

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintah

2.1.1 Standar Akuntansi Pemerintah

Berdasarkan Undang-Undang tentang Keuangan Negara, pemerintah menetapkan ketentuan mengenai pengakuan serta pengukuran baik pendapatan maupun belanja APBN/APBD wajib menggunakan akuntansi berbasis akrual pada instansi pemerintah baik ditingkat pusat maupun daerah. Dalam hal ini akuntansi didefinisikan sebagai proses penatausahaan transaksi keuangan mulai dari pengidentifikasian hingga penyajian laporan serta interpretasi hasil laporan yang telah disusun. Proses akuntansi dilaksanakan atas dasar pertanggungjawaban serta pelaksanaan keuangan negara sebagaimana termuat dalam Undang-Undang Keuangan Negara.

Dalam implementasi proses akuntansi, pemerintah telah menyusun sebuah standar aturan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang berisi pedoman penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Menurut (Bastian, 2010) Standar Akuntansi Pemerintah memiliki kekuatan hukum dalam upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan yang berkualitas harus memenuhi

beberapa karakteristik berupa ukuran-ukuran normatif sehingga pemenuhan informasi dapat tersampaikan dengan baik.

Standar Akuntansi Pemerintah juga menjelaskan bahwa untuk mengakui aset, kewajiban, ekuitas, beban, dan pendapatan-LO wajib menggunakan basis akrual, sedangkan untuk mengakui belanja, pembiayaan, dan pendapatan-LRA wajib menggunakan basis kas. Dalam hal ini, akuntansi berbasis akrual merupakan dasar untuk menyusun laporan keuangan sedangkan akuntansi berbasis kas sebagai dasar untuk menyusun laporan anggaran. Standar Akuntansi Pemerintah disajikan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) yang penyusunannya mengacu kepada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah (KKAP). Untuk memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai suatu topik tertentu dalam PSAP, diterbitkan juga Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) dan Buletin Teknis SAP.

2.1.2 Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat

Dalam rangka memenuhi karakteristik kualitatif sebagai prasyarat normatif dalam menyusun laporan keuangan pemerintah, maka disebutkan dalam PP 71/2010 karakteristik kualitas yang harus dipenuhi antara lain (1) relevan; (2) andal; (3) dapat dibandingkan; dan (4) dapat dipahami. Oleh karena itu, untuk menghasilkan suatu laporan dengan kualitas yang baik, salah satu karakter yang menjadi bagian penting yaitu membandingkan laporan keuangan tersebut secara internal maupun eksternal untuk melihat kualitas laporan yang telah disusun. Untuk dapat melakukan perbandingan mengenai informasi yang tersaji dalam laporan keuangan maka masing-masing entitas perlu menerapkan suatu kebijakan akuntansi

sehingga dalam penyusunannya memiliki suatu acuan yang sama. Oleh karena itu, agar seluruh laporan keuangan berpedoman pada kebijakan yang sama maka dibentuklah suatu kebijakan akuntansi agar menjadi acuan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah.

Kebijakan akuntansi dapat didefinisikan sebagai suatu prinsip, aturan, maupun dasar yang dijadikan pedoman bagi suatu entitas untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Selain itu, kebijakan akuntansi pemerintah juga diatur dalam PMK 225/PMK.05/2019. Dalam peraturan tersebut juga termuat peran dari kebijakan akuntansi pemerintah antara lain yaitu :

- a) Kebijakan akuntansi dibentuk sebagai dasar penyusunan laporan keuangan pemerintah dalam upaya meningkatkan kualitas laporan sehingga dapat dibandingkan secara internal maupun eksternal; serta
- b) Sebagai petunjuk pelaksanaan sistem dan prosedur akuntansi pemerintah pusat.

Selain memiliki peran untuk menjadi pedoman dalam penyusunan laporan, kebijakan akuntansi juga wajib disajikan pada CaLK sebagaimana termuat dalam PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Agar CaLK dapat digunakan untuk membandingkan laporan keuangan dengan entitas lain, maka didalamnya perlu disajikan informasi mengenai kebijakan akuntansi yang digunakan.

Ketentuan yang perlu digarisbawahi dalam menyajikan kebijakan akuntansi pada CaLK antara lain yaitu:

- a) Dasar pengukuran yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan;
- b) Seberapa besar kebijakan akuntansi pada masa transisi Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan oleh entitas pelaporan; dan

- c) Kebijakan lain yang dibutuhkan untuk dapat memahami laporan keuangan tersebut.

2.1.3 Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat

Dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara dijelaskan bahwa perlu disusun Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat sesuai dengan SAP agar dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas. Menurut PMK 215/PMK.05/2016, Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat yang selanjutnya disingkat SAPP merupakan sekumpulan prosedur yang diawali dengan pengumpulan data, pencatatan, hingga pelaporan posisi keuangan pemerintah pusat. SAPP terdiri dari dua sub sistem akuntansi, yaitu sistem akuntansi bendahara umum negara serta sistem akuntansi instansi.

Dalam rangka melaksanakan pertanggungjawaban atas penggunaan anggaran negara maka dibentuk suatu pengaturan yang memberikan pedoman bagi seluruh unit akuntansi pemerintah pusat maupun daerah terkait pengelolaan dana yang bersumber dari APBN. Adapun tujuan pemberlakuan SAPP antara lain untuk :

- a. Melindungi aset pemerintah melalui prosedur akuntansi yaitu pencatatan hingga pelaporan suatu transaksi keuangan;
- b. Memberikan informasi atas penggunaan anggaran dan kegiatan pemerintah sebagai landasan penilaian kinerja serta menilai kepatuhan terhadap otoritas anggaran.
- c. Memberikan informasi mengenai posisi keuangan suatu entitas pemerintah yang dapat dipercaya; dan

- d. Memberikan data yang dibutuhkan untuk mendukung pengelolaan keuangan negara.

2.2 Akuntansi Pendapatan

Pendapatan Negara sebagaimana termuat dalam Undang-Undang dapat diartikan sebagai hak bagi pemerintah pusat yang dapat diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih yang dimiliki. Dalam SAP klasifikasi pendapatan dibagi menjadi dua macam, antara lain pendapatan-LO dan pendapatan-LRA. Pendapatan-LRA merupakan seluruh penerimaan yang masuk pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang diakui sebagai penambah nilai Saldo Anggaran Lebih pada periode anggaran yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LRA lebih berfokus pada perbandingan antara anggaran yang telah ditetapkan dengan realisasi pada tahun anggaran yang bersangkutan. Basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran yaitu pendapatan berbasis kas dimana pendapatan tersebut dapat diakui ketika terdapat penerimaan masuk ke Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dalam tahun anggaran bersangkutan. Sedangkan dalam PSAP 02 tentang LRA disebutkan bahwa pendapatan merupakan seluruh penerimaan pada RKUN/RKUD yang dapat menambah nilai ekuitas dana lancar pada periode anggaran yang bersangkutan yang telah menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali. Berdasarkan jenis pendapatannya, klasifikasi pendapatan-LRA dapat dirinci sebagai berikut:

- 1) Pendapatan Perpajakan-LRA;
- 2) Pendapatan Negara Bukan Pajak-LRA; dan
- 3) Pendapatan Hibah-LRA.

Jenis pendapatan kedua menurut SAP yaitu Pendapatan-LO. Pendapatan-LO merupakan penerimaan yang menjadi hak pemerintah pada periode anggaran yang bersangkutan yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih (ekuitas) dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LO menggunakan basis akuntansi akrual yang dikelola pemerintah pusat untuk penyelenggaraan kegiatan pemerintah dalam periode pelaporan yang bersangkutan. Berdasarkan PSAP 12 tentang Laporan Operasional dijelaskan bahwa Pendapatan-LO diakui ketika pemerintah memiliki hak sebagai penambah nilai kekayaan bersih, walaupun belum menerima kas masuk. Pengklasifikasian Pendapatan-LO yaitu berdasarkan sumber pendapatannya, namun pada dasarnya tidak ada perbedaan dengan jenis Pendapatan LRA bagi pemerintah pusat, yaitu:

- 1) Pendapatan Perpajakan-LO;
- 2) Pendapatan Negara Bukan Pajak-LO; dan
- 3) Pendapatan Hibah-LO.

2.3 Pendapatan Negara Bukan Pajak

2.3.1 Pengertian dan Klasifikasi PNBPNBP

Pendapatan Negara Bukan Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan yang tergolong tinggi setelah pendapatan perpajakan. PNBPNBP ini merupakan bagian dari penerimaan negara atas adanya tugas dan fungsi instansi pemerintah sehingga sifatnya berbeda dengan pendapatan pajak yang pemungutannya dapat dipaksakan oleh undang-undang. Karena pendapatan nonperpajakan berkaitan dengan tugas dan fungsi suatu entitas, maka pengelompokan jenis pendapatannya diklasifikasikan berdasarkan sumber dan/atau proses timbulnya pendapatan. Jenis-

jenis pendapatan sebagaimana tercantum dalam Bultek 23 tentang pendapatan nonperpajakan terdiri dari:

- a. Pendapatan perizinan
- b. Pendapatan layanan
- c. Pendapatan pemanfaatan sumber daya alam
- d. Pendapatan hasil investasi
- e. Pendapatan pemanfaatan aset nonkeuangan
- f. Pendapatan nonperpajakan lainnya.

Berdasarkan Undang-Undang 9/2018 mendefinisikan Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) sebagai penerimaan pemerintah pusat di luar penerimaan perpajakan dan hibah yang umumnya dikelola dalam mekanisme APBN. Dalam hal ini subjek PNBP terbagi menjadi dua, yaitu orang pribadi dan badan yang disebabkan karena telah menggunakan, memperoleh manfaat, atau memiliki kaitan dengan objek bukan pajak. Klasifikasi pendapatan negara bukan pajak menurut UU 9/2018 yaitu:

- 1) Pemanfaatan sumber daya alam;
- 2) Pelayanan;
- 3) Pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan;
- 4) Pengelolaan barang milik negara;
- 5) Pengelolaan dana; dan
- 6) Hak negara lainnya

Dalam lingkup pemerintah pusat, pendapatan nonperpajakan diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. Pendapatan sumber daya alam, terdiri dari:

- 1) Pendapatan minyak bumi;
 - 2) Pendapatan gas bumi;
 - 3) Pendapatan pertambangan umum;
 - 4) Pendapatan kehutanan;
 - 5) Pendapatan perikanan;
 - 6) Pendapatan pertambangan panas bumi.
- b. Pendapatan bagian laba BUMN, terdiri dari:
- 1) Pendapatan laba BUMN perbankan;
 - 2) Pendapatan laba BUMN non perbankan.
- c. Pendapatan PNBPN lainnya, terdiri dari:
- 1) Pendapatan penjualan dan sewa;
 - 2) Pendapatan jasa;
 - 3) Pendapatan bunga;
 - 4) Pendapatan kejaksaan dan peradilan dan hasil tindak pidana korupsi;
 - 5) Pendapatan pendidikan;
 - 6) Pendapatan gratifikasi dan uang sitaan hasil korupsi;
 - 7) Pendapatan iuran dan denda; dan
 - 8) Pendapatan lain-lain.

Selain jenis pendapatan nonperpajakan yang telah disebutkan di atas, Pemerintah Pusat juga menerima pendapatan yang berasal dari Badan Layanan Umum dan pendapatan hibah. Beragamnya pengelompokan PNBPN ini memberikan dampak ditetapkannya Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan 187/2017 jo 211/2018 tentang Kodifikasi Segmen Akun pada Bagan Akun Standar. Nama akun yang akan

digunakan dalam penyusunan laporan keuangan K/L, laporan keuangan BUN, dan laporan keuangan pemerintah pusat telah dikelompokkan berdasarkan jenis-jenis beserta kode akunnya.

2.3.2 Pengakuan dan Pengukuran PNB

Pengakuan dua golongan pendapatan nonperpajakan yaitu PNB-LRA dan PNB-LO terbagi atas basis akuntansi yang digunakan. PNB-LRA menggunakan basis kas yaitu mengakui pendapatan ketika terdapat aliran kas masuk. Dalam Bultek SAP 23 juga dijelaskan bahwa pengakuan pendapatan termasuk PNB-LRA diakui ketika diterima kas dan/atau belum disetorkan oleh bendahara penerimaan BUN ke dalam Rekening Kas Umum Negara. Sedangkan PNB-LO menggunakan basis akrual yang mengakui pendapatan ketika terdapat hak yang timbul bagi pemerintah. Dalam PSAP 12 tentang Laporan Operasional pada paragraf 19 dijelaskan bahwa Pendapatan-LO diakui ketika telah timbul hak pemerintah untuk melakukan tagihan atas pendapatan yang direalisasikan dan ketika hak telah diterima oleh pemerintah tanpa adanya penagihan.

Dalam mengakui beberapa jenis PNB juga dijelaskan dalam Buletin Teknis SAP 23, antara lain terkait pendapatan pemberian layanan yang pengakuan pendapatannya ketika diterbitkan surat tagihan dengan tingkat penyelesaian transaksi. Pendapatan hasil investasi aset nonkeuangan dapat diakui ketika terdapat penerimaan yang sesuai dengan kontrak/perjanjian. Pendapatan nonperpajakan lainnya dapat diakui ketika terdapat aliran kas diterima oleh entitas, sedangkan denda atas peraturan maupun perjanjian diakui ketika telah menjadi hak entitas.

Setelah terdapat hak untuk mengakui pendapatan tersebut, selanjutnya dilakukan pengukuran untuk mengetahui besaran pendapatan yang nilainya akan menjadi komponen dalam laporan keuangan. Pengukuran yang menjadi dasar untuk pencatatan pendapatan dilakukan dengan asas bruto yang mana biaya pengeluaran saat memperoleh pendapatan tidak perlu dikurangkan dari nilai nominal pendapatannya. Untuk PNBP-LRA dilakukan pengukuran sesuai dengan dokumen bukti setor kas yang masuk. Sedangkan untuk PNBP-LO dapat dilakukan pengukuran melalui tiga cara sebagaimana diatur dalam PMK 225/PMK.05/2019 antara lain sebagai berikut:

1. Jumlah penerimaan kas negara atas pendapatan bukan pajak dari wajib bayar;
2. Jumlah hak atas pendapatan bukan pajak berdasarkan kontrak kerja sama secara mengikat; dan
3. Tarif PNBP dengan menggunakan formula tertentu. Mengenai tarif atas jenis PNBP ditetapkan dalam Undang-Undang 9/2018 tentang PNBP, secara umum terbagi menjadi dua kategori yaitu, Tarif spesifik yang nilai nominalnya telah ditetapkan, serta Tarif *ad valorem* yang ditetapkan dengan persentase dan formula tertentu.

2.3.3 Penyajian dan Pengungkapan PNBP

Penyajian pendapatan nonperpajakan-LRA disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan diklasifikasikan menurut jenis pendapatannya. Apabila terdapat pendapatan dalam mata uang asing, maka penerimaan tersebut wajib dinyatakan dan dijabarkan dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia

sesuai dengan tanggal transaksi. Berikut ini disajikan ilustrasi penyajian pendapatan nonperpajakan LRA sesuai Bultek 23 tentang pendapatan nonperpajakan.

Tabel II.1 Ilustrasi Penyajian Pendapatan PNBPN LRA Pemerintah Pusat

Akun	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X0	(%)	Realisasi 20X0
xxxx	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx
xxxx	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx
xxxx	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx

Sumber: Bultek SAP Nomor 23 Tentang Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan

Berdasarkan ketentuan Bultek SAP 23 disebutkan bahwa apabila pendapatan nonperpajakan berkaitan dengan tugas dan fungsi suatu entitas, maka pendapatan tersebut disajikan sebagai pendapatan operasional entitas yang bersangkutan. Selain itu, untuk jenis pendapatan non-operasional disajikan sebagai pendapatan yang berkaitan dengan pendapatan pada klasifikasi anggaran yang telah ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran. PNBPN LO disajikan berdasarkan sumber pendapatan bukan pajak bagi pemerintah pusat. Berikut ini disajikan ilustrasi penyajian pendapatan nonperpajakan LO sesuai Bultek 23 Tentang pendapatan nonperpajakan.

Tabel II.2 Ilustrasi Penyajian Pendapatan PNBP LO Pemerintah Pusat

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
Kegiatan Operasional:				
Pendapatan Negara Bukan Pajak:	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Sumber Daya Alam	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Kegiatan Non Operasional				
- Surplus Penjualan Aset Non Lancar	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Jumlah Pendapatan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx

Sumber : Bultek SAP 23 Tentang Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan

Menurut PMK 225/PMK.05/2019 dan Bultek SAP Nomor 23, dijelaskan bahwa informasi mengenai Pendapatan Negara Bukan Pajak yang telah disajikan pada LRA dan LO harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) dengan memperhatikan beberapa ketentuan, antara lain:

1. Dasar kebijakan yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran pendapatan;
2. Informasi atas kebijakan Pendapatan Negara Bukan Pajak; serta
3. Informasi atas perubahan peraturan terkait Pendapatan Negara Bukan Pajak