periode laporan keuangan pada tahun sebelumnya.

2. Laporan Finansial

a) Neraca

Neraca berisikan informasi terkait posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas yang dimiliki entitas tersebut pada tanggal pelaporan.

b) Laporan Operasional

Laporan Operasional merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan informasi terkait seluruh kegiatan operasional keuangan yang terjadi pada suatu entitas pelaporan berupa pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang kemudian penyajiannya dibandingkan dengan periode tahun sebelumnya. Basis akuntansi yang digunakan dalam Laporan Operasional adalah basis akrual, di mana basis ini mengakui adanya transaksi maupun peristiwa lain ketika

transaksi dan peristiwa itu terjadi, dengan tidak memperhatikan adanya aliran kas atau setara kas masuk dan keluar.

c) Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas memeberikan informasi berupa penggunaan, sumber, saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan, dan perubahan kas dan setara kas dalam satu periode akuntansi.

d) Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan setidaknya pos-pos ekuitas awal, koreksi-koreksi yang langsung menambah atau mengurangi ekuitas, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan, dan ekuitas akhir. Laporan ini menjelaskan adanya penambahan atau pengurangan kekayaan entitas dari kekayaan pada periode sebelumnya.

3. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan berisikan penjelasan-penjelasan, daftar yang lebih rinci maupun analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Operasional, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Selanjutnya Catatan atas Laporan Keuangan juga menyajikan informasi yang dianjurkan dan diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan.

Walaupun secara sekilas Laporan Operasional dan Laporan Realisasi Anggaran terlihat memiliki postur atau pos-pos akun yang sama, namun secara

substansi isi laporan, perbedaan antara kedua laporan tersebut terlihat dari basis yang digunakan masing-masing laporan dalam mengakui setiap pendapatan atau beban dan belanja yang terjadi dalam transaksi suatu entitas.

Berikut merupakan perbedaan Laporan Operasional dan Laporan Realisasi Anggaran yang dijelaskan dalam buku yang berjudul "Buku Seri Akuntansi Pemerintah, Akuntansi Pemerintah Daerah (Buku 3)", yang ditulis oleh Budi Mulyana, Ak., M.Si.

Tabel.II 1 Perbedaan Laporan Operasional dan Laporan Realisasi Anggaran

| Laporan Operasional | Laporan Realisasi Anggaran |
|--|---|
| Pendapatan-LO merupakan hak bagi pempus maupun pemda yang kemudian akan diakui sebagai penambah nilai ekuitas pada periode tahun anggaran yang bersangkutan tanpa perlu dibayar kembali. | Pendapatan-LRA merupakan seluruh penerimaan Rekening Kas Umum Negara maupun Daerah yang kemudian akan menambah nilai Saldo Anggaran Lebih pada periode tahun anggaran yang bersangkutan dan menjadi hak milik pemerintah tanpa perlu dibayar kembali oleh pemerintah. |
| Beban di dalam LO merupakan beban yang terjadi akibat adanya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang kemudian akan menurunkan ekuitas . Beban-LO dapat berupa timbulnya kewajiban, adanya pengeluaran maupun konsumsi aset. | Belanja di dalam LRA merupakan seluruh pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara maupun Daerah yang kemudian akan mengurangi Saldo Anggaran Lebih tahun anggaran bersangkutan tanpa adanya pembayaran kembali oleh pemerintah. |

Sumber: Diolah dari Buku Seri Akuntansi Pemerintah, Akuntansi Pemerintah

Daerah (Buku 3) Budi Mulyana, Ak., M.Si.

2.1.3 Tujuan Pelaporan Keuangan Pemerintah

Sebagaimana dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan dan memberikan informasi yang berguna bagi para pengguna laporan keuangan dalam mengambil keputusan terkait entitasnya maupun untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan menyediakan beberapa informasi terkait sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan, jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam menjalankan kegiatan pada entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai, juga mengenai kecukupan penerimaan entitas tersebut dalam periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluarannya, mengenai bagaimana cara entitas pelaporan dapat mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya, mengenai posisi keuangan suatu entitas dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman, serta mengenai perubahan posisi keuangan suatu entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan yang diakibatkan oleh apa yang telah dilakukan entitas tersebut selama periode pelaporan.

2.2 Laporan Realisasi Anggaran

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2, Laporan Realisasi Anggaran merupakan komponen laporan keuangan yang berisi informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing dibandingkan dengan anggarannya dalam suatu periode akuntansi. Sedangkan

menurut Mahsun (2013), Laporan realisasi anggaran adalah laporan yang berisikan informasi terkait realisasi pendapatan dan belanja dari suatu entitas yang dibandingkan dengan anggarannya. Sehingga melalui laporan realisasi anggaran para pengguna laporan tersebut dapat mengetahui prediksi tentang sumberdaya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat maupun pemerintah daerah serta risiko ketidakpastiaan atas sumberdaya ekonomi tersebut.

Penyajian Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya dilakukan satu kali dalam setahun. Jika Laporan Realisasi Anggaran tidak tersedia tepat pada waktunya maka manfaat laporan tersebut akan berkurang. Suatu entitas pelaporan paling lambat menyajikan Laporan Realisasi Anggaran 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

2.2.1 Komponen Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran merupakan laporan keuangan yang menyediakan informasi berupa pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan. Adapun Laporan Realisasi Anggaran sedikitnya mencakup pos-pos sebagai berikut:

- a) Pendapatan-LRA;
- b) Belanja;
- c) Transfer;
- d) Surplus/defisit-LRA;
- e) Penerimaan pembiayaan;
- f) Pengeluaran pembiayaan;
- g) Pembiayaan neto; dan
- h) Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA).

2.2.2 Tujuan dan Manfaat Laporan Realisasi Anggaran

Sebagaimana dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2, tujuan Laporan Realisasi Anggaran adalah memberikan informasi perbandingan realisasi pendapatan dan belanja dengan anggaran suatu entitas pelaporan. Perbandingan tersebut akan menunjukkan tingkat ketercapaiannya target-target yang telah disepakati. Sedangkan manfaat dari informasi yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran yaitu berguna bagi para pengguna laporan keuangan dalam membuat dan mengevaluasi keputusan terkait alokasi sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran dengan:

- a) Menyajikan informasi berupa alokasi, sumber, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- b) Menyajikan informasi berupa realisasi anggaran secara keseluruhan yang berguna dalam proses evaluasi kinerja pemerintah dalam hal efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran.

2.2.3 Kebijakan Akuntansi

Kebijakan akuntansi terkait dengan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2 sebagai berikut:

- a) Akuntansi Anggaran

Akuntansi anggaran diselenggarakan sesuai dengan struktur anggaran yang terdiri dari anggaran pendapatan yang meliputi estimasi pendapatan, anggaran belanja yang meliputi apropriasi yang kemudian

dijabarkan menjadi otorisasi kredit anggaran (allotment), dan anggaran pembiayaan yang terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

b) Akuntansi Pendapatan-LRA

Pendapatan pada LRA diakui saat adanya penerimaan pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Pendapatan-LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatan. Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto dan tidak mencatat jumlah netonya. Selanjutnya berdasarkan Peraturan Walikota Cimahi Nomor 5 Tahun 2018, dengan memperhatikan sifat, sumber, dan prosedur penerimaan pendapatan maka pengakuan pendapatan dapat diklasifikasikan menjadi beberapa alternatif, diantaranya:

- i. Pengakuan pendapatan saat pendapatan didahului dengan adanya penetapan di dalamnya. Yang mana dalam penetapan tersebut berisikan jumlah uang yang harus diserahkan kepada pemerintah daerah. Pendapatan-LRA akan diakui saat telah terjadi pembayaran yang dilakukan ke Rekening Kas Umum Daerah.
- ii. Pengakuan pendapatan pajak di mana perhitungannya telah dilakukan sendiri oleh wajib pajak (*self assessment*) kemudian wajib pajak membayar berdasarkan perhitungannya tersebut. Selanjutnya diadakan pemeriksaan terkait nilai pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak apakah sudah sesuai dengan yang seharusnya, kurang atau lebih bayar untuk kemudian dilakukan penetapan. Pendapatan-LRA diakui

ketika wajib pajak melakukan pembayaran pajak ke Rekening Kas Umum Daerah.

- iii. Pendapatan yang tidak perlu didahului adanya penetapan. pendapatan-LRA diakui pada saat pembayaran telah diterima oleh Rekening Kas Umum Daerah.

c) Akuntansi Belanja

Belanja dalam LRA diakui saat adanya pengeluaran berupa kas dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Sedangkan pengeluaran yang dilakukan melalui bendahara pengeluaran diakui saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut telah disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Belanja diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi fungsi, organisasi, dan ekonomi (jenis belanja).

d) Akuntansi Surplus/Defisit-LRA

Pos Surplus/Defisit-LRA mencatat selisih antara pendapatan-LRA dan belanja dalam satu periode pelaporan. Surplus-LRA adalah kondisi di mana pendapatan-LRA lebih besar daripada belanja dalam satu periode pelaporan. Sebaliknya, Defisit-LRA merupakan kondisi di mana pendapatan-LRA lebih kecil daripada belanja dalam satu periode pelaporan.

e) Akuntansi Pembiayaan

Pembiayaan (*financing*) merupakan semua transaksi keuangan yang dilakukan pemerintah, baik berupa pengeluaran maupun penerimaan, yang kemudian atas hal tersebut perlu adanya pembayaran atau penerimaan kembali oleh pemerintah, yang dalam penganggaran pemerintah memiliki

tujuan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran. Berdasarkan Peraturan Walikota Cimahi Nomor 5 Tahun 2018, Pembiayaan diklasifikasikan menjadi:

- i. Penerimaan pembiayaan merupakan seluruh penerimaan Rekening Kas Umum Daerah yang berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan investasi permanen, pencairan dana cadangan, dan hasil privatisasi perusahaan daerah.
 - ii. Pengeluaran pembiayaan merupakan seluruh pengeluaran Rekening Kas Umum Daerah, antara lain penyertaan modal pemerintah daerah, pembayaran utang jangka pendek, pembayaran bagian lancar utang jangka panjang, dan pembentukan dana cadangan.
- f) Akuntansi Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)

SiLPA/SiKPA merupakan selisih lebih atau kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran dalam suatu periode pelaporan. Pos SiLPA/SiKPA mencatat selisih lebih atau kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan realisasi Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan.

2.3 Akuntansi Keuangan Daerah

Akuntansi Keuangan Daerah merupakan serangkaian proses identifikasi, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi dari entitas pemerintah daerah yang kemudian akan dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi yang diperlukan oleh pihak-pihak eksternal pemerintah daerah baik kabupaten, kota maupun provinsi (Abdul Halim, 2008). Pihak-pihak eksternal

yang memerlukan informasi tersebut diantaranya adalah kreditur, investor, donatur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), analis ekonomi, rakyat, Pemerintah Pusat, yang seluruhnya ada dalam lingkungan Akuntansi Keuangan Daerah.

Sedangkan menurut Erlina, Rasdianto (2013) menyatakan bahwa Sistem Akuntansi Keuangan Daerah merupakan serangkaian proses yang meliputi penggolongan, pencatatan, penafsiran, dan peringkasan atas suatu kejadian atau transaksi keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Meningkatnya peran daerah dalam pengelolaan keuangan membuat tuntutan dalam hal pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah semakin tinggi baik secara vertikal maupun horizontal. Pertanggungjawaban vertikal merupakan pertanggungjawaban penggunaan anggaran kepada otoritas yang lebih tinggi, seperti unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah. Sedangkan pertanggungjawaban horizontal merupakan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan kepada masyarakat (Mardiasmo, 2009).

2.3.1 Akuntansi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Satuan Kerja Perangkat Daerah merupakan unit pemerintahan di lingkungan pemerintah daerah selaku pengguna anggaran yang dapat berbentuk badan, kantor, dan dinas. Dalam lingkup pemerintah daerah, setiap entitas akuntansi baik Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) maupun Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) diwajibkan untuk membuat, menyusun dan menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran yang dikelolanya. Laporan tersebut berbentuk laporan keuangan yang kemudian akan disampaikan ke entitas

pelaporan untuk dikonsolidasikan menjadi laporan keuangan di tingkat pemerintah daerah.

2.3.2 Struktur dan Format Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis Akrua

Contoh struktur dan format laporan keuangan pemerintah daerah berbasis akrual telah dijabarkan dalam Lampiran I Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Namun contoh tersebut merupakan contoh laporan keuangan konsolidasian pada tingkat pemerintah daerah yang mana tidak menjelaskan format laporan keuangan pada tingkat SKPD. Selanjutnya mengenai format laporan keuangan pada tingkat SKPD dapat mengacu pada Lampiran II Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan SAP Akrua pada Pemerintah Daerah.

2.3.3 Sistem Akuntansi Satuan Kerja Perangkat Daerah

Sistem akuntansi SKPD yang berkaitan dengan penyusunan laporan reasiasi anggaran dijelaskan dalam Lampiran II Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 yang meliputi pencatatan anggaran pada SKPD, akuntansi pendapatan SKPD, akuntansi beban dan belanja SKPD, dan penyusunan laporan keuangan SKPD.

Pencatatan anggaran pada SKPD dilakukan dengan cara melakukan perekaman terhadap data anggaran yang kemudian akan membentuk Estimasi Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Estimasi perubahan Saldo Anggaran Lebih ini yang akan menjadi akun perantara yang berguna dalam rangka pencatatan transaksi realisasi anggaran. Selanjutnya terkait akuntansi pendapatan pada SKPD, transaksi pendapatan yang terjadi pada SKPD terdiri dari pendapatan yang diperoleh berdasarkan peraturan

daerah sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Jika instansi pemungut pajak tersebut terpisah dari bendahara umum daerah (BUD), maka pajak daerah akan dicatat dan dianggarkan pada instansi tersebut. Namun sebaliknya apabila pemungutan pajak dilakukan oleh pejabat pengelolaan keuangan daerah (PPKD) selaku BUD, pajak daerah yang didapat tersebut akan dicatat dan dianggarkan oleh PPKD. Kemudian akuntansi terkait dengan beban dan belanja pada SKPD dilakukan oleh pihak-pihak yang terkait, diantaranya adalah Kuasa Bendahara Umum Daerah, Pejabat Penatausahaan Keuangan, Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran.