



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS IMPLEMENTASI BASIS AKRUAL PADA
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH KOTA BERBASIS
CASH TOWARDS ACCRUAL TAHUN ANGGARAN 2007 – 2009**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar
Sarjana Ekonomi**

**ETRIN DAMAYANTI
0806318391**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI AKUNTANSI
DEPOK
JANUARI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan
dengan benar.**

Nama : Etrin Damayanti

NPM : 0806318391

Tanda Tangan : 

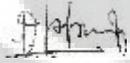
Tanggal : 9 Januari 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Etrin Damayanti
NPM : 0806318391
Program Studi : Akuntansi
Judul Skripsi : Analisis Implementasi Basis Akrual pada
Laporan Keuangan Pemerintah Kota Berbasis
Cash Towards Accrual Tahun Anggaran 2007 –
2009

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dr. Dwi Martani S.E., Ak. ()
Ketua : Dodik Siswantoro S.E., M.Sc. Acc. ()
Anggota : Debby Fitriyani S.E., MSM ()

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 9 Januari 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Ibu Dwi Martani selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan skripsi ini.
- (2) Bapak Alimin, yang telah mengizinkan saya bahkan meluangkan waktunya untuk mengkopikan data LKPD sebagai objek penelitian saya.
- (3) Mba Dian, yang sangat baik melayani saya dengan pertanyaan “Ibu kapan bisa saya temui, Mba?” Semoga karir Mba Dian di DepAk dan bisnisnya lancar ya Mba.. ☺
- (4) Mama dan Papa yang selalu mendukung, mendoakan, dan banyak berkorban untuk menyukseskan anaknya. Terima kasih, Ma, Pa, kalian telah menjadi motivasi terbesar Etrin untuk menyelesaikan tugas akhir ini dengan tepat waktu.
- (5) Bapak Dodik dan Ibu Debby yang telah menjadi penguji sidang yang sangat ramah. Semoga skripsi yang telah saya revisi ini memenuhi ekspektasi Bapak dan Ibu.
- (6) Khiar dan Favian, keponakan-keponakan terlucu yang sangat sayangi. Terima kasih, *boys. You've been my great spirit!*
- (7) Akhir Syabani, teman diskusi terhebat selama berada di FEUI dari semester satu sampai terakhir. *So happy to have a friend like you.* Sukses terus ya khiirrr.... Semoga bisa keliling duniaa! Amin.
- (8) Teman-teman dari SPA FEUI di zamannya Cui. Terutama untuk Vada yang senantiasa memperkenalkan saya dengan pelajaran Akpem sehingga saya menemukan minat saya.

- (9) Kak Acha, yang secara tak langsung telah menjadi inspirasi saya untuk menulis skripsi bertemakan akuntansi pemerintahan.
- (10) Kak Aisyah DP, Kak Nia, Kak Egi, Kak Anna, dan Kak Icha, yang merupakan asdos, aslab, sekaligus senior penuh inspirasi. Terima kasih telah mengajarkan saya banyak hal dan nilai-nilai akuntansi yang lumayan pula. Hehe
- (11) *My* Kakanda A'a Prasetyo Adi Yudhistira. Terima kasih telah sabar menghadapi aku yang super galau dan labil. Terima kasih pula sudah setia menemani aku bersama kehidupan kampus aku dari semester 1 sampai aku lulus. *You are really my man, honey.* ☺ ☺ ☺
- (12) M. Ryan Firmansyah, teman seperjuangan sejak SMA. Walaupun sering sekali berantem, tapi terima kasih telah menjadi teman yang senantiasa mendukung kegiatan saya baik di bidang akademis maupun nonakademis.
- (13) Teman-teman SPA FEUI zaman Bram, terutama untuk Student Development Division: David, Indah, Rabeca, Daniel, Echi, Reyner, Dessy, Mega, Ateng, dan Mathe. Terima kasih telah menjadi teman-teman saya yang baik!! ☺
- (14) Mas Katno, teman Birpen sayaa... sejak semester-semester awal sudah banyak membantu dan sangat bersahabat dengan para mahasiswa.
- (15) *My Girls Omang, Nadya, Becca, Afny, Nao, Cute, Dipu, Pradina*, yang sungguh luuaarr biasaaaa!!! *Never regret to find you all at the end of my campus life. You all are so priceless, and I hope we still can share our stories together. Can't tell anything more about you, girls, but I love you!!* Sukses untuk kita semuaa....!!
- (16) Pak Matsani dan Bapak-Bapak Departemen Akuntansi lainnya, yang cukup sabar melayani saya yang heboh mempersiapkan sidang. Hehe... Makasih banyak ya Bapak-Bapak....
- (17) Icha Felisha, tetangga ku di Elok. Semoga sukses ya Nengg... terima kasih atas dukungan-dukungannya..
- (18) Steven Bong, teman satu SMA yang selalu enak diajak ngobrol, diskusi dari hal-hal ringan sampai masa depan. Hehehe... sukses ya Pen, semoga kita selalu menjadi teman baik ☺

(19) Nita, Sarahi, Arin, dan Novia, yang sejak dahulu sampai sekarang cukup mewarnai hari-hari saya di FEUI. Spesial untuk Nita dan Sarahi, terima kasih banyak udah sering memberikan tumpangan kost-an untuk aku bobo. hihiii

(20) Septian, Ida, Gulfano, Ayya, , Aichiro, dan teman-teman super hebat lainnya di FEUI yang mewarnai hari-hari perkuliahan saya selama ini.

(21) Semua pihak lain yang tidak dapat saya sebutkan satu per satu. Terima kasih atas segala dukungannya.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga skripsi ini membawa manfaat bagi perkembangan ilmu akuntansi.

Depok, 9 Januari 2012

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS
AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Etrin Damayanti
NPM : 0806318391
Program Studi : Akuntansi
Departemen : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Skripsi

demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Analisis Implementasi Basis AkruaI pada Laporan Keuangan Pemerintah Kota
Berbasis *Cash Towards Accrual* Tahun Anggaran 2007-2009

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada tanggal : 9 Januari 2012

Yang menyatakan



(Etrin Damayanti)

ABSTRAK

Nama : Etrin Damayanti
Program Studi : Reguler Akuntansi
Judul : Analisis Aplikasi Basis AkruaI pada Laporan Keuangan
Pemerintah Kota Berbasis *Cash Towards Accrual* Tahun
Anggaran 2007 – 2009

Skripsi ini membahas implementasi basis akrual dalam basis *cash towards accrual* pada laporan keuangan 35 pemerintah kota tahun anggaran 2007 – 2009. Penelitian ini adalah penelitian deskriptif kualitatif terhadap beberapa pos akrual laporan keuangan pemerintah kota, yaitu kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masih terdapat beberapa penyajian pos-pos akrual tersebut yang belum memadai, dikarenakan oleh kurangnya peraturan teknis yang detail, dan ketidaksiapan pemkot untuk melaksanakannya. Oleh karena itu, penelitian ini menyarankan bahwa diperlukan aturan teknis yang detail khususnya terkait dengan aset tetap dan piutang, serta perbaikan kualitas dari pengadaan sumber daya manusia pemerintah melalui rekrutmen tepat sasaran.

Kata kunci:

Basis akrual, *cash towards accrual*, pos akrual, laporan keuangan pemerintah kota

ABSTRACT

Name : Etrin Damayanti
Study Program : Regular Accounting
Title : Analysis of Accrual Basis Application in Cash Towards
Accrual- based Local Government Financial Statements 2007 –
2009

The focus of this study is about the implementation of accrual basis in cash towards accrual basis on financial statements of 35 local governments 2007 – 2009. This research is a qualitative descriptive research on some accrual posts like cash, account receivables, fixed assets, and liabilities that are presented in the local government financial statements. The result of this research shows that there are still some accruals posts are presented inappropriately, due to the lack of detail technical regulations and resources of our government. Therefore, this research suggests that the detail technical regulation especially for the fixed assets and account receivables, and the improvement of the government human resource quality through best shot recruitment are much needed.

Key words:

Accrual basis, cash towards accrual basis, accrual posts, local government financial statements

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA TULIS	vii
ASBTRAK	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR DIAGRAM	xii
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GRAFIK	xiv
DAFTAR LAMPIRAN	xv
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Perumusan Masalah	5
1.3 Tujuan Penelitian	6
1.4 Manfaat Penelitian	6
1.5 Metodologi Penelitian	6
1.6 Ruang Lingkup Penelitian.....	7
1.7 Sistematikan Penulisan	7
2. LANDASAN TEORI	9
2.1 Manfaat Laporan Keuangan	9
2.2 Argumen Mengenai Basis Akuntansi Kas dan Akrual	11
2.3 Sistem Pemerintahan Indonesia	18
2.4 Reformasi Keuangan Negara Indonesia	19
2.5 Basis Kas Modifikasi (<i>Cash Towards Accrual</i>)	22
2.6 Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	24
2.6.1 Kebijakan Akuntansi LKPD	24
2.6.2 Jenis Laporan Keuangan Pemda	25
2.7 Hasil Pemeriksaan Pelaporan dengan <i>Cash Towards Accrual</i>	28
2.8 Permasalahan dalam Implementasi <i>Cash Towards Accrual Basis</i> ...	32
3. METODE PENELITIAN	40
3.1 Jenis Penelitian	40
3.2 Ruang Lingkup Penelitian	41
3.3 Jenis dan Sumber Data	43
4. ANALISIS	48
4.1 Aplikasi Konsep Akrual pada Pelaporan Berbasis CTA	48
4.1.1 Kas	51
4.1.2 Piutang	59
4.1.3 Aset Tetap	69
4.1.4 Kewajiban	76

4.2 Pengungkapan Pos-Pos AkruaI	76
4.3 Kelemahan Basis <i>Cash Towards Accrual</i>	78
5. PENUTUP	91
5.1 Kesimpulan	91
5.2 Saran	95
5.3 Keterbatasan Penelitian dan Usulan untuk Penelitian Selanjutnya.....	96
DAFTAR REFERENSI	97



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Skema Sistem Akuntansi Berbasis Kas Modifikasi 23



DAFTAR DIAGRAM

Diagram 4.1 Komposisi Rata-rata Penyajian Kewajiban dan Ekuitas	49
Diagram 4.2 Jumlah Pemkot dalam Penyajian Kas dan SiLPA	56
Diagram 4.3 Persentase Komponen Piutang yang Disajikan pada T.A. 2009	68



DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Perbedaan Akuntansi Kas dan Akuntansi Akrua	17
Tabel 2.2 Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	29
Tabel 3.1 Karakteristik Umum 35 Pemerintah Kota Penelitian	43
Tabel 3.2 Daftar Opini 35 Pemkot T.A. 2007-2009	45
Tabel 4.1 Jumlah Pemkot dalam Penyajian Pos-Pos Neraca 2007-2009	50
Tabel 4.2 Pemkot yang Memiliki Kas di Bendahara Penerimaan	53
Tabel 4.3 Rekonsiliasi Kas dan SiLPA T.A 2009	57
Tabel 4.4 Prosentase Utang PFK terhadap Total Kas	59
Tabel 4.5 Trend Prosentase Piutang per Total Aset	62
Tabel 4.6 10 Pemkot yang Memiliki Prosentase Piutang per Pendapatan Terbesar.	64
Tabel 4.7 Penyajian Komponen Piutang T.A. 2009	66
Tabel 4.8 Penyusutan Aset Tetap Kota Bima	71
Tabel 4.9 Defisit Nilai APBD dan Realisasi Anggaran	86

DAFTAR GRAFIK

Grafik 2.1 Opini LKPD berdasarkan Tingkatan Pemerintah Daerah	30
Grafik 3.1 Opini Pemeriksaan BPK atas 35 Pemkot	46
Grafik 3.2 Tren Rata-rata Total Anggaran Pemerintah Kota	47
Grafik 4.1 Rata-rata Komponen Kas di Neraca T.A. 2007-2009	51
Grafik 4.2 Prosentase Jumlah Piutang dalam Aset	61
Grafik 4.3 Perbandingan Penambahan Aset tetap dengan Realisasi Belanja Modal.	74
Grafik 4.4 Rata-rata Kewajiban per Total Pasiva 35 Pemkot T.A. 2007-2009	77
Grafik 4.5 Jumlah Pemkot dalam Penyajian Kewajiban	80
Grafik 4.6 Rata-rata Kewajiban Jangka Pendek T.A. 2007-2009	81
Grafik 4.7 Nilai Rata-rata APBD dan Realisasi APBD T.A. 2007-2009...	87



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Karakteristik Kota Berdasarkan Jenis dan Opini BPK	102
Lampiran 2	Total Anggaran Pendapatan dan Belanja 35 Pemkot	103



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Laporan keuangan pada hakikatnya merupakan sebuah alat yang menjadi bentuk pertanggungjawaban sebuah entitas atas pengelolaan sumber daya ekonomi yang dimiliki. Bagi instansi Pemerintah, laporan keuangan menggambarkan pertanggungjawaban instansi atas pelaksanaan anggaran dan pengelolaan sumber daya. Pemerintah melakukan pertanggungjawaban melalui laporan keuangan karena Pemerintah dikenal sebagai pelaku ekonomi yang besar, di mana ia banyak melakukan pengeluaran dan mendapatkan penerimaan dari pajak yang dipungut dari masyarakat. Dengan demikian, laporan keuangan digunakan oleh Pemerintah untuk memenuhi ekspektasi masyarakat untuk mengungkapkan posisi keuangan dan kinerjanya dalam memberikan jasa kepada publik.

Akuntabilitas dari sebuah laporan keuangan sangat penting bagi instansi Pemerintah. Bahkan dapat dikatakan bahwa peranan laporan keuangan sebagai media akuntabilitas lebih menonjol pada akuntansi pemerintah dibandingkan dengan perannya untuk penilaian organisasi seperti halnya dalam sektor swasta. Kepercayaan masyarakat meningkat jika Pemerintah secara konsisten memberikan informasi akuntabilitas keuangan yang transparan dan terpercaya yang pada akhirnya memperkuat dukungan mereka terhadap Pemerintah yang berkuasa. Transparansi dan kualitas keuangan Pemerintah berperan vital dalam membangun kualitas demokrasi dan pemerintahan yang efektif (*Ter Bogt, Budding & Helden, 2010* dalam Harun, 2010). Evaluasi atas efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya dan penggunaan anggaran sangat penting dilakukan karena dapat menentukan perumusan strategi di masa mendatang dalam rangka peningkatan kesejahteraan masyarakat dalam negara tersebut.

Akuntabilitas laporan keuangan tentunya berhubungan dengan metode penyusunan laporan keuangan. Secara umum, terdapat dua basis pencatatan akuntansi, yaitu basis kas dan basis akrual. Dalam basis kas, transaksi akan dicatat pada saat kas diterima atau dikeluarkan yang mengakibatkan hanya penerimaan

dan pengeluaran kas yang dicatat. Akibatnya, neraca hanya akan menunjukkan posisi kas. Pembaca laporan keuangan tidak dapat mengetahui nilai persediaan, aset tetap, dan utang suatu organisasi. Berbeda dengan basis kas, basis akrual mengharuskan transaksi dicatat pada saat terjadi, sehingga utang, piutang dan aset perusahaan dapat terlihat jelas dalam laporan keuangan. Sektor swasta mengadopsi basis akrual dalam standar akuntansi karena basis ini dapat mencerminkan kegiatan dan dapat memperlihatkan posisi keuangan yang sebenarnya.

Berbeda dengan sektor swasta, sektor pemerintahan lebih sering menggunakan basis kas, dan penggunaan basis akrual seringkali menjadi perdebatan. Hal ini disebabkan oleh karena dalam basis akrual terdapat konsep *matching cost against revenue* yang tidak tepat diterapkan dalam sektor pemerintahan karena sektor pemerintahan tidak bertujuan menghasilkan laba. Di banyak negara, anggaran Pemerintah biasanya disusun dengan menggunakan basis kas karena pertimbangan kemudahan. Keunggulan akrual yang dapat mencerminkan konsumsi sumber daya dengan lebih tepat kurang dapat dimanfaatkan dalam organisasi pemerintahan karena beberapa faktor yang mempengaruhinya. Banyaknya keputusan Pemerintah yang tidak didasarkan pada pertimbangan ekonomi dan lebih didasarkan pada kepentingan politik membuat pilihan basis akuntansi menjadi tidak relevan.

Indonesia sebagai salah satu negara berkembang dengan jumlah penduduk relatif besar dan wilayah yang tersebar mulai melakukan pembenahan sistem pemerintahan. Sejak pergantian kepemimpinan dari Orde baru, demokrasi dan otonomi menjadi lebih baik. Dalam sistem otonomi, peranan daerah menjadi lebih besar dalam mengatur organisasi pemerintahan. Rakyat diberikan hak untuk mengemukakan pendapat dan melakukan kritik terhadap kebijakan Pemerintah. Keterbukaan tersebut mengharuskan negara untuk lebih transparan dan akuntabel dalam menjalankan Pemerintah. Besarnya otonomi daerah tersebut dilakukan bersamaan dengan pertanggungjawaban dan transparansi yang lebih baik dalam pengelolaan keuangan melalui reformasi keuangan. Maka, sama dengan kenyataan yang terjadi di Indonesia, Ball (2005) dalam Harun (2010) mengungkapkan bahwa keakuratan informasi keuangan Pemerintah memanglah

penting karena sejumlah alasan, yaitu: (1) di mana pun suatu pemerintahan berada di seluruh dunia, mereka bertugas sama, yaitu mengumpulkan, mengatur, dan membelanjakan dana rakyat ribuan miliar dolar dengan tujuan meningkatkan taraf hidup masyarakat; (2) rakyat telah memberikan kepercayaan yang besar kepada pemerintahan untuk mengelola aset dan kewajiban yang telah diakumulasi selama puluhan tahun yang diharapkan dapat berpengaruh terhadap kesejahteraan masyarakat di masa mendatang; dan (3) sebuah demokrasi yang sehat membutuhkan warga negara yang percaya akan kredibilitas politisi dan pejabat, serta masyarakat yang peduli terhadap proses politik.

Terkait dengan upaya untuk menghasilkan informasi akuntansi yang akurat tersebut, Indonesia telah melakukan reformasi keuangan sejak tahun 2003 dengan ditetapkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Namun, pada kenyataannya, dalam tataran operasional, sampai dengan tahun anggaran 2005 masih ada Pemerintah daerah yang belum menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan peraturan yang diharuskan pada saat itu, yaitu Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Penyusunan Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah. Penyusunan laporan keuangan pada saat itu malah masih dilakukan berdasarkan ketentuan pada peraturan sebelumnya. Untuk itu, dapat dikatakan bahwa sampai saat ini Indonesia masih berada dalam masa transisi.

Reformasi tersebut kemudian terus dilanjutkan dengan dikeluarkannya Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara. Undang-Undang tersebut kemudian dijabarkan dalam peraturan pelaksana baik dalam bentuk peraturan pemerintah, peraturan menteri, surat keputusan dan peraturan lainnya. UU tersebut menggantikan *Indische Comptabiliteitswet (ICW)* Staatblad tahun 1925 No. 448 yang terakhir telah dirubah dengan Undang-Undang No. 9 tahun 1968. Pada tahun 2005, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) menyusun peraturan tentang SAP melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005.

Reformasi keuangan yang terjadi di Indonesia dilakukan secara bertahap mengingat bahwa masih terdapat beberapa faktor hambatan dalam penerapan peraturan, seperti kurangnya kesiapan sumber daya di Pemerintah daerah ketika diberikan tanggung jawab masing-masing setelah sebelumnya sifat pemerintahan Indonesia ialah tersentralisasi. Oleh karena itu, agar dapat memberikan kemajuan dalam menghasilkan informasi keuangan yang akurat, PP No. 24 Tahun 2005 menetapkan penggunaan basis *Cash Toward Accrual* (CTA) sebagai metode penyusunan laporan keuangan Pemerintah dalam memberikan pertanggungjawaban keuangan mereka. Basis CTA ini dimaksudkan sebagai basis kas yang dimodifikasi dengan beberapa sistem pencatatan akrual yang merupakan tahap awal dari pengadopsian basis akrual di Indonesia. West & Carnegie (2005) menyatakan bahwa perubahan standar akuntansi sektor publik ke basis akrual dimotivasi oleh kebutuhan untuk meningkatkan akuntabilitas yang tinggi dalam insitusi sektor publik. Dengan adanya sistem baru CTA, maka sistem tersebut menggantikan laporan keuangan berbasis kas yang telah dipraktekkan sejak zaman kolonial (Manao, 2008; Nasution, 2009 dalam Harun, 2010). Meski demikian – dari banyak studi akuntansi sektor publik beberapa tahun belakangan – belum ditemukan manfaat riil yang telah tercapai bahkan di negara-negara yang menjadi pelopor pengguna sistem akuntansi akrual seperti Inggris dan Australia (Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; Christensen, 2007 dalam Harun, 2010). Terlebih lagi di negara-negara berkembang, sistem akuntansi tersebut menghadapi persoalan lebih serius manakala masih dihadapi dengan rendahnya kapasitas sumber daya organisasi dan tingginya praktik korupsi. Kedua hal tersebut menyebabkan informasi akuntansi tidak digunakan dalam pengambilan keputusan majerial dalam entitas sektor publik (Mimba *et al.*, 2007 dalam Harun, 2010).

Teknik pencatatan basis CTA yang bersifat setengah kas dan setengah akrual menjadikan para entitas pelapor keuangan tidak termotivasi untuk belajar mengadopsikan sistem akrual secara keseluruhan. Padahal, dengan dikeluarkannya PP No. 71 Tahun 2010, Pemerintah Indonesia sudah harus mengadopsi basis akrual secara penuh pada tahun 2015. Mengingat bahwa basis CTA sebenarnya adalah tahap awal untuk pengadopsian akrual, seharusnya organisasi Pemerintah sudah mulai melakukan pencatatan-pencatatan yang

bersifat akrual. Basis CTA ini kurang dapat mendukung hal tersebut karena pencatatan untuk transaksi-transaksi besar Pemerintah seperti pendapatan dan belanja yang muncul dalam Laporan Realisasi Anggaran masih menggunakan basis kas. Akibatnya, akan terdapat kemungkinan pos-pos akrual di Neraca seperti piutang atau kewajiban tidak tercatat dengan semestinya.

Terlepas dari hal-hal yang sekiranya merupakan kelemahan dari basis CTA, sisi positif yang diberikan dari basis ini ialah bahwa paling tidak basis ini sudah dapat menghasilkan sebuah laporan posisi keuangan Pemerintah berupa Neraca, yang merepresentasikan sumber daya-sumber daya Pemerintah yang tersedia. Selain itu, dari beberapa penelitian seperti yang dilakukan oleh Manao (2006, 2009) dan Harun (2010), banyak juga yang berpendapat bahwa akrual ini justru akan memberikan banyak manfaat untuk organisasi dan para pemangku kepentingan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diungkapkan di atas, maka penelitian akan meneliti tentang penerapan basis CTA dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah kota dalam hal penyajian pos-pos akrual sehingga mampu memberikan informasi yang relevan, mengingat bahwa dengan dikeluarkannya PP No. 71 tahun 2010 terkait dengan standar akuntansi berbasis akrual penuh akan efektif pada periode anggaran 2015. Pembahasan ini akan secara kritis mengkaji kelemahan CTA baik dari sisi konseptual teori maupun aplikasi dalam praktik. Sebagai bentuk pendekatan basis yang unik, basis tersebut menarik untuk dikaji sebagai suatu bentuk pendekatan baru yang mungkin dapat dikembangkan dan diaplikasikan di organisasi lain, dan sebagai evaluasi penyusunan laporan keuangan Pemerintah untuk menjembatani kesiapan Pemerintah Indonesia dalam mengaplikasikan basis akuntansi akrual secara penuh.

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka beberapa rumusan masalah yang dihasilkan adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana penerapan konsep akrual dalam proses penyusunan laporan keuangan Pemerintah kota dengan basis CTA terkait dengan penyajian kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban?

2. Apa kelemahan basis CTA sebagai basis akuntansi pemerintahan?

1.3. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisis laporan keuangan Pemerintah kota dalam hal penyajian akun-akun akrual seperti kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban selama menggunakan basis CTA.
2. Menjelaskan kelemahan penerapan basis CTA.

1.4. Manfaat Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa manfaat untuk penulis maupun pihak-pihak lain di antaranya sebagai berikut:

1. Bagi ilmu pengetahuan, agar dapat memberikan kontribusi terhadap pemikiran tentang basis akuntansi CTA yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah.
2. Bagi Pemerintah, agar dapat memberikan gambaran mengenai kondisi pelaporan keuangan kota dengan basis CTA. Fakta kondisi penyajian pos akrual Pemkot dapat menjadi dasar bagi Pemerintah dalam menyusun peraturan terkait guna memberikan kualitas laporan keuangan entitas Pemerintah yang lebih baik.
3. Bagi instansi Pemerintah daerah, yaitu agar dapat memberikan masukan dari evaluasi penerapan basis CTA selama ini sehingga menambah kesiapan untuk melakukan adopsi penuh atas basis akrual pada tahun 2015.

1.5. Metodologi Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan deskriptif, yaitu penelitian yang dilakukan dengan mengumpulkan informasi dari suatu gejala yang ada dengan maksud memberikan penjelasan sistematis, faktual, dan akurat mengenai fakta-fakta yang ada. Dalam penelitian ini, informasi tersebut

dikumpulkan melalui laporan keuangan Pemerintah kota periode 2007 – 2009 untuk memberikan gambaran mengenai bagaimana penerapan basis akuntansi CTA dalam laporan keuangan Pemerintah kota selama periode 2007 – 2009.

1.6. Ruang Lingkup Penelitian

Objek penelitian ini adalah beberapa Pemerintah kota yang tersebar di seluruh wilayah Indonesia yang menyusun laporan keuangan sejak tahun 2007 – 2009. Hal-hal yang diteliti ialah terkait dengan kebijakan akuntansi yang digunakan tiap Pemkot, peraturan yang mendasari penyusunan laporan keuangan berbasis *cash towards accrual*, dan pos-pos akrual yang ditampilkan dalam LKPD kota tersebut seperti kas, utang, piutang, dan aset tetap.

1.7. Sistematika Penulisan

Adapun penulisan dari skripsi ini akan disusun berdasarkan sistematika berikut:

BAB 1 Pendahuluan

Bab ini memuat latar belakang penelitian, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metodologi penelitian, ruang lingkup penelitian, dan sistematika penulisan. Bab ini bertujuan untuk memberikan gambaran secara umum mengenai isi keseluruhan tulisan ini.

BAB 2 Tinjauan Pustaka

Bab ini menguraikan landasan teori yang dipakai dalam tulisan ini, yaitu mengenai organisasi sektor publik, laporan keuangan instansi Pemerintah, pro dan kontra basis akuntansi kas dan akrual, informasi tentang Indonesia dan sistem pembagian wilayahnya, reformasi keuangan yang dilakukan Indonesia beserta laporan pelaksanaannya.

BAB 3 Metodologi Penelitian

Bab ini menjelaskan tentang metodologi yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu penjelasan mengenai penelitian dengan pendekatan deskriptif, penjelasan mengenai sampel laporan keuangan dan beberapa pos neraca yang dijadikan sebagai objek penelitian .

BAB 4 Pembahasan

Bab ini memaparkan penjelasan dan analisis mengenai bagian-bagian dari Laporan Keuangan Pemerintah Kota terkait dengan pos-pos akrual seperti kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban, di mana CTA digunakan sebagai basis akuntansi pemerintahan. Selain itu, akan dijelaskan pula kelemahan penerapan basis CTA yang dinilai tidak mampu menyajikan informasi keuangan dengan relevan.

BAB 5 Kesimpulan dan Saran

Bab ini merupakan penutup dari tulisan ini. Hasil penelitian akan disimpulkan dan saran-saran yang dapat dipertimbangkan oleh Pemerintah sebagai perbaikan dan peningkatan kesiapan mereka dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual yang akan efektif pada tahun 2015.

BAB 2

LANDASAN TEORI

2.1 Manfaat Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya ekonomi yang dimiliki oleh suatu entitas. Laporan keuangan yang diterbitkan harus disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain.

Penyusunan laporan keuangan oleh Pemerintah diharapkan dapat menjadi sebuah media Pemerintah untuk mewujudkan pertanggungjawabannya kepada publik. Untuk itu, laporan keuangan Pemerintah harus disusun sesuai dengan SAP yang kemudian wajib diaudit oleh BPK untuk dinilai kewajarannya. Selain kepada publik, laporan keuangan yang disusun oleh instansi Pemerintah juga dipertanggungjawabkan kepada lembaga legislatif, yaitu DPR atau DPRD.

Menurut SAP yang terdapat dalam PP No. 24/ 2005, laporan keuangan disusun untuk menyediakan keterangan yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelapor selama satu periode pelaporan. Informasi dalam laporan keuangan Pemerintah merupakan alat komunikasi Pemerintah kepada semua pemangku kepentingan mengenai apakah kinerja keuangan dan operasional Pemerintah yang dilaporkan sesuai kehendak rakyat yang dijabarkan dalam visi, misi, strategi, program, dan kegiatan dari Pemerintah yang bersangkutan.

Berdasarkan informasi yang disediakan oleh laporan keuangan, pemakai dapat melakukan pengambilan keputusan dalam rangka pengelolaan organisasi tersebut maupun keputusan lain. Laporan keuangan bagi organisasi Pemerintah juga memiliki peranan yang penting, sebab dari laporan keuangan tersebut Pemerintah dapat menilai kinerja organisasi, dan alokasi sumber daya sehingga dapat dijadikan masukan berharga dalam pengambilan keputusan pengembangan organisasi Pemerintah di masa mendatang. Dari sudut pandang ini, maka laporan keuangan memiliki manfaat untuk manajemen organisasi yang dapat

memudahkan fungsi perencanaan dan fungsi pengelolaan dan pengendalian aset, kewajiban, dan ekuitas dana Pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

Dari sisi Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan keuangan Pemerintah memberikan informasi mengenai penerimaan, pengeluaran, dan pembiayaan yang dilakukan Pemerintah. Laporan keuangan ini menyajikan perbandingan antara realisasi terhadap anggaran sekaligus prestasi kinerja yang dicapai. Dengan informasi ini, pengguna laporan keuangan dapat mengetahui sejauh mana pencapaian yang telah diraih oleh organisasi Pemerintah melalui efektifitas dan efisiensi belanja yang dihasilkan. Apabila informasi dalam LRA menunjukkan bahwa pada satu periode tersebut telah terjadi efektifitas dan efisiensi belanja, maka hal tersebut akan dapat mendorong pertumbuhan negara.

Tidak hanya LRA yang dapat menunjukkan efektifitas dan efisiensi kinerja Pemerintah, laporan keuangan Pemerintah berbentuk Neraca memberikan informasi yang tidak kalah pentingnya. Neraca Pemerintah menggambarkan jumlah aset yang dikuasai oleh Pemerintah yang dapat digunakan untuk melakukan pelayanan umum, dan kewajiban yang menggambarkan jumlah komitmen yang harus dibayarkan oleh Pemerintah di masa mendatang. Salah satu contohnya ialah dengan mencocokkan belanja modal yang terdapat di LRA dengan jumlah aset tetap yang dapat digunakan untuk memberikan jasa kepada publik, maka dapat diketahui apakah kinerja Pemerintah telah efektif dan efisien dalam memanfaatkan sumber dayanya.

Untuk Laporan Arus Kas (LAK), manfaat yang didapat ialah informasi mengenai keluar masuknya uang dari atau ke kas daerah yang berasal dari aktivitas operasi, investasi non-keuangan, pembiayaan, dan non-anggaran. Hasil operasi dapat menjelaskan efisiensi dan efektivitas kegiatan dalam satu periode.

Menurut SAP, tujuan dan manfaat dari penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
2. Menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundang-undangan.

3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
5. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat dari kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

2.2 Argumen mengenai Basis Akuntansi Kas dan Akrua

Pada awalnya, tekanan untuk mengadopsi basis akrual di sistem akuntansi pemerintahan muncul sebagai solusi untuk mengatasi kekurangan dari basis kas yang tidak mampu menyajikan informasi mengenai keseluruhan aktivitas organisasi dan posisi keuangan yang seimbang antara aset dan kewajiban. Akibatnya, organisasi pemerintahan pun tidak mampu melakukan alokasi sumber daya yang efisien dan efektif seperti yang mampu dilakukan oleh perusahaan swasta dalam mencapai efektifitas dan efisiensi pasar dengan sistem akuntansi akrualnya.

Perbedaan mendasar dari basis akrual dengan basis kas ialah terletak pada konsep pengakuan belanja dan pendapatan dalam suatu periode. Sistem akrual menggunakan istilah beban (*expenses*) dan bukan belanja (*expenditures*) untuk menggambarkan biaya penuh (*full costs*) Pemerintah dalam periode tertentu. *Expenses* atau beban menunjukkan nilai penggunaan sumber daya dalam satuan periode tertentu, sedangkan belanja (*expenditures*) merupakan nilai total ekonomi belanja yang diperlukan dalam pengadaan barang atau jasa (Harun, 2010).

Informasi yang dihasilkan oleh pelaporan berbasis akrual membuat para pengguna laporan keuangan dapat mengukur akuntabilitas dari pemanfaatan seluruh sumber daya, menilai kinerja, posisi keuangan, dan arus kas dari entitas, dan membuat keputusan dalam menjalankan bisnis. IFAC (2002) berpendapat bahwa pelaporan dengan basis akrual berguna untuk mengevaluasi kinerja Pemerintah dalam hal biaya pelayanan, efisiensi, dan pencapaian yang telah diraih. Wynne (2004) dalam studinya juga mengungkapkan beberapa manfaat penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Manfaat yang pertama ialah basis

akrual mampu menghasilkan informasi keuangan yang lebih komprehensif. Akun-akun yang disajikan dalam laporan keuangan berbasis akrual lebih banyak memberikan informasi dibandingkan dengan yang dihasilkan oleh basis kas dan lebih banyak berfokus pada *output* dibandingkan *input*. Yang kedua, informasi yang disediakan oleh basis akrual mampu memfasilitasi peningkatan kualitas manajemen dan pembuatan keputusan, khususnya yang berkaitan dengan pengalokasian sumber daya organisasi. Selanjutnya, basis akrual juga mampu memberikan perbandingan antara biaya penuh atas jasa pelayanan yang diberikan oleh organisasi sektor publik dengan biaya yang dikenakan oleh sektor swasta atas jasa yang diberikannya. Basis akrual mampu memberikan informasi mengenai berapa biaya yang dibutuhkan untuk memproduksi jasa publik dan menentukan biaya atas jasa yang diberikan ke publik (Mahmudi, 2007). Hal ini dapat membantu penentuan berapa tarif yang dapat dikenakan Pemerintah terhadap jasa yang diberikannya, yang tentunya berbeda dengan tarif yang dikenakan oleh organisasi swasta. Pada sektor swasta, penentuan biaya ditujukan untuk memaksimalkan laba, sedangkan pada sektor Pemerintah penentuan biaya dilakukan hanya untuk melihat berapa biaya yang harus ditutup sehingga Pemerintah bisa memberikan jasanya kepada publik secara terus-menerus.

Manfaat basis akrual yang terakhir menurut Wynne (2004) ialah basis akrual mampu memberikan informasi mengenai hasil kinerja manajemen yang tidak dipengaruhi oleh waktu pengeluaran dan penerimaan kas, melainkan lebih ke arah kondisi organisasi sebenarnya yang digambarkan oleh akun-akun di neraca. Dengan demikian, basis akrual dapat pula mengidentifikasi perubahan posisi keuangan dari Pemerintah, peluang dari pemanfaatan sumber daya di masa depan guna mencapai pengelolaan sumber daya yang sukses, dan bagaimana Pemerintah membiayai aktivitasnya untuk memenuhi kebutuhan kasnya. Basis akrual dapat memfasilitasi Pemerintah untuk mengukur kapasitas yang dimilikinya. Seperti yang dikatakan oleh Adams (2003) dalam Utomo (2010) bahwa salah satu manfaat yang dapat diberikan oleh akuntansi akrual ialah dapat meningkatkan akuntabilitas lokal atas kapasitas aset dan kewajiban dari unit-unit Pemerintah daerah.

Selanjutnya, Manao (2006) juga melakukan perbandingan basis akrual dengan basis kas, di mana basis akrual dinilai lebih banyak diterima di sektor komersial karena kemampuannya untuk menghasilkan pandangan multidimensi atas posisi keuangan. Jones & Pendlebury (1988) dalam Harun (2010) mengatakan bahwa basis akrual memegang konsep *capital maintenance* yang sangat baik. Salah satu contohnya ialah pengakuan atas kewajiban pensiun, yang merupakan salah satu keunggulan sistem akuntansi basis akrual yang tidak mampu diberikan oleh basis kas di sektor pemerintahan.

Kebutuhan akan pengadopsian basis akrual di sektor pemerintahan pun kian hari semakin besar dengan diperkuat oleh pernyataan yang dikeluarkan oleh IFAC (2002) tentang manfaat yang sangat besar yang dapat diperoleh oleh entitas pemerintahan dari penerapan basis akrual. Oleh karenanya, akuntansi akrual pun menjadi sesuatu hal yang sangat penting untuk dipelajari dan diterapkan oleh beberapa negara, khususnya negara-negara OECD (Schiavo-Campo & Tommasi, 1999 dalam Manao, 2008). Tak hanya itu, akuntansi akrual pun mengundang banyak peneliti untuk melakukan studi lebih lanjut mengenai pengimplementasiannya di sektor Pemerintah karena akuntansi akrual biasanya diterapkan di sektor swasta, yang sifatnya tidak sama dengan sektor publik.

Torres (2004) dalam Manao (2006) mengatakan bahwa reformasi sektor publik dalam level negara bersama-sama dengan organisasi internasional untuk melakukan perpindahan dari basis kas ke basis akrual didorong oleh keinginan untuk meningkatkan akuntabilitas, realibilitas, dan transparansi atas laporan keuangan Pemerintah. West & Carnegie (2005) menyatakan bahwa perubahan standar akuntansi sektor publik ke basis akrual ini dimotivasi oleh kebutuhan untuk meningkatkan akuntabilitas yang tinggi dalam insitusi sektor publik. Hal senada juga dikatakan oleh Carlin (2005) yang menemukan bahwa ada faktor pendorong yang tidak dapat terelakkan untuk mengadopsi basis akrual. Yang pertama ialah keinginan untuk meningkatkan kinerja organisasi melalui informasi *full cost* yang menghasilkan efisiensi operasional dan alokasi sumber daya yang optimum, dan yang kedua ialah keinginan untuk mencapai peningkatan dalam hal transparansi, baik dari sisi internal maupun eksternal.

Menurut Carlin, basis akrual memanglah sebuah metode pelaporan laporan keuangan yang superior dibandingkan sistem lainnya. Namun, menurutnya pula, literatur yang menjadi dasar penelitiannya telah gagal untuk mencantumkan hal-hal pendukung yang bersifat empiris untuk menyatakan bahwa basis akrual adalah tepat digunakan dalam sektor publik. Hal ini juga senada dengan apa yang ditemukan oleh Olson *et al.* (2001) dalam Manao (2009) bahwa sedikit sekali bukti yang dapat mendukung pernyataan bahwa kinerja Pemerintah meningkat seiring dengan meningkatnya sistem kontrol biaya.

Guthrie (1998) menyatakan bahwa dalam konteks sektor publik, akuntansi akrual bersifat inferior dan tidak cocok dikarenakan oleh beberapa hal, seperti profit bukanlah tujuan dari mereka dan tidak dapat dijadikan ukuran relevan sebagai pengukuran kinerja; struktur keuangan dan solvabilitas tidak relevan dalam sektor publik; akuntansi akrual tidak mengukur *outcomes*; dan akuntansi akrual memberikan gagasan sempit atas kinerja, yang terfokus pada biaya jasa dan efisiensi. Argumen ini pun diperkuat oleh Barton (1999, 2004, 2009) yang secara tegas menyatakan bahwa model bisnis akuntansi berbasis akrual tidak seharusnya dipaksakan ke dalam sektor publik. Menurutnya, sektor swasta yang biasa menggunakan basis akrual dan sektor publik tidak dapat disamakan praktik akuntansinya. Alasan atau tujuan dari pemerintahan berdiri sangat berbeda dengan tujuan dari sebuah organisasi swasta berdiri.

Barton (2004) menekankan bahwa sifat dari organisasi pemerintahan dan peran mereka di negara demokratis yang modern saat ini sangat berbeda dan jauh lebih kompleks, dibandingkan dengan sektor swasta. Dalam jurnalnya, ia mengatakan bahwa "*As a minimum, citizens want their governments to provide various goods and services which cannot be readily provided by private firms, and they require that they be accountable to them for all of their activities*" (p. 283). Maksud dari pernyataan ini adalah jelas bahwa fungsi pemerintahan tidak dapat disamakan dengan sektor swasta, di mana organisasi pemerintahan berperan untuk memproduksi barang dan jasa yang bersifat kolektif dan non-rival, yang tidak dapat diberikan oleh sektor swasta.

Penelitian yang dilakukan oleh Neale & Pallot (2001) dan Walker (2001) juga mampu membuktikan bahwa basis akrual tidak tepat digunakan dalam sektor

publik. Hipotesis mereka yang menghubungkan antara pengadopsian akuntansi akrual dengan isu kinerja Pemerintah gagal dibuktikan dengan tidak memberikan hasil empiris bahwa keduanya saling mendukung ataupun saling berhubungan. Selain itu, basis akrual dinilai memiliki beberapa kelemahan, di antaranya: (1) pencatatan transaksi berbasis akrual mengandung unsur subjektivitas yang tinggi; (2) relevansi dalam akuntansi akrual dinilai terbatas jika dihubungkan dengan konsep biaya historis dan inflasi; (3) jika dibandingkan dengan basis kas, penyesuaian akuntansi akrual membutuhkan prosedur administrasi yang lebih rumit sehingga biaya administrasi menjadi lebih mahal; dan (4) peluang untuk melakukan praktik manipulasi keuangan lebih sulit dikontrol (Bastian, 2001). Hepworth (2002) juga berpendapat bahwa akuntansi akrual tidak akan dapat mengatasi masalah kontrol keuangan dalam sektor publik, bahkan mungkin akan dapat memperburuk keadaan karena basis akrual membutuhkan lingkup *judgment* yang lebih lebar (namun hal ini akan lebih membuat dimensi politis di sektor publik menjadi lebih atraktif karena memberikan fleksibilitas lebih untuk bisa melakukan *window-dressing*).

Kelemahan-kelemahan yang ditemukan serta tidak ditemukannya bukti empiris yang mampu mendukung ketepatangunaan basis akrual pada akuntansi pemerintahan mungkin saja disebabkan oleh kecenderungan penggunaan basis kas dalam pelaporan keuangannya. Basis kas merupakan basis tradisional yang biasa digunakan oleh sektor pemerintahan, di mana penerimaan dan pengeluaran hanya diakui atau dicatat begitu kas diterima/ dikeluarkan. Kebiasaan sektor pemerintahan menganut sistem akuntansi berbasis kas ini disebabkan oleh keuntungan yang diberikan oleh basis kas dalam hal kemudahan untuk mengimplementasikannya dan hasil penerapannya yang dapat dibandingkan secara moneter (OECD/ SIGMA, 2001 dalam Wynne, 2004). Hal ini memang benar adanya jika melihat pada fakta bahwa di dalam organisasi pemerintahan beberapa negara, tidak banyak akuntan yang berkualitas atau berkemampuan baik yang dipekerjakan. Selain itu, pengelolaan keuangan terlihat lebih kurang mendapat perhatian dibandingkan dengan isu kepatuhan terhadap perundang-undangan (Wynne, 2004). Menurut Manao (2006, 2008) paling tidak terdapat dua alasan mengapa basis kas masih menjadi pilihan kebanyakan pemerintahan, yaitu:

(1) anggaran tahunan Pemerintah di kebanyakan pemerintahan disusun dengan berdasar kepada arus kas riil sehingga laporan pertanggungjawaban lainnya tentunya harus dibuat konsisten dengan anggaran tersebut; (2) penggunaan basis kas sudah menjadi tradisi yang memberikan kemudahan bagi para penyusun dan pengguna, terutama anggota parlemen ketika mempelajari anggaran Pemerintah dan laporan pertanggungjawabannya. Secara singkat, akuntansi berbasis kas memiliki fitur kesederhanaan (*simplicity*), dapat dipahami (*understandability*), dan objektivitas (*objectivity*), kualitas yang tidak boleh diremehkan, terutama dalam departemen-departemen pemerintahan, dalam menyiapkan dan memahami informasi akuntansi terkait (Pina *et al.*, 2009).

Pendapat-pendapat di atas diperkuat oleh pernyataan Barton (2009) yang melalui penelitiannya menemukan bahwa ada enam aktivitas Pemerintah yang ditujukan untuk memuaskan kebutuhan dan kepentingan nasional, yaitu:

1. Penyediaan barang dan jasa publik,
2. Penyediaan barang dan jasa yang berhubungan dengan kesejahteraan sosial untuk rakyat,
3. Pengelolaan ekonomi makro,
4. Konservasi lingkungan alam dan budaya nasional,
5. Penciptaan kesetaraan inter-generasi, dan
6. Pengelolaan sumber daya Pemerintah yang digunakan untuk menyediakan barang dan jasa yang telah disebutkan di atas.

Lima kegiatan teratas adalah kondisi yang hanya dialami oleh sektor pemerintahan. Organisasi yang menjalankan proses bisnis normal tidak akan memiliki aktivitas demikian. Aktivitas-aktivitas tersebut membutuhkan pengeluaran kas oleh Pemerintah beserta penerimaannya yang berasal dari pajak dan sumber-sumber penerimaan negara lainnya untuk mendanai program dan/atau kegiatan mereka. Oleh karena itu, anggaran dan sistem akuntansi berbasis kas lebih relevan digunakan untuk mendukung pengelolaan keuangan Pemerintah. Informasi akuntansi berbasis kas juga dapat digunakan untuk kepentingan fiskal. Arus penerimaan dan pengeluaran kas Pemerintah yang merupakan bagian dari kebijakan fiskal memiliki efek yang besar pada perekonomian negara

(pertumbuhan ekonomi, inflasi, nilai tukar, dan tingkat pengangguran), pasar keuangan, dan kesejahteraan sosial.

Dalam beberapa kasus, sistem akuntansi berbasis akrual memang telah terbukti tidak tepat digunakan dalam lingkungan pemerintahan dan tidak dapat menghasilkan informasi yang dibutuhkan. Sebagai contoh, di Victoria, data yang dihasilkan oleh akuntansi akrual memberikan bias terhadap nilai total biaya yang lebih tinggi atas kegiatan operasional departemen-departemen pemerintahan dalam yurisdiksinya, relatif terhadap total biaya yang dikeluarkan oleh sektor swasta untuk memberikan pelayanan yang sejenis (Carlin, 2005). Contoh tersebut hanya merupakan salah satu fakta pendukung bahwa basis kas lebih tepat digunakan di sektor pemerintahan. Selain memang mudah untuk diterapkan, basis kas memiliki kelebihan yang mampu memperlihatkan secara jelas sumber dana, alokasi, dan penggunaan sumber-sumber kas sehingga kontrol keuangan lebih dapat dilakukan.

Rangkuman perbedaan akuntansi berbasis kas dan akuntansi berbasis akrual dapat dilihat pada Tabel 2.1:

Tabel 2.1: Perbedaan Akuntansi Kas dan Akuntansi Akrual

	Akuntansi Berbasis Kas	Akuntansi Berbasis Akrual
Pelaksanaan	Relatif mudah dan sederhana	Relatif rumit
Hubungan dengan sistem anggaran tradisional	Relatif kuat	Relatif lemah
Ruang lingkup	Hanya mencatat transaksi pengeluaran dan penerimaan kas	Mencatat seluruh transaksi, baik kas maupun non-kas
Waktu pencatatan	Hanya mencatat transaksi yang terjadi dalam satu periode akuntansi	Mencatat estimasi dampak dari transaksi sekarang dan perubahan kebijakan
Audit dan kontrol	Relatif sederhana	Relatif lebih rumit

Sumber: Paul Boothe, n.d.

2.3 Sistem Pemerintahan Indonesia

Indonesia merupakan negara kepulauan yang wilayahnya sangat luas. Wilayah tersebut terpecah dalam pulau-pulau dan dihubungkan dengan laut. Pemerintahan Indonesia berbentuk Republik dan dikepalai oleh seorang Presiden. Pemerintah dibagi menjadi dua, yaitu Pemerintah daerah dan Pemerintah Pusat. Pemerintah pusat berkedudukan di ibu kota negara dan terdiri dari kementerian dan lembaga negara. Pemerintah daerah terbagi dalam 33 provinsi dan 491 kabupaten kota.

Pemerintah pusat dipimpin oleh presiden dan dibantu oleh para menteri. Presiden dipilih langsung oleh rakyat dan dalam pelaksanaan pemerintahan diawasi oleh DPR sebagai representasi wakil rakyat. Anggaran Pemerintah Pusat ditetapkan dalam APBN (Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara) yang harus disetujui oleh DPR. Sebagian dari dana APBN diberikan kepada Pemerintah daerah dalam bentuk dana alokasi umum, dana alokasi khusus dan dana bagi hasil. Hampir sepertiga APBN diberikan ke daerah. Selain itu masing-masing kementerian juga memiliki bagian anggaran yang dibelanjakan untuk Pemerintah daerah melalui instansi vertikalnya melalui dana dekonsentrasi dan tugas perbantuan. Contoh dari hal tersebut ialah Kementerian Pekerjaan Umum dapat menganggarkan untuk membangun irigasi dan jalan di daerah tertentu, dan Kementerian Pendidikan dapat menganggarkan membangun sekolah di daerah dengan dana APBN.

Pemerintah provinsi dipimpin oleh seorang gubernur dan dalam pelaksanaan pemerintahan diawasi oleh DPRD tingkat 1. Gubernur dan anggota DPRD dipilih langsung oleh rakyat. DPRD sebagai wakil rakyat mengawasi penggunaan anggaran dan menerima pertanggungjawaban dari gubernur. Provinsi pada awalnya menjadi koordinator dari Pemerintah kota dan kabupaten dalam provinsi tersebut. Namun dalam UU Pemerintah daerah yang baru peranan provinsi sebagai koordinator menjadi berkurang karena masing-masing daerah memiliki otonomi yang lebih luas untuk mengatur daerahnya sendiri. Koordinasi Pemerintah pusat ke daerah kabupaten tidak lagi melalui Pemerintah provinsi sehingga peranan provinsi menjadi lebih berkurang lagi.

Pemerintah kabupaten dan kota dipimpin oleh seorang bupati dan diawasi oleh DPRD tingkat II. Pemerintah daerah memiliki otonomi yang cukup luas untuk mengatur daerahnya sendiri, namun dalam beberapa hal ketergantungan Pemerintah daerah ke pusat masih cukup tinggi dari sisi penganggaran. Secara rata-rata total anggaran Pemda lebih dari 70% masih didominasi oleh dana transfer yang berasal dari Pemerintah Pusat. Sistem sentralisasi yang telah berjalan cukup lama membuat Pemerintah daerah tidak dapat menjalankan otonomi dengan baik dan merasa masih harus menunggu Pemerintah Pusat dalam melakukan inovasi dan pengembangan daerah.

Kapasitas sumber daya manusia di daerah secara rata-rata masih relatif rendah sehingga walaupun otonomi diberikan kepada daerah, masih sedikit sekali daerah yang mampu melakukan inovasi dalam upaya peningkatan kesejahteraan rakyat di daerahnya. Demokrasi dan pemberian hak lebih banyak kepada rakyat yang ditandai dengan pemilihan kepala daerah secara langsung yang justru menimbulkan dampak semakin besarnya pengaruh politik dalam pemerintahan daerah. Kepala daerah pilihan rakyat sebagian besar bukan kepala daerah yang profesional yang dapat memimpin Pemda namun kepala daerah yang dapat mengambil hati rakyat baik dalam kampanye atau melalui politik uang. Hal ini membuat reformasi tidak dimaknai sebagai sebuah perbaikan namun lebih pada pergantian kekuasaan ke tangan orang-orang dari partai politik. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian dalam proses pembangunan, program kegiatan tidak dapat berjalan secara berkesinambungan dari satu kepala daerah ke kepala daerah berikutnya karena setiap kepemimpinan memiliki target dan arah yang berbeda. Kesejahteraan rakyat dan kemakmuran masyarakat menjadi terkorbankan karena kepentingan para politisi yang belum tentu memiliki kapasitas memadai untuk memimpin daerahnya.

2.4 Reformasi Keuangan Negara Indonesia

Sebagai pelaku ekonomi yang memiliki transaksi besar di suatu negara, Pemerintah harus memastikan bahwa kualitas informasi keuangan yang dihasilkan sudah memuaskan para *stakeholders*, yang tidak lain adalah seluruh masyarakat Indonesia. Walau demikian, pada kenyataannya tidak sedikit negara-negara di

dunia yang justru memberlakukan sistem keuangan negaranya dengan metode sederhana sehingga informasi keuangannya tidak dapat memenuhi ekspektasi masyarakat. Hal ini terjadi pada Indonesia. Pada tahun 1986, di bawah sistem keuangan negara yang lama, pelaporan informasi keuangan dan akuntabilitas dibuat hanya dengan menggunakan metode pencatatan tunggal (*single-entry record*) dan dikelola dalam sistem pembukuan dengan basis kas sederhana. Laporan keuangan yang dihasilkan dengan sistem keuangan ini hanya mampu menghasilkan informasi yang mencakup penerimaan dan pengeluaran, dan tidak dapat menghasilkan informasi lainnya, seperti aset, kewajiban, dan sumber daya-sumber daya lainnya.

Dengan berdasarkan pada kebutuhan negara untuk menyediakan informasi keuangan yang akuntabel, reformasi keuangan negara pun mulai dilakukan secara bertahap sejak beberapa tahun lalu. Reformasi keuangan negara dimulai dengan ditetapkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Reformasi tersebut kemudian dilanjutkan dengan keluarnya Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-Undang tersebut kemudian dijabarkan dalam peraturan pelaksana baik dalam bentuk peraturan pemerintah, peraturan menteri, surat keputusan dan peraturan lainnya.

Undang-Undang Keuangan Negara mengatur semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut (UU 17/2003 pasal 1). Secara umum, UU Keuangan Negara mengatur mengenai penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran serta wewenang dan tugas masing-masing pihak dalam kegiatan tersebut. UU tersebut menggantikan *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) *Staatblad* tahun 1925 No. 448 yang terakhir telah digantikan dengan Undang-Undang No. 9 tahun 1968. Perubahan peraturan ini disebut sebagai reformasi karena mengubah peraturan Hindia Belanda dengan peraturan baru yang telah mempertimbangkan kondisi lingkungan yang berubah, otonomi daerah, dan praktik-praktik pemerintahan yang bersih dan bertanggungjawab.

Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 berisi ketentuan mengenai prinsip-prinsip alokasi anggaran dan proses pendistribusiannya, perencanaan manajemen akuntansi dan keuangan, manajemen utang, manajemen pengadaan sumber daya Pemerintah, sistem kontrol internal, dan lain-lain. Sedangkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 ialah peraturan untuk BPK sebagai auditor Pemerintah. Isi dari undang-undang ini ialah audit prosedur dan aktivitas BPK terkait dengan proses pemeriksaan dan tindak lanjut atas laporan hasil pemeriksaan BPK.

Saat ini, LKPD disusun oleh Pemerintah sesuai dengan ketentuan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan yang didasari oleh Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 yang saat ini sudah diganti dengan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010. Ketentuan dalam SAP tersebut dijabarkan lebih lanjut dalam Permendagri 13 Tahun 2006 yang kemudian direvisi dalam Permendagri 59 Tahun 2007.

Dari penjabaran di atas, maka dapat kita lihat bahwa sebagai salah satu pilar dalam reformasi keuangan negara, akuntansi merubah budaya kerja dan kultur birokrasi menjadi lebih akuntabel dan transparan. Reformasi keuangan telah membuat setiap aparat Pemerintah menjadi perhatian terhadap akuntabilitas dan pertanggungjawaban. Setiap rupiah anggaran harus digunakan sesuai dengan prosedur yang ada dan diperuntukkan untuk memberikan pelayanan publik. Saat ini tataran reformasi lebih berfokus pada apakah anggaran dipergunakan sesuai dengan prosedur yang seharusnya. Terlebih lagi untuk pengeluaran, pengeluaran dalam anggaran harus diadministrasikan dengan baik dan dipertanggungjawabkan dalam laporan keuangan. Jika pengeluaran tersebut dilakukan tidak sesuai dengan prosedur maka pihak pengguna harus mempertanggungjawabkannya. Inspektorat jenderal dan BPKP sebagai auditor internal Pemerintah bertugas untuk melakukan pengawasan, apakah prosedur tersebut telah dijalankan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Walaupun terkesan hanya difokuskan terhadap kepatuhan terhadap perundang-undangan, evaluasi terhadap aspek efisiensi penggunaan juga sudah mulai diperhatikan meskipun belum mendapat penekanan utama.

2.5 Basis Kas Modifikasi (*Cash Towards Accrual*)

Untuk mencapai sebuah solusi atas pro dan kontra basis akuntansi guna mencapai tujuan tata kelola keuangan Pemerintah yang baik, maka Pemerintah Indonesia mengadopsi sebuah basis akuntansi kas modifikasi atau *cash towards accrual* (CTA). CTA ini merupakan bagian dari tahap Pemerintah Indonesia mengadopsi sistem akuntansi berbasis akrual. Namun, oleh karena penerapan basis kas dalam sistem akuntansi Pemerintah sudah sangat melekat dan tidak mudah untuk merubah kebiasaan penyusunan laporan keuangan, maka basis CTA diambil sebagai langkah menerapkan basis akrual secara bertahap. Hal ini tidak hanya terjadi di Indonesia. Ronald Point, ketua dari Komite Sektor Publik IFAC, mengatakan bahwa sekiranya 90% negara di dunia sistem akuntansi pemerintahannya masih menggunakan pendekatan berbasis kas (Manao, 2006). Namun, oleh karena sadar akan manfaat dari penerapan akuntansi berbasis akrual, Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) pun memutuskan untuk mengimplementasikannya ke sektor publik Indonesia.

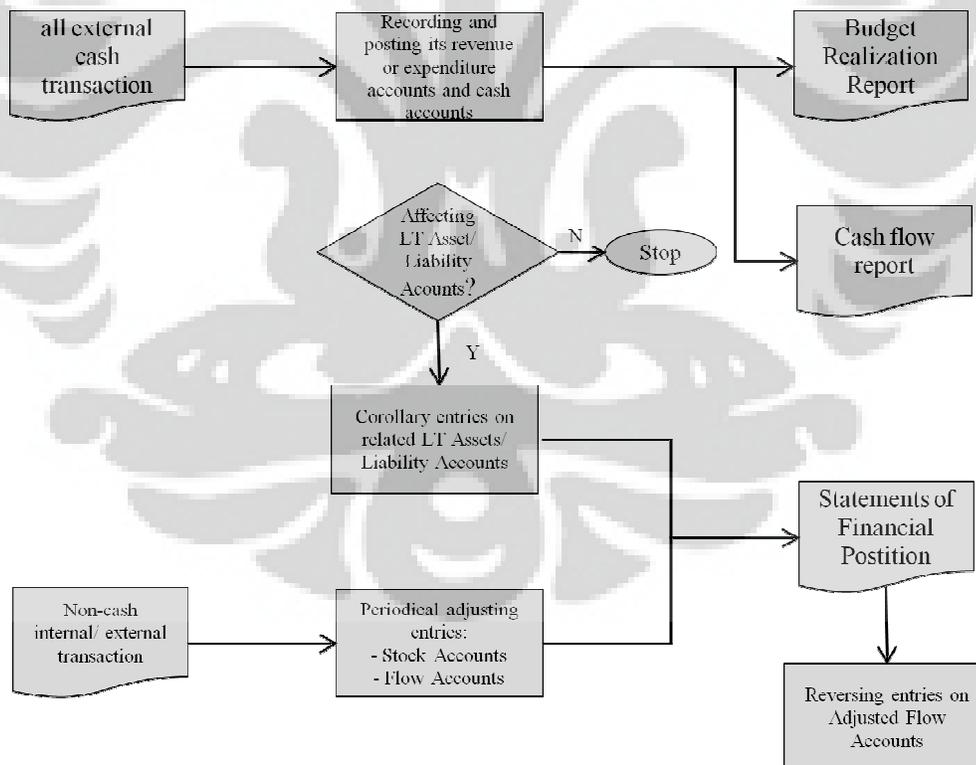
Sebagai basis yang menjadi pengantar pengadopsian basis akrual secara penuh, CTA adalah sebuah pendekatan akuntansi yang mencoba menampilkan informasi yang dihasilkan basis kas, sekaligus menyajikan informasi yang hanya bisa dimunculkan oleh basis akrual. Dengan basis kas modifikasi (CTA), transaksi-transaksi dicatat berdasarkan kas yang diterima atau dibayarkan, sehingga neraca yang dihasilkan akan seperti neraca berbasis kas. Perbedaannya dengan basis kas ialah bahwa basis kas modifikasi ini menggunakan fokus pengukuran atas sumber daya.

Sesuai dengan PP No. 24/ 2005, pendekatan akuntansi berbasis kas digunakan ketika menyusun Laporan Realisasi Anggaran, di mana pendapatan diakui hanya ketika kas diterima dalam kas negara atau entitas pelaporan lain, dan pengeluaran hanya diakui ketika benar-benar terjadi pengeluaran dalam bentuk kas dari kas atau dari entitas pelaporan lainnya. Sementara itu, Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa laporan keuangan Neraca atau Laporan Posisi Keuangan harus disusun menggunakan basis akrual. Ini berarti pengakuan dan pencatatan aset, kewajiban, dan ekuitas harus dilakukan ketika transaksi terjadi atau terdapat kondisi yang dapat

mempengaruhi posisi keuangan Pemerintah, tanpa mempedulikan apakah kas atau setara kas sudah diterima atau dibayarkan. Di sinilah basis CTA yang ditentukan oleh SAP berperan untuk mengakomodasi tradisi penggunaan basis kas di sektor publik, namun juga mengakumulasi data-data keuangan untuk menghasilkan informasi akrual melalui neraca yang disusun oleh entitas.

Untuk mengakomodasi konsep akrual dalam basis kas tersebut, di dalam basis kas modifikasi terdapat teknik khusus dalam pencatatannya, yaitu dibutuhkan sebuah jurnal korolari manakala terdapat transaksi yang berkaitan dengan penerimaan yang berasal dari kewajiban, dan tiap pengeluaran yang digunakan untuk memperoleh kapitalisasi aset. Maka, sebagai tambahannya ialah pada akhir tahun entitas harus membuat jurnal penyesuaian akhir tahun untuk mencerminkan saldo baru atas akun-akun akrual, seperti piutang, persediaan, investasi, aset tetap, dan utang.

Gambar 2.1: Skema Sistem Akuntansi Berbasis Kas Modifikasi (CTA)



Sumber: Manao, 2009.

Dari gambar tersebut dapat terlihat bahwa sistem akuntansi yang terjadi tidak sepenuhnya berbasis kas karena sistem ini membutuhkan jurnal khusus (korolari) ketika sebuah transaksi berkaitan dengan kapitalisasi aset atau kewajiban. Namun, pendekatan ini juga tidak dapat dikatakan sepenuhnya mengadopsi basis akrual karena sistem akuntansi yang terlihat mengabaikan keterjadian hak atau pengakuan dalam basis perpetual. Namun, oleh karena pendekatan ini mewajibkan adanya pencatatan akuntansi berdasarkan stok aset dan kewajiban secara periodik, pendekatan ini mencerminkan syarat dasar dari konsep basis akrual (Manao, 2009). Walaupun sempat terdapat kecemasan akan penerapan basis CTA ini, informasi yang dihasilkan oleh basis CTA memang diyakini bersifat lebih informatif daripada informasi yang dihasilkan oleh basis kas maupun basis akrual. Bagian ekuitas dana yang muncul sebagai konsekuensi dari pencatatan basis kas namun juga memasukkan unsur akrual, selain menunjukkan informasi tentang ekuitas dana lancar yang memungkinkan untuk mengontrol kas, juga memberikan informasi tentang kondisi kekayaan berupa aset tetap.

2.6 Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

2.6.1 Kebijakan Akuntansi LKPD

1. Pengakuan Pendapatan dan Belanja

Menurut SAP, pengakuan pendapatan dan belanja dilakukan menggunakan basis kas. Pendapatan diakui setelah penerimaan uang disetor ke Rekening Kas Umum Daerah, dan belanja diakui setelah uang dikeluarkan secara definitif dari Rekening Kas Umum Daerah dan/ atau telah dipertanggungjawabkan. Berbeda dengan SAP, Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 menyatakan bahwa basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan dan belanja ialah basis kas modifikasi.

2. Pengakuan Aset

Aset diakui pada saat diterima dan/ atau hak kepemilikan atas aset tersebut berpindah. Oleh karena terdapat perbedaan peraturan, maka selama tahun berjalan akan muncul perbedaan waktu pengakuan aset, namun pada akhir periode akuntansi akan diperoleh saldo aset yang sama.

Aset dibagi menjadi dua jenis, yaitu aset lancar dan aset tidak lancar atau aset tetap. Contoh dari aset lancar ialah kas dan piutang.

- Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah. Kas yang diakui sebagai milik Pemerintah adalah segala hal yang menjadi hak Pemerintah, baik itu yang berada di Kas Daerah maupun di Bendahara Pengeluaran.
- Piutang adalah hak pemerintah untuk menerima pembayaran dari entitas lain termasuk wajib pajak/ bayar. Nilai yang diakui sebagai piutang adalah sesuai dengan nilai nominal tagihan yang tertera dalam sumber dokumen tertentu.

3. Pengakuan Kewajiban

Kewajiban diakui pada saat pinjaman diterima atau kewajiban timbul. Untuk meyakini bahwa seluruh utang sudah disajikan di neraca, Pemerintah daerah dan setiap satuan kerja perangkat daerah perlu menginventarisasi utang-utang di unitnya masing-masing dan menyajikannya di neraca per 31 Desember.

4. Penilaian Aset

Dalam rangka penyusunan neraca awal, Kepmendagri 29/ 2002 mengatur bahwa Kepala Daerah secara bertahap melakukan penilaian seluruh aset daerah yang dilakukan oleh Lembaga Independen bersertifikat bidang pekerjaan penilaian aset dengan mengacu pada Pedoman Penilaian Aset Daerah yang dikeluarkan oleh Menteri Dalam Negeri. Aturan penilaian aset dalam SAP mengatakan bahwa aset dinilai berdasarkan harga perolehan. Ketentuan ini berlaku untuk transaksi yang terjadi setelah penyusunan awal (neraca yang pertama kali disusun). Sedangkan untuk aset yang sudah dimiliki pada saat penyusunan neraca pertama kali (neraca awal) dinilai berdasarkan nilai wajar pada tanggal penyusunan neraca tersebut.

2.6.2 Jenis Laporan Keuangan Pemda

Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005, organisasi Pemerintah hanya diwajibkan untuk membuat empat jenis laporan keuangan, yaitu Laporan

Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan perbandingan antara realisasi terhadap anggaran selama suatu periode tertentu. Struktur APBD terdiri dari Anggaran Pendapatan, Anggaran Belanja, dan Anggaran Pembiayaan. Berdasarkan SAP, pendapatan dikelompokkan menjadi Pendapatan Asli Daerah, Transfer, dan lain-lain Pendapatan yang Sah. SAP mengatur penyajian belanja pada LRA berdasarkan karakter belanja dan jenis belanja.

2. Neraca

Neraca merupakan laporan keuangan yang menggambarkan aset, kewajiban, dan ekuitas dana yang dimiliki. Aset dalam neraca menggambarkan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/ atau dimiliki oleh Pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/ atau sosial masa depan dapat diperoleh, baik oleh Pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dengan satuan uang, termasuk sumber daya non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Aset dapat diklasifikasikan menjadi Aset Lancar, Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Dana Cadangan, dan Aset lainnya.

Kewajiban dalam neraca menurut SAP terdiri dari utang yang dinilai dengan menggunakan nilai nominal yang harus dibayar pada tanggal jatuh tempo. Utang tersebut tidak hanya dapat berasal atau timbul dari pinjaman tetapi juga utang-utang lain, seperti utang biaya dan utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK). Bagian kewajiban dapat diklasifikasikan menjadi Kewajiban Jangka Pendek (lancar) dan Kewajiban Jangka Panjang (nonlancar).

Untuk pos ekuitas dalam neraca berdasarkan SAP, ekuitas tersebut disajikan dengan pendekatan *self balancing group of accounts*, yang terdiri dari klasifikasi eukitas sebagai berikut:

- Ekuitas Dana Lancar.

Ekuitas Dana Lancar didapat dari Aset Lancar dikurangi Kewajiban Jangka Pendek. Ekuitas ini mencakup: SILPA, Pendapatan yang Ditangguhkan, Cadangan Piutang, Cadangan Persediaan, yang dikurangi dengan Jumlah Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran utang Jangka Pendek.

- Ekuitas Dana Investasi

Ekuitas Dana Investasi mencerminkan kekayaan bersih Pemerintah daerah yang tertanam dalam kekayaan berjangka panjang. Ekuitas ini mencakup Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Aset Lainnya, yang dikurangi dengan Jumlah Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang.

- Ekuitas Dana Cadangan

Ekuitas Dana Cadangan mencerminkan kekayaan bersih Pemerintah daerah yang tertanam dalam Dana Cadangan. Oleh karena itu, besaran Ekuitas Dana Cadangan sama dengan jumlah Dana Cadangan.

3. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi arus masuk/ keluar kas ke/ dari Pemerintah daerah berikut saldo kas selama suatu periode tertentu. Pengelompokan Arus Kas dalam SAP ada empat, yaitu Arus Kas dari Aktivitas Operasi, Arus Kas dari Aktivitas Investasi Non-keuangan, Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan, dan Arus Kas dari Aktivitas Non-anggaran.

4. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan adalah bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan lainnya dan berfungsi untuk memberikan informasi atas penyajian laporan keuangan yang terkait.

2.7 Hasil Pemeriksaan Pelaporan dengan *Cash Towards Accrual*

Pelaksanaan reformasi keuangan ternyata tidak mudah dilakukan, baik dari sisi tataran praktik maupun tataran kebijakan. Dalam tataran praktik, terbatasnya sumber daya manusia yang memahami keuangan, lingkungan pengendalian yang kurang baik, budaya transparansi dan akuntabel yang belum menyatu dalam birokrasi menyebabkan reformasi tersebut belum berjalan optimal. Dalam tataran kebijakan, euforia reformasi memunculkan semua pihak berlomba untuk membuat peraturan dan kebijakan. Baik secara sadar maupun tidak sadar, terkadang kebijakan dan peraturan yang dibuat saling *overlapping* sehingga menimbulkan biaya yang tinggi dalam pelaksanaannya. Setelah dicermati dan diteliti materi dalam Undang-Undang tersebut juga perlu untuk dikaji ulang dan mendapat catatan khusus karena sulit dalam melaksanakannya.

Salah satu tolak ukur keberhasilan reformasi keuangan adalah kemampuan daerah dan instansi Pemerintah Pusat untuk menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban keuangan. Budaya menyusun laporan keuangan yang sudah mulai tumbuh merupakan prestasi dan usaha kerja yang pantas dihargai. Namun ternyata sebagian besar laporan keuangan yang telah dihasilkan belum memiliki kualitas yang diharapkan, terutama dari instansi Pemerintah daerah yang terbukti dari opini audit yang sebagian besar Tidak Memberikan Pendapat (*disclaimer*) atau Dengan Pengecualian (*qualified*). Dengan keluarnya ketentuan mengenai pelaporan keuangan Pemerintah berbasis kas modifikasi atau *cash towards accrual* yang diterapkan sejak tahun 2006, maka hasil pelaporan yang akan dibahas di bawah ini adalah pelaporan pada tiga periode, yaitu tahun 2007 sampai dengan tahun 2009.

Untuk Pemerintah daerah, dapat terlihat dari Tabel 2.2 bahwa dari tahun 2007 sampai dengan 2009, terdapat peningkatan jumlah laporan keuangan pemda yang diaudit oleh BPK. Hal ini mengindikasikan bahwa dari tahun ke tahun, daerah-daerah di Indonesia semakin berkembang sehingga diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan sendiri. Selain itu, Pemerintah daerah juga semakin sadar akan kebutuhan untuk mengungkapkan informasi keuangannya ke publik, dan terus melakukan perbaikan dalam hal sumber daya untuk dapat menyusun laporan keuangan dengan layak.

Terdapat peningkatan kualitas laporan keuangan yang disajikan Pemda sejak tahun 2007 s.d. 2009, yang dibuktikan dengan meningkatnya jumlah Pemda yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sejak tahun 2007 s.d. 2009. Tak hanya itu, perbaikan kualitas laporan keuangan juga ditunjukkan dengan semakin sedikitnya jumlah Pemda yang mendapatkan opini audit *disclaimer* (Tidak Memberikan Pendapat), yang artinya, para Pemda paling tidak telah melakukan usaha untuk menyusun laporan keuangannya untuk dapat menyajikan informasi pengelolaan sumber daya organisasi kepada masyarakat.

Tabel 2.2: Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Opini	LHP LKPD					
	2007		2008		2009	
	Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%
WTP	4	1%	12	3%	15	3%
WDP	283	60%	324	67%	330	66%
TW	59	13%	31	6%	48	10%
TMP	122	26%	115	24%	106	21%
Jumlah	468	100%	482	100%	499	100%

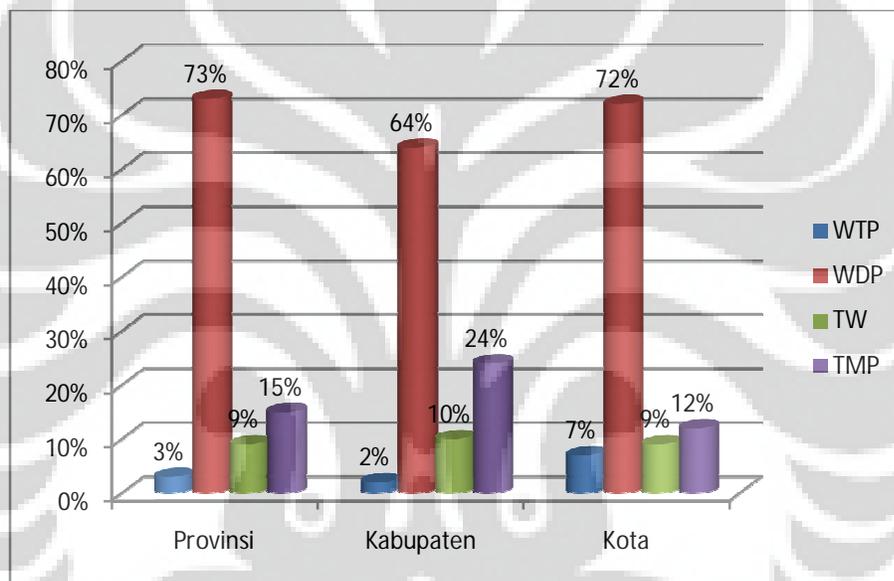
Sumber: IHPS II, 2009

Walaupun opini WTP dan TMP menunjukkan adanya peningkatan dalam hal kualitas audit, terdapat pula fakta yang kontras di mana pada tahun 2009, opini Tidak Wajar (TW) justru meningkat dibandingkan tahun 2008, yang sempat turun jumlahnya sebanyak 47% dari tahun 2007. Jumlah opini LKPD TW tahun 2009 yang lebih 7% lebih banyak daripada opini LKPD WTP, mengindikasikan bahwa perbaikan kualitas LKPD masih kurang signifikan secara keseluruhan.

Menurut hasil pemeriksaan BPK, rendahnya kualitas laporan keuangan tersebut banyak disebabkan oleh lemahnya Sistem Pengendalian Intern (SPI) atas laporan keuangan daerah di instansi masing-masing. Kelemahan SPI tersebut terletak pada pengendalian aset tetap, di mana nilai saldo aset tetap di akhir periode yang apabila disajikan tidak sesuai dengan ketentuan, maka akan mempengaruhi kewajaran laporan keuangan. BPK menyatakan bahwa hal-hal yang terkait dengan lemahnya SPI untuk aset tetap ini terjadi manakala organisasi

tidak melakukan kapitalisasi atas biaya-biaya yang telah dikeluarkan, adanya perbedaan pencatatan aset tetap dengan dokumen sumber, dan adanya salah saji aset tetap akibat tidak didasarkan dari hasil inventarisasi atau penilaian. Kelemahan SPI pun tidak hanya terpusat pada lemahnya pengendalian aset tetap, tapi juga hal lainnya seperti pengelolaan kas yang kurang baik, penyajian aset-aset lain yang tidak sesuai dengan hasil inventarisasi, ataupun penyajian akun lain yang pencatatan dan pelaporannya tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Grafik 2.1: Opini LKPD berdasarkan Tingkatan Pemerintahan tahun 2009



Sumber: IHPS II, 2009

Dari gambar grafik 2.1 pemberian opini BPK terhadap LKPD berdasarkan tingkatan Pemerintahan, dapat terlihat bahwa pada tahun 2009, opini yang paling banyak diberikan oleh BPK terhadap LKPD yang dibuat oleh Pemerintah tingkat provinsi, kabupaten, dan kota ialah WDP, dengan presentasi 73% untuk provinsi, 62% untuk kabupaten, dan 72% untuk kota. Dari grafik itu pula dapat diketahui bahwa rata-rata opini WDP yang diterima oleh tingkat provinsi dan kota lebih banyak dibandingkan kabupaten. Dan apabila diperhatikan lebih lanjut, Pemerintah kota mendapatkan opini WTP dan WDP yang lebih banyak dibandingkan Pemerintah provinsi dan kabupaten, yaitu 79%, sedangkan Pemerintah provinsi dan kabupaten hanya 76% dan 66%.

Lebih banyaknya jumlah presentase opini WTP dan WDP yang diterima oleh Pemerintah kota memperlihatkan bahwa BPK menilai kualitas LKPD yang dihasilkan oleh Pemerintah kota lebih baik dibandingkan LKPD yang dihasilkan oleh Pemerintah provinsi dan kabupaten. Hal demikian dapat terjadi karena di tingkatan provinsi dan kabupaten, BPK menemukan bahwa terdapat Sistem Pengendalian Internal di kedua tingkatan Pemerintah daerah tersebut yang kurang memadai. Lemahnya SPI tersebut rata-rata ditemukan dari penyalahsajian aset dalam neraca yang disebabkan oleh pengelolaan aset yang tidak optimal, salah pencatatan, dan sebagainya, sehingga menimbulkan ketidakwajaran yang cukup material (IHPS 2009 II, 2010).

Selain lemahnya SPI, hal yang menarik untuk ditelaah dari penyebab lain yang mempengaruhi pemberian opini BPK terhadap LKPD ialah adanya ketidakpatuhan Pemda terhadap peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang pelaksanaan APBD dan laporan keuangan. Dan hal ini mengakibatkan salah saji yang cukup material yang mempengaruhi keuangan negara. Ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan ini tentunya bukanlah sesuatu yang tidak dapat diperbaiki. Harun (2009) menyatakan bahwa salah satu fakta yang diungkap dalam penelitiannya ialah belum mampunya Pemerintah Pusat dalam memperbaiki kapasitas Pemerintah daerah untuk menyusun dan memanfaatkan laporan keuangan berbasis akrual untuk tujuan manajerial ialah disebabkan oleh masih dipakainya sistem rekrutmen dan manajemen sumber daya manusia di instansi Pemerintah yang menghambat masuknya profesional yang berpengalaman menjadi pegawai daerah. Akibatnya, sumber daya keahlian yang dibutuhkan dalam menyusun laporan keuangan pun sangat minim di instansi Pemda, sedangkan peraturan-peraturan yang mengatur tentang penyusunan laporan keuangan berbasis CTA cenderung kompleks (Harun, 2009). Oleh sebab itulah, masalah ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi BPK dalam memberikan opini LKPD cukup memberikan dampak yang signifikan dan memang perlu segera diatasi agar kerugian negara tidak menjadi bertambah besar setiap tahunnya.

2.8 Permasalahan dalam Implementasi *Cash Towards Accrual Basis*

Sebagai solusi atau jalan tengah yang diambil Pemerintah Indonesia untuk menerapkan sistem akuntansi yang akurat dan dapat diandalkan, CTA yang telah diimplementasikan sejak tahun 2006 sampai saat ini dinilai masih lambat perkembangannya dan tidak konsisten diterapkan oleh para pemda (LGSP/USAID, 2007). Manao (2008) juga menyatakan hal yang sama, bahwa perkembangan basis akrual dalam akuntansi Pemerintah Indonesia masih tertinggal jauh dibandingkan dengan perkembangannya di sektor swasta. Standar Akuntansi Keuangan telah dibuat di Indonesia sejak tahun 1994, namun inovasi Standar Akuntansi Pemerintah baru ada sejak tahun 2005. Pentingnya reformasi sistem keuangan Pemerintah Indonesia diperlihatkan dalam *Government of Indonesia's Letter of Intent (GOI's LoI)* pada bulan Agustus 2001, dan PP No. 17 Tahun 2003.

Pendapat bahwa basis CTA kurang optimal diterapkan di Indonesia di antaranya juga disebabkan oleh fakta yang dibahas dalam konferensi yang diadakan USAID mengenai tata kelola daerah Indonesia. Dalam konferensi tersebut ditemukan bahwa kebanyakan dari pegawai dan staff di Pemda bingung dalam menentukan metode mana yang mereka harus ikuti untuk menyusun laporan keuangan, yang diakibatkan oleh banyaknya inovasi regulasi yang dikeluarkan sehingga mereka menjadi kebanyakan informasi. Kompleksitas regulasi tentang akuntansi pemerintahan Indonesia menjadi bertambah rumit manakala didukung oleh permasalahan sumber daya manusia yang kurang memiliki *skill* sehingga cukup menghambat perkembangan implementasi CTA untuk dapat mendukung tata kelola Pemerintah daerah melalui prinsip akuntabilitas dan transparansi dari laporan keuangan yang dihasilkan.

Dari sekilas penjelasan di atas, maka permasalahan-permasalahan yang dapat dikaji lebih lanjut dalam proses penerapan basis CTA pada akuntansi pemerintahan Indonesia yang diperoleh dari hasil konferensi LGSP/USAID (2007) adalah sebagai berikut:

1. Regulasi yang inkonsisten

Beberapa pasal yang diteliti keharmonisannya oleh Suryanovi (2008) ialah terkait dengan definisi dan pengakuan pendapatan, pisah batas pengakuan pendapatan, definisi belanja negara dan daerah, dan pisah batas pengakuan belanja. Sebagai dua undang-undang yang mendasari lahirnya SAP, pengakuan pendapatan pada UU No. 17/ 2003 dinilai tidak konsisten dan menimbulkan interpretasi berbeda akibat dalam pasal-pasal di undang-undang tersebut pengakuan pendapatan menggunakan basis berbeda-beda. Pasal 1 ayat 13 UU No. 17/ 2003 mendefinisikan pendapatan negara sebagai hak Pemerintah Pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih, di mana berdasarkan definisi ini, maka basis akuntansi yang seharusnya digunakan dalam pengakuan pendapatan ialah basis akrual, karena berkaitan dengan peningkatan nilai aset (kekayaan bersih). Sedangkan dalam pasal 11 ayat 3 UU No. 17/ 2003 disebutkan bahwa pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah, di mana dalam ayat 9 diperjelas lagi bahwa penerimaan negara diartikan sebagai uang yang masuk ke kas negara. Dengan demikian, dari ayat 3 dan 9 ini dapat diinterpretasikan bahwa pendapatan negara merupakan uang yang masuk ke kas negara berupa penerimaan pajak, penerimaan non-pajak, dan hibah, yang mengandung penggunaan basis kas dalam pengakuan pendapatan. Ketidakjelasan peraturan ini dapat menimbulkan perbedaan penggunaan basis akuntansi untuk mengakui pendapatan, dan tentunya menimbulkan keraguan bagi penyusun laporan keuangan Pemerintah.

Inkonsistensi regulasi tidak hanya terjadi dari satu pasal ke pasal lainnya dalam satu undang-undang, namun juga terjadi pada aturan yang diatur dalam undang-undang dengan aturan yang dijelaskan dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan (KKAP). Salah satu di antaranya ialah penentuan pisah batas pengakuan pendapatan berbasis kas. Dalam KKAP paragraph 40 dan 88 pendapatan berbasis kas diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/ Daerah atau oleh entitas pelaporan. Artinya, titik pengakuan pendapatan terjadi pada saat uang diterima di bendahara umum negara/ daerah atau entitas pelaporan lainnya, di mana menurut pasal 51 ayat 2 UU No. 1/ 2004, tiap-tiap Kementerian Negara/ Lembaga merupakan entitas pelaporan. Dengan demikian,

uang tunai dari setoran pendapatan yang diterima oleh bendahara penerimaan yang terdapat di tiap-tiap Kementerian Negara/ Lembaga seharusnya sudah diakui dan dilaporkan sebagai pendapatan meskipun uangnya belum disetor ke kas umum negara. Hal ini tidak sesuai dengan bunyi pasal 1 ayat 9 dan ayat 11 UU No. 17/ 2003 yang menyatakan bahwa penerimaan negara/ daerah adalah uang yang masuk ke kas negara/ daerah, di mana kas negara/ daerah menurut UU No. 1/ 2004 bukanlah dimaksudkan sebagai bendahara penerimaan. Jadi, seharusnya, jika menuruti pasal 1 ayat 9 dan 11 UU No. 17/ 2003, uang yang diterima oleh bendahara penerimaan belum diakui sebagai pendapatan sepanjang belum disetor ke kas negara/ daerah.

Penggunaan basis akuntansi juga menjadi masalah ketika dua undang-undang yang menjadi dasar penyusunan SAP menyatakan hal yang bertentangan dengan PP No. 24/ 2005 terkait dengan penerapan basis akrual. Pasal 36 UU No. 17/ 2003 menyatakan bahwa “ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual ... dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.” Oleh karena undang-undang tersebut terbit pada April 2003, maka seharusnya pada tahun 2009 Pemerintah sudah harus menggunakan basis akrual untuk menyusun laporan keuangan tahun anggaran 2008. Sama halnya dengan UU No. 17/ 2003, pasal 70 ayat 2 UU No. 1/ 2004 juga menyatakan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008, sehingga mengharuskan Pemerintah menggunakan basis akrual untuk menyusun laporan keuangan tahun anggaran 2008. Dengan demikian, apabila Pemerintah ingin menyusun laporan keuangan tahun anggaran 2008 sesuai dengan kedua UU di atas, maka Pemerintah harus mengubah terlebih dahulu isi SAP PP No. 24/ 2005 agar keseluruhan aturannya mengadopsi basis akrual (Suryanovi, 2008).

Dalam hal ketidakjelasan mengenai basis akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan, hal ini akan memberikan dampak ketidakkonsistenan penyajian pos-pos akrual di Neraca yang memiliki hubungan erat dengan pos-pos di Laporan Realisasi Anggaran. Salah satu contoh nyatanya ialah pencatatan akun piutang

yang seharusnya muncul dalam neraca ketika menggunakan basis CTA. Piutang dapat muncul sebagai akun tandingan dari pendapatan yang belum diterima secara kas tapi sudah muncul hak untuk menerima kas tersebut.

2. Regulasi yang tumpang tindih

Ketumpangtindihan peraturan akuntansi pemerintahan Indonesia disebabkan oleh begitu banyaknya aturan-aturan yang dikeluarkan, baik oleh Kementerian Dalam Negeri, maupun oleh Kementerian Keuangan. Secara keseluruhan, terdapat minimal 5 undang-undang, 9 Peraturan Pemerintah, 5 Keputusan Presiden, dan 22 Keputusan Menteri yang mempengaruhi langsung maupun tidak langsung isu perencanaan, *budgeting*, akuntansi, akuntabilitas dan pelaporan keuangan Pemerintah daerah di Indonesia (LGSP/ USAID, 2007). Kementerian Dalam Negeri bersama-sama dengan Kementerian Keuangan menyusun Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 yang menjelaskan mengenai pengelolaan atas keuangan Pemerintah daerah. Tujuan dari PP 58/ 2005 ini ialah untuk memberikan penjelasan komprehensif tentang pengelolaan moneter regional, pengintegrasian anggaran tahunan dengan proses perencanaan jangka panjang dan menengah, struktur penyusunan anggaran tahunan, dan lain sebagainya terkait dengan sistem pengelolaan keuangan regional. Namun, pengimplementasian PP 58/ 2005 mewajibkan entitas untuk mengadopsi beberapa peraturan menteri lainnya untuk memberikan petunjuk dan instruksi detail kepada Pemerintah daerah, seperti Permendagri 13 Tahun 2006. Permendagri 13/ 2006 ini membicarakan mengenai lima area penting dalam pengelolaan anggaran dan keuangan Pemerintah daerah yaitu perencanaan dan anggaran, pendapatan, realisasi anggaran, akuntansi dan pelaporan, serta administrasi anggaran. Dampak paling signifikan yang ditimbulkan dari Permendagri 13/ 2006 ini ialah aturan ini mendelegasikan tanggung jawab-tanggung jawab kelima area tersebut dari unit khusus dalam Pemerintah daerah ke unit anggaran. Dan, sementara Permendagri 13/ 2006 memfokuskan diri terhadap perencanaan dan penganggaran, PP 24/ 2005 merupakan peraturan yang lebih fokus terhadap penciptaan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan Pemerintah sehingga memenuhi standar yang berlaku umum.

Kompleksitas dan ketidakkonsistensian antar-peraturan akuntansi pemerintahan tetap ada akibat kurangnya koordinasi antara pembuat peraturan, seperti antara kementerian yang bersangkutan (LGSP/ USAID, 2007). Salah satu konflik fundamental yang muncul ialah seperti apa yang terdapat dalam Undang-Undang No. 33 mengenai keseimbangan fiskal antara Pemerintah Pusat dan daerah, di mana Kementerian Dalam Negeri menentukan tentang bagaimana Pemerintah daerah harus dapat dimanfaatkan untuk membiaya fungsi-fungsi khusus, sedangkan Kementerian Keuangan menentukan bagaimana dana-dana dapat dikumpulkan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran tersebut. Dari hal ini, maka jelaslah terdapat perbedaan di antaranya keduanya karena undang-undang yang sebelumnya telah dirumuskan oleh dua kementerian yang berbeda ini tidak secara jelas mendefinisikan peran dan fungsi dari level-level pemerintahan, dan koordinasi antara Pemerintah Pusat dan daerah yang juga sangat rendah. Peraturan yang secara jelas mendefinisikan tanggung jawab pengeluaran belum dikeluarkan. Keadaan ini diperparah dengan beberapa peraturan baru muncul sebelum Pemerintah daerah mengimplementasikan peraturan sebelumnya secara keseluruhan. Beberapa contohnya adalah PP No. 58/ 2005 menggantikan PP No. 105/ 2000, yang memiliki peraturan turunan Keputusan Menteri No. 29 Tahun 2002. Beberapa Pemerintah daerah bahkan masih dalam proses pengimplementasian Kepmen 29/ 2000 ini, ketika Permendagri 13/ 2006 sebagai peraturan turunan dari PP 58/ 2005 dikeluarkan. Hal ini tentunya menimbulkan kebingungan yang besar bagi para entitas pelapor keuangan. Dan tak hanya para penyusunnya, para auditor atas LKPD yang dihasilkan pun mendapati kebingungan karena peraturan pemeriksaan mereka belum kongruen dengan PP 54/ 2005 yang dikeluarkan pada saat itu.

Contoh lain dari kurangnya keharmonisan antar-peraturan pun terjadi pada saat keluarnya PP No. 24/ 2005 dan Permendagri 13/ 2006. Walaupun kedua peraturan tersebut dibuat dengan tujuan untuk mencapai pengelolaan keuangan pemerintahan yang baik, namun kedua peraturan tersebut memiliki ajaran yang berbeda dalam hal format pelaporan, basis akuntansi yang digunakan, dan bahkan akun-akun yang dilaporkan. Permendagri 13/ 2006 mewajibkan untuk membuat pelaporan dalam tingkatan program dan aktivitas, sedangkan PP 24/ 2005

mewajibkan untuk membuat pelaporan dalam tingkatan organisasi. Terdapat pula perbedaan dalam memberikan perlakuan terhadap transaksi-transaksi yang terjadi seperti transaksi investasi jangka pendek dalam Permendagri 13/ 2006 diperlakukan sebagai *budgetary transaction* (basis kas), sedangkan dalam PP 24/ 2005 diperlakukan sebagai transaksi neraca (basis akrual). Dengan adanya perbedaan peraturan dan ketumpangtindihan antar-peraturan, tentunya akan semakin menghambat perkembangan sistem akuntansi pemerintahan Indonesia, apalagi jika tidak didukung dengan sumber daya manusia yang terbatas kemampuannya.

3. Lemahnya Sistem Pengendalian Internal Organisasi

Dalam proses menuju tata kelola keuangan negara yang baik, banyak hal yang menjadi tantangan bagi Pemerintah daerah maupun pusat untuk dapat menerapkan sistem akuntansi Pemerintah yang berbasis akrual untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan. Beberapa hal tersebut di antaranya adalah:

a. Proses perencanaan dan penganggaran yang rumit

Keputusan Menteri No. 29 dan Permendagri 13 merupakan dua peraturan yang sama-sama menjelaskan mengenai proses perencanaan dan penganggaran. Dalam Permendagri 13, anggaran yang dibuat oleh organisasi diwajibkan untuk mendapat persetujuan dahulu oleh DPRD, dan harus dibuat sedetail mungkin sampai dengan level aktivitas. Salah satu dampak dari dibuatnya anggaran sampai dengan level aktivitas ialah bahwa artinya DPRD harus menyetujui anggaran pada level unit kerja, dan mungkin saja mengabaikan level yang lebih tinggi, seperti level departemen. Proses permintaan persetujuan pada level rendah ini akan membuat anggaran menjadi tidak fleksibel dan dapat menurunkan tingkat akuntabilitas dalam pengekseskusan anggaran. Dan oleh karena sistem penganggaran menggunakan basis kas sederhana, maka unit kerja harus menunggu sampai dengan kas benar-benar tersedia untuk dapat mengerjakan pekerjaan mereka. Dana perimbangan dari Pemerintah Pusat seringkali ditransfer terlambat di akhir tahun yang mengakibatkan banyaknya

pekerjaan di daerah yang tertunda. Hal ini dapat dibuktikan dengan adanya surplus kas yang diakui pada akhir tahun oleh Pemda.

b. Sistem akuntansi yang rumit

Sistem akuntansi berbasis akrual mulai dimandatkan untuk diimplementasikan dalam menyusun laporan keuangan sejak tahun 2008. Sayangnya, mengkonversikan kebiasaan dalam menyusun laporan keuangan berbasis kas ke basis akrual tidaklah semudah membalikkan telapak tangan, ditambah lagi perkembangan penerapan basis CTA belum optimal. Pengkonversian basis kas ke basis akrual ini cukup merepotkan di mana harus memakan banyak waktu, terlebih lagi terhadap transaksi penerimaan dan pengeluaran Pemerintah yang jumlahnya sudah pasti tidak sedikit. Salah satu kerumitan dan kebingungan yang terjadi dalam sistem akuntansi yang ada ialah bahwa dalam Permendagri 13 dan PP 24 terdapat perbedaan dalam memperlakukan beberapa transaksi seperti klasifikasi pendapatan, pencatatan biaya perolehan aset, perlakuan terhadap transaksi investasi jangka pendek, dan *refund* atas pajak dan biaya yang lebih bayar. Beberapa laporan keuangan yang dimandatkan oleh PP 24 banyak yang tidak mengikuti struktur anggaran yang didefinisikan oleh Permendagri 13. Akibatnya, kebanyakan dari Pemda belum mengeluarkan kebijakan akuntansi seperti yang telah dimandatkan, dan membuat tugas menyusun laporan keuangan bertambah rumit.

c. Sumber daya manusia terbatas

Kurangnya lulusan perguruan tinggi yang bekerja di sektor pemerintahan Indonesia menjadi salah satu hambatan utama dalam pengimplementasian basis CTA untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Padahal, lulusan sarjana yang tentunya memiliki kemampuan lebih matang di bidang akuntansi atau keuangan sangat dibutuhkan untuk perencanaan, penganggaran, dan pelaporan serta pengelolaan keuangan negara untuk bisa mengimplementasikan basis akrual yang diharapkan. Namun sayangnya hal itu masih belum bisa terwujud karena masih kurangnya minat para lulusan perguruan tinggi dan berkemampuan baik untuk dapat bergabung dengan sektor pemerintahan Indonesia. Salah satu contohnya ialah fenomena yang terjadi di Kota Palu, di mana di antara jajaran pejabat Pemda Kota Palu, hanya pimpinan SKPD bidang

pengelolaan aset dan keuangan daerah yang memiliki latar belakang ekonomi (Manao, 2009). Selibhnya, kepala bagian dan seksi di bawahnya tidak satu pun yang berlatar belakang akuntansi. Bahkan, masih ada di antara pejabat-pejabat tersebut yang hanya lulusan SMA. Dengan keadaan seperti ini, maka wajarlah jika pelaporan keuangan berbasis CTA yang lebih rumit daripada basis kas yang biasanya dipakai tidak dapat menghasilkan informasi yang diharapkan. Sebagai alternatif, Kota Palu pun mempekerjakan pihak luar yang mampu membantu mengatasi kerumitan-kerumitan yang ada, sehingga biaya pelaporan keuangannya pun menjadi lebih tinggi.



BAB 3

Metodologi Penelitian

3.1 Jenis Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penulisan skripsi ini ialah penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang dilakukan untuk mengetahui nilai variabel mandiri, baik satu variabel atau lebih (independen), tanpa membuat perbandingan, atau menghubungkan antara variabel satu dengan variabel yang lain (Sugiyono, 2003). Penelitian ini juga sering disebut dengan penelitian non-eksperimen karena pada penelitian ini, tidak terdapat kontrol dan manipulasi variabel penelitian. Hartoto (2009) mengatakan bahwa penelitian deskriptif merupakan metode penelitian yang berusaha menggambarkan dan menginterpretasi objek sesuai dengan keadaan sebenarnya. Selain itu, pendapat lain juga mengatakan bahwa penelitian deskriptif adalah penelitian yang dimaksudkan untuk mengumpulkan informasi mengenai suatu gejala yang ada, yaitu keadaan gejala menurut apa adanya pada saat penelitian dilakukan (Arikunto, 2005).

Dari definisi-definisi di atas, dapat kita simpulkan bahwa penelitian deskriptif merupakan sebuah metode penelitian yang dapat diartikan sebagai proses pemecahan masalah yang diselidiki dengan mendeskripsikan atau menggambarkan keadaan suatu subyek dan obyek penelitian pada saat ini dengan berdasarkan pada fakta-fakta yang muncul atau bagaimana adanya. Ciri-ciri pokok dari metode penelitian deskriptif ialah:

- Memusatkan perhatian pada masalah-masalah yang ada pada saat penelitian dilakukan (saat sekarang) atau masalah-masalah yang bersifat aktual.
- Menggambarkan fakta-fakta tentang masalah yang diselidiki sebagaimana adanya, diiringi dengan interpretasi rasional yang cukup.
- Tidak terdapat manipulasi atau kontrol variabel yang dilakukan oleh peneliti.

Tujuan utama dari penelitian deskriptif menurut Arikunto (2005) ialah untuk membuat penjelasan secara sistematis, faktual, dan akurat mengenai fakta-

fakta dan populasi atau daerah tertentu. Dalam pengertian ini, penelitian deskriptif sebenarnya tidak memerlukan pengujian hubungan atau komparasi subjek atau objek penelitian sehingga juga tidak memerlukan hipotesis. Namun demikian, dalam perkembangannya, selain menjelaskan sesuatu atau kejadian yang sudah berlangsung, penelitian deskriptif juga dirancang untuk membuat komparasi maupun untuk mengetahui hubungan atas satu variabel dengan variabel lainnya.

Penelitian dalam skripsi ini merupakan jenis penelitian deskriptif yang lebih bersifat analisis penerapan SAP pada laporan keuangan Pemerintah kota tahun anggaran 2007 – 2009. Tujuan dari dilakukannya penelitian deskriptif ini ialah untuk mengetahui aplikasi dari konsep akrual pada basis CTA dalam pelaporan keuangan Pemerintah daerah kota selama kurun waktu tertentu. Dengan adanya fakta-fakta yang terungkap mengenai penerapan konsep akrual dalam basis CTA, diharapkan akan muncul beberapa perbaikan baik dari regulator maupun penyusun laporan keuangan agar siap untuk menerapkan basis akrual penuh seperti yang tertera dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010.

3.2 Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian deskriptif mengenai basis CTA dalam akuntansi pemerintahan ini dibatasi oleh ruang lingkup sebagai berikut:

1. Waktu. Penelitian ini akan meneliti Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang berada pada beberapa periode tertentu, yaitu sejak tahun 2007 sampai dengan tahun 2009. Maksud dari penentuan jangka waktu ini ialah untuk melihat bagaimana perkembangan LKPD dalam hal penyusunan dan pelaporannya sejak dimandatkannya transisi basis akuntansi pemerintah dari kas basis ke basis CTA melalui PP No. 24 Tahun 2005.
2. Sampel. Metode pengambilan sampel penelitian ini ialah metode *purposive sampling*, yaitu jenis pengambilan sampel yang bertujuan khusus. *Purposive sampling* ini berisikan 35 Pemerintah kota yang telah secara mempublikasikan laporan keuangannya sejak tahun anggaran 2007 – 2009 dan telah diaudit oleh BPK. Pemerintah Kota dijadikan sebagai sampel penelitian karena menurut hasil pemeriksaan BPK sejak tahun

2007 – 2009 kualitas pelaporan keuangan Pemerintah Kota selalu lebih baik dibandingkan dengan Pemerintah Daerah tingkat kabupaten dan provinsi. Untuk keperluan analisis, laporan jenis neraca, laporan realisasi anggaran, dan catatan atas laporan keuangan tahun anggaran 2007 – 2009 35 LKPD yang dipublikasikan merupakan objek analisis deskriptif penelitian. Untuk menguraikan beberapa fenomena yang berkaitan dengan penyusunan dan pelaporan LKPD tahun anggaran 2007 sampai dengan 2009, analisis hanya dilakukan terhadap kota-kota tertentu yang cukup mewakili keadaan yang diungkapkan dalam temuan-temuan penelitian.

3. Objek. Walaupun menggunakan LKPD, objek penelitian dalam skripsi ini pun terbatas, yaitu difokuskan hanya kepada pos-pos atau akun-akun yang berkaitan dengan basis akrual saja. Akun-akun tersebut ialah kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban yang disajikan dalam neraca.
 - a. Kas adalah bagian dari aset lancar yang paling likuid di antara aset lainnya. Kas dijadikan sebagai salah satu objek penelitian karena kas biasanya memiliki porsi yang cukup besar dalam aset lancar. Penelitian terkait kas ini akan menganalisis penyajian dan sistem pengelolaan kas di Kas Daerah, Kas di Bendahara Penerimaan, dan Kas di Bendahara Pengeluaran. Analisis ini juga akan menghubungkan dengan beberapa pos akrual lainnya seperti Ekuitas Dana Lancar-SiLPA dan Kewajiban Jangka Pendek.
 - b. Piutang adalah aset lancar yang merupakan hak atau klaim kepada pihak ketiga yang diharapkan dapat dijadikan kas dalam satu periode akuntansi. Pengukuran nilai piutang didasarkan kepada jumlah kas yang akan diterima dan jumlah pembiayaan yang telah diakui dalam periode berjalan. Piutang tersebut dapat terdiri dari piutang pajak, piutang retribusi, dan piutang lain-lain yang diharapkan untuk diterima kasnya sebagai penerimaan dalam periode bersangkutan.
 - c. Aset tetap adalah aset berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam penyelenggaraan kegiatan Pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap yang disajikan oleh organisasi Pemerintah dapat berasal dari pembelian,

pembangunan, donasi, dan pertukaran dengan aset lainnya. Pengukuran nilai aset tetap didasarkan pada harga perolehan termasuk dengan biaya-biaya yang menyertainya seperti biaya perencanaan, pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa, dan lain-lain yang berkenaan dengan perolehan aset tetap yang bersangkutan.

- d. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar dari sumber daya ekonomi yang dimiliki Pemerintah. Kewajiban ini terbagi menjadi dua, yaitu kewajiban jangka pendek yang merupakan utang yang jatuh tempo dalam kurun waktu 12 bulan atau satu tahun anggaran, dan kewajiban jangka panjang yang merupakan utang yang diharapkan jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan atau satu tahun anggaran. Pengukuran nilai kewajiban dihitung berdasarkan nilai nominal yang harus dibayarkan pada saat pertama kali transaksi terjadi.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Dalam penelitian ini, jenis data yang digunakan adalah data sekunder. Data sekunder merupakan data primer yang sudah diolah lebih lanjut dan disajikan oleh pihak pengumpul data primer atau pihak lain, seperti dalam bentuk tabel-tabel atau diagram-diagram. Data ini digunakan sebagai bahan analisis deskriptif penelitian mengenai basis CTA pada sistem akuntansi pemerintahan Indonesia. Adapun data sekunder yang digunakan tersebut adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2007, 2008, dan 2009, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Tahun 2007, 2008, dan 2009, serta *summary* neraca Pemerintah Kota Tahun Anggaran 2007, 2008, dan 2009, yang dipublikasikan oleh Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Pemerintah dalam *website* resminya.

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK, terdapat 469 LKPD tahun anggaran 2007, 485 LKPD tahun anggaran 2008, dan 499 LKPD tahun anggaran 2009 yang berhasil diaudit. Di antara LKPD tersebut, daerah dengan tingkatan pemerintahan kota telah melaporkan laporan keuangannya dan telah diaudit pula oleh BPK, yaitu 85 LKPD kota tahun anggaran 2007, 80 LKPD kota tahun

anggaran 2008, dan 92 LKPD kota tahun anggaran 2009 (IHPS, 2008; 2009; 2010).

Pemilihan LKPD kota sebagai media penelitian didasari oleh pernyataan BPK bahwa di antara Pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, Pemerintah kota lah yang senantiasa menunjukkan peningkatan kualitas laporan keuangannya. Hal ini dibuktikan dengan persentase opini LKPD kota Wajar Tanpa Pengecualian dan Wajar Dengan Pengecualian yang selalu lebih tinggi dibandingkan provinsi dan kabupaten. Oleh karena itu, penelitian ini ditujukan untuk melihat sejauh mana perkembangan penyajian pos-pos akrual yang disajikan oleh Pemerintah kota.

Untuk tujuan mendapatkan hasil yang representatif, maka penelitian ini memilih sampel LKPD kota secara *random*. Namun, terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi, yaitu:

- Laporan keuangan tahun anggaran bersangkutan telah diaudit.
- Telah menggunakan basis *cash towards accrual* di tahun anggaran yang bersangkutan.
- Dipublikasikan secara lengkap untuk tahun anggaran 2007, 2008, dan 2009.
- Apabila tidak ditemukan laporan keuangannya, maka informasi yang dibutuhkan dapat disajikan oleh sumber lain seperti Peraturan daerah ataupun LKPD tahun anggaran berikutnya yang menyajikan neraca komparatif.

Dari beberapa persyaratan yang ada, hanya 35 sampel LKPD kota yang memenuhi persyaratan. Tiga puluh lima kota tersebut ialah:

- | | |
|-----------------------------|----------------------------|
| 1. Balikpapan ^{*)} | 10. Bukittinggi |
| 2. Banda Aceh | 11. Cilegon |
| 3. Bandar Lampung | 12. Cirebon |
| 4. Banjar | 13. Denpasar ^{*)} |
| 5. Batam | 14. Jambi |
| 6. Batu | 15. Kendari |
| 7. Bengkulu | 16. Kupang |
| 8. Bima ^{*)} | 17. Lhokseumawe |
| 9. Bitung ^{*)} | 18. Madiun ^{*)} |

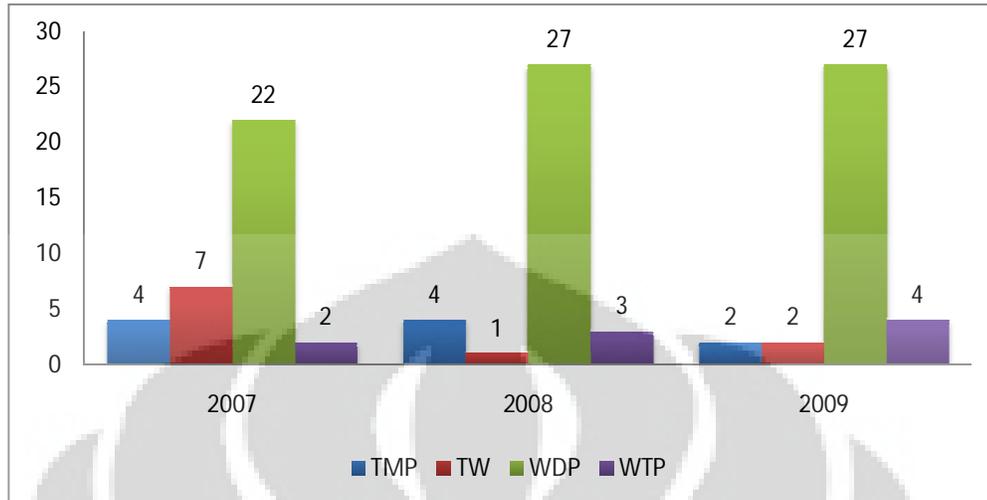
- | | |
|-----------------|--------------------|
| 19. Magelang | 28. Sorong |
| 20. Makassar *) | 29. Surabaya |
| 21. Malang | 30. Tangerang |
| 22. Palembang | 31. Tanjung pinang |
| 23. Pare-pare | 32. Tarakan |
| 24. Pasuruan *) | 33. Tegal |
| 25. Pekanbaru | 34. Ternate |
| 26. Probolinggo | 35. Yogyakarta |
| 27. Sawahlunto | |

*) Tidak memiliki informasi anggaran pendapatan dan belanja

Dari 35 Pemkot yang dipilih secara acak, terdapat 4 kota metropolitan, 5 kota besar, 25 kota sedang, dan 1 kota kecil yang digolongkan menurut *City Development Index* (CDI) pada tahun 2009. Kota Palembang, Surabaya, Makassar, dan Tangerang adalah kota metropolitan yang memiliki jumlah penduduk lebih dari 1 juta jiwa. Kota Pekanbaru, Bandar Lampung, Malang, Denpasar, dan Batam adalah kota-kota yang memiliki CDI kota besar dengan jumlah penduduk yang berada pada rentang 500.000 sampai dengan 1.000.000 jiwa. Kota Sawahlunto adalah satu-satunya kota yang termasuk dalam kota kecil dengan jumlah penduduk kurang dari 50.000 jiwa. Sisa kota lainnya adalah kota sedang dengan jumlah penduduk berada pada rentang 100.000 hingga 500.000 jiwa.

Karakteristik 35 Pemkot juga digambarkan oleh opini pemeriksaan laporan keuangan tahun anggaran yang bersangkutan oleh BPK. Sebanyak 4 kota mendapatkan opini TMP (Tidak Memberikan Pendapat) di tahun 2007 dan 2008, dan 2 kota di tahun 2009. Opini tersebut diberikan oleh BPK karena tidak adanya bukti-bukti pendukung dari penyajian laporan keuangan yang dilaporkan sehingga BPK sulit untuk melakukan pemeriksaan keuangan. Dari beberapa kota yang mendapatkan opini tersebut, Kota Bima adalah satu-satunya kota yang selalu mendapatkan opini TMP dari tahun ke tahun.

Grafik 3.1: Opini Pemeriksaan BPK atas 35 Pemkot



Sumber: Olahan Data

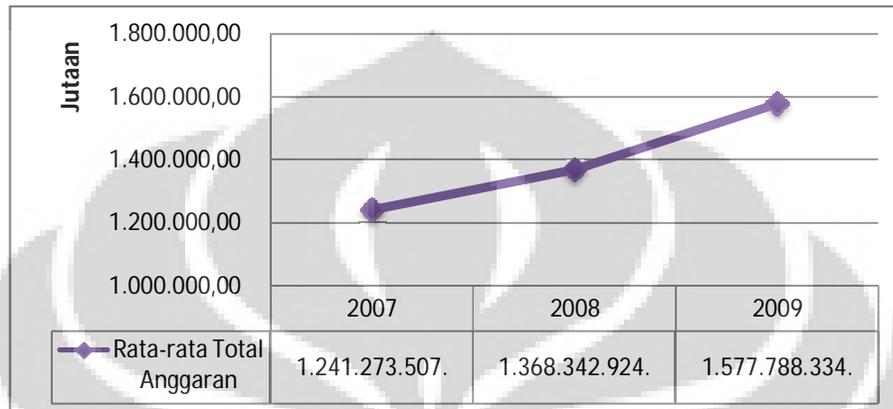
Selanjutnya, hampir 50% dari Pemkot yang diteliti mendapatkan opini WDP dari BPK. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa walaupun pengaplikasian basis akrual masih belum sepenuhnya dilakukan, beberapa Pemkot telah menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan SAP dan telah didukung oleh bukti pendukung kecuali untuk pos-pos tertentu.

Berbeda dengan Bima, Tangerang adalah satu-satunya kota yang selalu mendapatkan opini WTP dari tahun ke tahun. Di tahun anggaran 2009 opini WTP meningkat seiring dengan bertambahnya satu kota yang mendapatkan opini WTP, yang pada tahun anggaran 2008 hanya 3 Pemkot yang mendapatkannya, yaitu Tangerang, Banda Aceh, dan Lhokseumawe. Kota tersebut ialah Yogyakarta yang pada dua tahun anggaran sebelumnya mendapatkan opini WDP. Karakteristik kota berdasarkan jenis dan opini BPK untuk ke-35 Pemkot disajikan pada Lampiran 1.

Selain klasifikasi kota dan total anggaran, karakteristik 35 Pemkot ini akan digambarkan pula dengan tren rata-rata total anggaran ke-35 Pemkot. Grafik 3.1 menunjukkan tren total anggaran yang dimiliki oleh 35 Pemkot. Dilihat dari total anggaran, rata-rata Pemkot memiliki tren total anggaran yang positif, atau naik dari tahun ke tahun. Rata-rata peningkatan total anggaran tersebut kurang lebih 13% per tahunnya. Namun, dari data total anggaran di atas, terdapat 3 kota yang tidak dapat ditemukan data anggaran di tahun anggaran 2008. Kota tersebut ialah

Kota Madiun, Kota Pasuruan, dan Kota Bitung. Oleh sebab itu, untuk analisis anggaran, ketiga kota tersebut merupakan *outlier* yang harus dikeluarkan dari analisis. Informasi total anggaran tersebut disajikan dalam Lampiran 2.

Grafik 3.2: Tren Rata-rata Total Anggaran Pemerintah Kota



Sumber: Olahan Data

BAB 4

ANALISIS

4.1. Aplikasi Konsep AkruaI pada Pelaporan Berbasis CTA

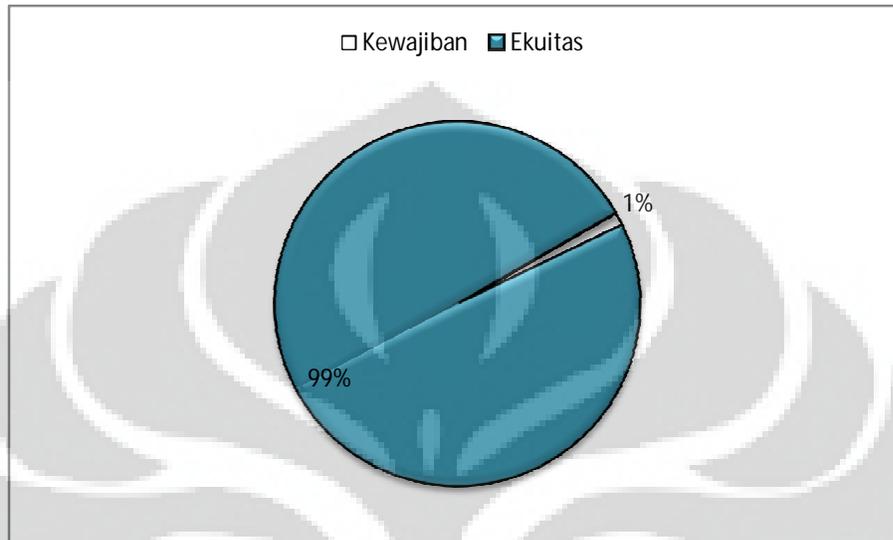
Sejak dikeluarkannya Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005, seluruh entitas pelaporan keuangan Pemerintah, baik itu Pemerintah Pusat, Kementerian/ Lembaga, dan Pemerintah Daerah diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). SAP tersebut menyebutkan bahwa laporan keuangan yang disusun harus berbasis kas modifikasi atau *cash towards accrual* (CTA). Dalam basis ini, pencatatan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dilakukan dengan menggunakan basis kas, sedangkan untuk aset, kewajiban, dan ekuitas dicatat dengan basis akrual. Aturan ini memperlihatkan bahwa CTA merupakan sebuah basis akuntansi transisi yang diterapkan oleh organisasi Pemerintah Indonesia sebagai upaya awal untuk mengadopsi akuntansi akrual di kemudian hari. Dengan adanya basis ini, diharapkan para penyusun laporan keuangan Pemerintah dapat membiasakan diri secara bertahap dengan akuntansi akrual sehingga semua entitas pelapor laporan keuangan Pemerintah sudah siap ketika pengadopsian akrual secara penuh diwajibkan.

Tradisi pencatatan akuntansi pemerintahan di Indonesia adalah basis kas. Oleh karena itu, tentunya akan sulit untuk memunculkan sebuah kebiasaan untuk melakukan pencatatan pada saat terjadinya transaksi atau ketika belum ada kas yang diterima atau dikeluarkan. Konsep pencatatan tersebut merupakan konsep akuntansi akrual yang akan memunculkan akun-akun baru yang tidak dapat dimasukkan dalam Laporan Realisasi Anggaran berbasis kas. Untuk itulah dalam konsep akrual yang terdapat dalam basis CTA, organisasi Pemerintah tidak hanya diwajibkan untuk membuat Laporan Realisasi Anggaran, tapi juga Neraca yang memuat semua akun-akun akrual seperti aset, kewajiban, dan ekuitas organisasi.

Dalam Neraca terdapat persamaan akuntansi yang harus dipatuhi, yaitu $Kewajiban + Ekuitas\ Dana = Aset$. Oleh karena Pemerintah kota merupakan entitas yang banyak menerima bantuan atau transfer dari Pemerintah Pusat, maka jumlah kewajiban yang dimiliki tidak akan terlalu besar. Rata-rata penyajian ekuitas 35 Pemkot sejak tahun 2007 sampai dengan 2009 hanya 1% dari total aset

yang mereka miliki. Jumlah ekuitas yang menurut SAP merupakan selisih antara Aset dan Kewajiban menyeimbangkan sisi pasiva dari sebuah Neraca.

Diagram 4.1: Komposisi Rata-rata Penyajian Kewajiban dan Ekuitas Dana



Sumber: Olahan data

Aset adalah kekayaan atau sumber daya ekonomi yang dimiliki organisasi Pemerintah untuk memberikan manfaat ekonomi di masa depan. Aset dibagi menjadi dua, yaitu aset lancar dan aset non-lancar. Aset lancar merupakan aset yang bersifat likuid sehingga keberadaannya dapat cepat dimanfaatkan oleh organisasi, seperti kas, piutang, persediaan, dan lain-lain. Aset non-lancar adalah aset yang memiliki manfaat lebih dari 1 tahun, yang dapat digunakan baik secara langsung maupun tidak langsung oleh organisasi. Salah satu jenis aset non-lancar ialah aset tetap. Aset tetap adalah salah satu aset yang biasanya dimanfaatkan oleh organisasi sebagai modal (*capital*) untuk menjalankan kegiatan operasinya. Analisis akrual laporan keuangan Pemerintah kota ini akan difokuskan kepada penyajian akun kas, piutang dan aset tetap, mengingat bahwa kas biasanya adalah komponen terbesar dalam aset lancar, piutang adalah akun yang sangat berhubungan erat dengan pendapatan dalam konsep akrual, dan aset tetap adalah bagian dari aset yang seringkali memiliki porsi cukup besar dalam neraca dan terkait pula dengan belanja modal yang dilakukan oleh Pemerintah kota pada satu tahun anggaran. Khusus untuk kas, analisis akan difokuskan kepada kewajaran

penyajianya yang berhubungan dengan kewajiban akan penyeteroran kas, dan akun SiLPA yang menjadi lawan dari pencatatan kas dalam basis CTA.

Selain kas, piutang, dan aset tetap, penyajian kewajiban pun akan menjadi fokus dalam analisis ini. Kewajiban merupakan sebuah akun baru yang harus dimunculkan bilamana suatu entitas mengadopsi basis akrual. Kewajiban tersebut dapat muncul karena berbagai hal, seperti ketika terjadi transaksi belanja atau pengeluaran, dan ketika Pemerintah memerlukan pembiayaan untuk mendanai aktivitasnya.

Penyajian ketiga akun tersebut dapat dilihat di tabel berikut:

Tabel 4.1: Jumlah Pemkot dalam Penyajian Pos-Pos Neraca 2007-2009

Tahun	Pos-Pos Neraca					
	Piutang		Kewajiban		Aset Tetap	
2007	33	94%	33	94%	35	100%
2008	34	97%	32	91%	35	100%
2009	35	100%	31	89%	35	100%

Sumber: Olahan data

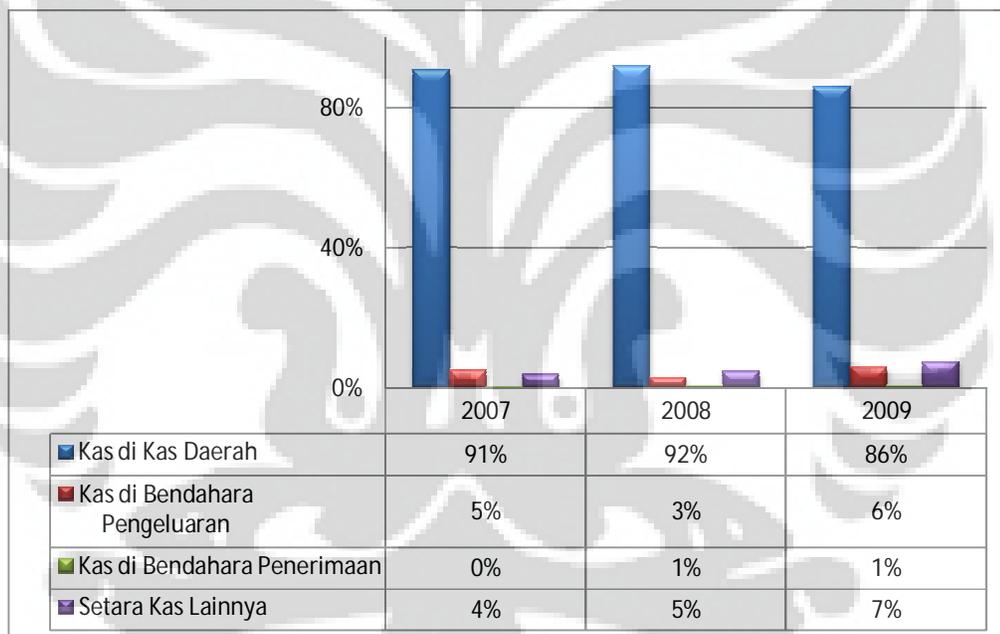
Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa dari ke-35 Pemkot yang dipilih secara acak, kesadaran para Pemkot untuk melakukan penyajian akun-akun akrual dalam Neraca semakin meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini terbukti dengan persentase Pemkot yang menyajikan nilai akun tersebut berada di atas 50%. Bahkan untuk penyajian aset tetap, tidak ada Pemkot yang tidak menyajikan nilai aset tetapnya. Akun kas tidak disajikan jumlahnya karena semua Pemkot pasti menyajikannya. Untuk piutang dan kewajiban, walaupun tidak semua menyajikan nilai keduanya namun angka tersebut sudah sangat memuaskan. Dengan terus meningkatnya penyajian piutang dari tahun 2007 – 2009 hingga mencapai 100%, artinya terjadi peningkatan kesadaran Pemkot untuk melakukan pencatatan dan penyajian akuntansi akrual sehingga akun piutang pun tidak akan sampai tidak tercatat sama sekali. Untuk kewajiban, persentase penyajian tiap tahun menurun namun masih berada pada angka di atas 50%. Dari hasil penelusuran LKPD 35 kota, penurunan jumlah Pemkot yang menyajikan kewajiban diakibatkan oleh terbayarnya

kewajiban tahun sebelumnya, dan/ atau tidak adanya transaksi yang menambah jumlah kewajiban Pemkot pada tahun anggaran yang bersangkutan.

4.1.1 Kas

Kas adalah suatu komponen aset lancar yang sifatnya paling likuid. Kas merupakan uang tunai ataupun saldo simpanan di bank yang dapat dimanfaatkan sewaktu-waktu untuk mendanai kegiatan Pemerintah. Dalam akuntansi pemerintahan, kas dalam neraca entitas pemerintahan dibagi menjadi tiga jenis, yaitu Kas di Kas Umum Daerah, Kas di Bendahara Pengeluaran, dan Kas di Bendahara Penerimaan.

Grafik 4.1: Rata-rata Komponen Kas di Neraca T.A. 2007 – 2009



Sumber: Olahan data

Di dalam basis CTA, yang dimaksud dengan pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran adalah kas yang berada di Kas Umum Daerah. Dengan demikian, wajarlah jika kontribusi rata-rata Kas di Kas Daerah sangat besar pada akun Kas di Neraca, yaitu sekitar 90% tiap tahunnya. Kas di Bendahara Penerimaan belum termasuk pendapatan walaupun sudah diterima apabila belum disetorkan ke Kas Umum Daerah sampai dengan batas akhir tahun anggaran. Kas

yang berada di Bendahara Penerimaan biasanya adalah kas yang berasal dari pungutan pajak baik itu uang tunai maupun saldo bank yang belum sempat disetorkan oleh Bendahara Penerimaan. Pada Grafik 4.1 dapat dilihat bahwa dari tahun anggaran 2007 – 2009 persentase rata-rata komponen Kas di Bendahara Penerimaan 35 Pemkot sangatlah kecil bahkan 0% di tahun anggaran 2007. Di dalam peraturan perundang-undangan, entitas Pemerintah sebenarnya tidak diperbolehkan untuk memiliki saldo Kas di Bendahara Penerimaan dalam Neraca yang dilaporkan. Hal ini dimaksudkan untuk menumbuhkan sikap disiplin dan tanggung jawab entitas pelaksana untuk segera menyetorkan kas tersebut ke Kas Umum Daerah. Namun, apabila memang terdapat saldo tersebut, maka saldo tersebut harus dilaporkan sesuai dengan kondisi sebenarnya.

Tabel 4.2 memperlihatkan beberapa Pemkot yang memiliki kas di Bendahara Penerimaan. Dengan adanya peraturan bahwa sesungguhnya entitas pemerintahan tidak diizinkan untuk memiliki kas di Bendahara Penerimaan, maka hal ini cukup dipatuhi oleh para Pemkot. Di tahun anggaran 2007 hanya 17 dari 35 Pemkot yang memiliki kas di Bendahara Penerimaan. Namun, jumlah tersebut semakin meningkat dari tahun ke tahun. Sebanyak 57% atau setara dengan 20 Pemkot memiliki kas di Bendahara Penerimaan di tahun anggaran 2008, dan 71% dari 35 Pemkot memiliki kas di Bendahara Penerimaan di tahun anggaran 2009. Kebanyakan dari Pemkot tersebut memiliki kas di Bendahara Penerimaan yang berasal dari pungutan dan potongan pajak daerah yang sudah diterima namun belum disetorkan ke Kas Daerah.

Di antara beberapa daerah yang memiliki kas di Bendahara Penerimaan, Kota Cilegon adalah satu-satunya kota yang memiliki tren positif setiap tahunnya, dengan peningkatan yang begitu signifikan, yaitu 226% untuk tahun 2007-2008, dan 246% untuk tahun 2008-2009. Kota yang selalu memiliki opini Wajar Dengan Pengecualian dari BPK ini memiliki kas di Bendahara Penerimaan yang besar setiap tahunnya yang berasal dari pungutan pajak daerah yang belum disetorkan ke Kas Daerah sampai dengan batas akhir tahun anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa kontrol terhadap arus kas yang masuk ke Kas Daerah sangat lemah di Kota Cilegon. Dengan demikian, hal ini menjadi salah satu pertimbangan BPK terkait dengan kepatuhan suatu entitas karena menurut PP 58/

2005, Bendahara Penerimaan wajib menyetor seluruh penerimaannya ke rekening kas umum daerah selambat-lambatnya dalam waktu 1 (satu) hari kerja.

Tabel 4.2: Pemkot yang Memiliki Kas di Bendahara Penerimaan

Kota	T.A 2007	T.A 2008	T.A 2009
Banda Aceh	15.759.000	47.493.950	54.009.765
Bukittinggi	-	-	1.129.000
Jambi	66.066.000	-	2.058.166
Palembang	62.851.500	34.035.000	60.001.391
Bengkulu	2.883.498.693	-	-
Bandar Lampung	-	16.440.768	9.607.250
Banjar	14.284.875	-	819.450.398
Magelang	320.132.177	35.933.322	77.944.650
Yogyakarta	-	1.120.617.988	2.765.005
Madiun	33.634.650	24.574.690	237.908.653
Malang	-	-	1.117.349.429
Pasuruan	14.758.415	14.758.415	14.688.215
Probolinggo	-	22.482.800	18.058.500
Surabaya	157.305.890	200.675.548	31.146.300
Balikpapan	1.000.092.000	11.126.000	84.182.000
Tarakan	34.483.626	2.498.000	2.498.000
Bitung	238.303.690	511.500	34.679.095
Pare-Pare	101.390.868	1.203.734.101	1.244.738.000
Makassar	-	305.718.540	1.207.909.382
Kendari	-	-	7.640.636
Denpasar	-	2.554.219.458	397.948.415
Bima	-	17.287.500	-
Kupang	-	1.647.718.497	100.000
Ternate	68.403.954	-	-
Cilegon	98.265.756	320.286.391	1.109.305.388
Tangerang	-	-	54.000
Batam	-	378.919.528	447.131.582
Tanjung Pinang	16.664.532	16.822.000	-
Sorong	85.479.950	-	82.037.332

Sumber: Olahan Data

Birokrasi yang terdapat dalam sektor pemerintahan memang salah satu hal yang menyebabkan ada beberapa jenis kas dalam akuntansi pemerintahan. Setelah kas yang berada di Bendahara Penerimaan, selanjutnya entitas pemerintahan juga

memiliki akun Kas di Bendahara Pengeluaran. Akun ini merupakan saldo kas yang masih berada di bawah tanggung jawab Bendahara Pengeluaran berupa uang yang masih harus dipertanggungjawabkan atau uang persediaan yang harus disetorkan kepada pihak ketiga, ataupun disetorkan kembali ke Kas Umum Daerah. Oleh karena itu, Kas di Bendahara Pengeluaran berkaitan erat dengan kewajiban Pemerintah, khususnya utang jangka pendek Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) yang harus segera dilunasi. Kas di Bendahara Pengeluaran dan Kas di Kas Umum Daerah merupakan jumlah kas yang diakui sebagai ekuitas organisasi pemerintahan yang bersangkutan, yang dihimpun dalam bentuk SiLPA (Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran). Pencatatan kas baik yang berada di Kas Daerah maupun di Bendahara Pengeluaran dilakukan dengan mendebet kas tersebut pada SiLPA di bagian kredit.

Berkaitan dengan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa komponen kas di neraca yang terdiri dari Kas di Kas Daerah dan Kas di Bendahara Pengeluaran harus sama dengan SiLPA di bagian Ekuitas Dana Lancar. SiLPA ini dikenal dengan sebutan SAL (Saldo Anggaran Lebih) di Pemerintah Pusat yang merupakan akumulasi dari SiLPA tahun anggaran sebelumnya dan merupakan saldo kas bagi tahun anggaran berikutnya yang harus dimanfaatkan. Apabila suatu Pemkot memiliki utang PFK, SiLPA tersebut akan berkurang karena kas yang berada pada SiLPA diasumsikan akan berkurang seiring dengan kas yang keluar untuk melunasi utang PFK tersebut. Kas di Bendahara Penerimaan tidak menjadi bagian dari kas yang dimiliki karena kas tersebut merupakan sebuah pendapatan yang ditangguhkan yang kelak akan menjadi pendapatan bagi Pemkot. Maka, dengan persamaan demikian, jumlah kas yang berada di Aset Lancar seharusnya sama dengan jumlah SiLPA di Ekuitas Dana Lancar jika suatu Pemkot tidak memiliki Kas di Bendahara Penerimaan dan Utang PFK.

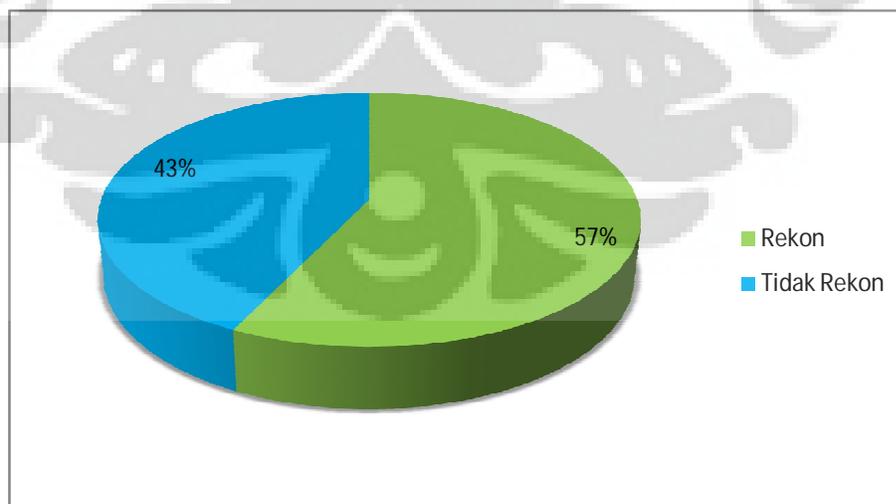
Dari Tabel 4.3, terdapat 20 Pemkot di tahun anggaran 2009 yang menyajikan nilai SiLPA sesuai dengan kas yang dimiliki ($\text{Kas di Kas Daerah} + \text{Kas di Bendahara Pengeluaran} - \text{Utang PFK}$). Namun, di antara 35 Pemkot tersebut, masih ada beberapa Pemkot yang menyajikan nilai SiLPA tidak sesuai dengan apa yang tertera di Neraca. Di antaranya ialah sebagai berikut:

1. Kota Bukittinggi, Magelang, Tarakan, dan Ternate menyajikan EDL-SiLPA dengan tidak memperhitungkan utang PFK yang dimiliki tanpa alasan yang jelas dalam CaLK. Dengan tidak memperhitungkan jumlah utang PFK yang dimiliki, maka nilai SiLPA yang disajikan tidak akan merepresentasikan jumlah kas yang dimiliki sebenarnya karena kas tersebut seharusnya berkurang seiring dengan setoran kas di Bendahara Pengeluaran untuk melunasi utang.
2. Kota Makassar menyajikan SiLPA yang tidak seharusnya karena terdapat perbedaan pada Kas di Bendahara Pengeluaran. Dari kas di Bendahara Pengeluaran sejumlah Rp 3.681.105.823,00 terdapat Rp 908.630.478,00 utang pajak yang belum disetorkan ke Kas Negara yang tidak disajikan sebagai utang PFK sebagai kewajibannya. Hal serupa juga terjadi pada Kota Probolinggo di mana sebanyak Rp 64.800,00 merupakan jumlah setoran pajak yang masih harus disetorkan namun tidak disajikan sebagai utang PFK di Neraca. Dari sudut pandang persamaan, perhitungan dan penyajian SiLPA tersebut sudah benar. Namun, dilihat dari sudut penyajian, maka Kota Makassar melaporkan LKPD yang tidak akuntabel karena tidak menyajikan jumlah utang PFK yang dimiliki sebenarnya dalam pos Kewajiban.
3. Kota Cirebon memiliki kas yang berasal dari kegiatan non-anggaran sehingga harus dikeluarkan dalam perhitungan SiLPA. Selain itu, terdapat perbedaan jumlah kas di Bendahara Pengeluaran yang disajikan di Neraca dengan yang menjadi perhitungan SiLPA. Perbedaan tersebut tidak secara detil dijelaskan dalam CaLK Kota Cirebon.
4. Kota Pasuruan memperhitungkan pendapatan yang ditangguhkan berupa jasa giro sebesar Rp 353.887,82 yang mengurangi total kas. Utang PFK tidak lagi dimasukkan dalam perhitungan SiLPA karena telah disetorkan di akhir tahun anggaran.
5. Beberapa kota lainnya seperti Kota Yogyakarta, Balikpapan, Tegal, dan Cilegon memperhitungkan pos-pos lainnya seperti Biaya dibayar di Muka, Jaminan Bongkar, dan sebagainya sebagai SiLPA yang dapat dimanfaatkan di tahun anggaran berikutnya.

6. Kota Malang dan Tangerang memiliki total kas yang berbeda dengan SiLPA yang disajikan oleh karena saldo kas di Bendahara Pengeluaran dan Bendahara Penerimaan dianggap sebagai Pendapatan yang Ditangguhkan karena baru diakui sebagai pendapatan pada tahun 2010. Padahal, menurut peraturan, yang dianggap sebagai pendapatan yang ditangguhkan hanyalah kas yang berada di Bendahara Penerimaan. Kas yang berada di Bendahara Pengeluaran bukanlah pendapatan yang ditangguhkan karena merupakan kas yang hendak dikeluarkan untuk dibayarkan ke pihak ketiga. Selain itu, SiLPA tersebut juga tidak memperhitungkan Utang PFK yang dimiliki sehingga tidak disajikan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.
7. Kota Surabaya hanya menggunakan pendekatan anggaran untuk menyajikan SiLPA di Neraca. Nilai SiLPA tersebut diperoleh dari Realisasi Pendapatan – Realisasi Belanja + Realisasi Pembiayaan. Tidak ada unsur Utang PFK ataupun Pendapatan yang Ditangguhkan dalam perhitungannya.

Dari fakta-fakta ini dapat disimpulkan bahwa dalam hal penyajian akun kas dengan SiLPA masih terdapat keberagaman cara penyajian. Hal ini mengindikasikan bahwa pemahaman mengenai penyusunan laporan keuangan berbasis CTA atas akun kas masih berbeda-beda antar-pemkot.

Diagram 4.2: Jumlah Pemkot dalam Penyajian Kas dan SiLPA



Sumber: Olahan data

Tabel 4.3: Rekonsiliasi Kas dan SiLPA T.A. 2009

Daerah	Total Kas	SiLPA	Kas di Bendahara Penerimaan	Utang PFK	Rekon/Tidak Rekon
Balikpapan	348.172.192.294	348.587.897.794	84.182.000	112.500	×
Banda Aceh	13.705.731.601	13.651.721.836	54.009.765	-	✓
Bandar Lampung	17.158.833.096	16.051.407.395	9.607.250	1.097.818.451	✓
Banjarnegara	51.936.559.375	51.117.108.977	819.450.398	-	✓
Batam	158.131.687.219	157.680.891.273	447.131.582	3.664.363	✓
Batu	26.423.274.555	26.423.274.555	-	-	✓
Bengkulu	18.664.781.816	18.664.720.466	-	61.350	✓
Bima	27.918.510.852	27.918.510.852	-	-	✓
Bitung	29.409.778.098	29.375.099.003	34.679.095	-	✓
Bukittinggi	90.506.876.864	90.505.747.864	1.129.000	13.326.811	×
Cilegon	16.821.078.448	15.711.299.967	1.109.305.388	-	×
Cirebon	92.204.277.599	88.988.151.273	-	3.725.769.045	×
Denpasar	192.332.308.781	191.928.507.661	397.948.415	5.852.705	✓
Jambi	80.986.284.764	80.813.403.909	2.058.166	170.822.689	✓
Kendari	44.471.933.004	44.464.292.368	7.640.636	-	✓
Kupang	79.231.729.618	66.432.951.845	100.000	12.798.677.773	✓
Lhokseumawe	1.106.713.066	1.106.713.066	-	-	✓
Madiun	85.694.101.737	85.456.193.084	237.908.653	-	✓
Magelang	26.492.346.075	48.479.923.147	77.944.650	428.400.287	×
Makassar	87.410.842.111	85.294.302.251	1.207.909.382	-	×
Malang	70.547.572.727	69.429.062.442	1.117.349.429	1.015.932.200	×
Palembang	2.959.725.959	2.899.724.568	60.001.391	-	✓
Pare-Pare	63.168.670.493	61.917.482.490	1.244.738.000	6.450.003	✓
Pasuruan	96.621.251.075	96.606.208.972	14.688.215	19.300.450	×
Pekanbaru	28.598.978.906	27.870.239.755	-	728.739.151	✓
Probolinggo	44.889.488.957	44.871.365.657	18.058.500	-	×

Bersambung ke halaman 56

Sambungan dari halaman 55

Sawahlunto	32.518.715.105	32.518.715.105	-	-	✓
Sorong	5.413.530.677	3.072.562.998	82.037.332	2.258.930.347	✓
Surabaya	1.159.482.188.576	1.112.291.194.272	31.146.300	46.915.427.240	✗
Tangerang	366.366.229.223	366.334.315.968	54.000	7.085.552	✗
Tanjung Pinang	153.766.228.085	145.688.862.009	-	8.077.366.076	✓
Tarakan	587.873.422.778	587.870.924.778	2.498.000	826.052	✗
Tegal	57.311.131.601	152.316.933.601	-	-	✗
Ternate	3.095.473.411	3.095.473.411	-	169.147.139	✗
Yogyakarta	71.932.508.405	98.196.733.350	2.765.005	1.121.389.818	✗

Sumber: Olahan data

Salah satu hal yang menarik pada kepemilikan kas suatu entitas ialah terkait dengan pengelolaan kas tersebut. Untuk instansi Pemerintah, kontrol pengelolaan tersebut secara jelas terlihat dari pemisahan beberapa kasnya seperti Kas di Bendahara Pengeluaran dan Kas di Bendahara Penerimaan. Suatu kas di Bendahara Pengeluaran adalah kas yang disiapkan untuk segera disetor dalam rangka melunasi utang PFK yang dimiliki. Hal ini mengindikasikan bahwa dalam satu tahun anggaran, seharusnya jumlah kas yang berada di bendahara Pengeluaran ialah tidak jauh berbeda dengan utang PFK yang dimiliki.

Keberadaan utang PFK yang terlalu banyak juga tidak baik. Utang PFK yang memiliki porsi cukup besar dari total kas menandakan bahwa arus kas yang keluar tidak begitu lancar sehingga masih ada kewajiban yang harus dibayarkan kepada pihak ketiga atau Kas Negara. Tabel 4.4 menunjukkan 10 Pemkot yang memiliki persentase Utang PFK per total Kas terbesar di tiap tahun anggaran. Data utang PFK tersebut adalah informasi yang tidak hanya berasal dari neraca tiap kota namun juga dari CaLK.

Tabel 4.4: Persentase Utang PFK terhadap Total Kas

No	2007		2008		2009	
1	Tanjung Pinang	26,1%	Bima	12,8%	Sorong	41,7%
2	Batam	13,5%	Kupang	7,0%	Kupang	16,2%
3	Bandar Lampung	7,9%	Pekanbaru	5,8%	Bandar Lampung	6,4%
4	Bitung	4,3%	Cirebon	4,8%	Ternate	5,5%
5	Surabaya	3,0%	Ternate	3,3%	Tanjung Pinang	5,3%
6	Bukittinggi	2,1%	Tanjung Pinang	2,5%	Surabaya	4,0%
7	Magelang	1,7%	Surabaya	2,4%	Cirebon	4,0%
8	Batu	0,8%	Yogyakarta	1,8%	Pekanbaru	2,5%
9	Yogyakarta	0,6%	Malang	1,7%	Magelang	1,6%
10	Sorong	0,2%	Bitung	1,0%	Yogyakarta	1,6%

Sumber: Olahan data

Dari peringkat tersebut, terdapat beberapa kota yang sejak tahun anggaran 2007 sampai dengan 2009 berada di antara kelompok tersebut. Kota-kota itu ialah Kota Tanjung Pinang, Kota Surabaya, dan Kota Yogyakarta. Rata-rata sumber PFK tersebut adalah utang pajak yang belum mereka setorkan ke Kas Negara. Jika dilihat dari sistem kontrol, jumlah kas di Bendahara Pengeluaran yang menjadi Utang PFK mengindikasikan adanya kelemahan dalam sistem pelunasan utang-utang jangka pendek yang dimiliki oleh suatu Pemkot. Besarnya persentase utang PFK terhadap total kas menunjukkan adanya penumpukan kas di Bendahara Pengeluaran yang masih banyak dikontribusikan dari sisa kas Bendahara Pengeluaran tahun anggaran sebelumnya, dan belum sempat disetorkan kepada pihak ketiga ataupun Kas Negara. Kelemahan sistem pengelolaan kas inilah yang cukup sering menjadi sorotan BPK dalam pemeriksaan SPI suatu Pemkot.

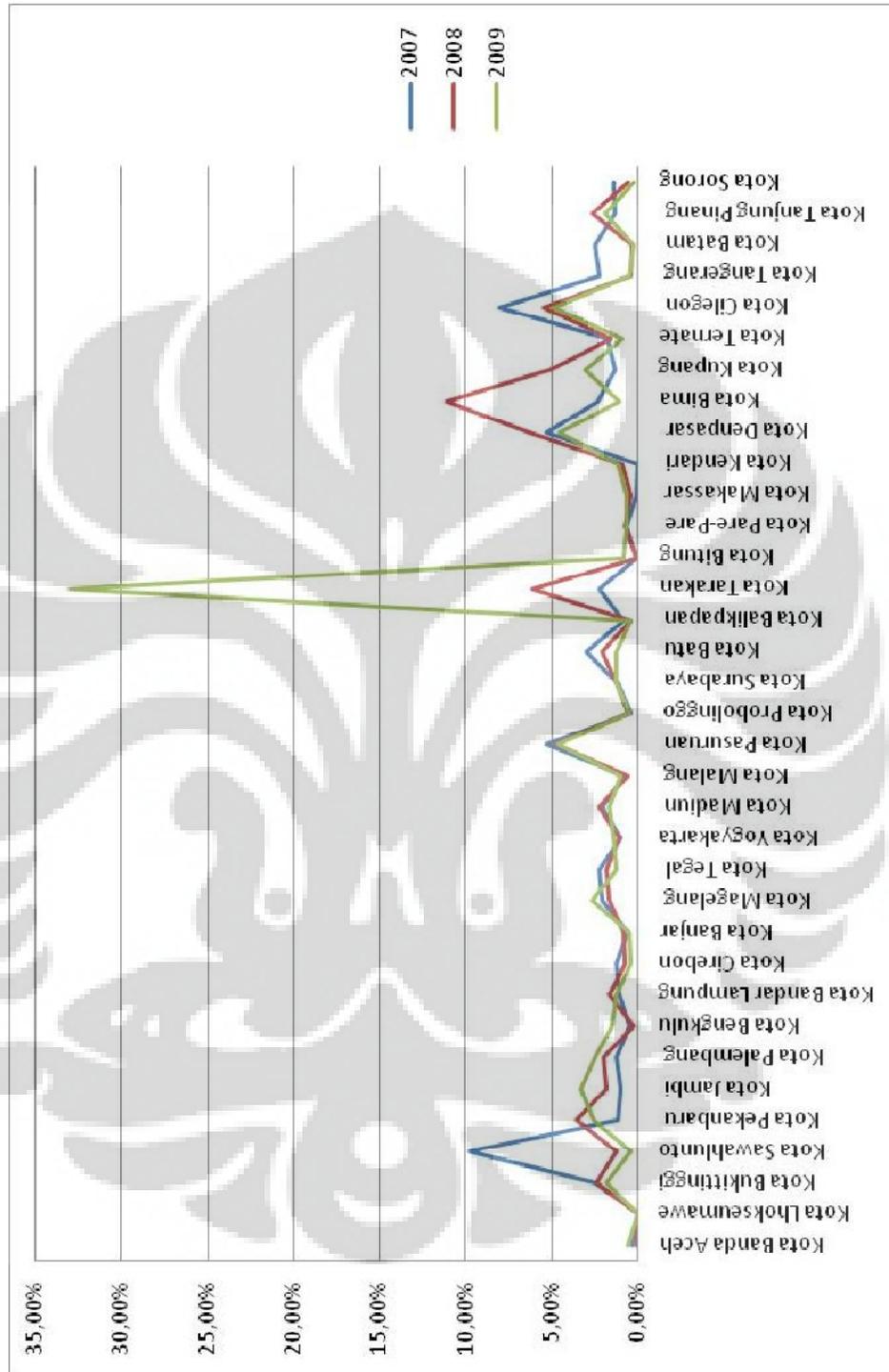
4.1.2 Piutang

Piutang adalah salah satu akun Neraca yang cukup penting. Di dalam Neraca, piutang merupakan bagian dari aset lancar yang paling likuid setelah kas. Piutang menggambarkan adanya hak Pemerintah untuk menerima penerimaan berupa Kas di Kas Umum Negara/ Daerah dari Pemerintah Pusat, daerah lain, mitra kerja, dan pihak ketiga lainnya. Pada tanggal *cut off*, apabila terdapat hak Pemerintah untuk menagih, maka nilai nominal tagihan tersebut harus dicatat sebagai penambahan aset berupa piutang dalam Neraca.

Grafik 4.2 menggambarkan persentase penyajian piutang per total aset yang dimiliki oleh 35 Pemkot yang diteliti. Dapat dilihat bahwa pada tahun anggaran 2007 Pemkot yang persentase piutang per asetnya paling tinggi ialah Kota Sawahlunto, yaitu sebesar 5,19% dari total aset. Piutang tersebut berasal dari Piutang Pajak sebesar Rp 65.501.905,00, Piutang Retribusi Rp 141.495.000,00, Piutang Dana Perimbangan Rp 882.880.027,00, dan Piutang Lain-lain sebesar Rp 22.641.473.167,00. Untuk tahun 2008, persentase piutang per total aset tertinggi dimiliki oleh Kota Bima dengan nilai piutang sebesar Rp 36.863.756.194,00, atau sekitar 7,93% dari total aset yang dimiliki. Sedangkan untuk tahun 2009, persentase piutang per total aset tertinggi dimiliki oleh Kota Tarakan yaitu sebesar 4,97% dari total aset sebesar Rp 4.910.231.786.817,00.

Ketiga kota di atas adalah contoh dari Pemkot yang sudah lebih baik mencatat piutangnya dibandingkan kota-kota lainnya. Tabel 4.5 menunjukkan bagaimana 35 Pemkot menyajikan piutang. Tidak semua Pemkot memiliki tren yang meningkat (+) dari tahun ke tahun atas persentase piutang per total asetnya. Bahkan, di tahun anggaran 2007 dan 2008, terdapat Pemkot yang tidak menyajikan piutangnya sama sekali atau piutang per total aset yang dimiliki ialah 0%. Pemkot tersebut ialah Pemerintah Kota Lhokseumawe. Di dalam laporan keuangannya, akun piutang memang disajikan namun bernilai Rp 0,00 dikarenakan belum ada saldo piutang yang timbul dari penerimaan pajak yang belum dibayar oleh Wajib Pajak maupun hak tagih kepada pihak ketiga. Sedangkan untuk tahun anggaran 2009, Kota Lhokseumawe menyajikan nilai piutang dengan porsi 0,01% dari total asetnya yang berasal dari Piutang Pajak Hotel Rp 20.140.000,00, Piutang Pajak Restoran Rp 15.550. Dari keterangan dalam CaLK ini dapat ditarik kesimpulan bahwa sebenarnya kesadaran Pemkot Lhokseumawe untuk mencatat dan menyajikan piutang memang telah muncul sejak tahun anggaran 2007 dan 2008, namun menurut catatan administrasi SKPD seluruh pendapatan pajak dan lainnya telah seluruhnya diterima dan masuk ke Kas Umum Daerah tanpa ada satu pun hak tagih Pemkot Lhokseumawe yang muncul. Di tahun anggaran 2009, piutang segera diakui begitu muncul hak tagih Pemkot pada Wajib Pajak maupun pihak ketiga lainnya.

Grafik 4.2: Persentase Jumlah Piutang dalam Aset



Tabel 4.5: Tren Persentase Piutang per Total Aset

Kota	2007	2008	2009	Keterangan Tren
Banda Aceh	0,08%	0,02%	0,12%	(-) ; (+)
Lhokseumawe	0,00%	0,00%	0,01%	(+)
Bukittinggi	0,63%	0,51%	0,39%	(-)
Sawahlunto	5,19%	0,67%	0,20%	(-)
Pekanbaru	0,26%	0,93%	0,60%	(+) ; (-)
Jambi	0,30%	0,59%	1,04%	(+)
Palembang	0,43%	0,72%	0,86%	(+)
Bengkulu	0,22%	0,09%	0,52%	(-) ; (+)
Bandar Lampung	0,45%	0,73%	0,54%	(+) ; (-)
Cirebon	0,32%	0,19%	0,12%	(-)
Banjar	0,29%	0,29%	0,18%	(-)
Magelang	0,47%	0,39%	0,60%	(-) ; (+)
Tegal	0,57%	0,49%	0,34%	(-)
Yogyakarta	0,25%	0,23%	0,34%	(-) ; (+)
Madiun	0,65%	0,73%	0,29%	(+) ; (-)
Malang	0,14%	0,13%	0,21%	(-) ; (+)
Pasuruan	1,83%	1,73%	1,63%	(-)
Probolinggo	0,18%	0,23%	0,21%	(+) ; (-)
Surabaya	0,08%	0,08%	0,11%	(+)
Batu	0,80%	0,58%	0,94%	(-) ; (+)
Balikpapan	0,29%	0,15%	0,14%	(-)
Tarakan	0,70%	1,42%	4,97%	(+)
Bitung	0,08%	0,07%	0,55%	(-) ; (+)
Pare-Pare	0,19%	0,19%	0,19%	---
Makassar	0,01%	0,07%	0,11%	(+)
Kendari	0,00%	0,52%	0,63%	(+)
Denpasar	1,44%	1,98%	1,62%	(+) ; (-)
Bima	1,47%	7,93%	0,73%	(+) ; (-)
Kupang	0,57%	2,19%	1,40%	(+) ; (-)
Ternate	1,15%	0,92%	0,51%	(-)
Cilegon	2,69%	1,77%	1,64%	(-)
Tangerang	0,61%	0,12%	0,16%	(-) ; (+)
Batam	0,97%	0,16%	0,13%	(-)
Tanjung Pinang	0,65%	1,59%	1,16%	(+) ; (-)
Sorong	0,63%	0,26%	0,10%	(-)

Sumber: Olahan data

Kebanyakan Pemkot memiliki tren yang naik-turun. Sebanyak 16 kota mengalami hal tersebut. Salah satu kota yang mengalaminya ialah Kota Bima, yang sempat mengalami peningkatan drastis di tahun anggaran 2008 sehingga menjadi Pemkot dengan persentase piutang per total aset tertinggi di 2008 seperti yang telah disebutkan di atas. Di tahun anggaran 2009, persentase tersebut menurun secara signifikan pula hingga mencapai kurang lebih 90% dari tahun sebelumnya. Hal ini terjadi karena di tahun anggaran 2009, komposisi piutang Kota Bima berubah, yaitu pada tahun 2008 Kota Bima memiliki Piutang TGR/ TP dan Piutang Transfer yang cukup besar, namun di tahun 2009 kedua piutang tersebut tidak dimiliki oleh Kota Bima.

Untuk kota-kota lainnya, tren yang naik-turun memang terlihat namun kenaikan/ penurunan tersebut tidak terlalu signifikan. Selama kurun waktu 2007 – 2009, terdapat pula kota yang memiliki tren tetap atas persentase piutang per total asetnya, yaitu Kota Pare-Pare. Hal ini terjadi karena tidak banyak mutasi yang terjadi pada bagian Aktiva Kota Pare-Pare dari tahun anggaran 2007 – 2009. Begitu pula dengan komposisi piutangnya, tidak terlalu banyak mutasi yang terjadi dari tahun ke tahun.

Untuk beberapa kota yang mengalami tren positif, salah satu kota yang mengalami peningkatan cukup signifikan ialah Kota Tarakan. Pada tahun anggaran 2007, persentase piutang per total asetnya ialah 0,70%, tahun anggaran 2008 sebesar 1,42%, dan tahun anggaran 2009 sebesar 4,97%. Peningkatan cukup besar dari tahun anggaran 2008 ke 2009 terjadi akibat adanya piutang transfer yang cukup besar yang dimiliki oleh Kota Tarakan. Piutang transfer sebesar Rp 234.539.058.541,00 di tahun 2009 merupakan penerimaan bagi hasil pajak dan bagi hasil bukan pajak (SDA) dari Pemerintah Pusat dan Pemerintah Provinsi Kalimantan Timur yang sampai dengan tanggal 31 Desember 2009 belum masuk ke Kas Umum Daerah.

Berkaitan dengan hal di atas, dapat disimpulkan bahwa sebagai sebuah entitas ekonomi, Pemerintah kota tentunya melakukan berbagai macam transaksi. Transaksi tersebut bisa berupa transaksi pertukaran (*exchange transaction*) maupun non-pertukaran (*non-exchange transaction*).

Dengan melakukan berbagai transaksi tersebut, maka akan sangat tidak mungkin apabila dalam pelaksanaannya tidak menghasilkan piutang sama sekali, mengingat bahwa semua transaksi tersebut pasti tidak semuanya merupakan transaksi tunai. Apalagi jika berkaitan dengan penerimaan pajak Pemerintah, hampir dapat dipastikan bahwa akan ada piutang penerimaan pajak karena tidak semua Wajib Pajak melakukan penyetoran pajak sesuai dengan peraturan pajak ataupun keadaan yang sebenarnya. Apabila penerimaan tersebut masih belum masuk ke Kas Umum Daerah sampai dengan tanggal *cut-off*, maka hak tagih tersebut harus masuk sebagai piutang Pemerintah kota.

Di dalam konsep akrual, piutang muncul akibat terdapatnya transaksi yang akan menghasilkan penerimaan atau pendapatan bagi entitas namun belum menerima kasnya. Oleh karena itu, pencatatan piutang akan beriringan dengan pencatatan pendapatan dan akan dihapus ketika pendapatan tersebut benar-benar sudah diterima (*realized*). Tabel 4.6 merangkum 10 Pemkot yang berbeda dengan persentase piutang per pendapatan tertinggi dari tahun anggaran 2007 sampai dengan 2009.

Tabel 4.6: Sepuluh Pemkot yang Memiliki Persentase Piutang per Pendapatan Terbesar

No.	Tahun Anggaran 2007		Tahun Anggaran 2008		Tahun Anggaran 2009	
	1	Kota Sawahlunto	9,75%	Kota Bima	11,14%	Kota Tarakan
2	Kota Cilegon	8,02%	Kota Denpasar	6,36%	Kota Cilegon	4,87%
3	Kota Pasuruan	5,31%	Kota Tarakan	6,19%	Kota Pasuruan	4,67%
4	Kota Denpasar	5,25%	Kota Cilegon	5,45%	Kota Denpasar	4,54%
5	Kota Batu	2,99%	Kota Kupang	5,11%	Kota Jambi	3,30%
6	Kota Batam	2,51%	Kota Pasuruan	4,86%	Kota Kupang	3,06%
7	Kota Bukittinggi	2,50%	Kota Pekanbaru	3,61%	Kota Magelang	2,67%
8	Kota Bima	2,30%	Kota Tanjung Pinang	2,67%	Kota Pekanbaru	2,56%
9	Kota Tegal	2,27%	Kota Bukittinggi	2,38%	Kota Palembang	2,52%
10	Kota Tangerang	2,22%	Kota Madiun	2,24%	Kota Tanjung Pinang	1,95%

Sumber: Olahan Data

Rata-rata persentase piutang per pendapatan 35 Pemkot mengalami peningkatan, yaitu sekitar 1,92% untuk tahun 2007, 2,10 % untuk tahun 2008, dan 2,43% untuk tahun 2009. Dari tabel di atas dapat juga dilihat bahwa peringkat 1-10 persentase piutang per pendapatan tertinggi tidak sama setiap tahunnya. Tahun 2007 persentase terbesar dimiliki oleh Kota Sawahlunto sebesar 9,57%. Peringkat kedua diduduki oleh Kota Cilegon sebesar 8,02%, dan seterusnya. Pada tahun 2008, persentase terbesar dimiliki oleh Kota Bima dengan persentase 11,14%, lalu Kota Denpasar sebesar 6,36%, dan seterusnya. Sedangkan di tahun 2009, persentase terbesar dimiliki oleh Kota Tarakan sebesar 32,98% dan selanjutnya oleh Kota Cilegon sebesar 4,87%. Berbeda dengan dua tahun sebelumnya, selisih antara persentase peringkat pertama dengan peringkat kedua di tahun anggaran 2009 sangat besar, yaitu sebesar 28,12%. Kota Tarakan memiliki persentase yang sangat besar diakibatkan oleh nilai piutang yang besar di tahun anggaran 2009 sebesar Rp 244.188.429.515,00 yang sebagian besar dikontribusikan dari Piutang Transfer. Pendapatan yang diterima adalah Rp 665.857.401.525,00. Walaupun persentase piutang per pendapatan tersebut besar, perlu diketahui bahwa di antara pendapatan yang disajikan oleh Kota Tarakan tersebut tidak ada yang berbentuk piutang.

Besarnya persentase piutang per pendapatan yang terjadi pada Kota Tarakan tidak tercermin di kota-kota lainnya. Hal ini terjadi karena dalam basis CTA yang digunakan para Pemkot – termasuk 10 Pemkot di atas – untuk menyusun laporan keuangan pencatatan piutang tidak dilakukan seiring dengan jumlah penerimaan yang akan diterima. SAP menyebutkan bahwa suatu pendapatan baru diakui ketika kas masuk ke Kas Umum Negara/ Daerah. Padahal, dalam basis kriteria pendapatan menurut basis akrual, konsep probabilitas digunakan dalam pengertian derajat kepastian bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos atau kejadian tersebut akan mengalir dari atau ke Pemerintah kota. Oleh karena itu, jika suatu Pemkot mengikuti prinsip basis akrual yang ideal, kas yang masuk ke Bendahara Penerimaan seharusnya sudah bisa diakui sebagai pendapatan walaupun belum sampai ke Kas Umum Daerah karena kemungkinan akan masuknya terealisasinya pendapatan tersebut adalah besar.

Selanjutnya, berkaitan dengan komponen Piutang, salah satu hal yang unik dari basis CTA untuk akuntansi pemerintahan Indonesia ialah munculnya akun aktiva yang bernama Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi atau Tuntutan Perbedaharaan atau biasa disingkat dengan Bagian Lancar Piutang TGR/ TP. Akun ini disajikan dalam Neraca sebagai bagian dari aktiva lancar. Menurut SAP, Bagian Lancar TGR/ TP ini ialah piutang karena menimbulkan hak tagih Pemerintah atas sebuah pelaksanaan tuntutan ganti rugi yang telah ditetapkan oleh pihak yang berwenang menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Pengakuan Piutang TGR/ TP ini terjadi ketika terdapat bukti berupa Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM) yang merupakan surat keterangan bahwa sejumlah kerugian yang timbul adalah tanggung jawab dari seseorang dan kerugian tersebut akan segera diganti dalam jangka waktu kurang dari 12 bulan.

Berikut ini merupakan tabel yang menunjukkan komponen piutang yang disajikan oleh 35 Pemkot di tahun anggaran 2009:

Tabel 4.7: Penyajian Komponen Piutang T.A. 2009

Komponen Piutang	Jumlah Pemkot yang Menyajikan	%	Jumlah	Nilai Rata-rata
Piutang Pajak	32	91%	93.249.347.425	2.914.042.107
Piutang Retribusi	26	74%	31.662.807.445	1.217.800.286
Piutang Transfer	9	26%	278.290.222.353	30.921.135.817
Bagian Lancar TGR/ TP	12	34%	22.879.786.100	1.906.648.842
Piutang Lain-lain	31	89%	139.971.864.427	4.515.221.433
Bagian lancar tagihan penjualan angsuran	5	14%	3.494.151.550	698.830.310
Total			569.548.179.300	42.173.678.795

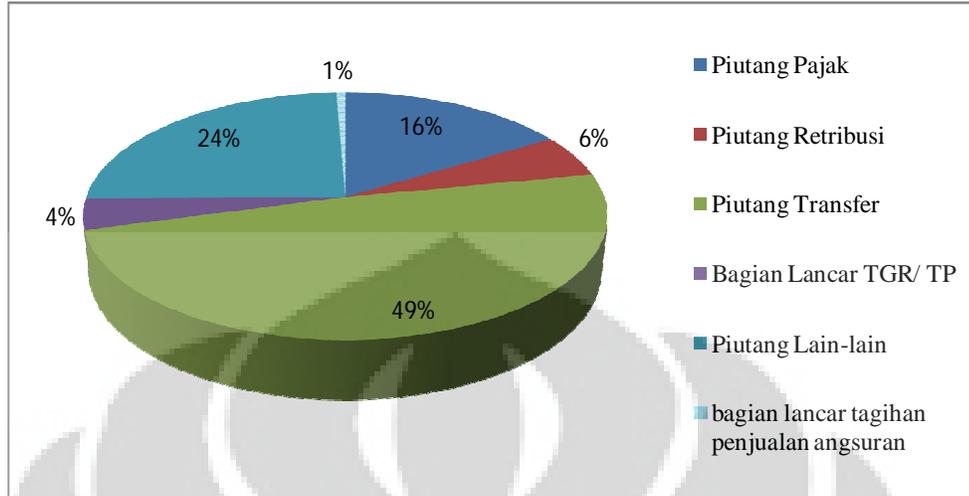
Sumber: Olahan Data

Dari 35 Pemkot, tidak sedikit yang menyajikan akun Bagian Lancar TGR/ TP ini dalam Neraca. Sebanyak 16 Pemkot pada tahun anggaran 2009 yang tidak menampilkan sama sekali akun TGR/ TP tersebut. Sedangkan sisanya, 19 Pemkot menampilkan akun tersebut dalam Neracanya namun 7 di antaranya disajikan Rp 0,00 tanpa keterangan. Dan di antara yang menyajikan akun ini, ada yang

menampilkannya sebagai satu kesatuan dengan akun piutang, ada pula yang memasukkannya ke dalam piutang lain-lain seperti yang dilakukan oleh Kota Madiun. Bagi Pemerintah Kota Madiun, selain Piutang Pajak dan Piutang Retribusi, akun tagihan lainnya adalah bagian dari Piutang Lain-lain, seperti Bagian Lancar dari Pinjaman kepada Pihak Ketiga, Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran, Bagian Lancar TGR/ TP, Piutang Bagi Hasil, Piutang Jasa/ Denda, dan lain-lain.

Penyajian komponen piutang berbeda-beda tiap Pemkot. Ada Pemkot yang langsung memasukkan Bagian Lancar TGR/ TP, Bagian Lancar Pinjaman, dan lain-lain ke dalam Piutang Lainnya, dan ada juga yang tidak. Diagram 4.3 menggambarkan porsi tiap komponen piutang yang disajikan oleh 35 Pemkot di tahun anggaran 2009. Walaupun tidak banyak yang memiliki Piutang Transfer, porsi nilai piutang tersebut adalah yang paling besar, yaitu sekitar 49% dari piutang yang disajikan di tahun anggaran 2009. Nilai tersebut datang dari Kota Bukittinggi, Pekanbaru, Jambi, Bengkulu, Tarakan, Bitung, Denpasar, Kupang, dan Ternate. Kesembilan kota tersebut memiliki piutang transfer berupa penerimaan Dana Bagi Hasil dari Provinsi masing-masing yang samapi dengan batas akhir tahun anggaran belum masuk ke Kas Daerah. Selanjutnya, meskipun persinya tidak terlalu besar, namun piutang pajak merupakan piutang yang hampir dimiliki oleh semua Pemkot. Sebanyak 14% dari total piutang 35 Pemkot merupakan piutang pajak mereka yang berasal dari penerimaan pajak yang belum mereka terima dari setoran Wajib Pajak. Hanya dua kota yang tidak memiliki piutang pajak, yaitu Kota Banjar dan Kota Batam. Kota Banjar menyajikan komponen piutang tersebut dengan menggabungkan Piutang Pajak dan Retribusi. Namun pada CaLK yang dilaporkan, yang dimiliki oleh Kota Banjar hanyalah Piutang Retribusi saja. Berbeda dengan Kota Banjar, Kota Batam memang tidak memiliki Piutang Pajak sejak tahun anggaran sebelumnya. Tidak hanya itu, pada tahun anggaran 2009, Kota Batam hanya memiliki Piutang Lain-lain yang berasal dari Piutang Pegawai, Piutang Tunjangan Komunikasi Efektif Anggota DPRD, dan Piutang Pelayanan Kesehatan.

Diagram 4.3: Persentase Komponen Piutang yang Disajikan pada T.A. 2009



Sumber: Olahan Data

Sebagai penyeimbang dalam pencatatan piutang, basis CTA mengajarkan kepada para entitas untuk mencatat Piutang pada akun Cadangan Piutang ketika memang muncul hak tagih Pemerintah. Akun Cadangan Piutang tersebut tidak lain hanyalah sebuah akun lawan dari akun Piutang dalam basis CTA. Cadangan Piutang disajikan sebagai bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar dalam Ekuitas bersama dengan akun cadangan-cadangan lainnya yang hanya bersifat menyeimbangkan sisi aktiva dan pasiva Neraca. Namun, pada tahun anggaran 2007, masih ada Pemkot yang tidak menyajikan akun Ekuitas Dana Lancar-Cadangan Piutang dalam Neracanya, melainkan akun Ekuitas Dana Umum. Hal ini akan menjadi bias karena dalam CaLK juga tidak dirinci dari mana saja nilai Ekuitas Dana Umum yang disajikan, seperti berapa yang berasal dari SiLPA, Cadang Piutang, Cadangan Kewajiban, dan lain-lain.

Penyajian Cadangan Piutang yang aneh pun juga ditunjukkan oleh Pemerintah Kota Denpasar dalam LKPD yang dilaporkannya. Setiap tahunnya, Kota Denpasar memang menyajikan nilai piutang yang dimiliki, namun jumlah Cadangan Piutang yang disajikan pada tahun anggaran yang bersangkutan tidak sama dengan jumlah piutangnya. Sebagai contoh, di tahun anggaran 2007, total piutang yang disajikan dalam aset lancar Kota Denpasar ialah sebesar Rp 31.131.488.917,00, namun Cadangan Piutang yang disajikan dalam Ekuitas ialah sebesar Rp 31.659.597.650,00. Tidak ada keterangan dalam CaLK yang

menyebutkan darimana perbedaan ini muncul. Dan hal ini kerap muncul di LKPD Kota Denpasar di tahun anggaran selanjutnya yaitu 2008 dan 2009. Ini menunjukkan bahwa setelah beberapa periode basis CTA diterapkan, masih ada Pemkot yang sulit untuk beradaptasi dengan konsep semi-akrual yang diperkenalkan oleh CTA, sehingga penyajian pos-pos akrual pun kadang tidak representatif.

4.1.3 Aset Tetap

Dalam PSAP 07 Standar Akuntansi Pemerintah, Aset tetap didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan Pemerintah atau dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Aset tetap diklasifikasikan menurut sifat dan fungsinya, yaitu terdiri atas Tanah; Gedung dan Bangunan; Peralatan dan Mesin; Jalan, Irigasi, dan Jaringan; Aset tetap lainnya; dan Konstruksi dalam Pengerjaan.

Sebagai salah satu komponen Aset yang bahkan dari keseluruhan Neraca memiliki nilai terbesar, penyajian Aset tetap cukup mendapatkan penekanan dalam peraturan perundang-undangan baik yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat, Kementerian/ Lembaga, maupun Pemerintah daerah masing-masing. Kesalahan pengakuan dan pengukuran aset tetap akan menimbulkan penyajian laporan keuangan yang dinilai tidak wajar oleh BPK. Menurut SAP, aset tetap diakui apabila telah memenuhi syarat-syarat tertentu seperti (1) memiliki masa manfaat lebih dari 12 bulan; (2) biaya perolehannya dapat diukur secara andal; (3) tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan (4) diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan. Selain itu, aset tetap juga diukur berdasarkan harga perolehan beserta biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tetap tersebut.

Salah satu hal yang berkaitan dengan adanya pengakuan aset tetap ialah pengakuan penyusutan aset tetap yang bersangkutan. Penyusutan aset tetap diatur dalam PSAP No. 07 Paragraf 53 sampai dengan 57. Dalam SAP dengan basis CTA, kecuali aset tetap tertentu seperti tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, aset tetap lainnya dapat disusutkan sesuai dengan karakteristik masing-masing.

Penyusutan adalah alokasi sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Aturan mengenai penyusutan ini muncul seiring dengan proses pengadopsian basis akrual dalam CTA, mengingat bahwa secara alamiah, suatu aset tetap yang terus menerus dimanfaatkan tentunya akan mengalami penurunan nilai kapasitas dan manfaat, yang disebut dengan penyusutan. Walaupun tidak ada kas yang keluar, penyusutan ini diakui sebagai beban operasional yang harus ditanggung entitas dan akumulasi penyusutannya disajikan sebagai pengurang aset tetap di Neraca.

Dalam basis CTA, penyusutan dianggap sebagai penyesuaian nilai dari aset tetap sehubungan dengan berkurangnya nilai kapasitas dan manfaat suatu aset tetap. Oleh karena tidak ada peraturan yang mengatur untuk mencatat nilai penyusutan tersebut sebagai beban, maka nilai penyusutan tersebut disajikan dalam akun akumulasi penyusutan di Neraca sebagai komponen pengurang aset tetap. Hal ini terjadi karena basis CTA mengakui pendapatan dan belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran dengan basis kas. Artinya, segala bentuk pengeluaran yang tidak secara nyata berupa kas yang dikeluarkan dari Kas Umum Daerah tidak dapat dicatat atau diakui sebagai belanja, kecuali jika suatu entitas Pemerintah menyusun Laporan Kinerja Keuangan yang bersifat opsional dalam SAP PP 24/ 2005.

Dengan tidak adanya aturan yang jelas mengenai pencatatan penyusutan aset tetap, maka wajarlah jika sejak tahun 2007 – 2009, dari 35 Pemkot yang diteliti, hanya beberapa Pemkot yang menyajikan nilai akumulasi penyusutan di Neraca. Di tahun 2007, hanya 2,9% Pemkot yang menyajikan nilai akumulasi penyusutan atau hanya 1 Pemkot, yaitu Kota Bima. Kota Bima sendiri telah melakukan penyusutan aset tetap sejak tahun anggaran sebelumnya, yaitu T.A. 2006. Aset tetap yang dimiliki Kota Bima disusutkan dengan metode garis lurus dari nilai perolehan dikurangi dengan nilai residu. Penetapan tarif penyusutan dan nilai residu untuk aset tetap Kota Bima sudah baik karena Pemkot tersebut telah mengelompokkan komponen aset tetap menurut masa manfaatnya beserta dengan persentase penyusutannya.

Hal yang sama pun terjadi pada tahun anggaran 2008, di mana hanya Kota Bima-lah yang melakukan penyajian nilai akumulasi penyusutan di Neraca

dengan metode dan perhitungan penyusutan yang sama dengan tahun anggaran 2007. Meskipun selalu mendapatkan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dari BPK di tiap tahunnya, penyusutan yang dilakukan Kota Bima mengindikasikan bahwa Kota Bima telah berusaha untuk menerapkan konsep akrual pada aset tetap dalam penyajian laporan keuangannya.

Tabel 4.8: Penyusutan Aset Tetap Kota Bima

Nama aktiva tetap	Masa manfaat (Tahun)	Penyusutan (%)
Peralatan dan Mesin	8 – 15	6,67 – 12,50
Gedung dan Bangunan	25	4
Jalan, irigasi, dan jaringan	10 – 20	5 – 10
Aset tetap lainnya	5	20

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Kota Bima, 2008.

Berbeda dengan tahun anggaran 2007 dan 2008, di tahun anggaran 2009 terdapat tambahan satu Pemkot yang melakukan penyajian nilai akumulasi penyusutan bersama dengan Kota Bima. Pemkot tersebut ialah Pemerintah Kota Makassar yang baru melakukan penyusutan aset tetap di tahun anggaran 2009 seiring dengan keluarnya Surat Keputusan Walikota Makassar Nomor 900/ 264/ Kep/ III/ 2009 tentang Pembentukan Tim Penyusunan Neraca Awal Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Makassar Tahun Anggaran 2009. Dengan dibentuknya tim ini, maka penyusunan Neraca pada tahun anggaran 2009 dapat memberikan informasi yang lebih, seperti salah satunya ialah mengenai akumulasi penyusutan pada periode yang bersangkutan.

Sedikitnya jumlah Pemkot yang menyajikan nilai akumulasi penyusutan aset tetap dapat disebabkan oleh kurang adanya sumber daya yang mencukupi untuk melakukan penyusutan, seperti SDM yang kurang memiliki kemampuan, dan peraturan yang kurang menjelaskan secara detil mengenai bagaimana penyusutan aset tetap harus dilakukan untuk tiap Pemkot. Hal demikian dapat disimpulkan dengan melihat kenyataan bahwa kedua kota yang sudah melakukan penyusutan paling tidak memiliki peraturan Pemerintah kota sendiri yang lebih

dapat mengakomodasi kebutuhan penyusunan laporan keuangannya. Pemerintah Kota Magelang mengakui bahwa belum adanya nilai akumulasi penyusutan aset tetap Pemkot Magelang disebabkan oleh belum ditentukan/ ditetapkannya umur manfaat ekonomis aset tetap yang mereka miliki oleh penilai independen bersertifikat bidang pekerjaan penilai aset. Penilai independen atas aset memang dibutuhkan agar dapat mengelompokkan aset tetap yang dimiliki suatu entitas ke dalam kelompok-kelompok dengan masa manfaat tertentu.

Berbeda dengan Magelang, alasan Kota Tangerang belum melakukan penyusutan bukan karena belum bisa ditentukannya masa manfaat dari suatu aset tetap. Bahkan, sebagai kota yang berkembang, Kota Tangerang sudah memiliki Peraturan Walikota Nomor 15 Tahun 2007 tentang Kebijakan Akuntansi, termasuk di dalamnya aturan mengenai penyusutan aset tetap. Walaupun demikian, Kota Tangerang belum melakukan penyusutan sampai dengan tahun anggaran 2009 dengan alasan bahwa dalam Lampiran VIII Peraturan tersebut disebutkan bahwa pelaksanaan penyusutan dilaksanakan bersamaan dengan penerapan basis akrual. Artinya, selama masih menggunakan basis CTA yang semi-akrual, ada kemungkinan bahwa Kota Tangerang tidak akan melakukan penyusutan karena dalam CTA tidak terdapat beban penyusutan yang diakui.

Selanjutnya, sama halnya dengan laporan keuangan yang disusun oleh sektor swasta, suatu jenis laporan keuangan yang disusun oleh Pemerintah juga memiliki keterkaitan dengan jenis laporan keuangan lainnya. Sebagai contoh, dalam sektor swasta yang menganut basis akrual penuh, ketika terjadi penjualan secara kredit maka akan mempengaruhi dua jenis akun yang berbeda, yaitu Piutang bertambah di Neraca, dan Pendapatan bertambah di Laporan Laba/ Rugi. Oleh karena basis CTA adalah basis semi-akrual, seharusnya pencatatan suatu transaksi juga hampir serupa, yaitu ketika terjadi suatu transaksi maka akan mempengaruhi minimal dua laporan keuangan yang berbeda.

Salah satu transaksi Pemerintah yang sekiranya dapat mempengaruhi dua laporan keuangan berbeda yaitu transaksi yang menyebabkan bertambahnya aset tetap. Aset tetap dapat diperoleh oleh Pemerintah melalui berbagai cara, seperti pembelian, pertukaran aset, hibah/ donasi, dan lain-lain. Secara logika, jika suatu entitas menganut basis kas dalam menyusun laporan keuangannya maka

peningkatan belanja modal pada periode yang bersangkutan akan mengakibatkan penambahan nilai aset tetap entitas di periode tersebut. Hal ini terjadi karena penambahan aset tetap hanya akan dicatat ketika terjadi perolehan aset tetap dengan mengeluarkan kas dari Kas Daerah yang merupakan belanja modal bagi entitas, kecuali jika ada hibah atau donasi. Dalam basis akrual, penambahan nilai aset tetap tidak hanya dapat berasal dari perolehan dengan keluarnya kas, hibah, atau donasi, melainkan penambahan nilai ketika ada revaluasi nilai aset tetap yang bersangkutan. Meningkatnya nilai aset tetap dari hasil revaluasi tersebut dapat langsung menambah nilai aset tetap dan juga bagian ekuitas (surplus atas revaluasi) secara akrual.

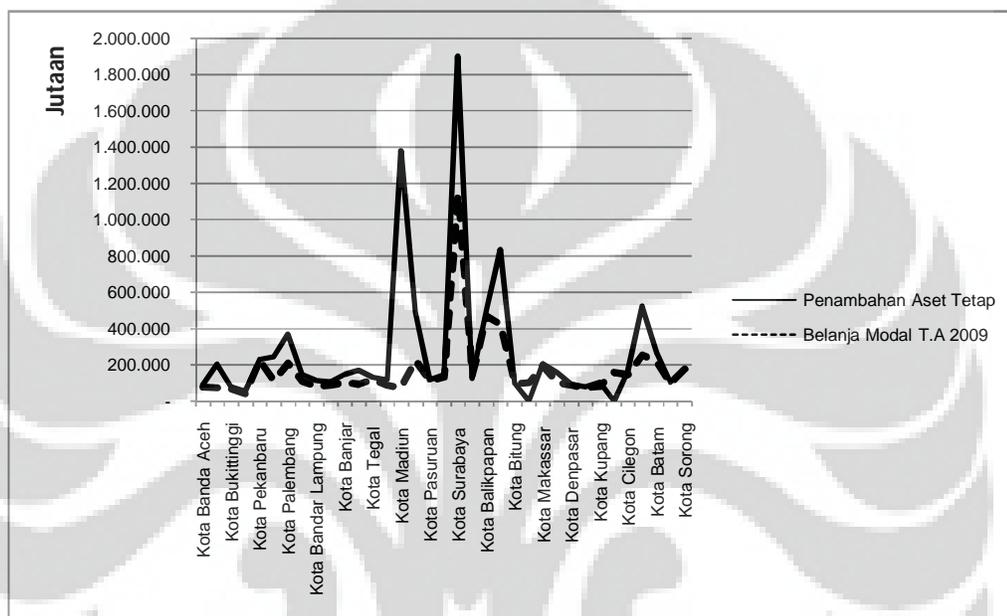
Dari Grafik 4.3 di bawah ini, dapat terlihat bahwa jumlah penambahan aset tetap tahun 2008 – 2009 lebih besar daripada realisasi belanja modal tahun anggaran 2009. Hal ini wajar terjadi karena di dalam penambahan aset tetap, mutasi tambah tidak hanya berasal dari belanja kas, tapi juga berasal dari hibah/donasi, koreksi, revaluasi dan reklasifikasi yang tidak memerlukan uang keluar. Hal ini mengakibatkan jumlah belanja modal yang direalisasikan di tahun anggaran bersangkutan bisa saja lebih kecil dibandingkan nilai penambahan aset tetap di tahun berjalan.

Dari keterangan CaLK yang dimiliki oleh 35 Pemkot, hanya beberapa Pemkot yang melakukan proses revaluasi atau penilaian kembali oleh pihak independen. Menurut SAP, di dalam basis CTA revaluasi tersebut tidak diperkenankan karena SAP menganut penilaian aset berdasarkan harga perolehan atau harga pertukaran. Namun, apabila penilaian aset tetap dengan harga perolehan tidak memungkinkan, maka penilaian dilakukan dengan harga wajar yang dilakukan oleh pihak penilai independen. Selain itu, revaluasi aset tetap hanya dilakukan kepada aset tetap yang baru ditemukan (baru dikenali dan dikelompokkan sebagai aset tetap).

Beberapa kota seperti Kota Magelang, Kota Bengkulu, Kota Madiun, Kota Pare-Pare, Kota Probolinggo, dan Kota Balikpapan yang menggunakan jasa *appraisal* untuk menilai kembali aset tetap khusus seperti tanah, bangunan, dan kendaraan yang dimilikinya. Sisa kota lainnya belum melakukan *appraisal* atas aset tetap yang dimiliki. Kota Cirebon bahkan mengungkapkan bahwa kegiatan

appraisal atau penilaian kembali aset tetapnya oleh pihak independen telah dianggarkan namun tidak ada realisasinya di tahun 2009. Proses penilaian tersebut mengakibatkan adanya mutasi tambah/ kurang aset tetap melalui koreksi nilai aset tetap yang disajikan.

Grafik 4.3: Perbandingan Penambahan Aset Tetap dengan Realisasi Belanja Modal



Sumber: Olahan Data

Untuk aset tetap jenis lainnya, reklasifikasi aset tetap berbasis CTA yang dilakukan bersifat hampir sama dengan proses revaluasi dalam basis akrual. Aset tetap seperti peralatan dan mesin dinilai kembali nilai manfaatnya dan akan menambah nilai aset tetap yang bersangkutan serta Ekuitas Dana Investasi Aset Tetap yang bersangkutan jika terbukti ada penambahan, dan akan mengurangi nilai aset tetap yang bersangkutan beserta Ekuitas Dana Investasi aset tetap yang bersangkutan jika terbukti mengalami penurunan nilai. Namun, perbedaannya dengan revaluasi adalah reklasifikasi dapat menyebabkan penurunan nilai suatu aset tetap dan penambahan nilai aset tetap lainnya secara bersamaan, karena reklasifikasi hanyalah mengelompokkan kembali aset tetap-aset tetap yang dimiliki di akhir tahun. Artinya, secara keseluruhan, hasil reklasifikasi aset tetap

akan mengakibatkan nilai total aset tetap akan sama saja karena penurunan/penambahan nilai tersebut akan saling meng-*offset*.

Perbedaan penambahan aset tetap dengan belanja modal pun kadang terjadi karena pengklasifikasian belanja yang membingungkan antara belanja modal dengan belanja barang dan jasa. Hal ini banyak terjadi dalam hal perolehan peralatan yang sekiranya berbentuk kecil. Beberapa Pemkot memasukkan perolehan peralatan seperti alat pertanian, alat tulis kantor, dan lain-lain dalam belanja barang dan jasa namun juga dikapitalisasi sebagai aset tetap-peralatan dan mesin. Padahal, menurut SAP, seharusnya yang diklasifikasikan sebagai belanja barang dan jasa adalah pembelian barang dengan masa manfaat kurang dari 12 bulan. Dari hal ini, selain karena penggunaan basis akrual dalam mengakui aset, maka wajarlah jika perolehan aset tetap dengan kas berbeda dengan nilai belanja modal pada LRA karena ada perbedaan dan kebingungan pengklasifikasian peralatan dan perlengkapan kantor yang dibeli, apakah masuk klasifikasi belanja modal atau belanja barang dan jasa.

Mekanisme pencatatan aset tetap dalam basis CTA memerlukan jurnal korolari. Ketika terjadi belanja modal, maka dua jurnal harus disajikan untuk bisa memunculkan pengaruh transaksi berbasis kas tersebut kepada nilai aset tetap di neraca. Oleh karena itulah muncul akun Ekuitas Dana Investasi – Diinvestasikan pada Aset Tetap (EDI-Aset tetap) sebagai akun kontra atas penambahan nilai aset tetap di debit. Oleh karena selalu beriringan, maka nilai EDI-Aset tetap dan Aset Tetap yang berada di neraca pemkot haruslah sama.

Dari laporan keuangan 35 pemkot selama 3 tahun, terdapat satu pemkot yang menyajikan nilai EDI-Aset tetap tidak sama dengan Aset Tetap. Kota tersebut adalah Tanjung Pinang, yang pada tahun anggaran 2007 menyajikan EDI-Aset tetap Rp 570.700.166.187,10 dan Aset Tetap Rp 604.344.503.373, 84. Selisih sebesar Rp 33.644.337.186,74 tidak diungkapkan dalam CaLK, dan juga tidak dibahas dalam penjelasan pemeriksaan keuangan.

Untuk tahun-tahun berikutnya, penyajian nilai EDI-Aset tetap sudah sesuai dengan tidak adanya perbedaan signifikan antara nilai keduanya yang disajikan oleh 35 pemkot. Di tahun 2009, semua pemkot telah menyajikan nilai keduanya dengan tidak ada selisih satu rupiah pun. Hal ini mengindikasikan bahwa pada

awal-awal masa pengadopsian basis CTA, pencatatan akun akrual dengan jurnal korolarinya belum begitu optimal. Namun, di tahun-tahun berikutnya pencatatan tersebut terus membaik dan telah disajikan wajar pada neraca laporan keuangan pemkot.

4.1.4 Kewajiban

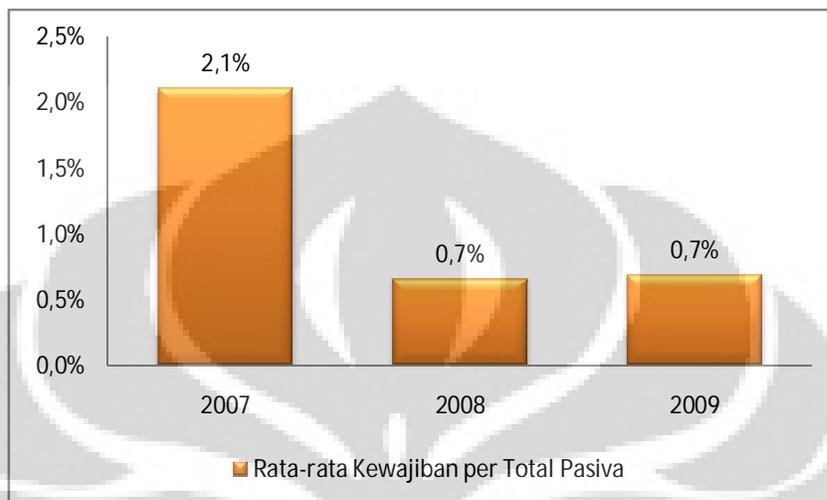
Kewajiban adalah komponen Neraca bagian pasiva yang muncul akibat sebuah transaksi entitas yang terjadi di masa lalu untuk mendapatkan manfaat namun belum melakukan pengeluaran atau pembayaran kas sehingga harus dilunasi di masa depan. Kewajiban tersebut dapat muncul dari pinjaman, biaya yang belum dibayar, dan transaksi dengan pihak ketiga. Dalam SAP, kewajiban atau utang diakui pada saat pinjaman atau kewajiban timbul. Namun, jika suatu Pemkot mengikuti peraturan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002, maka utang akan diakui akhir tahun anggaran.

Sebagai entitas yang menerima pendanaan dari Pemerintah Pusat dan Daerah lainnya, suatu Pemkot jarang sekali memiliki nilai kewajiban yang besar karena semua kegiatannya telah dianggarkan dan dana untuk membiayai kegiatan tersebut sudah hampir pasti tersedia. Kewajiban atau utang mungkin timbul manakala terdapat masalah birokrasi sehingga perolehan suatu sumber daya harus segera terjadi namun kas yang dibutuhkan belum ada. Inilah yang memungkinkan suatu Pemkot memiliki nilai pinjaman baik itu untuk kegiatan operasionalnya maupun untuk pembiayaan dalam pos kewajiban lancarnya. Di dalam basis kas murni, kemungkinan suatu Pemkot memiliki kewajiban atau utang sangatlah kecil karena semua transaksi hanya akan dicatat ketika uang keluar dari Kas Umum Daerah. Artinya, ketika suatu transaksi perolehan suatu manfaat terjadi namun belum terjadi pembayaran, maka hal itu belum akan tercatat sampai benar-benar ada kas yang keluar.

Dari penjelasan tersebut, memang terbukti bahwa jumlah kewajiban yang dimiliki dan disajikan oleh 35 Pemkot cukup kecil yaitu rata-rata hanya 2,1% di tahun 2007, 0,7% di tahun 2008, dan 0,7% di tahun 2009. Nilai kewajiban rata-rata terkecil terjadi di tahun anggaran 2008 dan 2009 yang tidak sampai 1% dari nilai

total kewajiban dan ekuitas. Jumlah rata-ratanya pun kira-kira hanya 12% dari kewajiban rata-rata di tahun 2007.

Grafik 4.4: Rata-rata Kewajiban per Total Pasiva 35 Pemkot T.A. 2007-2009



Sumber: Olahan Data

Walaupun tidak ada keterangan yang memadai mengenai kecilnya porsi atau tidak adanya nilai kewajiban dalam CaLK Pemkot yang diteliti, bisa diperkirakan bahwa hal itu terjadi karena proses adaptasi akrual yang masih bertahap. Para Pemkot yang dulunya tidak pernah mencatat utang, kini harus mencatat utang dan harus mencatat pula sejumlah dana yang harus disediakan untuk membayar utangnya di bagian Ekuitas. Hal itu mungkin tidak mudah bagi para Pemkot mengingat keterbatasan sumber daya yang dimiliki.

Basis CTA yang dimandatkan sejak tahun 2006 harus tetap diimplementasikan walaupun kondisi Pemkot berbeda-beda. Basis CTA yang diterapkan oleh sektor pemerintahan Indonesia menyebabkan timbulnya kewajiban karena harus mencatat tiap transaksi sesuai terjadinya walaupun kas belum dikeluarkan. Porsi kewajiban yang menurun dan sangat kecil di tahun anggaran 2009 memperlihatkan bahwa Pemkot belum berani mengakui kewajiban yang dimilikinya. Padahal, memiliki jumlah kewajiban yang cukup besar bukanlah sesuatu yang salah dan memalukan. Dalam pasal 2 ayat 1 PP 54 tahun 2005 disebutkan bahwa pinjaman daerah merupakan alternatif sumber pembiayaan APBD dan/ atau untuk menutupi kekurangan kas. Artinya, dengan

melakukan pinjaman, suatu Pemkot tidak harus sangat menggantung diri terhadap dana transfer dari Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah lainnya untuk mendanai kegiatannya. Jumlah kewajiban yang besar dapat menjadi indikasi sehatnya kondisi keuangan suatu Pemkot yang tercermin dalam rasio DSCR (Debt Service Coverage Ratio).

Kewajiban di Neraca Pemerintah ada dua, yaitu Kewajiban Jangka Pendek dan Kewajiban Jangka Panjang. Kewajiban Jangka Pendek adalah kewajiban yang diharapkan untuk dilunasi dalam jangka waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan, sedangkan kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang dapat dilunasi dalam waktu lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Di dalam SAP, kewajiban jangka pendek terdiri dari Utang kepada Pihak Ketiga, Utang Bunga, Utang Perhitungan Pihak Ketiga, Bagian Lancar Utang Jangka Panjang, Utang Transfer, Utang SPN, dan Utang Lain-lain yang terdiri dari Pendapatan Diterima di Muka dan Utang Biaya. Kewajiban jangka panjang terdiri dari Utang Luar Negeri, Utang Dalam Negeri-Sektor Perbankan, Utang Dalam Negeri-Obligasi, Utang Pembelian Cicilan, dan Utang Jangka Panjang Lainnya.

Berbeda dengan akun-akun Neraca seperti Piutang dan Aset Tetap, jumlah Pemkot yang menyajikan nilai kewajibannya tergolong sedikit. Seperti yang telah disebutkan sebelumnya bahwa persentase Pemkot yang menyajikan Kewajiban kian menurun dari tahun 2007 – 2009, dan bahkan ada Pemkot yang tidak menyajikan kewajibannya sama sekali selama periode tersebut. Hal ini bisa dilihat pada Grafik 4.8 tentang jumlah Pemkot dalam penyajian kewajibannya. Sejak tahun 2007 sampai dengan 2009, jumlah Pemkot yang tidak menyajikan kewajibannya sama sekali terus bertambah, yaitu sebesar 5,7% di tahun 2007, 8,6% di tahun 2008, dan 11,4% di tahun 2009. Dari angka tersebut, beberapa di antaranya memang tidak pernah menyajikan kewajibannya sejak tahun anggaran 2007 dan ada pula yang tidak.

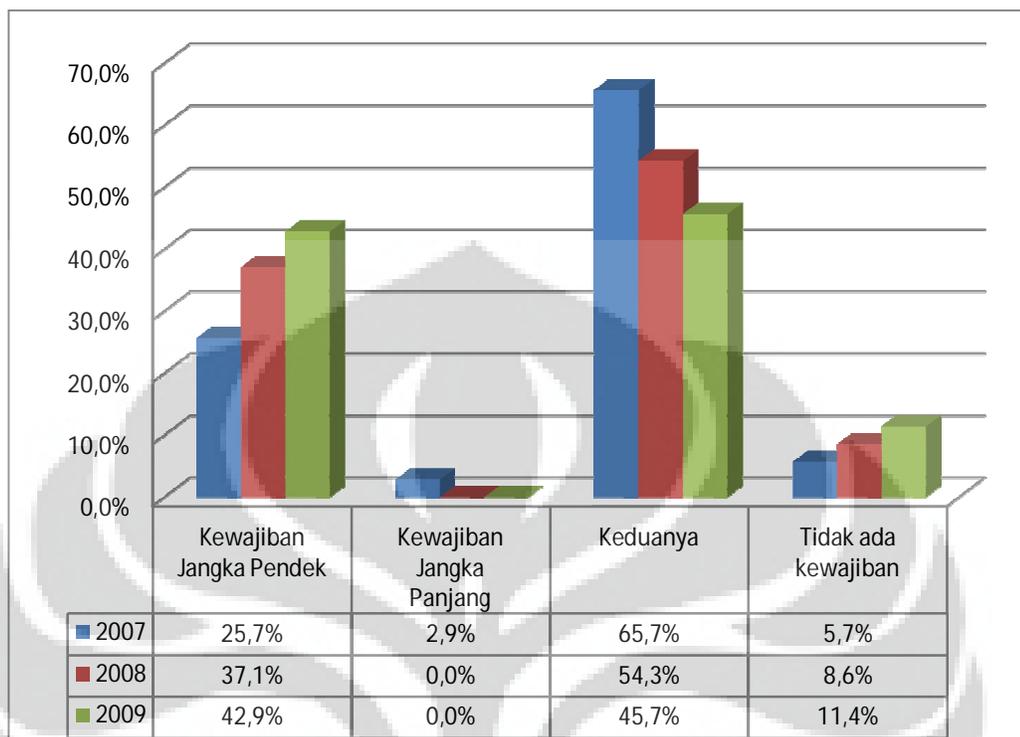
Kota Sawahlunto adalah kota yang tidak pernah menyajikan nilai kewajibannya. Pos kewajiban memang disajikan dalam Neraca, namun selalu berjumlah Rp 0,00 baik dari Kewajiban Jangka Pendek maupun Jangka Panjang. Tidak ada keterangan sama sekali mengenai kewajiban Kota Sawahlunto dalam CaLK. Dari hal ini dapat diasumsikan bahwa Kota Sawahlunto tidak pernah

melakukan pengadaan di luar dari anggaran dan selalu melakukan pengadaan tepat waktu, sesuai dengan periode anggaran. Hal ini dapat terlihat dari realisasi belanja Kota Sawahlunto yang tidak 100% terealisasi dari anggaran di tahun 2009. Di tahun 2007, hanya beberapa pos belanja yang memiliki realisasi belanja 100% atau lebih. Ini menunjukkan bahwa daya serap anggaran Kota Sawahlunto memang kurang mendukung Kota Sawahlunto untuk melakukan pinjaman untuk membiayai kegiatannya ataupun untuk pembiayaan. Selain itu, jika tidak terdapat kewajiban sama sekali, artinya Kota Sawahlunto juga tidak memiliki utang PFK yang berhubungan dengan potongan pajak Pemerintah Pusat, iuran Taspen, dan lain-lain yang melibatkan pihak ketiga.

Tidak adanya utang PFK sama sekali mengindikasikan bahwa semua pajak di Kota Sawahlunto telah tepat waktu disetor ke Kas Negara dan tidak ada sisa pajak atau iuran lain yang masih harus dibayar. Meskipun demikian, Kota Sawahlunto tetap memiliki sejumlah kas di Bendahara Pengeluaran yang disajikan di Neraca. Padahal, seperti persamaan yang telah disebutkan sebelumnya, jumlah kas yang berada di Bendahara Pengeluaran seharusnya tidak akan memiliki selisih terlalu jauh karena kas tersebut adalah kas yang dimaksudkan untuk segera disetorkan ke pihak ketiga maupun Kas Negara. Jika Kota Sawahlunto tidak memiliki utang PFK namun memiliki kas di Bendahara Pengeluaran yang cukup besar, maka hal ini mengindikasikan bahwa sistem pengendalian internal dalam hal pengelolaan kas di Kota Sawahlunto sangat lemah karena banyak kas yang masih menumpuk di Bendahara Pengeluaran namun tidak jelas untuk melunasi apa atau hanya sekedar untuk menambah cadangan uang persediaan yang tertampung dalam SiLPA.

Walaupun masih ada beberapa kota lain yang tidak menyajikan kewajibannya, jumlah Pemkot yang menyajikan kewajiban mereka cukup banyak. Sebanyak 65,7% di tahun 2007, 54,3% di tahun 2008, dan 45,7% Pemkot di tahun menyajikan Kewajiban Jangka Pendek dan Jangka Panjang. Selebihnya ada yang hanya menyajikan Kewajiban Jangka Pendeknya saja atau Kewajiban jangka Panjangnya saja karena menurut pencatatan memang harus demikian.

Grafik 4.5: Jumlah Pemkot dalam Penyajian Kewajiban



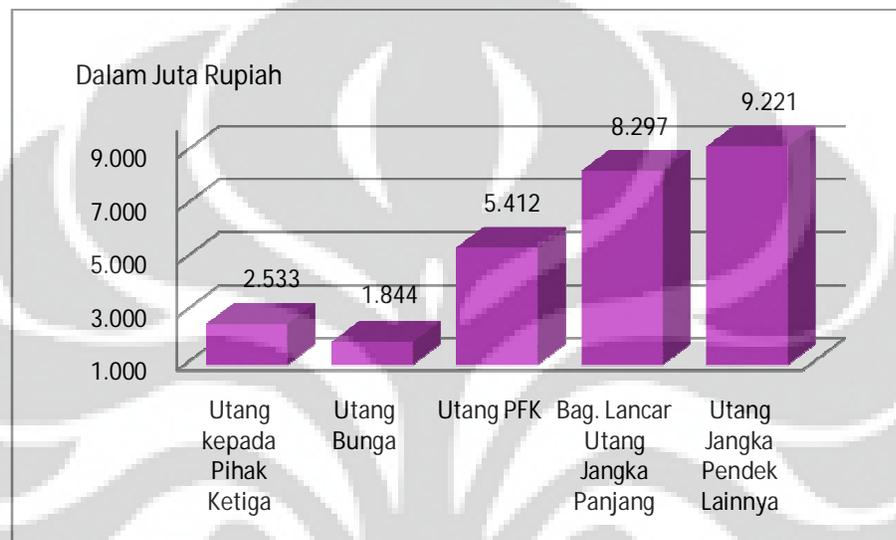
Sumber: Olahan Data

Dari Grafik 4.5 dapat dilihat bahwa jumlah Pemkot yang menyajikan nilai Kewajiban Jangka Panjang saja sangat sedikit atau hanya 1 Pemkot yang melakukannya di tahun 2007, yaitu Kota Kendari. Namun, jumlah Pemkot yang hanya menyajikan Kewajiban Jangka Pendek saja cukup banyak, yaitu 9 dari 35 Kota di tahun 2007, 13 dari 35 kota di tahun 2008, dan 15 dari 35 kota di tahun 2009. Kebanyakan dari Pemkot tersebut tidak menyajikan kewajiban jangka panjangnya karena berdasarkan pasal 3 ayat 1 PP 54 tahun 2005, Pemerintah Daerah dilarang untuk melakukan pinjaman langsung kepada pihak luar negeri yang merupakan salah satu jenis kewajiban jangka panjang. Pemerintah Daerah hanya diizinkan untuk melakukan pinjaman jangka panjang lainnya yang berasal dari dalam negeri, ataupun pinjaman dari Pemerintah Pusat yang dananya berasal dari pinjaman luar negeri. Meskipun demikian, tidak semua Pemkot melakukan pinjaman jangka panjang sebagai alternatif pembiayaan kegiatannya.

Dalam kewajiban jangka pendek, kewajiban yang paling sering disajikan oleh Pemkot ialah Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK). Sebanyak 27 Pemkot

menyajikannya di tahun 2009 dan sisanya tidak. Utang PFK tersebut merupakan utang yang dapat berasal dari potongan pajak-pajak Pemerintah Pusat seperti PPh dan PPN, iuran Taspen, Bapertarum, dan Askes. Utang ini diakui begitu ada pemotongan dari BUD atas pengeluaran kas untuk pembayaran tertentu dan harus segera dilunasi segera.

Grafik 4.6: Rata-rata Kewajiban Jangka Pendek T.A 2007-2009



Sumber: Olahan Data

Rata-rata dari Pemkot yang menyajikan utang PFK ini memang mengakui bahwa utang tersebut muncul akibat adanya utang PPh, PPN, dan iuran-iuran lainnya. Dalam basis CTA, ketika suatu Pemkot melakukan belanja dengan adanya pemotongan pajak atau iuran yang harus disetor, contohnya belanja pegawai, maka Pemkot akan mencatatnya sebagai Belanja Pegawai (Debet) pada Kas dan Utang PFK, Utang Iuran Taspen, dan lain-lain (Kredit) atau Kas di Bendahara Pengeluaran (Debet) pada Utang PPh atau PPN yang disetorkan ke Kas Negara (Kredit). Oleh karena utang ini berhubungan dengan kas yang berada di Bendahara Pengeluaran, jumlah utang PFK yang terlalu besar dapat mengindikasikan pengelolaan kas yang tidak sehat karena arus keluar kas kurang lancar di Bendahara Pengeluaran.

Selain utang PFK, banyak Pemkot yang juga menyajikan Bagian Lancar Utang Jangka Panjang yang hampir semuanya merupakan Utang Pinjaman kepada Pemerintah Pusat atas pinjaman IBRD (*International Bank for Reconstruction and*

Development) beberapa tahun silam. Utang jenis inilah yang dimaksudkan sebagai utang jangka panjang dalam negeri yang dananya berasal dari pinjaman luar negeri. Tidak semua Pemkot pula bisa melakukannya karena terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi terlebih dahulu untuk mendapatkan izin dari Menteri Keuangan.

Kewajiban jangka pendek juga terdiri dari utang biaya atau utang belanja. Kewajiban memang erat hubungannya dengan pengadaan barang dan jasa. Oleh karena itu, terdapat Pemkot yang memasukkan sejumlah nilai pengadaan ke dalam utangnya, seperti yang terjadi pada Pemkot Bandar Lampung. Dari jumlah perolehan aset sebesar Rp 115.051.361.250,00 sebanyak Rp 867.745.000,00 merupakan belanja yang tidak terealisasi di tahun anggaran 2009 sehingga dimasukkan sebagai utang jangka pendek lainnya. Hal ini memang benar dilakukan karena menurut SAP, kewajiban dapat diakui berdasarkan jumlah belanja yang sampai dengan akhir periode akuntansi yang bersangkutan belum ada realisasi pengeluaran kas. Oleh karena itu, di antara ada dua Pemkot lain yang menyajikan Utang Biaya/ Utang Belanja yang seharusnya termasuk ke dalam Utang Jangka Pendek Lainnya, yaitu Kota Pare-Pare dan Kota Makassar. Utang belanja tersebut muncul atas pengadaan barang oleh beberapa Dinas yang belum terealisasi pengeluaran kasnya.

4.2. Pengungkapan Pos-Pos Akrua

Dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 terdapat empat jenis laporan keuangan yang harus disajikan oleh organisasi Pemerintah. Salah satu di antaranya ialah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). CaLK adalah jenis laporan keuangan yang memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai penyajian akun-akun laporan keuangan yang berada di lembar muka. Informasi yang harus diungkapkan dalam CaLK terkait dengan pos-pos akuntansi akrual dalam SAP adalah:

1. *Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.*

Terkait dengan hal ini, semua Pemkot dalam periode tahun anggaran 2007 – 2009 telah melakukan pengungkapan yang komprehensif. Dalam CaLK mereka disebutkan entitas pelaporan, dasar penyajian laporan keuangan, kebijakan akuntansi, dan basis pencatatan yang menyebutkan bahwa pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat dengan basis kas, dan aset, kewajiban, dan ekuitas dicatat dengan basis akrual.

2. *Pengungkapan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.*

Dengan basis CTA sebagai basis akuntansi Pemerintah, maka disebutkan bahwa pengungkapan informasi dalam CaLK perlu berisikan informasi yang terdapat pada poin 2. Untuk poin ini, dari 35 Pemkot yang ada, hanya beberapa kota yang menjelaskan poin tersebut. Kota-kota tersebut ialah Kota Yogyakarta, Kota Surabaya, dan Kota Kendari. Ketiga kota tersebut menyebutkan hal yang sama, yaitu “Tidak diperlukan adanya rekonsiliasi karena belum menerapkan basis akrual untuk pencatatan pendapatan dan belanja”. Kota Pare-Pare adalah kota yang cukup mengungkapkan poin tersebut. CaLK yang dilaporkan Kota Pare-Pare tahun anggaran 2007 – 2009, disebutkan bahwa terdapat beberapa akun yang baru muncul terkait dengan penerapan atas basis akrual pendapatan dan belanja, yaitu:

- Piutang sewa pemakaian kekayaan daerah, yang timbul berdasarkan perjanjian persewaan kompleks pembelanjaan. Akibat adanya basis akrual, maka pendapatan sewa yang belum diterima sampai dengan 12 bulan setelah tanggal neraca dicatat sebagai piutang oleh Kota Pare-Pare.
- Pendapatan diterima di muka. Akun ini muncul seiring dengan penerimaan dari pajak reklame. Akibat adanya basis akrual, Kota Pare-Pare memisahkan pendapatan yang diterima di tahun anggaran yang bersangkutan dengan pendapatan di tahun yang akan datang.
- Konstruksi dalam pengerjaan. Dengan basis akrual, maka akun ini diakui berdasarkan persentase fisik atau pekerjaan.

- Piutang pajak dan Retribusi Daerah. Dengan basis akrual, piutang pajak dan retribusi daerah diakui berdasarkan perbandingan ketetapan pajak dan retribusi serta realisasinya.
- Piutang/ Utang kepada Pihak Ketiga dan Piutang Lain-lain. akun-akun ini jelas muncul akibat penerapan basis akrual.
- Investasi Dana Bergulir. Deposito yang dijaminan oleh Kota Pare-Pare dalam rangka Pemberian Kredit Kepada Usaha Kecil Menengah Koperasi diakui sebagai investasi dana bergulir dalam basis akrual.

Pengungkapan informasi yang dilakukan oleh Kota Pare-Pare sulit ditemukan di CaLK Pemkot lainnya. Selain keempat kota di atas, pengungkapan perihal rekonsiliasi akun berbasis akrual dan berbasis kas tidak ditemukan di kota lainnya. Hal ini mungkin saja disebabkan oleh hampir semua Pemkot masih belum memahami pos-pos akrual yang disajikan sehingga sulit bagi mereka untuk mengungkapkan hal tersebut dengan detail. Selain itu, pencatatan berbasis akrual untuk pendapatan dan belanja belum dilakukan sehingga tidak mengharuskan mereka untuk mengungkapkan informasi rekonsiliasi akun berbasis akrual dan berbasis kas.

3. *Daftar dan skedul.*

Pengungkapan atas penyajian kas, piutang, aset tetap, dan kewajiban telah baik dilakukan secara rata-rata oleh 35 Pemkot sejak tahun 2007 – 2009. Hampir semua Pemkot menampilkan daftar rekening untuk kas, daftar piutang, mutasi aset tetap, dan daftar utang yang dimiliki di tahun anggaran yang bersangkutan. Namun, tidak semua Pemkot mengungkapkan hal-hal tersebut dengan detail, seperti yang dilakukan oleh Kota Banjar. Hampir semua pos di Neraca disajikan dalam lampiran tersendiri oleh Kota Banjar. Lampiran-lampiran tersebut meliputi Daftar Pengembalian Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD), Rincian Piutang Tuntutan Ganti Rugi (TGR), Mutasi Aset Tetap (Mutasi Tambah dan Kurang), Daftar Aset Tetap Non-Belanja Modal, Mutasi Kewajiban, dan lain-lain. Beberapa Pemkot lain juga memberikan lampiran-lampiran pendukung seperti Kota Yogyakarta, Kota Balikpapan, dan Kota Tarakan. Pemkot yang

tersisa memiliki pengungkapan yang cukup memadai, namun tidak selengkap keempat Pemkot tersebut.

4.3 Kelemahan Basis *Cash Towards Accrual*

Penyusunan laporan keuangan berbasis akrual dilakukan dengan tujuan agar dapat menyajikan informasi yang representatif atau menunjukkan keadaan yang sebenarnya mengenai kondisi organisasi kepada pengguna laporan keuangan. Untuk itulah dimunculkan sebuah laporan keuangan Neraca yang berfungsi untuk menyajikan posisi keuangan organisasi melalui sumber daya ekonomi yang dimiliki organisasi. Oleh karena akan sangat sulit jika pengadopsian akrual penuh langsung diwajibkan, maka basis CTA-lah yang menjadi sebuah basis jembatan untuk mengantar para organisasi Pemerintah dari basis kas ke basis akrual.

Namun yang terjadi tidaklah demikian. Dari analisis deskriptif penyajian akun-akun akrual di atas, terlihat bahwa basis CTA yang diatur dalam SAP tidak mampu mengakomodasi konsep akrual yang hendak dibiasakan dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah. Berdasarkan analisis, beberapa hal yang menjadi kelemahan basis CTA dalam penyusunan laporan keuangan Pemkot ialah sebagai berikut:

1. Tidak representatif dalam hal pengakuan pendapatan

CTA menyajikan laporan keuangan yang justru tidak menyajikan keadaan organisasi Pemerintah yang sebenarnya. Di antara beberapa penyebab yang ada, penyajian pendapatanlah yang paling dapat mengindikasikan bahwa basis CTA tidak mampu menghasilkan informasi yang representatif. Padahal, sebagai sebuah entitas ekonomi yang besar dan bertanggung jawab pada rakyat, Pemkot menjalankan semua aktivitasnya berdasarkan APBD yang dapat diketahui oleh rakyat. APBD mencerminkan kebijakan Pemerintah dalam satu periode anggaran untuk menjadi sebuah alat pengendalian kinerja Pemerintah, yang kemudian dituangkan ke dalam Laporan Realisasi Anggaran di akhir tahun. Dari APBD tersebut, maka akan diketahui nilai surplus/ defisit Pemkot pada tahun berjalan yang menunjukkan apakah penerimaan Pemkot lebih besar/ kecil daripada

pengeluaran/ belanja Pemkot. Yang terlihat sejak tahun 2007 – 2009 adalah APBD para Pemkot selalu menunjukkan angka yang defisit meskipun realisasinya terkadang menjadi surplus.

Tabel 4.9: Defisit Nilai APBD dan Realisasi Anggaran

Tahun	Jumlah Pemkot yang Menyajikan Nilai Defisit	
	APBD	Realisasi APBD
2007	89%	17%
2008	96%	46%
2009	97%	74%

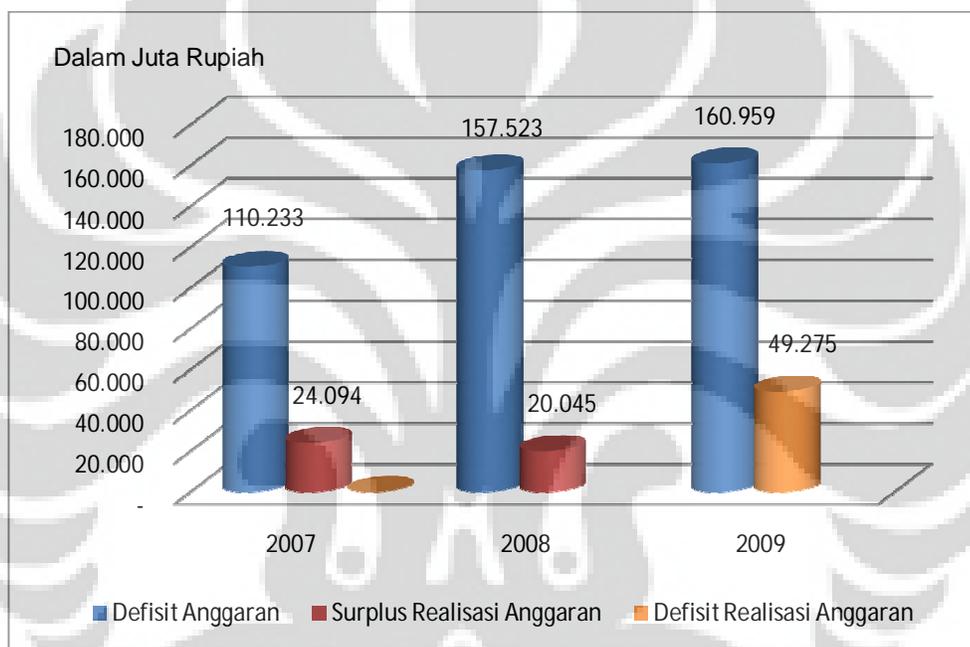
Sumber: Olahan Data

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa sejak tahun 2007 – 2009, hampir dari seluruh Pemkot yang diteliti memiliki APBD yang defisit, yaitu 89% di tahun 2007, 96% di tahun 2008, dan 97% dari Pemkot yang ada menyajikan defisit anggaran di tahun 2009. Walaupun demikian, realisasi yang tercantum pada Laporan Realisasi Anggaran pada akhir tahun menunjukkan hanya sedikit Pemkot yang menyajikan defisit realisasi anggaran di tahun 2007 (sebanyak 17%). Sedangkan untuk di tahun 2008 dan 2009, dari 35 Pemkot yang ada, sebanyak 46% dan 74% Pemkot menyajikan realisasi anggaran yang defisit. Namun, walaupun kedua tahun tersebut didominasi oleh Pemkot yang nilai realisasi anggarannya defisit, hanya realisasi anggaran di tahun 2009 yang menghasilkan nilai yang defisit sebesar Rp 49.275.233.954,42. Salah satu penyebab surplusnya realisasi anggaran yang dialami beberapa Pemkot di tiap tahun tersebut ialah bukan karena penerimaan yang terealisasi dan diakui lebih besar daripada belanja yang dilakukan, melainkan daya serap para Pemkot yang rendah sehingga jumlah belanja yang dianggarkan dalam APBD Kota masing-masing tidak terealisasi semestinya, dan menyebabkan surplus anggaran.

Salah satu hal yang menyebabkan selalu defisitnya APBD Pemkot ialah kebijakan akuntansi pendapatan yang terdapat dalam SAP. SAP menyebutkan bahwa dalam basis CTA pengakuan pendapatan hanya terjadi ketika kas masuk ke kas umum negara/ daerah. Hal ini menyebabkan Pemerintah tidak dapat memunculkan jumlah potensi penerimaan lainnya yang berasal dari piutang tahun

anggaran sebelumnya yang akan dapat direalisasikan di tahun anggaran berjalan karena APBD telah ditutup sebelum tanggal 31 Desember. Oleh karena itu, jumlah pendapatan dalam APBD terlihat kecil karena Pemerintah tidak memasukkan perkiraan pendapatan lain yang dapat terealisasi atau ditagih. Dengan jumlah belanja yang besar, sudah pasti APBD tersebut akan menjadi defisit. Nilai defisit APBD dipengaruhi pula oleh pembiayaan yang dianggarkan di tahun anggaran bersangkutan.

Grafik 4.7: Nilai Rata-Rata APBD dan Realisasi APBD T.A 2007 – 2009



Sumber: Olahan Data

Dalam Permendagri No. 13/ 2006 pasal 57 ayat (3) disebutkan bahwa apabila suatu APBD defisit, maka akan ditutupi dengan pembiayaan yang dapat bersumber dari SiLPA tahun anggaran sebelumnya, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan, penerimaan pinjaman, dan penerimaan kembali pemberian pinjaman atau penerimaan piutang. Dari klausul tersebut dapat dilihat bahwa sebenarnya ada pertimbangan nilai piutang yang tertagih dalam penyusunan APBD. Namun, dari 35 Pemkot, hanya 8 Pemkot yang menyajikan penerimaan piutang sebagai salah satu sumber pembiayaannya di tahun anggaran 2009. Beberapa di antaranya tidak mencatat karena memang tidak

memiliki piutang di tahun anggaran 2008. Selebihnya tidak mengakuinya tanpa penjelasan. Hal ini mengindikasikan bahwa kontribusi nilai piutang yang tertagih masih sangat kecil dalam APBD untuk menutupi defisit anggaran.

Tidak tercatatnya pendapatan yang nyata-nyata dapat ditagih disebabkan oleh tidak adanya aturan yang mengharuskan demikian. Pengakuan piutang pajak atau retribusi yang berbasis akrual tidak harmonis dengan ketentuan yang terdapat pada pasal 11 ayat (3) UU No. 17 Tahun 2003 yang tidak menghendaki adanya pengakuan pendapatan meskipun hak atas pendapatan tersebut sudah timbul. Padahal dalam akuntansi akrual, jumlah pendapatan yang dapat ditagih tersebut dicatat dengan memadankannya dengan akun piutang ketika terjadi transaksi. Dengan pencatatan seperti ini, maka nilai kekayaan Pemerintah akan bertambah melalui piutang yang menunjukkan bahwa Pemerintah memiliki sumber daya ekonomi yang nantinya akan berubah menjadi kas untuk bisa digunakan dalam membiayai kegiatan atau program-programnya. Namun, basis CTA tidak mengajarkan demikian sehingga jumlah pendapatan yang dapat ditagih tidak tercatat, melainkan hanya menjadi bagian dari ekuitas dana lancar, yaitu cadangan piutang.

2. Menambah beban komitmen entitas dalam hal pengakuan kewajiban

Selain terkait dengan substansi pencatatan piutang, pencatatan kewajiban dalam basis CTA pun memperlihatkan kelemahan. Seperti yang telah dibahas sebelumnya bahwa penyajian nilai kewajiban periode tahun anggaran 2007 – 2009 masih sangat kecil. Hal ini bisa saja disebabkan oleh masih sulitnya mengubah kebiasaan para Pemkot untuk melakukan pencatatan transaksi dengan basis akrual. Dalam basis kas murni, walaupun sangat kecil porsinya, Pemerintah hanya memiliki kewajiban jangka pendek berupa pinjaman yang bisa berupa uang muka dari kas negara maupun Perhitungan Pihak Ketiga. Hal ini terjadi karena dalam basis kas, semua kegiatan akan berdasarkan anggaran yang tidak mengizinkan adanya belanja yang dilakukan menjelang batas akhir tahun anggaran, dan melakukan pengadaan atau belanja yang tidak disediakan anggarannya. Hal demikian dilarang karena jika sampai terjadi transaksi pengeluaran di batas akhir tahun anggaran, kemungkinan terjadinya pelunasan pembayaran adalah di tahun

anggaran berikutnya sehingga mengakibatkan munculnya utang bagi Pemkot yang bersangkutan.

Kewajiban juga akan muncul untuk transaksi belanja yang tidak tersedia anggarannya. Hal ini akan memunculkan banyak kemungkinan seperti Pemkot akan melakukan pinjaman yang harus dilunasi di tahun anggaran berikutnya dan memunculkan utang bagi dirinya. Untuk mengakomodasi hal tersebut, maka basis CTA mengharuskan untuk mencatat dan menyajikan akun di Ekuitas Dana yang bernama Dana Yang Harus Disediakan untuk Membayar Utang. Walaupun akun tersebut hanyalah akun lawan dari pencatatan utang, dengan tersajikannya akun tersebut maka suatu Pemkot harus benar-benar memiliki sejumlah dana yang dipersiapkan untuk melunasi utang-utangnya agar laporan keuangan tersebut tersaji sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Melakukan pencatatan atas utang dan dana yang harus disediakan tersebut tidaklah mudah bagi para Pemkot karena semua nilai yang disajikan di laporan keuangan mereka harus mereka pertanggungjawabkan. Penyajian ini akan menimbulkan konflik jika suatu utang baru diakui pada akhir tahun anggaran sedangkan anggaran untuk tahun berikutnya sudah disahkan. Jika pada anggaran tahun berikutnya dana yang harus disediakan untuk melunasi utang tersebut belum diperhitungkan, maka akan sulit bagi Pemkot untuk melakukan pelunasan utang tersebut.

Terkait dengan penyajian EDL dan EDI atas dana yang harus disediakan untuk melunasi utang jangka pendek dan utang jangka panjang, terdapat beberapa Pemkot yang menyajikan nilainya tidak sama dengan nilai utang-utang yang dimiliki. Pemkot tersebut adalah Kota Sorong yang pada tahun anggaran 2007 hanya memiliki EDL-Dana Yang Harus Disediakan Untuk Melunasi Utang Jangka Pendek senilai Rp 4.000.000.000,00 sedangkan utang jangka pendek yang dimilikinya Rp 5.500.000.000,00 (setelah dikurangi oleh Utang PFK). Selisih antarkeduanya tidak diungkapkan dengan jelas di CaLK Kota Sorong T.A 2007. Begitu pula dengan Kota Kendari yang pada tahun anggaran 2007 tidak memiliki EDI-Dana Yang Harus Dicadangkan Untuk Melunasi Utang Jangka Panjang meskipun terdapat Utang Jangka Panjang – IBRD senilai Rp 2 Miliar. Sampai dengan tahun anggaran 2009 pun masih ada beberapa Pemkot yang menyajikan nilai EDL dan EDI untuk pelunasan utang yang tidak sesuai karena masih

memasukkan utang PFK atau utang pajak ke dalamnya. Padahal, kas untuk melunasi Utang PFK dan Utang Pajak seharusnya sudah berada di Bendahara Pengeluaran untuk segera disetorkan kepada pihak ketiga atau Kas Negara.

Beberapa fakta di atas dapat mengindikasikan bahwa mengakui sebuah kewajiban dan mencatatnya bukanlah hal yang sederhana bagi suatu Pemkot. Diperlukan kehati-hatian dalam hal mengakuinya agar tidak menjadi masalah bagi Pemkot yang bersangkutan di tahun anggaran berikutnya.

3. Belum mampu menyeragamkan penyajian pos-pos akrual

Terakhir, dari penjelasan penyajian pos-pos akrual di atas, terlihat bahwa keseragaman penyajian pos-pos akrual dalam laporan keuangan berbasis CTA masih kurang karena proses pengadopsian basis akrual yang masih terus berlangsung. Ketidakteragaman kapasitas antarkota menjadikan kemampuan implementasi basis akrual tidak sama satu sama lain. Aplikasi basis akrual dalam CTA hanya terlihat di neraca, namun tidak dapat ditemukan di laporan lainnya. Untuk itulah dalam PP 71 Tahun 2010 mengenai basis akrual penuh, diperlukan satu laporan keuangan lainnya, yaitu Laporan Operasi, yang dapat mencerminkan efek akrual pada pendapatan dan belanja Pemerintah.

BAB 5

PENUTUP

5.1. Kesimpulan

Untuk mencapai praktik-praktik pemerintahan yang bersih dan bertanggung jawab, sistem akuntansi pemerintah pun dijadikan alat melalui laporan keuangan yang dapat menghasilkan informasi akuntansi yang akurat. Basis akrual adalah salah satu isu yang hangat yang dihadapi oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia mengingat bahwa pengadopsian basis akrual bukanlah sebuah hal yang mudah dilaksanakan di Indonesia. Keterbatasan sumber daya merupakan salah satu penyebabnya. Berdasarkan hal inilah pemerintah memutuskan untuk mengadopsi basis akrual secara bertahap yaitu basis CTA (*Cash Towards Accrual*) untuk menggantikan basis kas yang dinilai kurang dapat diandalkan. Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan mengatakan bahwa dalam basis CTA, pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat dengan basis kas, sedangkan aset, kewajiban, dan ekuitas dicatat dengan basis akrual.

5.1.1 Penyajian Pos-Pos Akrual

Dari hasil analisis penyajian pos-pos akrual 35 Pemkot tahun anggaran 2007 – 2009, didapatkan kesimpulan sebagai berikut:

1. Kas

- Dalam hal penyajian kas, masih ada beberapa Pemkot yang memiliki kas di Bendahara Penerimaan. Padahal, menurut peraturan perundang-undangan, Pemerintah Daerah tidak boleh memiliki kas di Bendahara Penerimaan. Jika masih terdapat kas di Bendahara Penerimaan artinya pengelolaan penerimaan kas kurang baik karena kas yang diterima tidak segera disetorkan ke Kas Daerah.
- Berkaitan dengan kas, pengelolaan pelunasan utang juga rata-rata masih cukup lemah karena beberapa Pemkot masih memiliki Utang PFK per total kas yang cukup besar. Utang PFK tersebut biasanya terkait dengan kas yang berada di Bendahara Pengeluaran. Namun, tidak semua kas yang

berada di Bendahara Pengeluaran adalah untuk melunasi utang PFK, karena bisa saja hanya untuk Uang Persediaan suatu Pemkot. Uang persediaan yang mengendap di Bendahara Pengeluaran ini menandakan kontrol kas yang lemah. Oleh karena itu, sebaiknya selisih antara Utang PFK dan Kas di Bendahara Pengeluaran tidak boleh terlalu besar untuk menunjukkan bahwa kas yang ada merupakan kas yang akan segera disetorkan untuk melunasi utang jangka pendek.

- Nilai SiLPA di Ekuitas Dana Lancar tidak selalu sama dengan jumlah Kas yang dimiliki suatu Pemkot. Menurut persamaan, nilai SiLPA yang disajikan di ekuitas seharusnya sama dengan jumlah kas di Kasda dan kas di Bendahara Pengeluaran dikurangi oleh utang PFK. Namun, terdapat beberapa Pemkot yang tidak menyajikan sesuai dengan persamaan karena tidak memasukkan utang PFK sebagai pengurang, ataupun karena kas di Bendahara Pengeluaran yang nilainya berbeda dengan yang disajikan di Neraca.

2. Piutang

- Penyajian piutang sudah banyak dilakukan oleh Pemerintah Kota tahun 2007 – 2009. Hal tersebut terbukti dengan trend piutang per total aset yang ditunjukkan oleh 35 Pemkot dalam periode tersebut. Hanya 11 Pemkot yang memiliki trend negatif atau prosentase piutang per total aset menurun dari tahun ke tahun. Pemkot lainnya memiliki trend naik-turun dan selalu naik dari tahun ke tahun. Hal ini menunjukkan bahwa kesadaran Pemkot untuk mencatat piutang telah tumbuh sejak SAP dikeluarkan. Walaupun pengelompokkan jenis piutang masih beragam, hal tersebut tidak menjadi masalah karena secara substansi mereka telah menyajikan nilai piutang dengan benar.
- Terkait dengan konsep akrual ideal, nilai total piutang per total pendapatan masih belum bisa dijadikan acuan mengenai penerapan konsep akrual dalam basis CTA. Hal ini disebabkan oleh basis yang berbeda untuk mencatat keduanya. Akibatnya, besarnya prosentase total piutang per total pendapatan yang dimiliki merupakan suatu hal yang tidak saling terkait.

- Masih terdapat penyajian akun Cadangan Piutang sebagai akun lawan dari Piutang yang tidak sesuai. Pada tahun anggaran 2007 – 2009, Pemerintah Kota Denpasar menyajikan nilai Cadangan Piutang yang tidak sama dengan jumlah Piutang yang disajikan di Neraca. Perbedaan nilai keduanya tidak diungkapkan dengan jelas di CaLK Pemkot Denpasar.

3. Aset Tetap

- Penyusutan aset tetap merupakan suatu aktivitas akrual yang masih belum dilakukan oleh Pemerintah Kota. Dari 35 Pemkot yang diteliti, hanya Kota Bima yang telah melakukan penyusutan aset tetap sejak tahun anggaran 2006, dan Kota Makassar yang baru melakukan penyusutan aset tetap pada tahun anggaran 2009. Penyusutan yang dilakukan oleh Kota Bima dapat dikatakan baik karena Kota Bima sudah melakukan penilaian usia manfaat aset tetap yang dimiliki dan telah memiliki prosedur penyusutan aset tetap sendiri. Kebanyakan Pemkot tidak melakukan penyusutan aset tetap karena belum melakukan penilaian usia manfaat dari suatu aset tetap. Seperti yang disebutkan dalam Buletin Teknis Nomor 05 Tahun 2007, salah satu syarat dari dilakukannya penyusutan ialah nilai yang dapat disusutkan. Maka, jika suatu Pemkot belum melakukan penilaian usia manfaat suatu aset tetap, maka penyusutan belum dapat dilaksanakan.
- Mutasi tambah aset tetap selalu lebih besar daripada belanja modal dikarenakan penambahan tersebut tidak hanya berasal dari perolehan melalui kas. Pencatatan aset tetap juga dilakukan manakala suatu Pemkot mendapatkan aset tetap melalui hibah/ donasi, koreksi atas nilai aset tetap sebelumnya, penambahan nilai akibat penilaian kembali, dan reklasifikasi aset tetap. Dari 35 Pemkot, hanya beberapa Pemkot yang sudah melakukan penilaian kembali aset tetapnya oleh pihak independen sesuai dengan Permendagri No. 17 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Barang Daerah.

4. Kewajiban

- Porsi kewajiban yang dimiliki oleh Pemkot sangat kecil, dengan rata-rata prosentase total kewajiban per total aset hanya sekitar 2,1% di tahun 2007,

0,7% di tahun 2008, dan 0,7% di tahun 2009. Bahkan, dalam periode tahun anggaran 2007 – 2009, terdapat satu Pemkot yang tidak pernah menyajikan nilai kewajibannya sama sekali, yaitu Kota Sawahlunto. Hal ini dapat mengindikasikan dua hal, yaitu: (1) Kota Sawahlunto memiliki pengelolaan kas yang sangat baik sehingga semua pengeluaran kas dilakukan tepat waktu, yang mengakibatkan tidak adanya utang; atau (2) Kota Sawahlunto sengaja tidak menyajikan kewajibannya akibat ketidakpahaman mengenai pencatatan kewajiban yang berbasis akrual. Dalam CaLK Kota Sawahlunto tidak disebutkan secara detil kecuali pencatatan dari bagian administrasi Pemkot yang menyatakan tidak adanya utang yang tersisa. Jumlah kas di Bendahara Pengeluaran juga masih disajikan. Artinya, pengelolaan kas di Kota Sawahlunto pun tidak dapat dikatakan baik karena masih ada kas yang tersisa di Bendahara Pengeluaran, sedangkan utang tidak dimiliki sama sekali.

- Hampir semua Pemkot yang menyajikan kewajiban memiliki utang PFK. Secara rata-rata, nilai utang PFK menempati peringkat ketiga setelah Bagian Lancar Utang Jangka Panjang dan Utang Jangka Pendek Lainnya di Neraca. Nilai utang PFK yang terlalu besar menunjukkan bahwa suatu Pemkot memiliki pengelolaan kas yang tidak sehat karena arus keluar kas kurang lancar di Bendahara Pengeluaran.
- Terkait dengan kewajiban yang muncul dari belanja yang belum lunas, hanya tiga Pemkot yang mengakui adanya utang belanja atau biaya dari belanja yang belum dikeluarkan kasnya. Walaupun sebab utamanya adalah penerapan basis kas untuk belanja, hal ini dapat mengindikasikan bahwa penerapan akrual masih sangat sulit dilakukan oleh para Pemkot, terutama untuk pendapatan dan belanja.

Dalam hal pengungkapan, terjadi peningkatan dalam informasi yang diungkapkan pada CaLK pemerintah kota. Namun, informasi yang terkait dengan rekonsiliasi akun pendapatan dan belanja yang berbasis akrual belum dilakukan oleh para Pemkot karena belum ada di antara mereka yang melakukan pencatatan pendapatan dan belanja dengan basis akrual.

5.1.2 Kelemahan Basis CTA

Basis CTA yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemkot 2007 – 2009 memiliki kelemahan, di antaranya:

1. Belum mampu menyajikan informasi laporan keuangan yang representative, terutama dalam pengakuan pendapatan yang berasal dari munculnya piutang.
2. Menambah beban komitmen bagi penyusun laporan keuangan terkait dengan pengakuan kewajiban, melalui penyajian Ekuitas Dana Lancar-Uang Yang Disediakan Untuk Melunasi Utang sebagai pengurang Ekuitas Dana entitas.
3. Belum mampu mengakomodasi keseragaman penyajian pos-pos akrual antar-laporan keuangan pemkot. Keseragaman tersebut belum terlihat baik dari sisi penyajian nama akun-akunnya, penyajian nilai, maupun pengungkapannya. Akibatnya, laporan keuangan pun kurang representatif.

Meskipun terdapat beberapa kelemahan, secara keseluruhan, kualitas pencatatan berbasis akrual dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah kota dengan basis CTA menunjukkan peningkatan dari tahun ke tahun. Hal ini mengindikasikan bahwa kesadaran pemerintah kota untuk mencapai tata kelola yang baik terus meningkat. Kekurangan yang terlihat saat ini merupakan proses untuk mencapai tujuan tata kelola yang optimal.

5.2 Saran

Mengingat bahwa Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 mengenai pengimplementasian basis akrual penuh akan segera efektif di tahun 2015, maka dari hasil analisis dan kesimpulan, beberapa saran yang dapat diajukan adalah sebagai berikut:

- Untuk regulator, peraturan mengenai pelaksanaan teknis akuntansi akrual pemerintah perlu dijelaskan dengan detail. Untuk aset tetap, pelaksanaan penyusutannya perlu dibuatkan petunjuk teknis lebih detil terkait dengan pengelompokan aset berdasarkan usia manfaat. Dengan adanya pengelompokan yang terstandardisasi, maka para Pemkot setidaknya dapat mulai melakukan penyusutan berdasarkan jenis aset tetap yang dimiliki dan usia manfaatnya. Petunjuk teknis untuk pengakuan piutang

juga diperlukan terkait dengan dokumen sumber pengakuan piutang. Belum jelasnya dokumen sumber yang dimaksudkan untuk mencatat piutang dapat menyebabkan kebingungan untuk mencatat piutang.

Inkonsistensi standar juga perlu dikurangi guna mencapai penerapan basis akrual yang efektif.

- Untuk pemerintah kota, penambahan kapasitas sumber daya entitas sangat diperlukan agar dapat menyusun laporan keuangan secara benar. Mengubah kebiasaan untuk melakukan pencatatan akuntansi berbasis akrual adalah tidak mudah dan memerlukan pemahaman mendalam mengenai konsep dan praktik. Oleh karena itu, hal-hal yang bisa dilakukan ialah menambah kapasitas sumber daya dalam hal teknologi sistem akuntansi, kemampuan dan keahlian pegawai, dan disiplin diri sebagai pilar pengendalian internal entitas. Selain prekrutan pegawai baru, pengangkatan pejabat pengelola keuangan daerah juga perlu diperhatikan agar pengangkatan tersebut dilaksanakan berdasarkan kemampuan, keahlian, dan kompetensi yang dimiliki. Peraturan dan Buletin Teknis yang dibuat oleh KSAP akan sulit untuk diterapkan apabila tidak ada sumber daya manusia yang memiliki kemampuan tinggi di bidang akuntansi pemerintahan. Dengan didukung oleh kemajuan teknologi, penyusunan laporan keuangan pun akan lebih sistematis dan akurat.

5.3 Keterbatasan Penelitian dan Usulan untuk Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini memiliki keterbatasan berupa kurangnya data-data beberapa Pemkot di tahun anggaran 2008. Data tersebut termasuk LKPD yang tidak lengkap karena tidak semua Pemerintah Kota melakukan publikasi yang memadai. Selain itu, data mengenai PDRB sebagai salah satu karakteristik tiap Pemkot juga tidak berhasil disajikan oleh karena keterbatasan publikasi pula.

Untuk penelitian selanjutnya, diusulkan untuk memperluas ruang lingkup penelitian seperti Kabupaten, Provinsi, dan Kementerian/ Lembaga serta akun-akun neraca lainnya agar lebih dapat mengetahui kondisi sebenarnya di Indonesia mengenai aplikasi konsep akrual dalam laporan keuangan berbasis CTA.

DAFTAR REFERENSI

- Arikunto, S. (2005). *Manajemen Penelitian*. (7th ed). Jakarta: Rineka Cipta.
- Barton, A. (1999). Public and private sector accounting – The non-identical twins. *Australian Accounting Review*, 9 (2), 22-31.
- _____. (2004). How to profit from defense: A study in misapplication of business accounting to the public sector in Australia. *Financial Accountability & Management*, 20 (3), 281-304.
- _____. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform in Australia. *Abacus*, 45 (2), 221-248.
- Bastian, I. (2001). Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. BPFE, Yogyakarta.
- Boothe, P. (n.d). *Should developing countries adopt accrual accounting?*. Institutes for Public Economics, University of Alberta.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. (2008-2010). *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Tahun Anggaran 2007-2009*. Banda Aceh, Lhokseumawe, Bukittinggi, Sawahlunto, Pekanbaru, Jambi, Palembang, Bengkulu, Bandar Lampung, Cirebon, Banjar, Magelang, Tegal, Yogyakarta, Madiun, Malang, Pasuruan, Probolinggo, Surabaya, Batu, Balikpapan, Tarakan, Bitung, Pare-Pare, Makassar, Kendari, Denpasar, Bima, Kupang, Ternate, Cilegon, Tangerang, Batam, Tanjung Pinang, Sorong.
- _____. (2010). *Ikhitar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2009*. Jakarta.
- Carlin, T.M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 21 (3): 309-36.
- Falkman, P., Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scand Journal of Management*, 24, 271-283.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality. *Financial Accountability and Management*, 14, 1-19.

- Hartoto. (11 April 2009). *Penelitian Deskriptif*. 12 November 2011.
<http://www.penalaran-unm.org>
- Harun. (2010). *Empiris implementasi akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia: Laporan dari tiga studi kasus*. Presented at AIGRP Seminar, Jakarta.
- Hepworth, N. (2002). *Changing to Accrual Accounting in Central Government*. Institute of Public Finance/ Federation des Experts Comptables Europeans. Norway.
- Hopwood, A.G. (1984). Accounting and the pursuit of efficiency. In D. MacKevitt, *et al* (Eds.), *Public sector management: theory, critique, and practice* (pp: 145-159). Oxford: Philip Allan Publishers.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2010). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22, 36-45.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2005). *Buletin Teknis No. 01 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat*. Jakarta.
- _____. (2006). *Buletin Teknis No. 03 tentang Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan SAP dengan Konversi*. Jakarta
- _____. (2007). *Buletin Teknis No. 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah*. Jakarta.
- _____. (2007). *Buletin Teknis No. 05 tentang Akuntansi Penyusutan*. Jakarta.
- _____. (2008). *Buletin Teknis No. 06 tentang Akuntansi Piutang*. Jakarta.
- _____. (2010). *Buletin Teknis No. 06 tentang Akuntansi Aset Tetap*. Jakarta.
- _____. (n.d). *Buletin Teknis tentang Akuntansi Utang*. Jakarta.
- Mahmudi. (2007). *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. UPP STIE YKPN, Yogyakarta.

- Manao, H. (2006). *Government accounting developments: the Indonesian experience. Presented at the 10th World Congress of Accounting Educators Istanbul, Turkey. 9-11 November 2006.*
- _____. (2008). The cash towards accrual approach in Indonesian Government accounting. Presented in the 2008 Annual Meeting of The American Accounting Association in Anaheim, USA. 3-6 Agustus 2008.
- _____. (2009). Accrual accounting: Would the economy benefit if governments adopt it?. Presented in The 16th ASEAN Federation of Accountants (AFA) Conference, Brunei Darussalam. 8-9 Desember 2009.
- Nasution, A. (2009). *Improving the transparency and accountability of the State Finance*. Jakarta: The State Audit Board.
- Neale, A., & Pallot, J. (2001). Frontiers of non-financial performance reporting in New Zealand. *Australian Accounting Review*, 21 (3).
- Nordiawan, D., Putra, I.S., Rahmawati, M. (2007). *Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Olson, O. (2001). Caught in an evaluator trap: A dilemma for public services under NPM. *The European Accounting Review*, 10 (3), 505-522.
- Pina, V., Torres, L., Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18, 765-807.
- Republik Indonesia. (2003). Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*. Jakarta.
- _____. (2004). Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang *Perbendaharaan Negara*. Jakarta.
- _____. (2004). Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. Jakarta.
- _____. (2005). Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta.
- _____. (2005). Peraturan Pemerintah No. 54 Tahun 2005 tentang *Pinjaman Daerah*. Jakarta.
- _____. (2005). Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Daerah*. Jakarta.

- _____. (2006). Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*. Jakarta.
- _____. (2007). Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 59 Tahun 2007 tentang *Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*. Jakarta.
- Sugiyono. (2003). *Metode Penelitian Administrasi*. Bandung: Alfabeta
- Sulipan. (n.d). *Penelitian deskriptif analitik: Berorientasi pemecahan masalah*. 16 November 2011. <http://endang965.wordpress.com/pda/>
- Sumiyati. (2006). Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dalam masa transisi. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2 (1), 19-52.
- Suryanovi, S. (2008). Kajian satandar akuntansi pemerintahan, keharmonisan dan kejelasan penerapan basis kas menuju akrual berdasarkan perspektif UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 3 (1), 77-94.
- Tanjung, A. H. (2010). Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan dan Permendagri 13/ 2006, 59/ 2007, 55/ 2008 untuk Memperoleh Opini WTP. *Disampaikan pada Bimtek DPRD Kabupaten Bojonegoro*. Batam.
- The International Federation of Accountants (IFAC). (2002). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for governments and government entities*. IASB Publication Department.
- USAID-LGSP. (2007). *Local government financial management reform in Indonesia: Challenges and opportunities*. September, 2007.
- Utomo, B.A. (2010). The perception of the accrual accounting implementation: The cas in Karesidenan Surakarta. *Tesis*. Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Walker, R. (2001). Reporting on service efforts and accomplishments on a whole of government basis. *Australian Accounting Review*, 11 (3), 4-16.
- West, B.P., Carnegie, G.D. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical Perspective on Accounting*, 16, 905-928.

Widiantono, D.J., & Soepriadi, I. (Januari-Februar 2009). *Menakar kinerja kota-kota di Indonesia*. 16 November 2011.

<http://bulletin.penataanruang.net/view/printart.asp?idart=120>

Wynne, A. (2004). *Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?*. January, 2004. Association of Chartered Certified Accountants, United Kingdom.



Lampiran 1: Karakteristik Kota Berdasarkan Jenis dan Opini BPK

No	Kota	Klasifikasi Kota Menurut CDI	T.A 2007	T.A 2008	T.A 2009
1	Balikpapan	Sedang	TW	WDP	WDP
2	Banda Aceh	Sedang	WDP	WTP	WTP
3	Bandar Lampung	Besar	WDP	WDP	WDP
4	Banjar	Sedang	WTP	WDP	WDP
5	Batam	Besar	WDP	WDP	WDP
6	Batu	Sedang	TW	TMP	TMP
7	Bengkulu	Sedang	WDP	WDP	WDP
8	Bima	Sedang	TMP	TMP	TMP
9	Bitung	Sedang	WDP	WDP	WDP
10	Bukittinggi	Sedang	WDP	WDP	WDP
11	Cilegon	Sedang	WDP	WDP	WDP
12	Cirebon	Sedang	TMP	WDP	WDP
13	Denpasar	Besar	WDP	WDP	WDP
14	Jambi	Sedang	WDP	WDP	WDP
15	Kendari	Sedang	TMP	TW	WDP
16	Kupang	Sedang	WDP	WDP	WDP
17	Lhokseumawe	Sedang	WDP	WTP	WTP
18	Madiun	Sedang	TW	WDP	WDP
19	Magelang	Sedang	WDP	WDP	WDP
20	Makassar	Metropolitan	WDP	WDP	WDP
21	Malang	Besar	TW	WDP	WDP
22	Palembang	Metropolitan	WDP	WDP	WDP
23	Pare-Pare	Sedang	WDP	WDP	WDP
24	Pasuruan	Sedang	TW	WDP	WDP
25	Pekanbaru	Besar	WDP	WDP	WDP
26	Probolinggo	Sedang	TW	WDP	WDP
27	Sawahlunto	Kecil	WDP	WDP	WDP
28	Sorong	Sedang	WDP	WDP	WDP
29	Surabaya	Metropolitan	TW	TMP	TW
30	Tangerang	Metropolitan	WTP	WTP	WTP
31	Tanjung Pinang	Sedang	WDP	WDP	WDP
32	Tarakan	Sedang	TMP	WDP	WDP
33	Tegal	Sedang	WDP	WDP	WDP
34	Ternate	Sedang	WDP	TMP	TW
35	Yogyakarta	Sedang	WDP	WDP	WTP

Sumber: Olahan Data

Lampiran 2: Total Anggaran Pendapatan dan Belanja 35 Pemkot

No	Kota	Total Anggaran T.A 2007	Total Anggaran T.A 2008	Total Anggaran T.A 2009
1	Balikpapan	1.005.916.362.114,00	969.781.509.660,00	1.086.904.392.400,00
2	Banda Aceh	823.272.113.629,56	870.847.554.030,00	893.703.329.540,00
3	Bandar Lampung	636.738.890.948,00	704.323.550.372,95	756.843.701.108,00
4	Banjar	498.786.389.100,00	604.668.793.189,00	611.524.315.223,00
5	Batam	2.353.068.298.599,00	2.226.060.438.262,00	2.327.544.427.804,00
6	Batu	1.042.476.963.914,51	1.135.272.446.218,00	1.250.390.658.501,32
7	Bengkulu	2.243.298.850.444,05	2.541.306.516.812,19	2.723.704.413.466,30
8	Bima	845.069.952.426,00	916.100.000.000,00	1.025.560.654.257,58
9	Bitung	1.348.408.642.149,77	3.427.051.832.859,99	1.657.146.038.977,36
10	Bukittinggi	1.044.275.959.460,10	1.183.803.081.211,10	1.263.270.593.617,00
11	Cilegon	774.975.034.095,00	668.431.015.163,00	768.924.457.601,88
12	Cirebon	667.407.175.000,00	684.108.195.410,00	828.435.838.000,00
13	Denpasar	711.373.734.000,00	809.091.907.000,00	894.057.524.000,00
14	Jambi	1.278.371.140.046,00	1.511.721.732.047,00	1.589.795.545.926,00
15	Kendari	562.392.326.000,00	<i>Tidak diketahui</i>	803.270.415.000,00
16	Kupang	1.268.707.354.086,57	2.707.680.487.790,00	1.600.553.108.331,28
17	Lhokseumawe	654.328.156.251,40	<i>Tidak diketahui</i>	854.838.088.654,58
18	Madiun	766.043.786.142,11	848.591.997.396,69	963.013.561.089,68
19	Magelang	4.410.089.927.029,00	5.082.359.314.418,00	6.982.929.958.568,00
20	Makassar	566.726.756.435,06	677.970.227.120,23	820.322.301.215,60
21	Malang	2.668.797.199.324,18	1.300.000.000.000,00	3.307.652.005.420,95
22	Palembang	1.836.832.703.481,62	2.319.046.218.071,68	2.048.686.036.266,19
23	Pare-Pare	654.803.484.999,97	<i>Tidak diketahui</i>	813.098.087.581,96
24	Pasuruan	690.605.626.854,00	758.058.404.659,47	854.450.501.865,82
25	Pekanbaru	1.870.450.935.940,00	1.082.000.000.000,00	2.504.421.269.116,00

(Lanjutan)

26	Probolinggo	821.296.369.321,00	964.275.470.000,00	1.039.450.421.371,02
27	Sawahlunto	1.247.417.799.524,82	602.350.000.000,00	1.637.844.942.604,64
28	Sorong	566.793.007.232,00	338.000.000.000,00	725.326.950.264,22
29	Surabaya	765.942.365.182,00	1.136.507.181.136,00	1.011.397.881.966,00
30	Tangerang	773.163.340.090,00	873.628.098.055,00	966.029.519.761,00
31	Tanjung Pinang	1.008.185.953.935,00	1.220.817.258.252,00	1.264.679.140.628,00
32	Tarakan	1.819.040.904.849,55	2.068.983.000.000,00	2.682.351.476.213,34
33	Tegal	1.575.217.080.710,87	1.646.262.860.387,25	2.021.815.957.329,95
34	Ternate	922.049.981.693,00	942.137.382.600,00	1.205.050.888.761,00
35	Yogyakarta	869.951.650.000,00	965.737.117.402,00	1.175.444.881.340,00

Sumber: Olahan Data