

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintahan

2.1.1 Definisi Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi merupakan suatu kesatuan atas kegiatan seperti mencatat, mengklasifikasi, merangkum, dan melaporkan semua transaksi keuangan yang nantinya akan menghasilkan sebuah keluaran berupa laporan keuangan (Hamzah, 2014). Akuntansi pemerintah merupakan bagian dari akuntansi yang sangat berperan dalam mengatur pengelolaan keuangan pemerintah. Menurut Baswir (2000), akuntansi pemerintahan merupakan suatu bagian dari akuntansi yang berhubungan dengan pelaksanaan tugas fungsi dari lembaga non profit khususnya pada lembaga-lembaga pemerintahan. Sedangkan menurut Halim & Kusufi (2002), akuntansi pemerintah merupakan kegiatan dalam menyediakan informasi keuangan yang bersifat kuantitatif oleh lembaga pemerintah sebagai bagian dari proses pengambilan keputusan dan perumusan kebijakan. Dari semua pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi pemerintah merupakan bagian dari aktivitas akuntansi yang dilakukan oleh lembaga pemerintah untuk memberikan pelayanan atas informasi keuangan kepada pengguna laporan keuangan (masyarakat).

2.1.2 Tujuan Akuntansi Pemerintahan

Tujuan dari adanya akuntansi pemerintahan menurut Arif *et al.* (2002) tidak jauh berbeda dengan akuntansi komersial pada umumnya. Tujuan akuntansi pemerintah terdiri dari tiga poin utama yaitu:

A. Akuntabilitas

Keuangan negara dikelola oleh pemerintah harus dapat dipertanggungjawabkan sesuai dengan amanat yang tertuang pada konstitusi dasar UUD 1945. Pelaksanaan fungsi pertanggungjawaban keuangan pemerintah di Indonesia disebutkan pada pasal 23 ayat (5) UUD 1945 yang menyatakan bahwasannya tanggung jawab atas keuangan negara dilaksanakan oleh suatu badan pemeriksa yang independen (BPK) yang pelaksanaannya diatur dalam Undang-undang, kemudian hasilnya akan disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

B. Manajerial

Akuntansi pemerintah memfasilitasi lembaga pemerintah untuk merencanakan keuangan mereka berupa penyusunan anggaran pendapatan belanja termasuk kegiatan manajerial lain, dalam rangka untuk pengendalian guna mencapai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang sudah ditetapkan. Kegiatan penganggaran dan manajerial dapat menjadi patokan terhadap kinerja pemerintah yang akan dilakukan. Kegiatan manajerial yang sehat nantinya akan menghasilkan kinerja pengelolaan keuangan yang sehat.

C. Pengawasan

Proses pemeriksaan dan pengawasan berguna untuk menjaga agar pelaksanaan keuangan pemerintah dapat berjalan dengan baik. Proses pemeriksaan

dan pengawasan keuangan dilaksanakan sesuai dengan kebutuhan yang terdiri dari pemeriksaan secara umum, pemeriksaan tingkat ketaatan, serta pemeriksaan operasional. Pemeriksaan secara umum meliputi seluruh aspek pengawasan termasuk laporan keuangan yang diterbitkan. Pemeriksaan tingkat ketaatan dilaksanakan untuk memastikan bahwa instansi sudah melaksanakan tugas sesuai dengan peraturan yang berlaku. Pemeriksaan operasional meliputi kegiatan operasional instansi apakah sudah berjalan dengan baik (efektif dan efisien).

2.2 Laporan Realisasi Anggaran

2.2.1 Definisi Laporan Realisasi Anggaran

Laporan realisasi anggaran merupakan salah satu bentuk laporan yang dihasilkan dari kegiatan akuntansi pemerintah. Laporan realisasi anggaran sesuai dengan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan laporan yang di dalamnya menampilkan ringkasan dari alokasi anggaran dan penggunaan (realisasi) atas sumber daya keuangan dalam satu periode pelaporan yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya, yang dikelola oleh lembaga pemerintah. Laporan realisasi anggaran menurut PMK Nomor 215/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas PMK Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat menyebutkan bahwa LRA merupakan laporan yang membandingkan antara realisasi pendapatan dan belanja dengan anggarannya dalam satu periode. Referensi lain menyatakan bahwa LRA adalah bagian dari komponen laporan keuangan pemerintah yang menyajikan ikhtisar (rangkuman) pemakaian kapasitas keuangan yang disusun oleh pemerintah pusat maupun daerah (Hamzah, 2014).

Laporan realisasi anggaran menampilkan perbandingan antara alokasi anggaran dengan realisasi atas pos yang tersaji seperti pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan. Hal tersebut berguna untuk memperkirakan berapa sumber daya keuangan yang dapat diterima atau dikeluarkan dalam rangka mendanai kegiatan pemerintah untuk satu periode kedepan. Pada umumnya, laporan realisasi anggaran disajikan pada setiap bagian (pos) dengan informasi yang cenderung terbatas. Informasi lebih lanjut mengenai isi laporan seperti kebijakan akuntansi yang digunakan, perubahan anggaran, penyebab perbedaan material pada realisasi, serta perincian lain disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CALK).

2.2.2 Tujuan Laporan Realisasi Anggaran

Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan No. 02 Tahun 2010 menuliskan bahwa tujuan dari laporan realisasi anggaran yaitu terdiri dari tujuan atas standar laporan realisasi anggaran dan tujuan atas pelaporan realisasi anggaran. Tujuan standar LRA yaitu dengan menetapkan suatu pedoman dalam menyajikan laporan realisasi anggaran untuk memenuhi tujuan akuntabilitas sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Tujuan pelaporan realisasi anggaran yaitu menyajikan informasi atas perbandingan anggaran dan realisasi yang termuat pada laporan keuangan entitas. Perbandingan tersebut menunjukkan tingkat ketercapaian target yang sudah ditetapkan sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.

2.2.3 Struktur dan Isi LRA

Struktur laporan realisasi anggaran setidaknya menyajikan informasi atas anggaran penerimaan berupa pendapatan, pengeluaran berupa belanja, transfer masuk keluar, surplus defisit serta pembiayaan yang disandingkan dengan setiap

realisasinya dalam satu periode. Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan No. 02 Tahun 2010, di dalam LRA harus diidentifikasi secara jelas semua informasi berikut meliputi nama entitas pelaporan atau bentuk identitas lain, cakupan atas entitas pelaporan, periode yang dilaksanakan, mata uang yang digunakan di laporan, serta satuan angka yang digunakan dalam penulisan nominal.

Laporan realisasi anggaran setidaknya mencakup delapan pos yang terdiri dari pendapatan, belanja, transfer (masuk/keluar), surplus defisit, pembiayaan, dan sisa lebih atau kurang pembiayaan anggaran. Beberapa bagian seperti pos, judul, dan sub jumlah lainnya diungkapkan dalam LRA dengan menyandingkan anggaran dan realisasinya karena diperlukan untuk menyajikan laporan secara wajar. Penyandingan tersebut bertujuan untuk menunjukkan tingkat pencapaian yang telah disetujui pemerintah sesuai dengan perundangan yang berlaku (Santie *et al.*, 2015).

2.2.4 Periode Pelaporan LRA

Pada satu periode pelaporan, laporan realisasi anggaran setidaknya disajikan minimal satu kali dalam setahun. Apabila terdapat beberapa kondisi yang menyebabkan berubahnya tanggal laporan menjadi lebih panjang atau pendek dalam satu tahun pelaporan, entitas tersebut diharuskan menyampaikan informasi yang menjadi penyebab periode pelaporan tidak dihasilkan dalam satu tahun serta catatan tambahan jika jumlah perbandingan antara anggaran dengan realisasinya tidak dapat diperbandingkan. SAP Pernyataan No. 02 Tahun 2010 menyatakan bahwa manfaat dari adanya LRA dapat berkurang jika laporan tidak disajikan pada waktunya. Suatu entitas diharuskan dapat menyajikan LRA paling lambat enam bulan setelah selesainya tahun anggaran.

2.2.5 Kebijakan Akuntansi LRA

Dalam penyusunan laporan realisasi anggaran, diperlukan sebuah dasar atau pedoman berupa akuntansi untuk masing-masing bagian (pos) pada LRA. Mengutip pada Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan No. 02, akuntansi yang digunakan dalam penyusunan LRA terdiri dari akuntansi atas anggaran, akuntansi atas pendapatan dan belanja, akuntansi surplus/defisit, akuntansi penerimaan pengeluaran pembiayaan, dan akuntansi SILPA/SIKPA.

2.2.5.1 Akuntansi Anggaran

Akuntansi anggaran adalah salah satu bentuk kegiatan manajemen dan pertanggungjawaban yang digunakan untuk mengelola beberapa bagian yang juga menjadi pos laporan realisasi anggaran seperti pendapatan, belanja, serta pembiayaan. Akuntansi anggaran meliputi beberapa struktur anggaran utama yang terdiri dari anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan anggaran pembiayaan. Anggaran pendapatan dan anggaran belanja tersusun atas estimasi pendapatan dan apropriasi belanja yang dijabarkan masing-masing menjadi alokasi estimasi pendapatan dan otorisasi kredit anggaran (*allotment*). Komponen lain dari akuntansi anggaran selain dari pendapatan dan belanja yaitu anggaran pembiayaan dapat dijabarkan menjadi penerimaan dan pengeluaran pembiayaan.

2.2.5.2 Akuntansi Pendapatan-LRA

Pendapatan yang disajikan pada laporan realisasi anggaran (LRA) berbeda dengan pendapatan yang disajikan pada laporan operasional (LO). Pendapatan-LRA diakui ketika pemasukan berupa kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah, sedangkan pendapatan-LO diakui ketika telah timbul hak atas

pendapatan atau adanya realisasi atas pendapatan tersebut. Pendapatan-LRA diklasifikasikan sesuai dengan jenis pendapatannya, contohnya seperti pendapatan atas bunga, pendapatan sewa, dan dividen. Penerimaan uang dari entitas lain yang ada pada unsur pemerintahan misal dana perimbangan dan dana dari bagi hasil disebut transfer masuk.

Akuntansi pendapatan dijalankan berdasarkan asas bruto, baik itu pendapatan-LRA maupun pendapatan-LO. Asas bruto menyajikan nilai pendapatan secara bruto tanpa mencatat jumlah biayanya sebagai pengurang pendapatan (tidak dikompensasi dengan pengeluaran). Pengembalian atas pendapatan yang bersifat normal dan berulang akan dicatat sebagai pengurang pendapatan, baik pada periode penerimaan maupun periode sebelumnya. Pengembalian dan koreksi atas penerimaan pendapatan yang bersifat tidak berulang dicatat sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama pada periode penerimaan. Jika pengembalian dan koreksi yang bersifat tidak berulang terjadi pada periode sebelumnya, maka koreksi tersebut dicatat sebagai pengurang atas bagian ekuitas lancar pada periode ditemukannya pengembalian dan koreksi tersebut.

2.2.5.3 Akuntansi Belanja

Belanja yang disajikan pada laporan realisasi anggaran dicatat ketika adanya pengeluaran belanja pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Apabila pengeluaran terjadi lewat perantara bendahara pengeluaran, maka belanja tersebut dicatat ketika terjadinya pertanggungjawaban atas pengeluaran sudah disahkan oleh bagian perbendaharaan. Untuk entitas lainnya seperti badan layanan umum (BLU),

maka belanja dicatat sesuai dengan acuan pada peraturan perundangan yang mengelola seputar belanja entitas tersebut.

Belanja dikelompokkan sesuai dengan jenis belanja (ekonomi), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi menurut jenis belanja pada pemerintah pusat yaitu meliputi belanja barang, belanja pegawai, belanja modal, belanja subsidi, belanja bunga, bantuan sosial (bansos), belanja hibah, dan belanja lain-lain. Sedangkan klasifikasi jenis belanja pada pemerintah daerah hampir sama dengan pemerintah pusat yaitu terdiri dari belanja barang, belanja pegawai, belanja modal, belanja subsidi, belanja bunga, bantuan sosial (bansos), belanja hibah, dan belanja tak terduga.

Belanja operasi merupakan jenis belanja yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah yang umumnya memberikan utilitas sementara dalam jangka pendek. Belanja modal adalah jenis belanja yang ditujukan untuk kegiatan pemerintah terkait pengadaan aset yang memberikan manfaat dalam jangka panjang seperti perolehan aset tetap dan aset lainnya. Belanja lain-lain/tak terduga adalah jenis belanja yang ditujukan pada kegiatan yang sifatnya tidak biasa dan umumnya tidak terulang kembali (*non-recurring*). Pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain pada pemerintahan disebut transfer keluar.

Klasifikasi belanja menurut organisasi membagi jenis belanja berdasarkan pada unit organisasi dari pengguna anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi di lingkup pemerintah pusat yaitu belanja pada K/L beserta organisasi di bawahnya. Sedangkan klasifikasi organisasi di lingkungan pemerintah daerah yaitu belanja pada sekretariat DPRD, sekretariat pemerintah daerah, dinas pemerintah, dan lembaga teknis daerah pada tingkat provinsi/kabupaten/kota. Klasifikasi

terakhir yaitu klasifikasi belanja menurut fungsinya. Klasifikasi menurut fungsi membagi jenis belanja sesuai dengan tugas dan fungsi pemerintah yang utama yaitu memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Apabila ditemukan koreksi atas pengeluaran belanja yang terjadi ketika periode pengeluaran belanja dilakukan, maka koreksi tersebut dicatat sebagai pengurang belanja pada periode yang sama dengan pengeluaran. Apabila koreksi berupa penerimaan kembali belanja terjadi pada periode selanjutnya, maka koreksi tersebut dicatat ke dalam pendapatan lain-lain. Tujuan dari dilakukannya akuntansi atas belanja adalah selain untuk melengkapi kebutuhan atas pertanggungjawaban, akuntansi juga dikembangkan untuk pengendalian atas kegiatan belanja tersebut.

2.2.5.4 Akuntansi Surplus/Defisit

Salah satu bagian dari laporan realisasi anggaran adalah adanya surplus atau defisit. Surplus merupakan selisih positif (lebih) atas pendapatan dengan belanja dalam satu periode, sedangkan defisit adalah selisih negatif (kurang) atas pendapatan dengan belanja dalam satu periode pelaporan. Selisih positif atau negatif yang timbul atas selisih pendapatan dengan belanja nantinya akan dituliskan nilainya pada pos Surplus/Defisit pada laporan realisasi anggaran.

2.2.5.5 Akuntansi Pembiayaan

Pembiayaan merupakan segala transaksi keuangan pemerintah yang harus dibayar maupun diterima kembali, yang dapat dimaksudkan untuk mencukupi defisit atau menggunakan surplus. Pembiayaan pada laporan realisasi anggaran terdiri dari penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, dan pembiayaan bersih (neto). Penerimaan pembiayaan dapat berasal dari pinjaman dalam/luar

negeri dan dari hasil pelepasan aset (divestasi). Pengeluaran pembiayaan muncul dari kegiatan seperti pemberian pinjaman kepada entitas lain, pembayaran kembali pokok pinjaman, dan pembelian modal. Pembiayaan bersih merupakan selisih yang terbentuk atas penerimaan dengan pengeluaran pembiayaan pada periode anggaran.

2.2.5.6 Akuntansi Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran

SILPA/SIKPA (sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran) merupakan bagian (pos) terakhir dari laporan realisasi anggaran. Sisa lebih atau kurang pembiayaan anggaran merupakan selisih realisasi yang muncul antara penerimaan dengan pengeluaran dalam suatu periode pelaporan. Nilai (saldo) atas sisa lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran dibukukan pada pos SILPA/SIKPA.

2.3 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan Liskha (2017) atas LRA KPPN Medan II didapat hasil yaitu penyajian LRA terbagi menjadi dua pos yaitu pos pendapatan dan belanja. Tidak adanya pos lain disebabkan karena KPPN Medan II tidak berhak melakukan transaksi pembiayaan dan transfer. Pada sisi anggaran tidak dilakukan penganggaran pada pos pendapatan namun selalu ada realisasi pendapatan dari tahun 2013 sampai tahun 2015. Pendapatan berasal dari pendapatan perpajakan, pendapatan negara bukan pajak, dan pendapatan hibah. Namun sejak tahun 2014, pendapatan KPPN Medan II hanya diakui dari pendapatan negara bukan pajak. Pada sisi anggaran selalu dilakukan penganggaran pada pos belanja. Belanja yang disajikan terdiri dari belanja operasi yang terbagi lagi menjadi belanja pegawai, belanja barang, dan belanja modal.

Penelitian yang dilakukan Renaldi (2020) atas LRA Badan Penyuluhan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Pertanian (BPPSDMP) didapat hasil yaitu penyajian LRA juga terbagi menjadi dua pos yaitu pos pendapatan dan belanja. Penyajian pos hanya terbatas pada pendapatan dan belanja karena BPPSDMP selaku satker tidak berhak untuk melakukan transaksi pembiayaan dan transfer. Dalam penelitian tidak disampaikan apakah BPPSDMP melakukan penganggaran pada pos pendapatan namun terdapat realisasi pendapatan pada tahun 2018 dan 2019. Dalam penelitian tersebut tidak dijelaskan bagaimana pendapatan BPPSDMP dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan negara bukan pajak, atau pendapatan hibah. Belanja disajikan menjadi tiga bagian yaitu belanja pegawai, belanja barang, dan belanja modal dengan total persentase realisasi mencapai 28,9 persen untuk akhir bulan Juni tahun 2019.

Penelitian yang dilakukan Basri (2013) atas LRA Badan Pemberdayaan Masyarakat dan Pemerintahan Desa (BPM-PD) provinsi Sulawesi Utara didapat hasil yaitu penyajian LRA BPM-PD terdiri dari pos belanja dan menyajikan pos surplus (defisit), dan SILPA. Pos pendapatan tidak disajikan karena pada tahun 2012 sejak awal tidak dianggarkan atas pendapatan serta tidak ada realisasi pada tahun tersebut. Dalam penelitian tidak dijelaskan mengapa BPM-PD provinsi Sulawesi Utara tetap menyajikan pos SILPA sedangkan instansi terkait tidak melakukan transaksi pembiayaan. Belanja disajikan menjadi belanja operasi yang terdiri dari belanja pegawai dan belanja barang serta belanja modal yang terdiri dari belanja peralatan dan mesin.

Penelitian yang dilakukan Walandouw dan Asmianti (2015) atas LRA Pemerintah Kabupaten Minahasa Utara menjadi pembanding terakhir penulis terhadap karya tulis ini untuk melihat perbandingan instansi yang berhak melakukan transaksi pembiayaan. Hasil penelitian didapat LRA Pemkab Minahasa Utara terdiri dari pos pendapatan, belanja, transfer, pembiayaan, surplus defisit, dan SiLPA/SiKPA. Adanya perbedaan jumlah pos yang disajikan dengan penelitian terdahulu lainnya adalah karena Pemkab Minahasa Utara memiliki hak untuk melakukan transaksi yang berkaitan dengan transfer dan pembiayaan. LRA yang disajikan oleh Pemkab Minahasa Utara merupakan hasil konsolidasi dengan laporan keuangan dari 36 SKPD dengan laporan keuangan PPKD.

Pendapatan yang disajikan Pemkab Minahasa Utara terbagi menjadi dua bagian yaitu pendapatan transfer dan pendapatan asli daerah (PAD) yang meliputi pendapatan pajak dan retribusi daerah, pendapatan dari kekayaan daerah dipisahkan, serta pendapatan lain-lain. Belanja terdiri dari belanja operasi, belanja modal, dan belanja tak terduga. Kegiatan transfer yang dilakukan Pemkab Minahasa Utara disajikan pada pos transfer yang terdiri dari Dana Alokasi Umum, Dana Alokasi Khusus, Dana Bagi Hasil Pajak dan Bukan Pajak, serta transfer pemerintah pusat lainnya. Pos pembiayaan disajikan atas penerimaan pembiayaan yaitu penggunaan SiLPA dan pengeluaran pembiayaan yaitu pembayaran pokok utang. Pos surplus (defisit) disajikan dari hasil selisih lebih kurang atas pendapatan dan belanja. Pos SiLPA/SiKPA disajikan dari selisih lebih kurang realisasi penerimaan termasuk dari transfer dan pembiayaan dengan pengeluaran.