

MODUL
GAMBARAN UMUM AKUNTANSI BERBASIS
AKRUAL



PROGRAM PERCEPATAN AKUNTABILITAS PEMERINTAH PUSAT
Kementerian Keuangan Republik Indonesia
2014

KATA PENGANTAR

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	ii	
Daftar Isi	iii	
Tim Penyusun	v	
BAB I	PENDAHULUAN	1
1.1	Latar Belakang	1
1.2	Tujuan Pembelajaran Umum	2
1.3	Tujuan Pembelajaran Khusus	2
1.4	Metedologi Pembelajaran	2
BAB II	KONSEPSI AKUNTANSI	4
2.1	Pengertian Akuntansi	4
2.2	Basis Akuntansi	6
2.3	Perbandingan Basis Kas dengan Basis Akrua	11
2.3.1	Akuntansi Berbasis Kas	11
2.3.2	Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrua	11
2.3.3	Akuntansi Berbasis Akrua	13
BAB III	AKUNTANSI DI SEKTOR PEMERINTAH	16
3.1	Basis Akuntansi Yang Digunakan di Sektor Pemerintah	16
3.1.1	Basis Akuntansi CTA	16
3.1.2	Perbedaan Basis CTA dengan Akrua	18
3.2	Manfaat Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintah	23
3.3	Praktek Akuntansi Berbasis Akrua di Dunia Internasioanal	23
BAB IV	AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DI INDONESIA	29
4.1	Dasar Hukum Akuntansi Berbasis Akrua	29
4.2	Langkah-Langkah Penerapan Akuntansi Akrua di Indonesia	30
4.3	Persiapan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua	31
4.3.1	Training SDM	31
4.3.2	Teknologi Informasi	31
4.3.3	Dana	32
4.4	Peluang dan Tantangan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua Di Indonesai	32
4.4.1	Peluang yang Dimiliki	32
4.4.2	Tantangan yang Dimiliki	33
BAB V	LAPORAN KEUANGAN BERBASIS AKRUAL	36
5.1	Gambaran Umum Pelaporan Keuangan Berbasis Akrua	36
5.2	Laporan Realisasi Anggaran	37
5.2.1	Pengertian & Tujuan	37
5.2.2	Manfaat	37
5.2.3	Struktur dan Isi	38
5.2.4	Ilustrasi Format	40
5.3	Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih	41
5.3.1	Pengertian & Tujuan	41
5.3.2	Manfaat	42

5.3.3	Struktur dan Isi	42
5.3.4	Ilustrasi Format	42
5.4	Neraca	42
5.4.1	Pengertian & Tujuan	42
5.4.2	Manfaat	42
5.4.3	Struktur dan Isi	43
5.4.4	Ilustrasi Format	43
5.5	Laporan Operasional	44
5.5.1	Pengertian & Tujuan	44
5.5.2	Manfaat	44
5.5.3	Struktur dan Isi	44
5.5.4	Ilustrasi Format	46
5.6	Laporan Arus Kas	46
5.6.1	Pengertian & Tujuan	46
5.6.2	Manfaat	47
5.6.3	Struktur dan Isi	47
5.6.4	Ilustrasi Format	50
5.7	Laporan Perubahan Ekuitas	51
5.7.1	Pengertian & Tujuan	51
5.7.2	Manfaat	51
5.7.3	Struktur dan Isi	51
5.7.4	Ilustrasi Format	51
5.8	Catatan Atas Laporan Keuangan	52
5.8.1	Pengertian & Tujuan	52
5.8.2	Manfaat	52
5.8.3	Struktur dan Isi	53

TIM PENYUSUN

1. Pengarah : Marwanto Harjowiryono
2. Pembimbing : Yuniar Yanuar Rasyid
3. Ketua : Hari Sugiyanto
4. Penyusun Modul : Yuyun Pratasari
5. Penyusun Modul : Siti Syarifah
6. Penyusun Slide : Zulfikar Aragani
7. Penyusun Slide : Meilina
8. Rivew : Indra Soeparjanto
9. Rivew : Mei Ling

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrual ini disusun untuk memudahkan pemahaman terhadap Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat dengan Basis Akrual. Modul ini disusun sebagai bahan/materi Pelatihan Akuntansi Berbasis Akrual, sehingga dengan mempelajari modul ini peserta diharapkan dapat meningkatkan pemahaman dan kemampuannya terhadap konsep Basis Akrual pada akuntansi dan pelaporan keuangan negara. Modul ini menguraikan tentang konsep dasar akuntansi dan akuntansi berbasis akrual, perbedaan akuntansi berbasis akrual dengan basis *Cash Toward Accrual* (CTA), laporan keuangan serta persiapan-persiapan yang telah dan akan dilakukan dalam rangka penerapan basis akrual oleh Pemerintah Pusat.

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Salah satu hasil studi yang dilakukan oleh *IFAC Public Sector Committee* (2002) menyatakan bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan

sumber daya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumber daya tersebut.

1.2. Tujuan Pembelajaran Umum:

Setelah mengikuti pelatihan ini diharapkan peserta mampu:

1. Memahami konsep dan manfaat serta alasan Pemerintah menerapkan Basis Akruwal;
2. Mengimplementasikan Akuntansi Berbasis Akruwal dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan Pemerintah

1.3. Tujuan Pembelajaran Khusus:

Pelatihan ini bertujuan agar:

1. Peserta memahami konsep Akuntansi Basis Akruwal dan keunggulannya;
2. Peserta memahami mengapa Pemerintah harus menerapkan basis akruwal dalam akuntansi dan pelaporan keuangan;
3. Peserta mampu memahami perbedaan pelaporan keuangan pemerintah dengan menggunakan Basis Akruwal dan Basis CTA;
4. Peserta memahami laporan keuangan yang dihasilkan dari akuntansi berbasis akruwal;
5. Peserta memahami dan meningkatkan komitmen untuk persiapan akuntansi dan pelaporan keuangan berbasis akruwal;
6. Setelah memahami sebagaimana dimaksud pada angka 1 s.d 5 di atas, peserta diharapkan mampu menerapkannya dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat.

1.4. Metodologi Pembelajaran

Metode pembelajaran dalam pelatihan ini dilakukan dengan cara pemaparan teori yang diikuti dengan tanya jawab serta diskusi soal-soal latihan dan contoh kasus yang berkaitan dengan penyajian laporan

keuangan. Keberhasilan pembelajaran ini juga sangat tergantung pada partisipasi aktif dari para peserta pelatihan dalam aktivitas diskusi, latihan, dan tanya jawab.

Materi Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis AkruaI disusun sesuai dengan Stándar Akuntansi Pemerintahan dan literatur lain yang terkait dengan akuntansi pemerintahan dan/atau penerapan basis akruaI di negara lain.

BAB II

KONSEPSI AKUNTANSI

2.1. Pengertian Akuntansi

Pengertian akuntansi dapat dijelaskan melalui dua pendekatan yaitu dari segi proses dan dari segi fungsinya. Dilihat dari segi prosesnya, akuntansi adalah suatu keterampilan dalam mencatat, menggolongkan dan meringkas transaksi-transaksi keuangan yang dilakukan oleh suatu lembaga atau perusahaan serta melaporkan hasil-hasilnya di dalam suatu laporan yang disebut sebagai laporan keuangan.

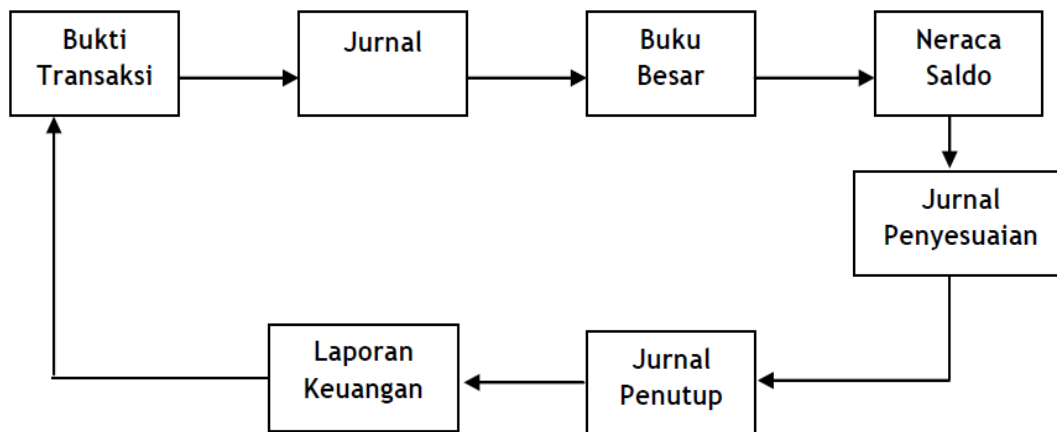
Dilihat dari segi fungsinya, akuntansi merupakan suatu kegiatan jasa yang berfungsi menyajikan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan, dari suatu lembaga atau perusahaan yang diharapkan dapat digunakan sebagai dasar dalam mengambil keputusan-keputusan ekonomi di antara berbagai alternatif tindakan.

Berdasarkan kedua pengertian akuntansi sebagaimana di atas, maka dapat disimpulkan bahwa fungsi akuntansi pada dasarnya adalah untuk memberikan informasi kuantitatif mengenai kesatuan-kesatuan ekonomi terutama yang bersifat keuangan yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan.

Hal lain yang juga dapat disimpulkan dari kedua pengertian akuntansi dimaksud adalah mengenai pembedangan akuntansi. Menurut kedua pengertian akuntansi, kegiatan jasa yang dilakukan oleh akuntansi dalam menyajikan informasi keuangan, selalu berkaitan dengan kegiatan suatu lembaga atau suatu perusahaan. Secara umum, akuntansi dibagi dalam tiga cabang, yaitu: akuntansi keuangan, akuntansi manajemen dan akuntansi pemerintahan.

Secara umum, baik dalam akuntansi keuangan, akuntansi manajemen maupun akuntansi pemerintahan, siklus yang terjadi pada dasarnya sama, dimulai dari suatu transaksi yang berkaitan dengan keuangan, sampai

dengan laporan keuangan disusun. Berikut siklus akuntansi yang terjadi, secara umum di semua entitas:



Berdasar gambar di atas dapat kita uraikan bahwa siklus akuntansi adalah sebagai berikut:

- a. Pencatatan Data ke dalam dokumen sumber/bukti transaksi.
- b. Penjurnalan, yaitu menganalisis dan mencatat transaksi dalam jurnal (buku harian)
- c. Melakukan posting ke Buku Besar yaitu memindahkan debit dan kredit dari jurnal ke akun Buku Besar.
- d. Penyusunan Neraca Saldo yaitu menyiapkan Neraca Saldo untuk mengecek keseimbangan Buku Besar.
- e. Membuat ayat jurnal penyesuaian dan memasukkan jumlahnya pada Neraca Saldo.
- f. Membuat ayat-ayat penutup yaitu menjurnal dan memindahbukukan ayat-ayat penutup.
- g. Penyusunan Laporan Keuangan yaitu Laporan Rugi Laba, Laporan Perubahan Modal dan Neraca (akuntansi komersial).

Sejalan dengan uraian sebelumnya, akuntansi pemerintahan merupakan salah satu bidang akuntansi yang berkaitan dengan lembaga pemerintahan. Akuntansi Pemerintahan memiliki karakteristik khusus diantaranya lebih menekankan pada pencatatan pelaksanaan anggaran

negara serta pelaporan realisasinya. Hal tersebut yang terkadang menyebabkan akuntansi pemerintahan disebut sebagai akuntansi anggaran.

2.2. Basis Akuntansi

Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Pada umumnya, terdapat dua basis akuntansi, yaitu basis kas (*cash basis of accounting*) dan basis akrual (*accrual basis of accounting*).

Kedua basis ini membedakan cara pencatatan transaksi ekonomi dan kejadian-kejadian lain. Untuk mempermudah pemahaman, berikut diberikan penjelasan awal terkait basis akuntansi pada sektor komersial. Pendapatan menurut pencatatan dengan basis kas adalah semua penerimaan dalam bentuk tunai atau kas yang dicatat di buku bank perusahaan. Jumlah pendapatan yang dilaporkan adalah sama dengan total uang yang diterima oleh perusahaan pada suatu periode. Di lain pihak, pengertian beban adalah seluruh pengeluaran yang dibayar oleh perusahaan. Dengan demikian, total beban yang dilaporkan pada suatu periode adalah total pengeluaran yang tercatat pada buku bank perusahaan. Pada akhirnya, laba atau rugi yang merupakan selisih antara pendapatan dengan biaya, bila digunakan basis kas dapat diketahui secara cepat dengan menghitung berapa saldo kas yang ada pada akhir periode.

Untuk mempermudah pemahaman tentang basis kas dan basis akrual dapat dilihat dari contoh berikut:

Perusahaan ABC selama Tahun 2012 memiliki penghasilan sebesar Rp 1.000.000.000,- yang semuanya untuk tanggal 31 Desember sudah diterima di rekening bank perusahaan. Beban perusahaan berupa tagihan yang disampaikan dan yang sudah dibayar untuk tanggal 31 Desember 2012 adalah sebesar Rp 900.000.000. Dengan demikian, perusahaan akan melaporkan dalam laporan aktivitasnya sebagai berikut:

Perusahaan ABC		
Laporan Rugi/Laba		
Untuk Periode Berakhir Tanggal 31 Desember 2012		
Pendapatan	Rp	1.000.000.000
Biaya	Rp	<u>(900.000.000)</u>
Laba	Rp	100.000.000

Basis akrual melakukan pencatatan berdasarkan apa yang seharusnya menjadi pendapatan dan beban perusahaan pada suatu periode. Dengan demikian, suatu perusahaan akan mencatat pendapatannya berdasarkan seluruh pendapatan yang telah menjadi hak perusahaan, terlepas apakah hak ini telah diwujudkan dalam bentuk penerimaan kas atau tidak, demikian juga dengan beban.

Sebagai contoh, untuk membedakan pendapatan versi basis akrual dengan basis kas adalah sebagai berikut:

Perusahaan DEF memiliki unit kegiatan berupa pemberian jasa pelatihan kepada perusahaan klien sesuai dengan kontrak yang telah ditandatangani. Pelatihan akan dilakukan selama bulan Desember 2012 dengan nilai Rp 100.000.000. Kegiatan pelatihan telah dilakukan sesuai jadwal. Klien membayar kontrak tersebut baru pada bulan Januari 2013.

Menurut basis akrual, pendapatan perusahaan pada Tahun 2012 termasuk Rp 100.000.000 dari kontrak tersebut, meskipun tagihan baru dikirimkan dan dibayar oleh klien bulan Januari 2013. Jadi pada Tahun 2012, pendapatan yang dilaporkan perusahaan adalah termasuk pendapatan dari kontrak sebesar Rp 100.000.000 tersebut.

Di lain pihak, menurut basis kas, karena tidak ada penerimaan kas pada Tahun 2012 maka tidak ada pendapatan dari kontrak tersebut yang diakui pada tahun bersangkutan. Pendapatan tersebut akan diakui pada Tahun 2013 ketika perusahaan menerima pembayaran dari jasa pelatihan.

Dengan demikian, berdasarkan basis kas, pendapatan perusahaan justru harus bertambah sebesar Rp 100.000.000 di Tahun 2013 karena adanya penerimaan kas, sedangkan berdasarkan basis akrual, penerimaan kas ini tidak berpengaruh pada pendapatan perusahaan Tahun 2013.

Contoh lain untuk menggambarkan perbedaan beban antara basis akrual dengan basis kas adalah sebagai berikut:

Dari jasa pelatihan di atas, honor instruktur sebesar Rp 50.000.000 baru dibayarkan pada Bulan Januari 2013, sedangkan biaya pencetakan modul, sertifikat serta konsumsi peserta telah dibayarkan ke *supplier* Bulan Desember 2012 sebesar Rp 30.000.000.

Pada basis akrual, semua jenis biaya ini merupakan beban yang seharusnya menjadi beban Tahun 2012 karena menyangdingkan antara biaya yang timbul dengan hasil yang diperoleh pada tahun yang sama. Dengan demikian, apabila jasa pelatihan diakui pendapatannya pada Tahun 2012 maka seluruh biaya sehubungan dengan pelatihan tersebut harus dibukukan pada periode yang sama yaitu Tahun 2012.

Dengan demikian, laporan rugi laba perusahaan menurut basis akrual adalah sebagai berikut:

Perusahaan DEF		
Laporan Rugi/Laba		
Untuk Periode Berakhir Tanggal 31 Desember 2012		
Pendapatan	Rp	100.000.000
Biaya Honor Instruktur	Rp	(50.000.000)
Biaya Konsumsi	Rp	<u>(30.000.000)</u>
Laba	Rp	20.000.000

Adapun di Tahun 2013, tidak ada pendapatan dan biaya sehubungan dengan kegiatan pelatihan ini.

Di lain pihak, menurut basis kas, laporan rugi/laba yang dilaporkan perusahaan Tahun 2012 adalah sebagai berikut:

Perusahaan DEF		
Laporan Rugi/Laba		
Untuk Periode Berakhir Tanggal 31 Desember 2012		
Pendapatan	Rp	0
Biaya Honor Instruktur	Rp	0
Biaya Konsumsi	Rp	<u>(30.000.000)</u>
Laba	Rp	(30.000.000)

Untuk Tahun 2013, laporan rugi/laba perusahaan akan tampak sebagai berikut:

Perusahaan DEF		
Laporan Rugi/Laba		
Untuk Periode Berakhir Tanggal 31 Desember 2013		
Pendapatan	Rp	100.000.000
Biaya Honor Instruktur	Rp	(50.000.000)
Biaya Konsumsi	Rp	0
Laba	Rp	<u>50.000.000</u>

Secara singkat terlihat bahwa metode pencatatan basis akrual lebih memberikan gambaran yang tepat mengenai kondisi keuangan perusahaan. Basis kas lebih mudah dilakukan serta memberikan gambaran yang mudah dimengerti mengenai status surplus atau defisit perusahaan dikaitkan dengan saldo kas yang dimiliki.

Di samping kedua basis akuntansi tersebut, terdapat alternatif lain basis akuntansi yaitu *Basis Modified Accrual Basis* (Basis Akrual yang Dimodifikasi). Basis ini merupakan suatu basis akuntansi yang mengadakan pemisahan dengan cara pendapatan dicatat berdasarkan basis kas, sedangkan biaya berdasarkan basis akrual. Alternatif ini menggambarkan kehati-hatian yang sangat tinggi (konservatisme) dari pihak manajemen perusahaan. Kehati-hatian tersebut tercermin dengan pencatatan biaya, bahkan ketika biaya belum menjadi kenyataan. Pendapatan tidak dicatat sampai sudah menjadi kenyataan, yaitu saat diterima pembayarannya. Pendapatan hampir sama seperti menggunakan basis kas.

Sebaliknya, untuk beban justru basis akrual yang dipakai. Hal ini dikarenakan pertimbangan perusahaan yang tidak dapat mengelak atau membatalkan tagihan sepanjang jasa atau produk sudah dinikmati oleh perusahaan. Bila pemasok sudah mengirimkan tagihan, maka perusahaan sudah mencatatnya sebagai biaya meskipun pembayarannya baru dilakukan tahun berikutnya.

Analogi dengan bidang akuntansi komersial, pengertian basis akuntansi di sektor pemerintahan dapat dijelaskan sebagai berikut.

Dalam basis kas (*cash basis*), pencatatan pendapatan dan atau biaya dilakukan pada saat kas diterima oleh kas pemerintah (Kas Umum Negara) atau dibayarkan dari kas pemerintah (Kas Umum Negara).

Di dalam basis akrual, suatu transaksi ekonomi dan peristiwa-peristiwa lain diakui dan dicatat dalam catatan akuntansi dan dilaporkan dalam periode laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, bukan pada saat kas atau ekuivalen kas diterima atau dibayarkan.

Contoh transaksi yang membedakan basis kas dan basis akrual adalah dalam peristiwa pada saat pemerintah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP). Dalam basis kas, saat terbitnya SKP tersebut belum diakui sebagai pendapatan, karena pemerintah belum menerima kas. Namun, dalam basis akrual, terbitnya SKP tersebut oleh pemerintah sudah diakui sebagai pendapatan, walaupun pemerintah belum menerima kas atas pendapatan pajak tersebut.

Contoh lainnya, informasi akrual juga menyangkut belanja barang yang masih harus dibayar. Jenis belanja ini dapat terdiri dari belanja barang/jasa yang masih harus dibayar yaitu kewajiban yang timbul akibat hak atas pengeluaran anggaran yang dilakukan oleh kementerian negara/lembaga/pemerintah untuk membiayai keperluan kantor sehari-hari, pengadaan barang yang habis pakai seperti alat tulis kantor, pengadaan/penggantian inventaris kantor, langganan daya dan jasa, lain-lain pengeluaran untuk membiayai pekerjaan yang sifatnya non-fisik dan secara langsung menunjang tugas pokok dan fungsi Kementerian Negara/Lembaga, pengadaan inventaris kantor yang nilainya tidak memenuhi syarat nilai kapitalisasi minimum yang diatur oleh pemerintah pusat/daerah dan pengeluaran jasa non-fisik seperti pengeluaran untuk biaya pelatihan dan penelitian, namun sampai pada akhir periode pelaporan belum dilakukan pembayaran/pelunasan/realisasi atas hak/perjanjian/komitmen tersebut. Dokumen sumber yang terkait berupa tagihan dari penyedia barang/jasa, Surat Keputusan Pembentukan Tim, Berita Acara Serah Terima (BAST) barang/jasa dan dokumen pendukung lainnya.

2.3. Perbandingan Basis Kas Dengan Basis Akrua

2.3.1. Akuntansi Berbasis Kas

Akuntansi berbasis Kas merupakan basis yang secara tradisional digunakan oleh pemerintah di berbagai negara. Pengakuan dan pengukuran dilakukan berdasarkan Kas masuk dan Kas keluar.

Kelebihan:

- relatif sederhana;
- mudah dipahami dan dilaksanakan;
- proses audit lebih mudah; dan
- memudahkan dalam pengendalian belanja.

Kekurangan:

- rentan manipulasi arus kas;
- mendorong kecenderungan belanja sampai anggaran habis;
- tidak ada pengendalian aset nonkas secara terkoordinasi melalui akuntansi;
- aset terabaikan atau tidak digunakan dengan efektif;
- pembengkakan utang dan risiko kebangkrutan tidak terdeteksi melalui akuntansi dan LK;
- hanya memberikan gambaran parsial tentang keuangan negara;
- tidak memfasilitasi hubungan antara analisis ekonomis dengan output organisasi;
- tidak menggambarkan beban keuangan yang sebenarnya terutama beban penyusutan aset tetap; serta
- tidak mampu menghasilkan neraca sehingga negara tidak pernah mengetahui posisi dan risiko keuangan (*blind spot accounting*).

2.3.2. Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrua

Basis akuntansi ini merupakan suatu pendekatan unik yang dikembangkan oleh Indonesia untuk dapat menyajikan empat laporan

keuangan pokok yang diamanatkan UU dan disesuaikan dengan kondisi (peraturan, sistem, sarana dan prasarana, serta SDM) di Indonesia yang sampai dengan tahun 2004 masih menggunakan pembukuan tradisional (*single entry*) berbasis kas, belum menggunakan akuntansi modern (*double entry*) sehingga sangat sulit atau bahkan tidak mungkin bila langsung menerapkan akuntansi modern berbasis akrual. Basis Kas Menuju Akrual relatif tidak dikenal di negara-negara lain, yang merupakan pendekatan transisi dari kas menuju akrual yang berhasil.

Kelebihan:

- dapat menyediakan laporan keuangan sebagaimana diamanatkan UU;
- Kementerian/Lembaga telah dapat mengimplementasikan relatif cukup baik;
- telah menyediakan informasi akrual walaupun secara periodik dan dengan usaha-usaha tambahan yang tidak berdasarkan sistem.

Kekurangan:

- belum memperlihatkan kinerja pemerintah secara keseluruhan (hanya fokus pada sumber daya keuangan berupa kas – *financial assets*).
- tidak menggambarkan beban keuangan yang sesungguhnya, karena beban yang diakrualkan (misalnya beban penyusutan, beban penyisihan piutang tak tertagih, dan beban yang terutang lainnya) tidak diinformasikan dalam Laporan Realisasi Anggaran maupun laporan lainnya.
- kurang memberikan jejak atas perubahan nilai ekuitas pemerintah, karena setiap transaksi terkait aset dan kewajiban akan langsung membebani ekuitas.
- hanya memberikan gambaran parsial bukan menyeluruh tentang keuangan negara sesuai maksud UU 17 Tahun 2003,
- informasi akrual hanya dapat disajikan secara periodik yaitu pada saat pelaporan (semester dan tahunan). Bila sewaktu-waktu dibutuhkan informasi hak dan kewajiban maka diperlukan usaha-usaha tambahan yang tidak berdasarkan sistem (*by system*)

- integrasi dengan SPAN sangat sulit dilakukan. SPAN menggunakan *Commercial Off The Shelf* (COTS) yaitu *Oracle Finance* yang menyediakan sistem berdasarkan pilihan hanya basis kas atau basis akrual, tidak untuk *Modified Accrual* sehingga bila menggunakan Kas Menuju Akrual tetap menggunakan aplikasi yang dikembangkan sendiri seperti yang ada saat ini.

2.3.3. Akuntansi Berbasis Akrual

Basis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan berdasarkan pengaruh transaksi pada saat terjadinya transaksi tersebut, **tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan**. Dengan kata lain, basis akrual digunakan untuk pengukuran aset, kewajiban dan ekuitas dana.

Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management* (NPM) yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan.

Akrual basis mendasarkan konsepnya pada dua pilar yaitu:

1. Pengakuan pendapatan :

Saat pengakuan pendapatan pada basis akrual adalah pada saat pemerintah mempunyai hak untuk melakukan penagihan dari hasil kegiatan pemerintah. Dalam konsep basis akrual, mengenai kapan kas benar-benar diterima menjadi hal yang kurang penting. Oleh karena itu, dalam basis akrual 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 dianggap sebagai *starting point* munculnya biaya meskipun beban tersebut belum dibayar.

Kelebihan:

- menghasilkan Laporan Keuangan yang lebih baik untuk tujuan pengambilan keputusan karena memenuhi azas "semakin baik informasi, maka semakin baik keputusan";
- pengalokasian sumber daya dapat diketahui lebih akurat;
- penilaian kinerja yang lebih akurat dalam satu tahun pelaporan karena penilaian kesehatan keuangan dikaitkan pada kinerja organisasi pemerintah;
- dapat menghasilkan nilai aset, kewajiban dan ekuitas yang lebih baik;
- pengukuran penilaian biaya suatu program/kegiatan yang lebih baik;
- sesuai Reformasi Manajemen Keuangan pemerintah yang diamanatkan oleh UU;
- sesuai dengan *international best practices*, termasuk untuk kebutuhan *Government Finance Statistics (GFS)* yang berbasis akrual;
- mengakumulasi kewajiban pembayaran pensiun;
- menyelaraskan/meratakan belanja modal dengan akuntansi penyusutan;
- mewaspadaikan risiko *default* hutang yang akan jatuh tempo bersanksi denda;
- memungkinkan perundingan dan penjadwalan utang yang mungkin tak mampu dibayar di masa depan yang masih jauh, tanpa tergesa-gesa;
- permintaan *hair cut* apabila posisi keuangan terlihat tidak tertolong lagi menjadi masuk akal di mata negara/lembaga donor;
- memberi gambaran keuangan lebih menyeluruh tentang keuangan negara dari sekadar gambaran kas;
- mengubah perilaku keuangan para penggunanya menjadi lebih transparan dan akuntabel.

Kelemahan:

- Relatif lebih kompleks dibanding basis akuntansi kas maupun basis kas menuju akrual sehingga membutuhkan SDM dengan kompetensi akuntansi yang memadai

Selanjutnya dalam satu modul kajian dari *European Commission* tentang *Modernizing The EU Accounts* disampaikan bahwa manfaat dari akuntansi berbasis akrual adalah :

- i. Lebih efektifnya pengambilan keputusan yang telah mendapatkan informasi yang lebih komprehensif;
- ii. Lebih efektifnya audit karena akuntansi akrual menyediakan catatan yang jelas dan koheren;
- iii. Meningkatkan pengendalian politik (*political control*) melalui pemahaman yang lebih baik atas dampak informasi keuangan terhadap kebijakan;
- iv. Meminimalisasi risiko kesalahan dalam pembayaran.

Dari hasil kajian tentang kelebihan dan kekurangan masing-masing basis akuntansi di atas, maka akuntansi berbasis akrual mempunyai berbagai kelebihan dibandingkan dengan basis akuntansi Kas dan basis akuntansi Kas Menuju Akrual, dan hal ini sejalan dengan perkembangan *international best practices*.

BAB III

AKUNTANSI DI SEKTOR PEMERINTAHAN

3.1 Basis Akuntansi Yang Digunakan di Sektor Pemerintahan (Termasuk Perbedaan Basis Cash Toward Accrual (CTA) vs Basis Akrua

Reformasi Keuangan Negara yang ditandai dengan lahirnya paket UU di bidang Keuangan Negara pada tahun 2003 dan 2004 mengamanatkan pentingnya tata kelola keuangan yang baik (*good governance*) yang antara lain berdasarkan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas, serta mengikuti *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-tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan Negara dan badan lainnya. Saat ini pemerintah telah menyusun Laporan Keuangan dengan Basis Kas Menuju Akrua yang merupakan basis transisi sampai dengan akuntansi berbasis akrua sebagaimana ditetapkan dengan paket UU bidang keuangan Negara dapat diterapkan di Indonesia.

3.1.1. Basis Akuntansi CTA

Perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia sebelum reformasi belum menggembirakan. Pada saat itu, akuntansi pemerintahan di Indonesia belum berperan sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja birokrasi pemerintah dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat. Pada periode tersebut, output yang dihasilkan oleh akuntansi pemerintahan di Indonesia sering tidak akurat, terlambat dan tidak informatif, sehingga tidak dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan.

Salah satu bagian dari bangunan yang ingin dibentuk dalam rangka reformasi di bidang akuntansi pemerintahan adalah perubahan dari basis akuntansi kas menjadi basis akrua. Adapun hal yang menjadi latar

belakangnya adalah basis akrual akan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan serta mengikuti *international best practices* yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia.

Sesuai dengan amanat UU No. 17 Tahun 2003 dalam Pasal 36 ayat (1) disebutkan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Berdasarkan amanat UU Keuangan Negara tersebut, Pemerintah telah menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) tersebut merupakan standar akuntansi pemerintahan pada masa transisi dari basis kas menuju basis akrual penuh yang mulai diberlakukan untuk penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD Tahun Anggaran 2005. Berdasarkan PP tersebut, akuntansi pemerintahan menggunakan akuntansi basis kas menuju akrual (*cash basis toward accrual*), artinya menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.

PP Nomor 24 Tahun 2005 kemudian digantikan dengan PP No. 71 Tahun 2010, yang meliputi SAP berbasis akrual dan SAP berbasis kas menuju akrual. SAP Berbasis Akrual terdapat pada Lampiran I dan berlaku sejak tanggal 22 Oktober 2010 dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas. SAP berbasis Kas Menuju Akrual berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrual sampai dengan jangka waktu yang paling lama 4 (empat) tahun setelah tahun anggaran 2010, yaitu Tahun 2014. Walaupun masih diperkenankan untuk menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual, pemerintah/Kementerian/Lembaga diharapkan dapat segera menerapkan SAP Berbasis Akrual.

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis *cash towards accrual* di Pemerintah Indonesia baik Pusat maupun Daerah telah berjalan selama 8 (delapan) tahun. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan walaupun menghadapi banyak hambatan, sudah menunjukkan adanya peningkatan. Hal tersebut antara lain tercermin atas opini yang diberikan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, opini LKPP Tahun 2012 adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atau *qualified opinion*. Opini tersebut merupakan opini terbaik yang pernah diperoleh sejak Tahun 2009.

Peningkatan kualitas juga terjadi pada Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL). Tabel 3.1 berikut menunjukkan data LKKL dan LKBUN dengan opini BPK yang dihasilkan.

Tabel 3.1
Jumlah LKKL, LKBUN dan Opini BPK

OPINI BPK	CAPAIAN OPINI						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Wajar Tanpa Pengecualian/WTP (<i>Unqualified</i>)	7	16	35	45	53	67	69
Wajar Dengan Pengecualian/WDP (<i>Qualified</i>)	38	31	30	26	29	18	22
Tidak Menyatakan Pendapat/TMP (<i>Disclaimer</i>)	36	33	18	8	2	2	3
Tidak Wajar (<i>Adversed</i>)	-	1	-	-	-	-	-
Jumlah	81	81	83	79	84	87	94

Sumber: IHPS BPK Tahun 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 dan 2012.

3.1.2. Perbedaan Basis CTA dengan Basis Akrua

Perbedaan utama antara Basis CTA dengan Basis Akrua adalah pada basis pengakuan pendapatan dan biaya. Sebagaimana dijelaskan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan biaya pada basis kas dilakukan berdasarkan masuk dan keluarnya kas, sementara basis akrua berdasarkan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan.

Selain titik pengakuan tersebut, beberapa perbedaan antara Lampiran I PP No 71 Tahun 2010 (Basis Akruwal) dengan Lampiran II (Basis Kas Menuju Akruwal) dapat disimpulkan antara lain sebagai berikut:

Bagian	Uraian	Basis Kas Menuju Akruwal	Basis Akruwal
I I.1	Kerangka Konseptual Tambahkan Paragraf: A. Penyusutan Aset Tetap	-	Aset yang digunakan pemerintah, kecuali beberapa jenis aset tertentu seperti tanah, mempunyai masa manfaat dan kapasitas yang terbatas. Seiring dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset dilakukan penyesuaian nilai.
	B. Entitas Akuntansi	-	Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya.
I.2	Laporan Keuangan	- Laporan Keuangan Pokok: 1. Laporan Realisasi Anggaran 2. Neraca 3. Laporan Arus Kas 4. Catatan Atas Laporan Keuangan - Laporan Lainnya: 1. Laporan Kinerja Keuangan; 2. Laporan Ekuitas	- Laporan Keuangan Pokok: 1. Laporan Realisasi Anggaran 2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih 3. Neraca 4. Laporan Operasional 5. Laporan Arus Kas 6. Laporan Perubahan Ekuitas 7. Catatan Atas Laporan Keuangan

Bagian	Uraian	Basis Kas Menuju Akruwal	Basis Akruwal
I.3	Unsur LRA		<ul style="list-style-type: none"> - Definisi Pendapatan basis akruwal sebagaimana tercantum dalam Paragraf 58 b. PP 24 dikeluarkan dari unsur LRA dalam Paragraf 62-PP 71. - Definisi Belanja Akruwal sebagaimana tercantum dalam Paragraf 58.d. PP 24 dikeluarkan dari unsur LRA dalam Paragraf 62-PP 71. - Definisi Penerimaan Pembiayaan sebagaimana tercantum dalam Paragraf 58.g. PP 24 dimasukkan dalam definisi Pembiayaan dalam Paragraf 62.d-PP 71.
I.4	Laporan Perubahan SAL		Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
I.5	Neraca		-Ekuitas dana lancar, ekuitas dana investasi dan Ekuitas dana cadangan dihapus, digantikan dengan Ekuitas.

Bagian	Uraian	Basis Kas Menuju AkruaI	Basis AkruaI
I.6	Laporan Operasional		<ul style="list-style-type: none"> - 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 pelaporan. - Unsur LO mencakup Pendapatan AkruaI, Beban, Transfer, dan Pos Luar Biasa.
I.7	Pengakuan Belanja menjadi Pengakuan Belanja dan Beban	<ul style="list-style-type: none"> - Belanja menurut basis kas diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. - Belanja menurut basis akruaI diakui pada saat timbulnya kewajiban atau pada saat diperoleh manfaat. 	<ul style="list-style-type: none"> - Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. - Belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. - Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

Bagian	Uraian	Basis Kas Menuju AkruaI	Basis AkruaI
II II.1	PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan Laporan Operasional		Laporan finansial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut: <ul style="list-style-type: none"> - Pendapatan-LO dari kegiatan operasional; - Beban dari kegiatan operasional ; - Surplus/defisit dari Kegiatan Non Operasional, bila ada; - Pos luar biasa, bila ada; - Surplus/defisit-LO.
III III.1	PSAP 12 Laporan Operasional Ruang Lingkup		PSAP ini berlaku untuk setiap entitas pelaporan dan entitas akuntansi, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dalam menyusun laporan operasional yang menggambarkan pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dalam suatu periode pelaporan tertentu, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.
III.2 III.3	Manfaat Periode Pelaporan		Laporan Operasional menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. Laporan Operasional disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu, apabila tanggal laporan suatu entitas berubah dan Laporan Operasional tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih pendek dari satu tahun, entitas harus mengungkapkan informasi sebagai berikut: a. Alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun;

Bagian	Uraian	Basis Kas Menuju AkruaI	Basis AkruaI
			b. Fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Operasional dan catatan – catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.
III.4	Struktur Laporan Operasional		Struktur Laporan Operasional: a. Pendapatan-LO b. Beban c. Surplus/Defisit dari operasi d. Kegiatan non operasional e. Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa f. Pos Luar Biasa g. Surplus/Defisit-LO

Dasar hukum penerapan akuntansi berbasis akrual adalah

- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara:
 - Pasal 1:
 - Pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
 - Belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

Pasal 70 ayat (2):

Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 dan Pasal 13 Undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

3.2 Manfaat Akuntansi Berbasis AkruaI di Sektor Pemerintahan

Secara umum, Pemerintah Indonesia menerapkan basis akuntansi akrual karena basis akrual memiliki manfaat sebagai berikut:

- Memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah

- Menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah
- Bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan

3.3 Praktek Akuntansi Berbasis Akrua di Dunia Internasional

International Federation of Accountant (IFAC) sebagai badan penyusun standar akuntansi internasional menyarankan implementasi basis akrual untuk sektor publik. Secara lebih mendalam, Study #14 IFAC Public Sector Committee (2002) menyatakan bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumberdaya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumberdaya tersebut.

Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual saat ini memperoleh perhatian penting di beberapa negara, khususnya di negara-negara anggota OECD. Berdasarkan data dari ADB dan IFAC, terdapat 12 negara dari 31 negara OECD yang telah sepenuhnya menerapkan akuntansi berbasis akrual pada laporan keuangannya, antara lain Australia, Amerika Serikat, Inggris, Selandia Baru, dan Swedia. Selain itu, terdapat beberapa negara yang sedang mengembangkan penerapan akuntansi akrual antara lain Brazil, Argentina, Belanda, dan Vietnam.

Pemerintah Swedia merupakan salah satu dari beberapa negara yang pertama kali menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual, yaitu penerapan pada tingkat kementerian pada tahun 1993 dan penerapan pada level konsolidasian setahun kemudian. Pengembangan dan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual memakan waktu beberapa tahun dan tergolong

lancar karena tidak ada perdebatan besar di pemerintahan dan tidak ada penolakan dari kementerian.

Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan Pemerintah Swedia mempunyai beberapa karakteristik:

- i. Standar akuntansi berbasis akrual mencakup pemerintah (secara keseluruhan) dan kementerian/lembaga.
- ii. Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan dapat dikelompokkan sebagai *relatively full accrual accounting*. Pengecualian hanya terhadap perlakuan aset bersejarah (*heritage asset*) dan pajak.
- iii. Penggunaan nilai historis.
- iv. Setiap kementerian/lembaga menyiapkan Laporan Operasional, Neraca, Laporan Dana dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Keinginan untuk menerapkan penganggaran berbasis akrual di Swedia telah ada sejak tahun 1960-an, tetapi rencana tersebut tidak terealisasi. Penerapan akuntansi berbasis akrual pada tahun 1990-an telah membangkitkan kembali pembicaraan mengenai penganggaran berbasis akrual. Departemen keuangan Swedia telah melakukan beberapa penelitian untuk penerapan penganggaran berbasis akrual. Berbagai reaksi muncul dari kementerian/lembaga tetapi pada umumnya mendukung penerapan penganggaran berbasis akrual karena penerapan *dual system* (sistem akuntansi berbasis akrual dan penganggaran berbasis kas) cukup memberatkan. Akan tetapi, setelah banyak hal yang dikerjakan, Departemen Keuangan Swedia memutuskan untuk membatalkan penerapan penganggaran berbasis akrual dengan alasan penerapan *dual system* tersebut telah sesuai dengan perkembangan internasional.

Berdasarkan penjelasan atas penerapan akuntansi berbasis akrual di Swedia tersebut, ditemukan bahwa informasi akrual lebih banyak digunakan untuk internal manajemen pada kementerian/lembaga daripada penganggaran dan pembuatan kebijakan. Kementerian/lembaga lebih banyak menggunakan biaya berbasis akrual (*accrual based cost*) untuk obyek biaya seperti departemen dan output. Pemerintah lebih banyak menggunakan informasi penganggaran dibandingkan dengan informasi berbasis akrual. Karena itu, informasi pada Laporan Operasional dan biaya

per obyek lebih banyak digunakan dibandingkan dengan Neraca dan Laporan Dana. Informasi akrual lebih banyak digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja keuangan bukan sebagai dasar alokasi sumber daya.

Negara lain yang sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual pada era 1990-an adalah Selandia Baru. Ketika itu, Undang-undang memberikan waktu dua tahun kepada departemen-departemen untuk mengembangkan sendiri sistem yang berbasis akrual, dalam kenyataannya sebagian besar departemen sudah siap dengan sistem akrualnya dalam waktu satu tahun, sedangkan secara keseluruhan departemen sudah siap dalam waktu delapan belas bulan. Departemen secara individu menerima persetujuan untuk berpindah ke sistem yang baru. Untuk departemen secara individu, semua elemen kunci dari sistem baru yaitu penganggaran akrual, proses apropriasi, dan proses pelaporan berubah pada saat yang sama.

Dalam perkembangan satu dekade berikutnya, telah terjadi perubahan besar dalam penggunaan basis akuntansi dari basis kas menjadi basis akrual di negara-negara anggota OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) meskipun masih terdapat perbedaan derajat akrual-nya diantara negara-negara tersebut. Tabel di bawah ini merupakan daftar negara-negara yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual:

No.	Negara	Catatan
1.	Australia	Akuntansi Akrual penuh, penyusunan Lap. Keu Konsolidasi sejak 1997
2.	Kanada	Akuntansi Akrual penuh, penyusunan Lap. Keu Konsolidasi sejak 2002
3.	Selandia Baru	Akuntansi Akrual penuh, penyusunan Lap. Keu Konsolidasi sejak 1992
4.	Inggris	Akuntansi Akrual penuh, penyusunan Lap. Keu Konsolidasi sejak 2006
5.	Amerika Serikat	Akuntansi Akrual penuh, penyusunan Lap. Keu Konsolidasi sejak 1998
6.	Prancis	Berpindah ke Akrual. Standar yang berlaku dalam proses pengembangan mengacu pada IFRS, IPSAS
7.	Yunani	Menerapkan akuntansi akrual pada penyusunan laporan keuangan konsolidasian
8.	Swiss	Adopsi IPSAS efektif sejak tahun 2007
9.	Swedia	Menerapkan pada tingkat kementerian pada tahun 1993 dan Menerapan pada level konsolidasian

		setahun kemudian
10.	Finlandia	Menerapkan akuntansi akrual pada penyusunan laporan keuangan konsolidasian
11.	Islandia	Menerapkan akuntansi akrual pada penyusunan laporan keuangan konsolidasian dengan beberapa elemen dalam basis kas
12.	Italia	Menerapkan akuntansi akrual pada penyusunan laporan keuangan konsolidasian dengan beberapa elemen dalam basis kas

Sumber: *Modernizing the EU Accounts- Enhanced Management Information and Greater Transparency* pada www.ec.europa.eu/budget.

Sementara tabel berikut merupakan daftar negara-negara yang sedang mengembangkan/merencanakan untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis Akruwal:

No.	Negara	Catatan
1.	Albania	Berencana untuk mengadopsi IPSAS Akruwal dengan dukungan dari pemerintah Italia, UNDP dan Bank Dunia
2.	Argentina	Pengembangan Standar Akuntansi yang diharmonisasikan dengan IPSAS
3.	Azerbaijan	Akan mengadopsi IPSAS Akruwal
4.	Barbados	Dalam proses mengadopsi IPSAS
5.	Brazil	Implementasi Akruwal penuh tahun 2012
6.	Cayman Island	Adaptasi IPSAS Akruwal
7.	Indonesia	Standar Akuntansi Pemerintah yang diharmonisasi dengan IPSAS
8.	Israel	Adopsi IPSAS Akruwal
9.	Jamaika	Komitmen untuk mengadopsi IPSAS Akruwal dan dalam proses perubahan
10.	Belanda	Piloting dalam mengadopsi IPSAS Akruwal
11.	Norwegia	Piloting dalam mengadopsi IPSAS Akruwal
12.	Vietnam	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal dengan dukungan Bank Dunia
13.	Afganistan	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal
14.	Aljazair	Proyek bank Dunia untuk reformasi akuntansi termasuk IPSAS Akruwal
15.	Kamboja	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal

16.	Cina	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal
17.	Hungaria	Proyek Uni Eropa untuk reformasi akuntansi termasuk IPSAS Akruwal
18.	Gambia	Dalam proses mengadopsi IPSAS Basis Kas dan menuju Akruwal
19.	Laos	Kerja sama Bank Dunia dan pemerintah dalam mengadopsi IPSAS Akruwal
20.	Latvia	Proyek Uni Eropa untuk Reformasi Akuntansi termasuk IPSAS Akruwal
21.	Lithuania	Proyek Uni Eropa untuk Reformasi Akuntansi termasuk IPSAS Akruwal
22.	Maladewa	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal
23.	Makedonia	Dalam proses mengadopsi IPSAS Basis Kas dan menuju Akruwal
24.	Mongolia	Dalam proses mengadopsi IPSAS Akruwal sejak 2003
25.	Maroko	Pengembangan institusi termasuk IPSAS Akruwal
26.	Nigeria	Dalam proses mengadopsi IPSAS Basis Kas dan menuju Akruwal
27.	Pakistan	Dalam proses mengadopsi IPSAS Basis Kas dan menuju Akruwal
28.	Peru	Adopsi IPSAS Akruwal
29.	Slowakia	Berencana untuk mengadopsi IPSAS Akruwal
30.	Uganda	Adopsi IPSAS Akruwal
31.	Uruguay	Penetapan peraturan yang mensyaratkan adopsi IPSAS Akruwal

Sumber: IPSAS Adoption by Government pada www.ifac.org(terlampir)

BAB IV

AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DI INDONESIA

4.1 Dasar Hukum Akuntansi Berbasis Akrua

Reformasi Keuangan Negara yang ditandai dengan lahirnya paket UU di bidang Keuangan Negara pada tahun 2003 dan 2004 mengamanatkan pentingnya tata kelola keuangan yang baik (*good governance*) yang antara lain berdasarkan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas, serta mengikuti *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-tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan Negara dan badan lainnya. Saat ini pemerintah telah menyusun Laporan Keuangan dengan Basis Kas Menuju Akrua yang merupakan basis transisi sampai dengan akuntansi berbasis akrua sebagaimana ditetapkan dengan paket UU bidang keuangan Negara dapat diterapkan di Indonesia.

Dasar hukum penerapan akuntansi berbasis akrua adalah

- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara:
Pasal 1:
Pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
Belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
Pasal 70 ayat (2):
Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrua sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 dan Pasal 13 Undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada

tahun anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

4.2 Langkah-Langkah Penerapan Akuntansi Akrual di Indonesia

Dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual sebagaimana diamanatkan di dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, beberapa langkah yang telah dan akan dilakukan dalam rangka penerapan akuntansi berbasis akrual di Indonesia adalah sebagai berikut:

- Tahun 2010:
 - i. Mengumpulkan berbagai informasi yang berkaitan dengan akuntansi berbasis akrual,
 - ii. Menyiapkan dan menetapkan SAP berbasis akrual,
 - iii. Menyiapkan Rencana Implementasi SAP berbasis akrual.
- Tahun 2011 :
 - i. Menyiapkan peraturan dan kebijakan untuk penerapan akuntansi berbasis akrual,
 - ii. Menyusun proses bisnis dan sistem akuntansi untuk penerapan akuntansi berbasis akrual.
- Tahun 2012 :
 - i. Mengembangkan Sistem Akuntansi dan pedoman yang akan digunakan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual,
 - ii. Melaksanakan *capacity building* berupa training dan sosialisasi SAP berbasis akrual kepada seluruh *stakeholders* yang terlibat,
 - iii. Mengembangkan teknologi informasi termasuk sistem aplikasi yang akan digunakan.
- Tahun 2013 :
 - i. Melakukan uji coba implementasi Konsolidasi LK, penyempurnaan sistem dan *capacity building*,
 - ii. Penyusunan peraturan yang berkaitan.
- Tahun 2014

- i. Implementasi secara paralel penerapan basis CTA dan akrual dalam Laporan Keuangan, tetapi Laporan Keuangan **yang diberi opini oleh BPK** adalah yang berbasis CTA.
 - ii. Konsolidasi Laporan K/L dan BUN dengan basis akrual,
 - iii. Evaluasi dan finalisasi sistem yang akan digunakan.
- Tahun 2015

Penerapan implementasi penuh akuntansi berbasis akrual di Indonesia. Laporan Keuangan yang diberi opini adalah yang berbasis akrual.

4.3 Persiapan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual

Dalam rangka mendukung penerapan model manajemen keuangan baru berbasis akrual, diperlukan strategi dan persiapan yang terintegrasi dan efektif untuk mendukung keberhasilan proses migrasi menuju penerapan akuntansi dan pelaporan berbasis akrual. Persiapan yang perlu dilakukan adalah sebagai berikut:

4.3.1 Training SDM

Training kepada *stakeholders* diperlukan untuk menguatkan komitmen, penguatan kompetensi SDM dan meminimalisasi risiko ketidakandalan data keuangan. Berdasarkan peta pemangku kepentingan, maka training kesiapan implementasi basis akrual dibagi ke dalam 3 (tiga) level, yaitu Level Penentu Komitmen dan Politis, Level Manajerial dan Level Teknis. Secara umum, melalui Program Integrasi Sosialisasi/Training ini diharapkan semua pemangku kepentingan memahami dan mendukung implementasi basis akrual dan bersama-sama mengupayakan pencapaian opini terbaik pada LKKL dan LKPP Tahun 2015.

4.3.2 Teknologi Informasi

Dalam rangka mendukung penerapan basis akuntansi akrual, penggunaan teknologi yang andal amat diperlukan guna mendukung keberhasilan pengolahan data baik pada masa transisi maupun pada masa penerapan basis akrual secara penuh. Persiapan di bidang teknologi informasi terutama diarahkan untuk pengembangan sistem akuntansi.

Pengembangan sistem akuntansi yang dibangun saat ini terdiri dari:

1. SPAN (Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara). Sistem SPAN telah diluncurkan pada tanggal 19 Agustus 2013.
2. SAKTI (Sistem Akuntansi Tingkat Instansi). Pada tahun 2013 telah dilakukan tahapan *Integration Test*, sedangkan *piloting system* rencananya akan dilaksanakan tahun 2014 ini.

4.3.3 Dana

Dalam rangka pelaksanaan pelatihan akrual, Pemerintah membutuhkan dana yang sangat besar dengan mempertimbangkan jumlah satuan kerja (lebih dari 24.000 satker) yang tersebar di seluruh Indonesia, kelompok pemangku kepentingan serta jenis komunikasi dan pelatihan yang dibutuhkan untuk berbagai level. Untuk itu, selain dana yang berasal dari APBN, Pemerintah juga mendapat komitmen untuk bantuan dan dukungan dari negara-negara sahabat dan lembaga internasional, seperti dari Australia melalui program GPF-AIP dan Bank Dunia.

4.4 Peluang dan Tantangan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Indonesia

4.4.1 Peluang yang Dimiliki

Dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual pemerintah memiliki peluang antara lain sebagai berikut:

1. Amanat UU No. 17/2003 dan UU No. 1/2004 serta rekomendasi BPK dalam penerapan akuntansi berbasis akrual;
2. Komitmen yang tinggi dari pimpinan penyelenggaran negara;
3. Pengalaman dalam mengembangkan dan menyusun sistem akuntansi dan aplikasi laporan keuangan berbasis Kas Menuju Akrual;
4. Pengalaman dalam menyiapkan SDM bidang akuntansi dan pelaporan keuangan melalui Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP);
5. Tersedianya SDM dalam jumlah yang cukup yang memahami akuntansi berbasis Kas Menuju Akrual;
6. Tersedianya lulusan STAN dan lulusan perguruan tinggi lainnya di Indonesia yang dapat direkrut sebagai SDM bidang akuntansi dan pelaporan keuangan;

7. Pengalaman Kementerian Keuangan dalam pembinaan dan penyebarluasan bidang akuntansi dan keuangan kepada seluruh kementerian negara/lembaga;
8. Dapat dimanfaatkannya dukungan dari BPKP dalam melakukan reviu dan pendampingan penyusunan laporan keuangan;
9. Lebih efektifnya pengambilan keputusan yang telah mendapatkan informasi yang lebih komprehensif;
10. Adanya komitmen bantuan dan dukungan dari negara-negara sahabat dan lembaga internasional, seperti dari Australia melalui program GPF-AIP dan Bank Dunia.

4.4.2 Tantangan yang Dihadapi

Menurut Simanjuntak (2010) beberapa tantangan penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Sistem Akuntansi dan *Information Technology (IT) Based System*

Adanya kompleksitas implementasi akuntansi berbasis akrual, dapat dipastikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintahan memerlukan sistem akuntansi dan *IT based system* yang lebih rumit. Selain itu perlu juga dibangun sistem pengendalian internal yang memadai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

2. Komitmen dari Pimpinan

Dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan. Salah satu penyebab kelemahan penyusunan Laporan Keuangan pada beberapa Kementerian/Lembaga adalah lemahnya komitmen pimpinan satuan kerja khususnya Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) penerima dana Dekonsentrasi/Tugas Pembantuan. Kejelasan perundang-undangan mendorong penerapan akuntansi pemerintahan dan memberikan dukungan yang kuat baik bagi para pimpinan kementerian/lembaga di pusat maupun Gubernur/Bupati/Walikota di daerah.

3. Tersedianya Sumber Daya Manusia (SDM) yang Kompeten

Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual memerlukan SDM yang memiliki kompetensi, khususnya di bidang akuntansi pemerintahan. Untuk itu, pemerintah pusat dan pemerintah daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Termasuk di dalamnya memberikan sistem insentif dan remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi dan organisasi profesi tidak kalah pentingnya untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan.

4. Resistensi Terhadap Perubahan

Sebagaimana layaknya untuk setiap perubahan, pada umumnya terdapat pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi kepada seluruh pihak yang terkait, sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik tanpa ada resistensi.

5. Lingkungan/Masyarakat

Apresiasi dari masyarakat sangat diperlukan untuk mendukung keberhasilan penerapan akuntansi pemerintahan. Masyarakat perlu didorong untuk mampu memahami laporan keuangan pemerintah, sehingga dapat mengetahui dan memahami penggunaan atas penerimaan pajak yang diperoleh dari masyarakat maupun pengalokasian sumber daya yang ada. Dengan dukungan yang positif, masyarakat mendorong pemerintah untuk lebih transparan dan akuntabel dalam menjalankan kebijakannya.

Selain itu, pemerintah juga menghadapi tantangan di dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual, antara lain:

1. Pengembangan sistem akuntansi berbasis akrual membutuhkan suatu sistem akuntansi untuk mengkomodifikasinya. Kementerian Keuangan telah mengembangkan SPAN (diluncurkan tanggal 19 Agustus 2013) serta

- SAKTI di tingkat instansi yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengembangan sistem akuntansi berbasis akrual;
2. Penerapan akuntansi akrual dapat berakibat terhadap penurunan ekuitas sebagai akibat penyusutan dan amortisasi;
 3. Penerapan akuntansi berbasis akrual dapat berakibat pada penurunan kualitas laporan keuangan (opini audit LKKL dan LKPP menurun);
 4. Kompleksitas akuntansi akrual dapat menimbulkan resistensi di K/L, khususnya bagi para pelaku akuntansi dan penyusunan laporan keuangan;
 5. Makin rumitnya proses pelaporan dan audit laporan keuangan.

BAB V

LAPORAN KEUANGAN BERBASIS AKRUAL

5.1 Gambaran Umum Pelaporan Keuangan Berbasis Akrua


Sebagaimana dijelaskan dalam Kerangka Konseptual pada Lampiran I PP No.71 Tahun 2010, laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan.

Unsur laporan keuangan pemerintah berbasis akrual terdiri dari:

- Laporan Pelaksanaan Anggaran, yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan SAL
- Laporan Finansial, yang terdiri dari Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Laporan Arus Kas
- Catatan Atas Laporan Keuangan

Adapun Laporan Operasional (LO) disusun untuk melengkapi pelaporan dan siklus akuntansi berbasis akrual sehingga penyusunan LO, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan (Gambar 4.1).

Laporan Operasional	
Pendapatan	500
Beban	<u>(200)</u>
Surplus/Defisit Opr	300
Kegiatan non Operasional	<u>60</u>
Surplus/Defisit LO	360
Laporan Perubahan Ekuitas	
Ekuitas Awal	1.000
Surplus/Defisit LO	<u>360</u>
Ekuitas Akhir	1.360
Neraca	
Aset	2.000
Kewajiban	<u>640</u>
Ekuitas	1.360



Gambar 4.1
Keterkaitan antara LO, LPE dan Neraca

5.2 Laporan Realisasi Anggaran

5.2.1 Pengertian dan Tujuan

- Laporan Realisasi Anggaran (LRA) merupakan salah satu komponen laporan keuangan pemerintah yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam suatu periode tertentu.

5.2.2 Manfaat

- Menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran dengan:
 - i. menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
 - ii. menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.
- Menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Laporan Realisasi Anggaran dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan tentang indikasi perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi:
 - i. telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat;
 - ii. telah dilaksanakan sesuai dengan anggarannya (APBN/APBD); dan
 - iii. telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

5.2.3 Struktur dan Isi

Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos sebagai berikut:

i. Pendapatan-LRA;

- (a) Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- (b) Pendapatan-LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.
- (c) Transfer masuk adalah penerimaan uang dari entitas pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan dari pemerintah pusat dan dana bagi hasil dari pemerintah provinsi.
- (d) Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).
- (e) Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LRA bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan.
- (f) Dalam hal badan layanan umum, pendapatan diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.
- (g) Pengembalian yang sifatnya sistemik (normal) dan berulang (recurring) atas penerimaan pendapatan-LRA pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA.
- (h) Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan-LRA dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA pada periode yang sama.
- (i) Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode

sebelumnya dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

ii. Belanja;

- (a) Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- (b) Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.
- (c) Dalam hal badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.
- (d) Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi.
- (e) Realisasi anggaran belanja dilaporkan sesuai dengan klasifikasi yang ditetapkan dalam dokumen anggaran.
- (f) Koreksi atas pengeluaran belanja (penerimaan kembali belanja) yang terjadi pada periode pengeluaran belanja dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapatan-LRA dalam pos pendapatan lain-lain-LRA.

iii. Transfer;

- 1. Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.

iv. Surplus/defisit-LRA;

- 2. Merupakan selisih antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.

v. Penerimaan pembiayaan;

- (a) Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

(b) Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

vi. *Pengeluaran pembiayaan;*

Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

vii. *Pembiayaan neto*

Merupakan Selisih lebih/kurang antara penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan.

viii. *Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA).*

Merupakan selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan.

5.2.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN REALISASI ANGGARAN
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN PERPAJAKAN				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
7	Pendapatan Cukai	XXX	XXX	XX	XXX
8	Pendapatan Bea Masuk	XXX	XXX	XX	XXX
9	Pendapatan Pajak Ekspor	XXX	XXX	XX	XXX
10	Pendapatan Pajak Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	XXX	XXX	XX	XXX
12					
13	PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	XXX	XXX	XX	XXX
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	XXX	XXX	XX	XXX
18					
19	PENDAPATAN HIBAH				
20	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20 s/d 20)	XXX	XXX	XX	XXX
22	JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)	XXX	XXX	XX	XXX
23					
24	BELANJA				
25	BELANJA OPERASI				
26	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
27	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
28	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
29	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
30	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
31	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
32	Belanja Lain-lain	XXX	XXX	XX	XXX
33	Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)	XXX	XXX	XX	XXX
34					
35	BELANJA MODAL				
36	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
37	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
38	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
39	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
40	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
41	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
42	Jumlah Belanja Modal (36 s/d 41)	XXX	XXX	XX	XXX
43	JUMLAH BELANJA (33 + 42)	XXX	XXX	XX	XXX
44					
45	TRANSFER				
46	DANA PERIMBANGAN				
47	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
48	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
49	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
50	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
51	Jumlah Dana Perimbangan (47 s/d 50)	XXX	XXX	XX	XXX
52					
53	TRANSFER LAINNYA (d disesuaikan dengan program yang ada)				
54	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
55	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
56	Jumlah Transfer Lainnya (54 s/d 55)	XXX	XXX	XX	XXX
57	JUMLAH TRANSFER (51 + 56)	XXX	XXX	XX	XXX
58	JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (43 + 57)	XXX	XXX	XX	XXX
59					
60	SURPLUS / DEFISIT (22 - 58)	XXX	XXX	XX	XXX

5.3 Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

5.3.1 Pengertian dan Tujuan

- Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan SAL tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

- Laporan Perubahan SAL hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasi.

5.3.2 Manfaat

Menyajikan informasi kenaikan atau penurunan SAL tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya

5.3.3 Struktur dan Isi

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

- 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.**

5.3.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

NO	URAIAN	20X1
1	Saldo Anggaran Lebih Awal	XXX
2	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan	(XXX)
3	Subtotal (1 - 2)	XXX
4	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)	XXX
5	Subtotal (3 + 4)	XXX
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya	XXX
7	Lain-lain	XXX
8	Saldo Anggaran Lebih Akhir (5 + 6 + 7)	XXX

5.4 Neraca

5.4.1 Pengertian dan Tujuan

Neraca merupakan laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

5.4.2 Manfaat

Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan eukitas pemerintah pada tanggal tertentu.

5.4.3 Struktur dan Isi

- Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban dan ekuitas.
 - i. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca. Dengan demikian, neraca menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos i) kas dan setara kas, ii) investasi jangka pendek, iii) piutang pajak dan bukan pajak, iv) persediaan, v) investasi jangka panjang, vi) aset tetap, vii) kewajiban jangka pendek, viii) kewajiban jangka panjang dan ix) ekuitas.

5.4.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH PUSAT
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

No.	Uraian	(Dalam Rupiah)	
		20X1	20X0
1	A SET		
2			
3	ASET LANCAR		
4	Kas di Bank Indonesia	xxx	xxx
5	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
7	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
8	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
9	Piutang Pajak	xxx	xxx
10	Piutang Pemerintah Negara Bukan Pajak	xxx	xxx
11	Penyisihan Piutang	(xxx)	(xxx)
12	Beban Dibayar Dimuka	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
16	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
17	Bagian Lancar Tututan Ganti Rugi	xxx	xxx
18	Piutang Lainnya	xxx	xxx
19	Persediaan	xxx	xxx
20			
21	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 19)	xxx	xxx
22	INVESTASI JANGKA PANJANG		
23	Investasi Nonpermanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang		
25	Dana Bergulir	xxx	xxx
26	Investasi dalam Obligasi	xxx	xxx
27	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
28	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
29	Jumlah Investasi Nonpermanen (24 s/d 28)	xxx	xxx
30	Investasi Permanen		
31	Persediaan Modal Pemerintah	xxx	xxx
32	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Permanen (31 s/d 32)	xxx	xxx
34	Jumlah Investasi Jangka Panjang (29 – 33)	xxx	xxx
35			
36	ASET TETAP		
37	Tanah	xxx	xxx
38	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
39	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
40	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
41	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
42	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
43	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
44	Jumlah Aset Tetap (37 s/d 43)	xxx	xxx
45			
46	ASET LAINNYA		
47	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
48	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
49	Kemudahan dengan Pinak Ketiga	xxx	xxx
50	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
51	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
52	Jumlah Aset Lainnya (47 s/d 51)	xxx	xxx
53			
54	JUMLAH ASET (20-34+44-52)	xxxx	xxxx
55			
56	KEWAJIBAN		
57			
58	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
59	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
60	Utang Bunga	xxx	xxx
61	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
62	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
63	Utang Belanja	xxx	xxx
64	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
65	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (59 s/d 64)	xxx	xxx
66			
67	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
68	Utang Luar Negeri	xxx	xxx
69	Utang Dalam Negeri – Sektor Perbankan	xxx	xxx
70	Utang Dalam Negeri – Obligasi	xxx	xxx
71	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
72	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
73	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (68 s/d 72)	xxx	xxx
74	JUMLAH KEWAJIBAN (65-73)	xxxx	xxxx
75			
76	EKUITAS		
77		xxx	xxx
78	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (74-77)	xxxx	xxxx

5.5 Laporan Operasional

5.5.1 Pengertian dan Tujuan

Laporan Operasional (LO) disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*) sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

5.5.2 Manfaat

Menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya dibandingkan dengan periode sebelumnya.

5.5.3 Struktur dan Isi

Struktur Laporan Operasional mencakup pos-pos sebagai berikut:

- Pendapatan-LO

Pendapatan-LO diakui pada saat:

- (a) Timbulnya hak atas pendapatan;
- (b) Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

- Beban

Beban diakui pada saat:

- (a) timbulnya kewajiban;
- (b) terjadinya konsumsi aset;
- (c) terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

- Surplus/Defisit dari operasi

Surplus/defisit dari kegiatan operasional adalah selisih lebih/kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan.

- Kegiatan non operasional

Pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin perlu dikelompokkan tersendiri dalam kegiatan non operasional.

- Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa

Merupakan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit dari kegiatan operasional dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional.

- Pos Luar Biasa

Pos Luar Biasa disajikan terpisah dari pos-pos lainnya dalam Laporan Operasional dan disajikan sesudah Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa.

- Surplus/Defisit-LO

Surplus/Defisit-LO adalah penjumlahan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit kegiatan operasional, kegiatan non operasional, dan kejadian luar biasa.

5.5.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam rupiah)

No	URAIAN	20x1	20x0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
KEGIATAN OPERASIONAL					
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN PERPAJAKAN				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xxx	xxx
12					
13	PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xxx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xxx	xxx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xxx	xxx
18					
19	PENDAPATAN HIBAH				
20	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20)	xxx	xxx	xxx	xxx
22	JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)	xxx	xxx	xxx	xxx
23					
24	BEBAN				
25	Beban Pegawai	xxx	xxx	xxx	xxx
26	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xxx
27	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xxx
28	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xxx
29	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xxx
30	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xxx
31	Beban Subsidi	xxx	xxx	xxx	xxx
32	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
33	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xxx
34	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xxx
35	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xxx
36	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xxx
37	JUMLAH BEBAN (25 s/d 36)	xxx	xxx	xxx	xxx
38					
39	SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN OPERASIONAL (22-37)	xxx	xxx	xxx	xxx
40					
41	KEGIATAN NON OPERASIONAL				
42	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xxx
43	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xxx
44	Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xxx
45	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xxx
46	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
47	JUMLAH SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL(42 s/d 46)	xxx	xxx	xxx	xxx
48	SURPLUS/DEFISIT SEBELUM POS LUAR BIASA (39 + 47)	xxx	xxx	xxx	xxx
49					
50	POS LUAR BIASA				
51	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xxx
52	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xxx
53	POS LUAR BIASA (51-52)	xxx	xxx	xxx	xxx
54	SURPLUS/DEFISIT-LO (48+53)	xxx	xxx	xxx	xxx

5.6 Laporan Arus Kas

5.6.1 Pengertian dan Tujuan

- Laporan Arus Kas adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.
- Tujuan: untuk memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Informasi ini disajikan untuk pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan.

- LAK wajib disusun dan disajikan hanya oleh unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.

5.6.2 Manfaat

Informasi dalam Laporan Arus Kas memiliki manfaat sebagai berikut:

- Sebagai indikator jumlah arus kas di masa yang akan datang, serta berguna untuk menilai kecermatan atas taksiran arus kas yang telah dibuat sebelumnya.
- Alat pertanggung-jawaban arus kas masuk dan arus kas keluar selama periode pelaporan.
- Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan lainnya, laporan arus kas memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi perubahan kekayaan bersih/ekuitas suatu entitas pelaporan dan struktur keuangan pemerintah (termasuk likuiditas dan solvabilitas).

5.6.3 Struktur dan Isi

Laporan Arus Kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan berikut:

- Aktivitas Operasi

- i. Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.
- ii. Arus masuk kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari:
 - (a) Penerimaan Perpajakan;
 - (b) Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP);
 - (c) Penerimaan Hibah;
 - (d) Penerimaan Bagian Laba perusahaan negara/daerah dan Investasi Lainnya;
 - (e) Penerimaan Lain-lain/penerimaan dari pendapatan Luar Biasa; dan

- (f) Penerimaan Transfer.
- iii. Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk:
- (a) Pembayaran Pegawai;
 - (b) Pembayaran Barang;
 - (c) Pembayaran Bunga;
 - (d) Pembayaran Subsidi;
 - (e) Pembayaran Hibah;
 - (f) Pembayaran Bantuan Sosial;
 - (g) Pembayaran Lain-lain/Kejadian Luar Biasa; dan
 - (h) Pembayaran Transfer.
- Aktivitas Investasi
- i. Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.
 - ii. Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan pemerintah kepada masyarakat di masa yang akan datang.
 - iii. Arus masuk kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
 - (a) Penjualan Aset Tetap;
 - (b) Penjualan Aset Lainnya;
 - (c) Pencairan Dana Cadangan;
 - (d) Penerimaan dari Divestasi;
 - (e) Penjualan Investasi dalam bentuk Sekuritas.
 - iv. Arus keluar kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
 - (a) Perolehan Aset Tetap;
 - (b) Perolehan Aset Lainnya;

- (c) Pembentukan Dana Cadangan;
- (d) Penyertaan Modal Pemerintah;
- (e) Pembelian Investasi dalam bentuk Sekuritas.

- Aktivitas Pendanaan

- i. Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang.
- ii. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
 - (a) Penerimaan utang luar negeri;
 - (b) Penerimaan dari utang obligasi;
 - (c) Penerimaan kembali pinjaman kepada pemerintah daerah;
 - (d) Penerimaan kembali pinjaman kepada perusahaan negara.
- 3. iii. Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
 - (a) Pembayaran pokok utang luar negeri;
 - (b) Pembayaran pokok utang obligasi;
 - (c) Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada pemerintah daerah;
 - (d) Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada perusahaan negara.

- Aktivitas Transitoris

- i. Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.
- ii. Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban, dan pendanaan pemerintah. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran, serta kiriman uang. PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah

dana yang dipotong dari Surat Perintah Membayar atau diterima secara tunai untuk pihak ketiga misalnya potongan Taspen dan Askes. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah.

5.6.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA LAPORAN ARUS KAS Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0 Metode Langsung			
(Dalam Rupiah)			
No.	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Penerimaan Pajak Daerah	XXX	XXX
4	Penerimaan Retribusi Daerah	XXX	XXX
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
6	Penerimaan Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX
7	Penerimaan Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
8	Penerimaan Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX
9	Penerimaan Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
10	Penerimaan Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
11	Penerimaan Dana Penyesuaian	XXX	XXX
12	Penerimaan Pendapatan Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
13	Penerimaan Bagi Hasil Lainnya	XXX	XXX
14	Penerimaan Hibah	XXX	XXX
15	Penerimaan Dana Darurat	XXX	XXX
16	Penerimaan Lainnya	XXX	XXX
17	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	XXX	XXX
18	Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 18)	XXX	XXX
19	Arus Keluar Kas		
20	Pembayaran Pegawai	XXX	XXX
21	Pembayaran Barang	XXX	XXX
22	Pembayaran Bunga	XXX	XXX
23	Pembayaran Subsidi	XXX	XXX
24	Pembayaran Hibah	XXX	XXX
25	Pembayaran Bantuan Sosial	XXX	XXX
26	Pembayaran Tak Terduga	XXX	XXX
27	Pembayaran Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
28	Pembayaran Bagi Hasil Retribusi	XXX	XXX
29	Pembayaran Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	XXX	XXX
30	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	XXX	XXX
31	Jumlah Arus Keluar Kas (21 s/d 31)	XXX	XXX
32	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (19 - 32)	XXX	XXX
33	Arus Kas dari Aktivitas Investasi		
34	Arus Masuk Kas		
35	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX
36	Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
37	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
38	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
39	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
40	Penjualan Aset Tetap	XXX	XXX
41	Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
42	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
43	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	XXX	XXX
44	Jumlah Arus Masuk Kas (36 s/d 44)	XXX	XXX
45	Arus Keluar Kas		
46	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX
47	Perolehan Tanah	XXX	XXX
48	Perolehan Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
49	Perolehan Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
50	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
51	Perolehan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
52	Perolehan Aset Lainnya	XXX	XXX
53	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX
54	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	XXX	XXX
55	Jumlah Arus Keluar Kas (47 s/d 55)	XXX	XXX
56	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (45 - 56)	XXX	XXX
57	Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan		
58	Arus Masuk Kas		
59	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
60	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
61	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
62	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
63	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
64	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
65	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
66	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
67	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
68	Jumlah Arus Masuk Kas (60 s/d 68)	XXX	XXX
69	Arus Keluar Kas		
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
71	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
72	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
73	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
74	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
75	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
76	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
77	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
78	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
79	Jumlah Arus Keluar Kas (71 s/d 79)	XXX	XXX
80	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (69 - 80)	XXX	XXX
81	Arus Kas dari Aktivitas Transitoris		
82	Arus Masuk Kas		
83	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
84	Jumlah Arus Masuk Kas (84)	XXX	XXX
85	Arus Keluar Kas		
86	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
87	Jumlah Arus Keluar Kas (87)	XXX	XXX
88	Arus Kas Bersih dari Aktivitas transitoris (84 - 87)	XXX	XXX
89	Kenaikan/Penurunan Kas (33+57+81+89)	XXX	XXX
90	Saldo Awal Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
91	Saldo Akhir Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran (90+91)	XXX	XXX
92	Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
93	Saldo Akhir Kas (92+93)	XXX	XXX
94			

5.7 Laporan Perubahan Ekuitas

5.7.1 Pengertian dan Tujuan

Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

5.7.2 Manfaat

Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

5.7.3 Struktur dan Isi

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

- i. Ekuitas awal***
- ii. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;***
- iii. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:***
 - (a) koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;***
 - (b) perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.***
- iv. Ekuitas akhir.***

5.7.4 Ilustrasi Format

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS
 UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

NO	URAIAN	20X1	20X0
1	EKUITAS AWAL	XXX	XXX
2	SURPLUS/DEFISIT-LO	XXX	XXX
3	DAMPAK KUMULATIF PERUBAHAN KEBIJAKAN/KESALAHAN MENDASAR:		
4	KOREKSI NILAI PERSEDIAAN	XXX	XXX
5	SELISIH REVALUASI ASET TETAP	XXX	XXX
6	LAIN-LAIN	XXX	XXX
7	EKUITAS AKHIR	XXX	XXX

5.8 Catatan Atas Laporan Keuangan

5.8.1 Pengertian dan Tujuan

- Catatan atas Laporan Keuangan merupakan bagian yang tak terpisahkan dari Laporan Keuangan dan oleh karenanya setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan Catatan atas Laporan Keuangan.
- Meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.
- Tujuan: Untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah

5.8.2 Manfaat

Memudahkan pengguna dalam memahami laporan keuangan.

5.8.3 Struktur dan Isi

Catatan Atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- i. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;*
- ii. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;*
- iii. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;*
- iv. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;*
- v. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;*
- vi. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan; dan*
- vii. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.*

DAFTAR PUSTAKA

- Baswir, Revrisond, 1997, *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*, Yogyakarta, BPFE.
- Freeman, Robert J., and Shoulder, Craig D., (1999), *Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice*, (Sixth Edition), New Jersey, Prentice Hall.
- Granof, Michael H., (1998), *Government and Not-For-Profit Accounting: Concepts and Practices*, New York, John Wiley & Son.
- Guthrie, James, et al., (1990), *The Public Sector: Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Sydney, Harcourt Brace Jovanovich Publisher.
- Martin, Susan W and West, Ellen N., 2003, *Today's Essentials of Governmental and Not-for-Profit Accounting & Reporting*, USA, South-Western.
- Nainggolan, Pahala. 2006. Cara Mudah Memahami Akuntansi. Seri Manajemen Keuangan No.8, Jakarta, Lembaga Manajemen PPM dan Penerbit PPM.
- Simanjuntak, Binsar H., 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia, Disampaikan Pada Kongres XI IAI.
- _____., 2005. *Menyongsong Era Baru Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. Jurnal Akuntansi Pemerintahan Vol.1 No.1, Mei.
- Waybright, Jeffrey and Kemp, Robert., 2010, *Financial Accounting*, New Jersey, Pearson.
- Weygandt, Jerry J., Kieso, Donald E., and Paul D, Kimmel, 2008, *Accounting Principle*, John Wiley & Sons (Asia) Pte Ltd.
- Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

