

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori dan Kajian Empiris

2.1.1 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

2.1.1.1 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan

Berdasarkan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 pasal 1 ayat (3) tentang standar akuntansi pemerintahan, standar akuntansi pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dapat disimpulkan bahwa SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Menurut Wijaya (2008), standar akuntansi pemerintahan (SAP) merupakan standar akuntansi pertama di Indonesia yang mengatur mengenai akuntansi pemerintahan Indonesia. Sehingga dengan adanya standar ini, maka laporan keuangan pemerintah yang merupakan hasil dari proses akuntansi diharapkan dapat digunakan sebagai alat komunikasi antara pemerintah dengan stakeholders sehingga tercipta pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel.

Menurut Sinaga (2005) SAP merupakan pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor. Pemerintah pusat dan juga pemerintah daerah wajib menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dan eksternal auditor

(BPK) akan menggunakannya sebagai kriteria dalam pelaksanaan audit. Standar akuntansi pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan pemerintah tersebut terdiri atas laporan keuangan pemerintah pusat (LKPP) dan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD).

Beberapa pengertian di atas dapat dinyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan merupakan acuan wajib dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan dalam pemerintahan, baik itu pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dalam rangka mencapai transparansi dan akuntabilitas. Standar akuntansi pemerintahan dapat menjadi pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor.

2.1.1.2 Pentingnya Standar Akuntansi Pemerintahan

Seiring dengan berkembangnya akuntansi di sektor komersil yang dipelopori dengan dikeluarkannya standar akuntansi keuangan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), kebutuhan standar akuntansi pemerintahan kembali menguat. Oleh karena itu, badan akuntansi keuangan negara (BAKUN), kementerian keuangan, mulai mengembangkan standar akuntansi. Seperti dalam organisasi komersial (*commercial organization*), para pengambil keputusan dalam organisasi pemerintah pun membutuhkan informasi untuk mengelola organisasinya. Selain sebagai dasar pengambilan keputusan, informasi juga dapat digunakan sebagai alat komunikasi dan pertanggungjawaban pengelolaan organisasi terhadap pihak lain

(Siregar dan Siregar, 2001). Oleh karena itu, pemerintah memerlukan suatu standar akuntansi di bidangnya tersendiri dalam menjalankan aktivitas layanan kepada masyarakat luas. Dengan ditetapkannya PP SAP maka pemerintah pusat dan pemerintah daerah telah memiliki suatu pedoman dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku secara internasional. Hal ini menandai dimulainya suatu era baru dalam pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD dalam rangka memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas.

Menurut Nordiawan (2006), beberapa upaya untuk membuat sebuah standar yang relevan dengan praktik-praktik akuntansi di organisasi sektor publik telah dilakukan dengan baik oleh ikatan akuntan indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Diperlukannya paket standar akuntansi tersendiri karena adanya kekhususan yang signifikan antara organisasi sektor publik dengan perusahaan komersial, yang diantaranya adalah adanya kewajiban pertanggungjawaban kepada publik yang lebih besar atas penggunaan dana yang dimiliki.

Mahsun dkk (2007:11) menyebutkan di Indonesia, berbagai organisasi termasuk dalam cakupan sektor publik antara lain pemerintah pusat, pemerintah daerah, organisasi bidang pendidikan, organisasi bidang kesehatan, dan organisasi-organisasi massa. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, merupakan bagian dari organisasi sektor publik, sehingga diperlukan juga standar akuntansi tersendiri.

Untuk memecahkan berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan

keuangan, akuntansi, dan audit di pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah di Republik Indonesia, diperlukan sebuah standar akuntansi pemerintahan yang kredibel yang dibentuk oleh sebuah komite SAP (Nordriawan dkk,2007).

2.1.1.3 Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintah pusat dan kementerian-kementeriannya maupun di pemerintah daerah (pemda) dan dinas-dinasnya. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan juga terwujudnya transparansi, serta akuntabilitas. Menurut Fakhurrazi (2010) manfaat yang dapat diperoleh dengan adanya standar akuntansi pemerintahan adalah laporan keuangan yang dihasilkan dapat memberikan informasi keuangan yang terbuka, jujur, dan menyeluruh kepada stakeholders. Selain itu, dalam lingkup manajemen dapat memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah. Manfaat selanjutnya adalah keseimbangan antar generasi di mana dapat memberikan informasi mengenai kecukupan penerimaan pemerintah untuk membiayai seluruh pengeluaran dan apakah generasi yang akan datang ikut menanggung beban pengeluaran tersebut. Laporan keuangan yang dihasilkan juga dapat mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pelaksanaan kebijakan sumber daya dalam mencapai tujuan.

2.1.2 Akuntansi Berbasis Akrua

2.1.2.1 Pengertian Basis Akrua

Basis akuntansi akrua, seperti yang telah disimpulkan oleh KSAP (2006:3), adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memerhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Selanjutnya, dalam makalah yang sama, KSAP menyatakan bahwa dalam akuntansi berbasis akrua, waktu pencatatan (recording) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat. Halim dan Kusufi (2012:53) menyimpulkan bahwa basis akrua mampu memenuhi tujuan pelaporan yang tidak dapat dipenuhi oleh basis kas, tujuan pelaporan tersebut adalah tujuan manajerial dan pengawasan.

Dari pemaparan pengertian akuntansi basis akrua di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi basis akrua merupakan basis akuntansi di mana hak dan kewajiban atas suatu transaksi atau peristiwa ekonomi lainnya diakui pada saat terjadinya peristiwa, tanpa melihat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Selain itu, basis akrua mampu memenuhi tujuan pelaporan yang tidak dapat dipenuhi oleh basis kas antara lain tujuan manajerial dan pengawasan.

2.1.2.2 Kelebihan dan Kelemahan Basis Akrua

Secara sederhana, dikatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrua ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas untuk memberikan data yang lebih akurat. Menurut KSAP (2006:1), dalam wacana akuntansi, secara konseptual

akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akurat dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksanakannya perhitungan biaya pelayanan publik dengan lebih wajar. Nilai yang dihasilkan mencakup seluruh beban yang terjadi, tidak hanya jumlah yang telah dibayarkan.

Dengan memasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang. Dalam rangka pengukuran kinerja, informasi berbasis akrual dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang diperlukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas pemerintah.

Menurut Mardiasmo (2002:155), pengaplikasian accrual basis dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services* dan *charging for services*. Penentuan hal ini bertujuan untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Hal ini berbeda dengan tujuan pengaplikasian accrual basis dalam sektor swasta yang digunakan untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan (*proper matching cost against revenue*). Perbedaan ini disebabkan karena pada sektor swasta orientasi lebih difokuskan pada usaha untuk memaksimalkan laba (*profit oriented*), sedangkan dalam sektor publik orientasi difokuskan pada optimalisasi

pelayanan publik (*public service oriented*).

Menurut Bastian (2006:118-119), keuntungan basis akrual dapat diperinci sebagai berikut: pertama, bahwa penerimaan dan pengeluaran dalam laporan operasional berhubungan dengan penerimaan dan pemasukannya, yang berarti bahwa basis akrual memberikan alat ukur untuk barang dan jasa yang dikonsumsi, diubah, dan diperoleh. Kedua, basis akrual menunjukkan gambaran pendapatan, perubahan harga, pendapatan yang diperoleh dalam basis akrual, dan besarnya biaya historis adalah alat ukur kinerja yang dapat diterima. Ketiga, basis akrual dapat dijadikan sebagai alat ukur modal. Kemudian menurut Bastian (2006:120), beberapa masalah aplikasi basis akrual yang dapat diidentifikasi antara lain: pertama, penentuan pos dan besaran transaksi yang dicatat dalam jurnal dilakukan oleh individu yang mencatat. Kedua, relevansi akuntansi akrual menjadi terbatas ketika dikaitkan dengan nilai historis dan inflasi. Ketiga, dalam perbandingan dengan basis kas, penyesuaian akrual membutuhkan prosedur administrasi yang lebih rumit, sehingga biaya administrasi menjadi lebih mahal. Keempat, peluang manipulasi keuangan yang sulit dikendalikan.

2.1.3 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual

2.1.3.1 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual

Ruang lingkup pengaturan yang terdapat dalam peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010, meliputi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan standar akuntansi pemerintahan berbasis kas menuju akrual. Standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual terdapat pada lampiran I dan berlaku sejak tanggal

ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas.

Standar akuntansi pemerintahan berbasis kas menuju akrual terdapat pada lampiran II dan berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan standar akuntansi pemerintahan yang berbasis akrual. Sementara lampiran III ditujukan sebagai referensi untuk memahami dan menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

Peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 pasal 1 ayat (8) menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual adalah standar akuntansi pemerintahan yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Pendapat lainnya dikemukakan oleh Ritonga (2010) yang menyatakan bahwa apabila SAP menggunakan basis akrual, maka pendapatan, belanja, pembiayaan, aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memerhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Menurut kedua pengertian di atas, dapat dinyatakan bahwa dalam peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 memiliki pengertian yang berbeda. Dalam standar akuntansi pemerintahan jika menggunakan basis akrual, dimana dalam peraturan pemerintah tersebut mengindikasikan adanya penerapan dua basis yang berbeda (kas dan akrual) dalam dua pelaporan yang berbeda (pelaporan finansial dan pelaporan pelaksanaan anggaran).

2.1.3.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua

Penerapan basis akrual dalam sistem akuntansi pemerintahan suatu negara bukanlah suatu hal yang mudah. ADB (Asian Development Bank) secara khusus menyoroti masalah penerapan basis akrual bagi negara berkembang yang dituangkan dalam makalah berjudul *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries* dan memberikan tujuh rekomendasi penerapan basis akrual bagi negara berkembang, yaitu:

- 1) Kehati-hatian dalam memilih strategi penerapan basis akrual. Terdapat dua model utama dalam menerapkan basis akrual yakni model big bang dan model bertahap. Keuntungan pendekatan big bang adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan, dan dapat menghindari resiko kepentingan. Meskipun mengandung kelemahan seperti beban kerja menjadi tinggi, tidak ada waktu untuk menyelesaikan masalah yang mungkin timbul, dan komitmen politik yang mungkin bisa berubah. Sedangkan, keuntungan pendekatan bertahap adalah dapat diketahuinya permasalahan yang mungkin timbul dan cara penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi resiko kegagalan.
- 2) Komitmen politik merupakan salah satu kunci penting. Komitmen politik dalam penerapan basis akrual bagi negara berkembang menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan.

- 3) Tujuan yang ingin dicapai harus dikomunikasikan. Hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan.
- 4) Perlunya tenaga akuntan yang andal. Tenaga akuntan yang profesional akan sangat diperlukan untuk rekrutmen dan pelatihan yang cukup. Kekurangan tenaga akuntan akan menyebabkan penundaan penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintah.
- 5) Sistem informasi akuntansi harus memadai. Informasi akuntansi berbasis kas merupakan titik penting dalam pergantian basis ke akrual. Jika suatu negara belum memiliki sistem akuntansi berbasis kas yang dapat diandalkan, maka negara tersebut terlebih dahulu berkonsentrasi pada peningkatan sistem dan proses yang telah ada, sebelum mempertimbangkan perpindahan ke basis akuntansi akrual.
- 6) Badan audit tertinggi harus memiliki sumber daya yang tepat. Badan audit memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. Dibutuhkan waktu beberapa tahun untuk melakukan profesionalisme tenaga audit.
- 7) Penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi. Penerapan basis akrual tidak boleh hanya dilihat sebagai masalah teknik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh.

Sedangkan menurut Mulyana (2009:13), penerapan basis akrual dapat

dilakukan secara top-down atau bottom-up. Bila diterapkan secara top-down, biasanya penerapan basis akrual dilakukan secara mandatory (wajib) untuk semua entitas dalam rentang waktu (*time frame*) yang pasti dan seragam.

Sedangkan bila diterapkan secara bottom-up, harus dilakukan *pilot project* terlebih dahulu pada entitas tertentu, untuk meyakinkan bahwa basis akrual dapat dilaksanakan dengan baik. Penerapan secara bottom-up dapat dilakukan dalam time frame pendek, maupun time frame medium. Penerapan akuntansi akrual dalam time frame pendek (katakanlah 1-3 tahun) akan beresiko timbulnya *reform fatigue* yaitu hilangnya *sense of urgent* dan antusiasme dari para penyelenggara akuntansi khususnya karena merasa lelah dengan perubahan-perubahan yang terus-menerus tanpa merasakan manfaatnya secara langsung.

Untuk mengatasi resiko itu disarankan agar penerapan basis akrual dilakukan secara bertahap dalam *time frame medium* (katakanlah, 4-6 tahun). Penerapan secara *time frame medium* dapat dilakukan dengan cara terapkan dulu kepada beberapa entitas akuntansi tertentu di pemerintah pusat yang sudah dianggap mapan dalam proses akuntansinya, sebagai *pilot project*; kemudian apabila *pilot project* sudah berhasil, maka pengalaman-pengalaman praktek akuntansi akrual ini dapat ditransfer dan digunakan untuk bahan sosialisasi ke instansi-instansi pemerintah lainnya.

Untuk menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual agar sesuai dengan batas waktu yang ditentukan oleh perundang-undangan, maka diperlukan sebuah strategi dan rencana kerja untuk memandu pelaksanaan penerapan SAP tersebut. Oleh karena itu, KSAP mencoba untuk menyusun rencana

strategi penerapan SAP berbasis akrual. Strategi penerapan SAP berbasis akrual dapat dilihat dari tabel dibawah ini:

Tabel 2.1
Strategi Penerapan SAP Akrual

Tahun	Agenda
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Penerbitan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual
	<ul style="list-style-type: none"> • Mengembangkan kerangka kerja akuntansi berbasis akrual
	<ul style="list-style-type: none"> • Sosialisasi SAP berbasis akrual
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Penyiapan aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (proses bisnis dan detail requirement)
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan sistem akuntansi dan TI (lanjutan)
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2013	<ul style="list-style-type: none"> • Piloting beberapa KL dan BUN
	<ul style="list-style-type: none"> • Review, evaluasi, dan penyempurnaan sistem
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Parallel run dan konsolidasi seluruh LK
	<ul style="list-style-type: none"> • Review, evaluasi, dan penyempurnaan sistem
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2015	<ul style="list-style-type: none"> • Implementasi penuh
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)

Sumber: KSAP (2011)

2.1.3.3 Penggunaan Standar Akuntansi pemerintahan Berbasis AkruaI di Negara Lain.

Pemerintah Swedia merupakan salah satu dari beberapa negara yang menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual. Penerapan akuntansi berbasis akrual tersebut merupakan salah satu wujud reformasi manajemen yang telah dimulai pada akhir 1980-an dan mulai diimplementasikan pada awal tahun 1990-an. Pengembangan dan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual memakan waktu beberapa tahun dan tergolong lancar karena tidak ada perdebatan besar di pemerintahan dan tidak ada penolakan dari kementerian. Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan pemerintah Swedia mempunyai beberapa karakteristik: pertama, standar akuntansi berbasis akrual mencakup pemerintah (secara keseluruhan) dan kementerian/lembaga. Kedua, standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan dapat dikelompokkan sebagai *relatively full accrual accounting*. Pengecualian hanya terhadap perlakuan aset bersejarah (*heritage asset*) dan pajak. Ketiga, penggunaan nilai historis. Keempat, setiap kementerian/lembaga menyiapkan laporan operasional, neraca, laporan dana, dan catatan atas laporan keuangan (Simanjuntak, 2010).

Menurut Asian Development Bank dalam makalah berjudul “Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries”, negara lain yang sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual pada era 1990-an adalah Selandia Baru. Selandia Baru menggunakan pendekatan model big bang dalam penerapan basis akrual untuk seluruh unit pemerintahan dan dilakukan dalam jangka waktu yang sangat singkat.

Keuntungan pendekatan ini adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan, dan dapat menghindari resiko kepentingan. Meskipun mengandung kelemahan, seperti beban kerja menjadi tinggi, tidak ada waktu untuk menyelesaikan masalah yang mungkin timbul, dan komitmen politik yang mungkin bisa berubah. Kesuksesan penerapan di Selandia Baru dikarenakan tiga faktor yang mendukung yakni adanya krisis fiskal, dukungan dari para politisi dan adanya reformasi birokrasi yang memberikan fleksibilitas kepada SDM.

Komponen laporan keuangan pemerintah Selandia Baru terdiri atas: pertama, laporan pertanggungjawaban (*statement of responsibility*) yang berisi pernyataan tanggung jawab menteri keuangan atas keterpaduan, informasi yang disajikan dan ketaatan laporan keuangan kepada undang-undang. Kedua, laporan kinerja keuangan (*statement of financial performance*) yang menunjukkan sumber-sumber pendapatan utama, belanja, surplus/defisit, deviden, dan pembagian surplus selain deviden. Ketiga, laporan posisi keuangan (*statement of financial position*) yang menunjukkan saldo aset, liabilitas, dan ekuitas. Keempat, laporan arus kas (*cash flows statement*) yang menunjukkan arus kas dari operasi seperti pajak ditambah/dikurangi dengan pengeluaran kas dari investasi dan aktivitas lainnya. Kelima, laporan pinjaman (*statement of borrowing*) yang menyajikan jumlah seluruh pinjaman pemerintah dengan surat-surat berharga dan deposito yang dimiliki sehingga jumlah pinjaman bersih dapat tergambarkan. Laporan ini terdiri dari tiga jenis, yaitu laporan analisis pinjaman, laporan mutasi pinjaman dan laporan profil jatuh tempo pinjaman. Keenam, laporan perikatan

(*statement of commitments*), laporan ini menyajikan perikatan modal dan operasional menurut jenis dan prasyaratnya masing-masing. Ketujuh, laporan kewajiban kontijensi (*statement of contingent liabilities*) yang menyajikan kewajiban kontijensi yang dapat dikuantifikasikan seperti kewajiban jaminan, asuransi kerugian dan kewajiban yang berkaitan dengan perselisihan hukum. Kedelapan, laporan pengeluaran dan belanja yang belum diappropriasikan (*statement of unappropriated expenditures and expenses*) yang menyajikan pengeluaran atau belanja yang melampaui apropriasi atau tanpa apropriasi dari parlemen. Hal ini sesuai dengan peraturan yang memungkinkan menteri keuangan melakukan pengeluaran-pengeluaran tertentu tanpa apropriasi. Kesembilan, laporan pengeluaran atau belanja darurat (*statement of emergency expenditures or expenses*). Kesepuluh, laporan dana perwalian (*statement of trust money*) yang menyajikan posisi keuangan awal dan akhir, kontribusi, distribusi, pendapatan dan belanja yang dilakukan oleh badan-badan perwalian milik pemerintah. Kesebelas, laporan atas kebijaksanaan akuntansi (*statement of accounting policies*) yang menyajikan kebijakan-kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan. Keduabelas, catatan atas laporan keuangan (*notes to the financial statements*). Ketigabelas, laporan badan pemeriksa (*report of the audit office*).

Menurut Mulyana (2009), dalam perkembangan satu dekade berikutnya, telah terjadi perubahan besar dalam penggunaan basis akuntansi dari basis kas menjadi basis akrual di Negara-negara anggota OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) meskipun masih terdapat perbedaan derajat

akrualnya di antara negara-negara tersebut. Di negara-negara anggota OECD, basis akrual sejauh ini lebih banyak diterima untuk pelaporan keuangan daripada untuk tujuan penganggaran. Dua alasan yang sering dikemukakan atas hal ini adalah pertama, penganggaran secara akrual dipercaya akan menimbulkan resiko disiplin anggaran. Keputusan politik untuk mengeluarkan uang harus dikaitkan dengan kapan pengeluaran itu dilaporkan dalam anggaran. Hanya basis kas yang dapat memenuhi hal tersebut. Alasan kedua, yaitu bahwa legislator cenderung resisten untuk mengadopsi anggaran akrual karena kompleksitas dari konsep akrual itu sendiri. Namun demikian, apabila penerapan akrual hanya digunakan untuk pelaporan keuangan dan tidak untuk anggaran, kelemahannya adalah tidak akan menyelesaikan masalah secara serius/komprehensif. Anggaran adalah dokumen kunci dari manajemen sektor publik (pemerintah) dan akuntabilitas didasarkan pada anggaran yang telah disetujui legislator (DPR/DPRD). Apabila anggaran didasarkan pada basis kas, fokus perhatian dari pemerintah dan legislator hanya pada sumber daya berbasis kas.

Beberapa kasus menunjukkan bahwa reformasi ke arah basis akrual ternyata tidak seluruhnya menjamin keberhasilan. Kasus yang terjadi di Italia menunjukkan bahwa pengenalan terhadap basis akrual memberikan kontribusi yang kurang signifikan terhadap transparansi, efisiensi, dan efektivitas organisasi publik di negara tersebut. Hal ini dikarenakan sejak tahun 2000, Italia menggunakan basis akrual penuh untuk tingkat lokal dan tidak ada konsideran untuk di tingkat pusat. Perubahan dari basis kas menjadi basis akrual memang tidak dapat dilakukan secara terburu-buru. Perlu analisis yang mendalam dan kompleks terhadap berbagai

faktor lingkungan yang memengaruhinya, salah satunya adalah faktor sosial masyarakat negara tersebut.

2.1.4 Aplikasi Sistem Informasi Manajemen Daerah Keuangan (SIMDA Keuangan)

Sesuai dengan visi BPKP sebagai Auditor Presiden yang responsif, interaktif dan terpercaya untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan negara yang berkualitas dalam mentransformasikan manajemen pemerintahan menuju pemerintahan yang baik dan bersih serta sesuai amanat PP 60 tahun 2008 pasal 59 ayat (2) dan Inpres Nomor 4 Tahun 2011, BPKP, dalam hal ini Deputi Pengawasan Bidang Penyelenggaraan Keuangan Daerah, memandang perlu untuk memfasilitasi Pemerintah Daerah dalam mempersiapkan aparatnya menghadapi perubahan, mendorong pelaksanaan tata kelola keuangan daerah sesuai dengan peraturan yang berlaku, efisien, efektif, transparan, akuntabel, dan auditabel. Hal ini penting guna meningkatkan kualitas Laporan Keuangan pemerintah daerah menuju terwujudnya *good governance*.

Sejalan dengan RPJM Tahun 2010-2014, dalam Renstra Tahun 2010-2014, Deputi Pengawasan Bidang Penyelenggaraan Keuangan Daerah telah menetapkan Pengembangan Sistem Informasi Manajemen Daerah sebagai kegiatan untuk mendukung capaian indikator kinerja” Meningkatnya Tingkat Opini BPK terhadap LKPD”. Untuk mendukung tujuan tersebut, sejak tahun 2003, Deputi Pengawasan Bidang Penyelenggaraan Keuangan Daerah membentuk Satuan Tugas Pengembangan Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA), dengan tugas:

1. Mengembangkan/membuat dan melakukan pemutakhiran Program Aplikasi Komputer SIMDA yang berkaitan dengan pembangunan/peningkatan kapasitas pemerintah daerah yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau dalam rangka pemenuhan kebutuhan manajemen daerah, mengarah ke grand design Data Base Management System (DBMS).
2. Memberikan bimbingan teknik / pelatihan kepada Satgas SIMDA Perwakilan BPKP yang akan ditugaskan dalam asistensi/implementasi Program Aplikasi Komputer SIMDA.
3. Membantu Satgas SIMDA Perwakilan BPKP melakukan asistensi implementasi Program Aplikasi Komputer SIMDA pada pemerintah daerah.

Tujuan pengembangan Program Aplikasi Sistem Informasi Manajemen Daerah ini adalah:

1. Menyediakan Data base mengenai kondisi di daerah yang terpadu baik dari aspek keuangan, aset daerah, kepegawaian/aparatur daerah maupun pelayanan publik yang dapat digunakan untuk penilaian kinerja instansi pemerintah daerah.
2. Menghasilkan informasi yang komprehensif, tepat dan akurat kepada manajemen pemerintah daerah. Informasi ini dapat digunakan sebagai bahan untuk mengambil keputusan.
3. Mempersiapkan aparat daerah untuk mencapai tingkat penguasaan dan pendayagunaan teknologi informasi yang lebih baik.
4. Memperkuat basis pemerintah daerah dalam melaksanakan otonomi daerah.

Sampai dengan bulan Januari 2014, program aplikasi SIMDA telah diimplementasi di 364 pemda dari 527 pemerintah daerah yang ada atau sebanyak 69,07%, terdiri dari:

- Implementasi SIMDA Keuangan	300	pemda
- Implementasi SIMDA BMD	273	pemda
- Implementasi SIMDA Gaji	97	pemda
- Implementasi SIMDA Pendapatan	20	pemda

2.1.4.1 Program Aplikasi SIMDA Keuangan

Program aplikasi ini digunakan untuk pengelolaan keuangan daerah secara terintegrasi, meliputi penganggaran, penatausahaan, akuntansi dan pelaporannya.

Output aplikasi ini antara lain:

1) Penganggaran

Rencana Kerja Anggaran (RKA), RAPBD dan Rancangan Penjabaran APBD, APBD dan Penjabaran APBD beserta perubahannya, Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA).

2) Penatausahaan

Surat Penyediaan Dana (SPD), Surat Permintaan Pembayaran (SPP), Surat Perintah Membayar (SPM), SPJ, Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D), Surat Tanda Setoran (STS), beserta register-register, dan formulir-formulir pengendalian anggaran lainnya.

3) Akuntansi dan Pelaporan

Jurnal, Buku Besar, Buku Pembantu, Laporan Keuangan (Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Neraca), Perda Pertanggungjawaban dan

Penjabarannya.

2.1.4.2 Keunggulan Dan Manfaat Penggunaan SIMDA

a. Sesuai peraturan perundang-undangan

Aplikasi SIMDA Keuangan didesign berdasarkan sistem informasi pengelolaan keuangan daerah sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku seperti :

- Undang-undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara,
- Undang undang nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara,
- UU No. 25 tahun 2004 Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional,
- UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah,
- UU No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah,
- Peraturan Pemerintah RI nomor 20 tahun 2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah,
- PP No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,
- PP No. 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah,
- PP No. 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah,
- PP Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah,
- PP Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,
- Permendagri 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah,
- Permendagri Nomor 17 tahun 2007 tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah,

- Permendagri Nomor 59 tahun 2007 tentang Perubahan atas Permendagri Nomor 13 tahun 2006,
- Permendagri 20 tahun 2009 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Dana Alokasi Khusus,
- Permendagri 21 Tahun 2011,
- Permendagri 32 Tahun 2011,
- Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

b. Terintegrasi

Aplikasi SIMDA dapat dimplementasikan untuk pengelolaan keuangan daerah secara terintegrasi, menggunakan teknologi multi user dan teknologi client/server, dari penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan pertanggungjawaban keuangan baik dilaksanakan di SKPKD maupun di SKPD, sehingga mempunyai keuntungan :

1. Pengendalian transaksi terjamin
2. Efisien dalam melakukan penatausahaan, hanya membutuhkan satu kali input data transaksi sehingga menghemat waktu, tenaga dan biaya.
3. Cepat, akurat dan efisien dalam menghasilkan informasi keuangan

c. *Transfer of Knowledge*

Dengan memiliki sumber daya manusia yang kompeten dalam hal:

1. Penguasaan disiplin ilmu akuntansi dan audit,
2. Penguasaan *business process* pengelolaan keuangan daerah, dan

3. Pengalaman praktis pengelolaan keuangan daerah, serta didukung dengan kantor Perwakilan BPKP yang dapat menjangkau seluruh pemerintah daerah, maka BPKP dapat membimbing dan mengasistensi pengelola keuangan daerah untuk mengimplementasi sistem pengelolaan keuangan daerah sesuai ketentuan dan kebutuhan manajemen dengan menggunakan aplikasi SIMDA. Bimbingan dan asistensi tersebut merupakan proses *transfer of knowledge* dalam rangka meningkatkan kompetensi dan kapasitas SDM pemerintah daerah .

d. Kestinambungan Pemeliharaan

Dengan komitmen dan dukungan dari pimpinan dan eksistensi BPKP maka pengembangan dan perbaikan Aplikasi SIMDA masih terus dilakukan meliputi :

1. Penyempurnaan dan Perbaikan Aplikasi SIMDA mengikuti praktik pengelolaan keuangan terbaik.
2. Penyesuaian dengan peraturan yang terbit kemudian.
3. Pemeliharaan dan asistensi kepada pemerintah daerah yang mengimplementasikan.

e. Mudah Digunakan

Fitur-fitur sederhana, mudah dimengerti dan dipelajari. Dengan melakukan transaksi keuangan pemerintah daerah sehari-hari menggunakan aplikasi ini (output dokumen transaksi seperti SPD, SPP, SPM, dan SP2D), secara otomatis catatan dan laporan keuangan dapat dihasilkan (output) catatan akuntansi seperti buku jurnal, buku besar, dan laporan.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Persiapan Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua

Secara yuridis, keluarnya peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual mengubah haluan basis akuntansi pemerintahan Indonesia dari kas menuju akrual menjadi akrual penuh. Sesuai kesepakatan pemerintah dan DPR, implementasi basis akrual ini akan dilaksanakan secara bertahap hingga implementasi penuhnya di tahun 2015.

Untuk mengimplementasikan secara penuh pada tahun 2015 nanti, tentu pemerintah kita memerlukan strategi. Prasyarat pelaksanaan strategi terbagi atas dua kondisi dasar, yaitu *necessary condition* dan *sufficient condition*. *Necessary condition* adalah prasyarat yang dibutuhkan agar suatu kondisi dapat tercapai. Setelahnya, pemerintah dapat mengembangkan beberapa hal sehingga kondisinya bisa berubah menjadi kondisi yang mencukupi (*sufficient condition*). *Necessary condition* adalah komitmen, kapasitas SDM, dan dana pemeliharaan. Untuk dapat mengimplementasikan basis akrual yang notabene adalah barang baru, dibutuhkan komitmen dari para pemimpin dan pejabat, termasuk dukungan politik dari kepala daerah dan DPRD. Di samping itu, SDM yang menguasai ilmu dan konsep akuntansi dalam jumlah yang memadai juga sangat dibutuhkan mengingat mereka adalah ujung tombak dari implementasi ini. Implementasi basis akrual juga membutuhkan pendanaan yang cukup. Tidak hanya untuk investasi awal, tetapi juga untuk kegiatan kegiatan yang bersifat pemeliharaan. Hal ini disebabkan penerapan basis akrual membutuhkan pembaharuan yang terus menerus, sehingga

tersedianya dana pemeliharaan pun menjadi mutlak.

Persyaratan tambahan untuk mengubah kondisi menjadi sufficient condition tersebut adalah kebijakan akuntansi, prosedur dan teknologi. Pengembangan dokumen kebijakan akuntansi berbasis akrual dibutuhkan untuk mengakomodasi SAP. Idealnya, dokumen ini didesain sedemikian rupa sesuai dengan kondisi khas di daerah masing-masing. Kemudian, dibutuhkan pula sistem dan prosedur yang menjelaskan teknik-teknik pencatatan, penyiapan dokumen, sampai dengan penyusunan laporan keuangan dengan basis akrual penuh. Yang tak kalah penting, pemerintah daerah juga memerlukan dukungan teknologi khususnya aplikasi penatausahaan dan akuntansi yang mengakomodasi basis akrual didalamnya agar implementasi basis akrual ini sesuai dengan harapan.

Kemudian menurut KSAP (2010), persiapan strategi yang dapat dilakukan dalam rangka implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

1. Hearing-standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang dilaksanakan pada Desember 2009.
2. Sosialisasi dan penyesuaian peraturan yang dilaksanakan pada tahun 2010 hingga 2011 dalam hal ini penyusunan regulasi pemerintah daerah yang meliputi peraturan daerah pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah dan peraturan kepala daerah mengenai kebijakan akuntansi/sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah.
3. Penyiapan dan pengembangan SDM akuntansi yang dilaksanakan pada tahun 2010 hingga 2015

Setelah syarat-syarat implementasi dipenuhi, pemerintah dan pemerintah daerah dapat melaksanakan langkah-langkah penerapan basis akrual di pemerintah daerah. Pada tingkat pusat/nasional, strategi penerapan basis akrual di pemerintah daerah dapat dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

- 1) Menyiapkan pedoman umum pada tingkat nasional tentang akuntansi akrual.
- 2) Pedoman ini digunakan untuk menyamakan persepsi di semua daerah sekaligus sebagai jembatan teknis atas standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang akan diterapkan.
- 3) Menyiapkan modul pada tingkat nasional yang dapat digunakan oleh berbagai pihak dalam rangka pelatihan akuntansi berbasis akrual.
- 4) Menentukan daerah percontohan di setiap regional sebagai upaya menciptakan benchmarking. Dengan cara ini, pemerintah dapat memfokuskan pada beberapa daerah dulu sebelum pada akhirnya dapat digunakan oleh seluruh daerah.
- 5) Diseminasi/sosialisasi tingkat nasional. Selain sebagai usaha penyamaan persepsi dan sosialisasi, cara ini dapat digunakan untuk menyerap input berupa saran ataupun keluhan dari daerah terkait penerapan akuntansi basis akrual.

Sementara itu, pada tingkat daerah, strategi penerapan basis akrual dapat dilakukan dengan langkah-langkah berikut ini:

- 1) Sosialisasi dan pelatihan yang berjenjang. Berjenjang yang dimaksud meliputi pimpinan level kebijakan sampai dengan pelaksana teknis, dengan tujuan sosialisasi dan pelatihan sebagai berikut: meningkatkan skill pelaksana, membangun awareness, dan mengajak keterlibatan semua pihak

- 2) Menyiapkan dokumen legal yang bersifat lokal seperti peraturan kepala daerah tentang kebijakan akuntansi dan sistem prosedur.
- 3) Melakukan uji coba sebagai tahapan sebelum melaksanakan akuntansi berbasis akrual secara penuh.

Dengan pemahaman yang komprehensif mengenai kondisi mereka serta adanya langkah-langkah strategis untuk mengimplementasikan basis akuntansi yang baru ini, diharapkan pemerintah kita siap mempraktikkan akuntansi berbasis akrual penuh secara benar dan profesional. Oleh karena itu, KSAP (2010) dalam gambar 2.1 memberikan petunjuk atau gambaran yang jelas dalam setiap tahunnya untuk hal-hal yang perlu dilakukan pemerintah daerah dalam pentahapan penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

2.2.2 Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah

Penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintah diatur dalam pasal 7 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang menjelaskan bahwa:

- a. Penerapan SAP Berbasis Akrual dapat dilaksanakan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi penerapan SAP Berbasis Akrual.
- b. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap pada pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- c. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap pada pemerintah daerah diatur dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri.

Pada tahun 2013 terbitlah Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan SAP Berbasis Akrual di Pemerintah Daerah. Peraturan Menteri ini menjadi pedoman bagi pemerintah daerah dalam melaksanakan akuntansi berbasis akrual secara penuh paling lambat tahun anggaran 2015. Dengan terbitnya Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 ini mewajibkan pemerintah daerah sebelum mengimplementasikan SAP berbasis akrual terlebih dahulu harus menyusun kebijakan akuntansi, sistem dan prosedur akuntansi berbasis akrual, dan bagan akun standar (BAS) berbasis akrual paling lambat pada 31 Mei 2014 yang dilegalkan melalui peraturan kepala daerah. Kewajiban tersebut menimbulkan kebutuhan untuk menyesuaikan sistem akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash towards accrual*) menuju sistem akuntansi berbasis akrual. Penyesuaian tersebut berdampak pada perubahan atau penyesuaian sistem penatausahaan keuangan pemerintah daerah sehingga pemerintah daerah perlu menyiapkan sumber daya yang memadai.

2.2.3. Kendala Akuntansi Berbasis Akrual

Menurut Widjajarso (2010) permasalahan yang mungkin timbul dari penerapan basis akuntansi pada akuntansi pemerintah Indonesia dapat mencakup antara lain sebagai berikut:

- 1) Pendekatan perancangan akuntansi berbasis akrual.

Salah satu titik kritis utama dari sebuah penerapan akuntansi berbasis akrual adalah mencakup pendekatan perancangan apakah dapat dilakukan secara bertahap atau langsung secara frontal atau sering disebut big bang. Para ahli hampir sepakat

bahwa pendekatan bertahap sangat disarankan, terutama bagi pemerintah di negara yang sedang berkembang mengingat keterbatasan sumber daya manusia dan komitmen politik dari pimpinan negara yang masih diragukan. Pendekatan ini dirasa paling masuk akal, mengingat konsep akuntansi berbasis akrual harus dipandang sebagai bagian dari sebuah reformasi sistem keuangan negara secara keseluruhan yang harus mencakup reformasi di bidang lain selain hanya masalah akuntansi. Pendekatan ini juga diharapkan dapat menghasilkan hasil optimal karena pelaporan akuntansi dan keuangan berbasis akrual dirancang secara bersamaan dengan pelaporan berbasis kas, kondisi yang saat ini berlaku. Namun demikian, untuk menghindari hilangnya momentum perubahan menuju basis akrual, langkah total juga disarankan jika kendala-kendala penerapan basis akrual dapat diatasi.

Akhirnya, jika dilihat bahwa penerapan basis akuntansi akrual dipandang sebagai bagian reformasi manajemen keuangan dan birokrasi, reformasi seperti itu telah digalakkan oleh aparat pemerintah, khususnya kementerian keuangan yang menjadi barisan paling depan dalam menerapkan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual. Kementerian-kementerian lain dalam birokrasi akan segera mengikutinya, sepanjang perubahan tersebut akan menyebabkan ke arah budaya organisasi yang lebih akuntabel.

2) Jenis laporan keuangan.

Permasalahan lain adalah jenis-jenis laporan keuangan yang harus disusun oleh sebuah entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Secara peraturan undang-undang keuangan negara dan undang-undang perbendaharaan, memang hanya mensyaratkan adanya empat laporan keuangan yakni laporan realisasi anggaran,

neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Di satu pihak, KSAP saat ini telah mengantisipasi jenis laporan tambahan selain yang dipersyaratkan oleh peraturan perundangan dengan menambahkan tiga jenis laporan baru yaitu laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan operasional, dan laporan perubahan ekuitas, seperti tercantum dalam konsep publikasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Di lain pihak, penyusun laporan baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sepertinya masih menunggu hasil KSAP, meskipun sudah terlihat aktif dalam berbagai forum seperti limited hearing dan diskusi-diskusi basis akrual. Secara nyata, pihak inilah yang nantinya akan mengalami kerepotan luar biasa, mengingat kondisi sekarang saja, mereka masih menghadapi opini disclaimer dari auditor. Perubahan-perubahan semacam inilah yang dirasa sangat memberatkan para penyusun laporan keuangan pemerintah. Apakah tidak ada kemungkinan penyederhanaan dalam pelaporan keuangan pemerintah dan apakah dengan tambahan tersebut memang akan menambah nilai keputusan ekonomi yang diambil entitas akuntansi ataukah biayanya akan jauh lebih besar jika dibanding manfaatnya.

Namun demikian, jika melihat jenis pelaporan keuangan yang secara kuantitas seperti terlihat banyak tersebut, kalau diteliti lebih lanjut sebenarnya hanya pengembangan dari yang sudah ada. Seperti misalnya, laporan perubahan saldo anggaran lebih merupakan pengembangan dari laporan realisasi anggaran yang telah dapat disusun oleh sistem yang telah ada, laporan operasional merupakan pengembangan dari laporan realisasi anggaran yang anggarannya tidak dipersyaratkan berbasis akrual menurut perundang undangan. Dengan demikian

cakupan tambahan dari laporan operasional adalah materi pendapatan dan belanja yang non kas. Kemudian laporan perubahan ekuitas dapat dikatakan pengembangan laporan neraca yang dipecah menjadi neraca dan laporan perubahan ekuitas. Kedua laporan tambahan yang diusulkan oleh KSAP yakni laporan operasional dan laporan perubahan ekuitas tersebut nantinya justru akan menunjukkan artikulasi yang semakin jelas antar laporan keuangan. Jadi, tidak ada alasan jenis laporan akan menambah rumitnya pekerjaan penyusunan laporan keuangan jika siklus akuntansi yang diolah oleh sistem akuntansi keuangan pemerintah dipaparkan secara jelas.

3) Anggaran berbasis akrual

Pembahasan akuntansi berbasis akrual hampir selalu diiringi dengan penganggaran berbasis akrual. Pertanyaannya adalah apakah international best practices dalam basis akuntansi akrual juga selalu diikuti oleh sistem penganggaran berbasis akrual. Penerapan basis akrual tidak harus diikuti dengan penerapan anggaran berbasis akrual. Alasan utamanya adalah bahwa anggaran berbasis akrual sangat sulit dimengerti oleh para politisi yang fungsinya menyetujui anggaran yang diajukan oleh pemerintah dan juga para stakeholders lainnya.

4) Pengakuan pendapatan

Jika basis akrual diterapkan, pendapatan diakui pada saat timbul hak dari pemerintah. Masalahnya adalah dalam hak pajak yang menganut self assessment di mana wajib pajak menghitung sendiri kewajibannya, hak tersebut menjadi belum final karena masih dimungkinkan adanya restitusi meskipun sudah ada SPT, sehingga dokumen yang dijadikan dasar penentuan hak tagih pajak menjadi

masalah. Pendapatan harus diakui jika telah muncul hak sehingga pencatatan pendapatan dilakukan setiap kali ada transaksi munculnya hak tersebut. Standar akuntansi pemerintah nantinya harus menciptakan kriteria yang jelas atas pengakuan pendapatan tersebut. Dengan demikian, pendapatan pajak yang harus diakui adalah jika dapat diukur dan tersedia untuk operasi entitas pelaporan. Contoh jenis pajak yang memenuhi kriteria seperti itu adalah pajak properti, misalnya pajak bumi bangunan, pajak kendaraan bermotor dan sebagainya. Dalam kondisi itu, pajak properti harus langsung diakui dan dicatat sebagai pendapatan. Untuk jenis pajak yang lain, misalnya pajak penghasilan, kriteria dapat diukur dan tersedia tetap harus diberlakukan. Jika kedua kriteria tersebut tidak secara bersamaan dapat terpenuhi, pendapatan pajak jenis itu tidak dapat diakui sebagai pendapatan. Alternatifnya, karena pendapatan pajak mempunyai karakteristik non exchange revenues, peraturan perpajakan harus ditafsirkan oleh badan penyusun standar akuntansi pemerintahan kapan memenuhi kriteria measurable dan kapan memenuhi available. Suatu angsuran pajak, misalnya, yang belum secara definitif dapat dikatakan sebagai hak negara, tidak dapat diakui sebagai pendapatan pajak, kecuali pada jenis usaha tertentu, misalnya pada perbankan yang diwajibkan menyusun laporan keuangan triwulanan dan sekaligus menyampaikan kewajiban pajaknya melalui SPT Masa, dapat diakui sebagai pendapatan pajak oleh pemerintah. Jika SPT mempunyai dasar keterukuran pendapatan pajak dan jika batas restitusi bisa ditentukan, pajak penghasilan baru dapat diakui sebagai pendapatan.

5) Pengakuan belanja/beban

Jika basis akrual diterapkan, penggunaan istilah belanja menjadi tidak tepat,

sehingga terminologi belanja seharusnya diganti dengan beban atau biaya. Untuk laporan realisasi anggaran dan laporan perubahan saldo anggaran lebih, terminologi belanja sudah tepat dan hal ini juga sesuai dengan peraturan perundangan yang berkaitan dengan anggaran pendapatan dan belanja negara. Sedangkan untuk laporan lain, yakni, laporan operasional dan laporan perubahan ekuitas, terminologi beban atau biaya harus menggantikan terminologi belanja. Dengan demikian, biaya non kas seperti biaya depresiasi akan tercantum dalam laporan operasional, laporan perubahan ekuitas dan neraca, karena tidak ada arus kas keluar seperti pada belanja.

Keberhasilan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Untuk itu perlu diidentifikasi tantangan yang mungkin menghambat implementasi akuntansi pemerintahan dan membangun strategi untuk implementasi. Beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual menurut Simanjuntak (2010:10-12) adalah sebagai berikut:

1) Sistem akuntansi dan IT based system

Kompleksitas dalam penerapan basis akrual membutuhkan sistem yang lebih terpadu dan didukung oleh teknologi informasi yang memadai. Hal ini tentu saja membutuhkan biaya dan waktu yang tidak sedikit untuk dapat mewujudkannya. Ketidaksiapan sistem akan menyebabkan kegagalan dalam implementasi sistem akuntansi pemerintahan yang baru dengan basis akrual. Selain itu, perlu juga dibangun sistem pengendalian intern yang memadai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui

kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal tersebut telah diamanatkan oleh undang-undang nomor 1 tahun 2004 yang menyatakan dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku kepala pemerintah mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah secara menyeluruh. SPI ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Untuk melaksanakan hal tersebut pada tahun 2008 telah terbit PP No 60 tentang sistem pengendalian intern pemerintah.

2) Komitmen dari pimpinan

Setiap perubahan membutuhkan dukungan penuh oleh pimpinan suatu institusi. Hal ini merupakan kunci keberhasilan atas perubahan tersebut. Komitmen yang kuat akan mendorong implementasi secara menyeluruh perubahan basis akuntansi yang memang tidak mudah. Salah satu penyebab kelemahan penyusunan laporan keuangan pada beberapa kementerian/lembaga adalah lemahnya komitmen pimpinan satuan kerja khususnya SKPD penerima dana dekonsentrasi/tugas pembantuan.

3) Tersedianya sumber daya manusia yang kompeten

Laporan keuangan diwajibkan untuk disusun secara tertib dan disampaikan masing-masing oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah kepada BPK selambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tersebut memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan.

Menjelang penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, pemerintah

pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi dan organisasi profesi tidak kalah pentingnya untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan.

Penyusunan laporan keuangan berbasis akrual yang lebih kompleks dengan batasan waktu yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan tentu saja membutuhkan individu-individu yang memiliki keterampilan dan pengalaman yang memadai. Namun pada kenyatannya, jumlah sumber daya manusia yang dapat memenuhi tuntutan tersebut masih belum mencukupi. Hal ini menjadi tantangan yang harus diatasi agar penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat dilaksanakan sesuai ketentuan yang berlaku.

4) Resistensi terhadap perubahan

Layaknya untuk setiap perubahan, bisa jadi ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik.

Sedangkan menurut Satmoko (2010:6-9), kendala penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yaitu sebagai berikut: pertama, kompleksitas laporan keuangan. Laporan yang harus disiapkan oleh pemerintah menjadi bertambah yaitu enam laporan dan satu CALK tanpa membedakan laporan pokok dan laporan pendukung. Hal tersebut dapat berdampak pada perubahan sistem akuntansi pemerintah yang pada akhirnya akan membuat alokasi anggaran menjadi cukup besar. Kedua, kondisi pemerintah yang meliputi sumber daya

manusia dan infrastruktur untuk menerapkan SAP berbasis akrual serta kualitas laporan keuangan pemerintahan yang disusun berdasarkan peraturan pemerintah nomor 24 tahun 2005 yang belum sepenuhnya sesuai dengan peraturan pemerintah tersebut. Hal tersebut dibuktikan dengan masih banyaknya laporan keuangan yang mendapat opini disclaimer dari Badan Pemeriksa Keuangan. Ketiga, dampak penerapan SAP berbasis akrual. Penerapan SAP berbasis akrual dapat berdampak pada jangka waktu penyelesaian dan penyampaian laporan keuangan, serta dapat berpengaruh pada jangka waktu pemeriksaan BPK RI mengingat laporan yang harus disiapkan lebih banyak dibandingkan dengan SAP sebelumnya sesuai PP No.24 tahun 2005. Keempat, kondisi pengendalian internal pemerintah yang belum memadai.

2.3 Penelitian Terdahulu

Hasil dari penelitian terdahulu:

1. Andi Faradillah (Universitas Hasanudin, 2013) dengan jurnal berjudul “Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010)”. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kota Makassar telah melakukan persiapan-persiapan dalam menuju implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual sebagai wujud kepatuhan terhadap peraturan pemerintah yang berlaku saat ini. Hal ini didukung dengan adanya bukti nyata bahwa tindakan yang dilakukan oleh aparatur pemerintahan Kota Makassar dengan melakukan persiapan menuju ke implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah merupakan perilaku yang berlandaskan

pada peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 yang mewajibkan kepada semua pemerintah daerah termasuk pemerintah Kota Makassar untuk menerapkan SAP berbasis akrual. Bentuk persiapan pemerintah Kota Makassar seperti sosialisasi kepada aparat pemerintah Kota Makassar, merevisi peraturan pemerintah daerah yang meliputi peraturan daerah pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah dan peraturan kepala daerah mengenai kebijakan akuntansi serta sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah merupakan langkah awal pemerintah Kota Makassar dalam implementasi SAP berbasis akrual di tahun 2015 nanti.

2. Cipmawati Mohune (Universitas Negeri Gorontalo, 2013) dengan jurnal berjudul “Pengaruh Penerapan Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Gorontalo)”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa SIMDA mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas laporan keuangan dan semakin baik implementasi Sistem Informasi Manajemen Daerah maka kualitas laporan keuangan juga akan semakin meningkat.
3. Nandhya Marfiana dan Lulus Kurniasih (Universitas Sebelas Maret, 2011) dengan jurnal berjudul “Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Hasil Pemeriksaan Audit BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Ukuran pemerintah daerah; tingkat kekayaan daerah; dan opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah di Pulau Jawa. Sedangkan

tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat dan jumlah belanja daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, serta ukuran legislatif dan temuan audit berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah di Pulau Jawa..

4. Silviana (Universitas Widyatama, 2012) dengan jurnal berjudul “Pengaruh Komitmen Kepala Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Barat”. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa komitmen kepala daerah memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas LKPD.
5. Julianet Farrah Boekorsjom (Universitas Komputer Indonesia, 2013) dengan jurnal berjudul “Pengaruh Penatausahaan Keuangan Daerah Terhadap Penerapan Good Governance Dan Implikasinya Terhadap Kualitas Informasi Keuangan Pada BPKAD Provinsi Papua”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat Penatausahaan Keuangan Daerah berpengaruh terhadap penerapan good governance. Hal ini menunjukkan bahwa semakin cepat pembuatan peraturan perundang-undangan yang berdampak pada pengalokasian dana sangat berpengaruh terhadap pelaksanaan penerapan good governance. Selain itu juga disimpulkan bahwa Penerapan good governance berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan. Hal ini menunjukkan good governance harus dilaksanakan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku sebab sangat berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan.