

A REVIEW OF IMPLEMENTATION OF ACCRUAL-BASED GOVERNMENT ACCOUNTING IN INDONESIA

Suryanto

Departemen Administrasi Bisnis, Universitas Padjadjaran

Email : suryanto@unpad.ac.id

ABSTRACT

The purpose of this study to determine the management of state finances in Indonesia associated with the government accounting system used. This research is a type of research of literature study using a qualitative approach. The data were obtained from various sources of reference, such as journals, expert statements, and media references. The results show that the Indonesian government in its accounting system is still based on Government Regulation No. 24 of 2005 which is the cash base toward accrual (cash toward accrual). However, Due to the growing demands of the community and the encouragement of international institutions to apply the accrual basis, the Indonesian government continues to improve its accounting system. It encouraged the government in 2010 through the Government Accounting Standards Committee to issue accrual based government accounting standards established through Government Regulation No. 71 of 2010 on Government Accounting Standards superseding Government Regulation No. 24 of 2005. The Government of Indonesia has implemented reforms in the field of accounting with the necessity setting up accrual basis accounting. The use of an accrual basis is one of the characteristics of modern financial management practices in the public sector that aims to provide more transparent information. But in reality, the application of accrual-based accounting system is still a lot of constraints on the human resources sector.

Keywords : Accrual basis, cash basis, government accounting system

TINJAUAN IMPLEMENTASI AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL DI INDONESIA

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui pengelolaan keuangan negara di Indonesia terkait dengan sistem akuntansi pemerintahan yang digunakan. Penelitian ini merupakan jenis penelitian studi literatur dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Data diperoleh dari berbagai sumber referensi baik jurnal, pernyataan para ahli, maupun referensi dari media. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemerintah Indonesia dalam sistem akuntansinya masih berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yaitu basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Namun, Karena adanya tuntutan dari masyarakat yang semakin kuat dan adanya dorongan dari lembaga-lembaga internasional untuk menerapkan basis akrual, maka pemerintah Indonesia terus berupaya memperbaiki sistem akuntansinya. Hal tersebut mendorong pemerintah pada tahun 2010, melalui Komite Standar Akuntansi Pemerintahan menerbitkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang ditetapkan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005. Pemerintah Indonesia telah melaksanakan reformasi di bidang akuntansi dengan keharusan menerapkan akuntansi berbasis akrual. Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern di sektor publik yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan. Namun kenyataannya penerapan sistem akuntansi berbasis akrual tersebut masih banyak kendala pada sektor sumber daya manusianya.

Kata kunci : Basis akrual, basis kas, sistem akuntansi pemerintahan

PENDAHULUAN

Tuntutan pelaksanaan pengelolaan keuangan negara agar dijalankan dengan transparan dan akuntabel menjadi isu yang sangat penting. Salah satu kunci penting dalam pengelolaan keuangan negara tersebut adalah terkait dengan sistem akuntansi pemerintahan Indonesia. Dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menjadi awal mula pelaksanaan pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel.

Sesuai dengan amanat undang-undang tersebut, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut menganut basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*) yaitu menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun, penerapan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 masih bersifat sementara sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Penerapan sistem akuntansi pemerintahan yang menggunakan *cash toward accrual* tersebut masih mendapat tuntutan dan dorongan yang kuat dari masyarakat serta dari lembaga-lembaga internasional, seperti Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), the International Monetary Fund (IMF), dan World Bank, untuk menerapkan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual secara penuh.. Oleh karena itu, Peraturan

Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 perlu diganti.

Pemerintah merespon tuntutan masyarakat dengan menerbitkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menganut basis akrual secara penuh, yang menggantikan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis *cash toward accrual* yang dimulai pada tahun 2015. Ditetapkannya Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 maka penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum. Dan hal ini berarti juga bahwa Pemerintah mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang baru yaitu SAP berbasis akrual.

Sejak diterbitkannya standar akuntansi berbasis akrual tersebut, pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel mulai semakin membaik. Hal tersebut tercermin dari laporan keuangan yang disajikan pemerintah. Namun ternyata pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tersebut juga belum diterapkan secara penuh oleh pemerintah Indonesia. Hal tersebut bisa dilihat dari laporan anggaran pemerintah yang masih menggunakan akuntansi anggaran berbasis kas. Seharusnya apabila pemerintah menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual menurut Halim, dkk. (2012), maka seharusnya akuntansi anggarannya juga berbasis akrual. Hal inilah yang menjadi tanda tanya bagi masyarakat tentang sistem akuntansi berbasis akrual yang dijalankan pemerintah saat ini.

TINJAUAN PUSTAKA

a. Pengertian Akuntansi Pemerintahan

Pemerintah memerlukan informasi yang memadai atas pengelolaan aset dan sumber daya keuangan yang mampu menunjang transparansi serta akuntabilitas pengelolaannya.

Informasi tersebut dapat diperoleh melalui sistem pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan yang handal dan memadai. Proses maupun sistem dalam pemerintahan tersebut seringkali disebut sebagai akuntansi pemerintahan.

Akuntansi pemerintahan menurut Baswir (2000) adalah bidang akuntansi yang berkaitan dengan lembaga pemerintahan dan lembaga-lembaga yang tidak bertujuan mencari laba. Ghozali dan Ratmono (2008) menyatakan bahwa dalam akuntansi pemerintahan, data akuntansi digunakan untuk memberikan informasi mengenai transaksi ekonomi dan keuangan yang menyangkut organisasi pemerintahan dan organisasi-organisasi lain yang tidak bertujuan mencari laba (*non-profit organization*).

Tujuan akuntansi pemerintah menurut Halim, dkk. (2012) yaitu; pertanggungjawaban, manajerial, dan pengawasan. Sedangkan karakteristik akuntansi pemerintahan menurut Baswir, antara lain: (1) Tidak terdapat pencatatan laba rugi karena tujuan utama lembaga pemerintah bukanlah mencari laba; (2) Tidak perlu dilakukan pencatatan pemilikan pribadi karena lembaga pemerintah adalah milik seluruh rakyat; (3) Bentuk akuntansi pemerintah berbeda antara suatu negara dengan negara lain tergantung dari bentuk negara yang bersangkutan; dan (4) Penyelenggaraan akuntansi pemerintahan tidak dipisahkan dari mekanisme pengurusan keuangan dan sistem anggaran tiap negara karena fungsi akuntansi pemerintah adalah untuk menyediakan informasi tentang realisasi pelaksanaan anggaran suatu negara.

b. Basis Akuntansi

Pelaksanaan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) didasarkan pada PP No. 71 Tahun 2010, yaitu berkaitan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Saat ini ada dua SAP yang

mungkin diterapkan oleh entitas pelaporan yaitu SAP berbasis kas menuju akrual dan SAP berbasis akrual.

Secara teori basis akuntansi menurut Halim (2008) hanya dikenal basis kas (*cash basis*) dan basis akrual (*accrual basis*). Namun, dalam pelaksanaannya dikenal juga basis kas modifikasi (*modified cash basis*) serta basis akrual modifikasi (*modified cash accrual*).

Basis kas menurut Bastian (2005) adalah mengakui dan mencatat transaksi keuangan pada saat kas diterima atau dibayarkan. Apabila suatu transaksi belum menimbulkan perubahan pada kas, maka transaksi tersebut tidak dicatat. Sedangkan basis akrual yaitu mengakui dan mencatat transaksi atau kejadian keuangan pada saat terjadi atau pada saat perolehan.

Basis akrual memiliki manfaat yang besar dalam menyajikan informasi yang lebih komprehensif. Oleh karena itu, akuntansi pemerintah menurut Widjajerso (2011) perlu menerapkan basis akrual karena beberapa hal, antara lain: (1) Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup, misalnya informasi tentang hutang dan piutang untuk pengambilan keputusan ekonomi, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan; (2) Hanya akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya; (3) Hanya akuntansi berbasis akrual yang dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban; dan (4) Hanya akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan studi literatur dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Sumber data diperoleh melalui studi literatur, baik melalui artikel dalam jurnal, laporan

tahunan, sumber data daring, dan surat kabar. Pengujian keabsahan data dilakukan dengan melakukan triangulasi dari berbagai sumber. Data yang sudah melalui proses pengujian, kemudian dilakukan analisis dengan tahapan, antara lain: reduksi data, verifikasi, dan simpulan. Analisis dilakukan dengan menggunakan model analisis interaktif, yakni rangkaian yang saling kait mengkait sejak penelitian dirancang, diverifikasi dan ditarik kesimpulannya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

a. Sejarah Penerapan Akuntansi Pemerintah di Indonesia

Praktik akuntansi pemerintahan di Indonesia selama ini banyak bersumber pada perundang-undangan zaman kolonial yaitu Indische Comptabiliteit Wet (ICW) Staatsblad Tahun 1925 Nomor 448, yang tidak dapat dilepaskan keterkaitannya dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Undang-undang Per-bendaharaan Indonesia/Indische Comptabiliteitswet (ICW) Staatsblad Tahun 1925 Nomor 448 telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1968 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1968 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2860).

Penerapan sistem akuntansi berdasarkan undang-undang tersebut belum berperan sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja birokrasi pemerintah dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat. Pada periode tersebut, output yang dihasilkan oleh akuntansi pemerintahan di Indonesia sering tidak akurat, terlambat, dan tidak informatif, sehingga tidak dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan. Pengelolaan keuangan negara masih sangat sederhana dan tidak akuntabel. Kondisi tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan hanya berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN);
2. Sistem pencatatan akuntansi single entry
3. Pelaporan keuangan berdasarkan basis kas;
4. Standar Akuntansi Pemerintahan belum ditetapkan;
5. Pengolahan data belum terintegrasi secara memadai, penyusunan laporan keuangan bersifat sentralisasi;
6. Transaksi keuangan disajikan tidak berdasarkan data-data yang telah direkonsiliasi;
7. Adanya *time lag* yang panjang antara pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara.

Sistem akuntansi berdasarkan undang-undang Perbendaharaan Indonesia tersebut pada akhirnya tidak dapat lagi memenuhi kebutuhan pengelolaan keuangan negara yang sesuai dengan tuntutan perkembangan demokrasi, ekonomi, dan teknologi. Oleh karena itu, diterbitkanlah UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.; UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; dan UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Dalam salah satu undang-undang tersebut, yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, tercantum ketentuan yang mengatur secara tegas penerapan basis akuntansi dalam akuntansi pemerintahan Indonesia. Hal ini dinyatakan dalam pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut: "Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas". Berdasarkan amanat undang-undang tersebut, pemerintah menerbitkan peraturan mengenai akuntansi pemerintahan, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah

diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Definisi Standar Akuntansi Pemerintahan yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 71 Tahun 2010 (2010:1) adalah: “Standar Akuntansi Pemerintahan, selanjutnya disebut SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah”. Dengan demikian SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

b. Basis Akuntansi

Secara teoritis, hanya terdapat dua basis akuntansi atau dasar akuntansi yang dikenal dalam akuntansi, yaitu akuntansi berbasis kas (*cash basis*) dan akuntansi berbasis akrual (*accrual basis*). Sedangkan, jika ada basis akuntansi yang lain seperti basis kas modifikasian, atau akrual modifikasian, atau kas menuju akrual, merupakan modifikasi diantara basis kas dan basis akrual untuk masa transisi. Basis atau dasar akuntansi adalah terkait dengan metode pencatatan akuntansi dalam menentukan kapan dan bagaimana suatu transaksi ekonomi atau kejadian-kejadian diakui/ dicatat. Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menerapkan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan

Dalam akuntansi berbasis kas, suatu transaksi atau kejadian diakui/dicatat ketika uang atas transaksi tersebut diterima atau dikeluarkan. Dengan kata lain, akuntansi berbasis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan kejadian lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar yang digunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Sementara akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi

dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan (KSAP, 2006).

Selanjutnya, KSAP juga mengatakan dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat. Ketika akrual hendak dilakukan sepenuhnya untuk menggambarkan berlangsungnya esensi transaksi atau kejadian, maka nilai lebih yang diperoleh dari penerapan akrual adalah tergambarannya informasi operasi atau kejadian. Dalam sektor komersial, gambaran perkembangan operasi atau kejadian tersebut dituangkan dalam laporan laba rugi. Sedangkan dalam akuntansi pemerintah, laporan sejenis ini diciptakan dalam bentuk laporan operasional atau laporan *surplus/defisit* (Simanjuntak, 2010).

Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumber daya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumber daya tersebut.

Sementara itu, The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) dalam Van Der Hoek (2005) melihat bahwa terdapat empat sistem pelaporan keuangan, yaitu:

1. *Full Cash Accounting*. Sistem ini mencatat suatu transaksi ketika dana dibayar atau diterima dari suatu otoritas apropriasi (*appropriation authority*).

2. *Modified Cash Accounting*. Sistem ini mengakui suatu transaksi secara tunai selama tahun tersebut dan setup akun dan/atau piutang yang belum dibayar pada akhir tahun.
3. *Modified Accrual Accounting*. Sistem ini mencatat pengeluaran pada saat sumber daya diterima dan pendapatan pada saat terukur dan tersedia dalam periode akuntansi atau segera sesudahnya.
4. *Full Accrual Accounting*. Sistem ini mengakui beban pada saat terjadinya (*incurred*), mencatat pendapatan pada saat diperoleh (*earned*), dan mengkapitalisasi aset tetap.

Masing-masing basis akuntansi tersebut sebenarnya memiliki keunggulan dan kelemahan tersendiri. Keunggulan akuntansi berbasis kas menurut Ritonga adalah bahwa laporan keuangan berbasis kas memperlihatkan sumber dana, alokasi dan penggunaan sumber-sumber kas, mudah untuk dimengerti dan dijelaskan, pembuat laporan keuangan tidak membutuhkan pengetahuan yang mendetail tentang akuntansi, dan tidak memerlukan pertimbangan ketika menentukan jumlah arus kas dalam suatu periode.

Sementara itu kelemahan akuntansi berbasis kas menurut Hoesada (2010) adalah:

1. Tidak mampu menyajikan jumlah sumberdaya yang digunakan
2. Tidak mampu memperhitungkan atau mempertimbangkan kewajiban keuangan, hutang, komitmen masa depan, penjaminan oleh pemerintah, atau kewajiban kontinjen
3. Terfokus secara sempit pada pembayaran kas, tidak peduli akan kondisi dan daya layan aset tetap
4. Terfokus pada pengendalian input, pembelian, perolehan, dan mengabaikan produksi sendiri
5. Mendorong distorsi, mendorong para manajer untuk menilai terlampau rendah biaya program, proyek, kegiatan, mendorong penggunaan sampai habis apropriasi/jatah anggaran
6. Tak ada kewajiban matching pendapatan vs beban
7. Terbatasnya informasi aset dan kewajiban dalam neraca

8. Akuntansi berbasis kas merupakan landasan berpijak yang buruk untuk membangun kebijakan fiskal yang solid.

Oleh sebab itu, dengan berbagai kelemahan yang ada pada basis kas, perubahan menuju akuntansi berbasis akrual diharapkan dapat mengatasi berbagai kelemahan tersebut. Dalam Study No. 14 yang diterbitkan oleh International Public Sector Accounting Standards Board (2011), mengatakan bahwa informasi yang disajikan pada akuntansi berbasis akrual dalam pelaporan keuangan memungkinkan pengguna untuk:

1. Menilai akuntabilitas untuk pengelolaan seluruh sumber daya entitas serta penyebaran sumber daya tersebut.
2. Menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas.
3. Pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya, atau melakukan bisnis dengan suatu entitas.

Selanjutnya, pada level yang lebih detail dalam Study No. 4 tersebut mengatakan bahwa pelaporan dengan basis akrual akan dapat:

1. Menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai aktivitas-aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan dananya.
2. Memungkinkan pengguna laporan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban-kewajiban dan komitmen-komitmennya.
3. Menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya.
4. Memberikan kesempatan pada pemerintah untuk menunjukkan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya.
5. Bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektifivitas penggunaan sumber daya.

c. Implementasi SAP Berbasis Akrual

Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual di pemerintahan menyajikan tantangan baru, untuk itu agar proses penerapannya dapat berjalan dengan baik perlu dibuatkan suatu pedoman yang dapat menjelaskan proses pembangunan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini secara lebih detail.

Tabel 1. Strategi Penerapan SAP Berbasis Akruaal

No	Tahun	Strategi Penerapan SAP Akruaal
1	2010	<ul style="list-style-type: none"> - Penerbitan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual - Mengembangkan framework Akuntansi berbasis Akruaal dan BAS - Sosialisasi SAP berbasis akrual
2	2011	<ul style="list-style-type: none"> - Aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi - Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (Proses bisnis dan requirement) - Pengembangan kapasitas SDM
3	2012	<ul style="list-style-type: none"> - Pengembangan Sistem Akuntansi dan TI (Lanjutan) - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
4	2013	<ul style="list-style-type: none"> - Piloting beberapa KL dan BUN - Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
5	2014	<ul style="list-style-type: none"> - Parallel run dan konsolidasi seluruh LK - Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
6	2015	<ul style="list-style-type: none"> - Implementasi penuh - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)

1) Tantangan Akuntansi Berbasis Akruaal

Keberhasilan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Jika penerapan akuntansi berbasis kas menuju akrual saja masih banyak menghadapi hambatan, lebih-lebih lagi jika pemerintah akan menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah:

- (a) Sistem Akuntansi dan IT Based System
Melihat kompleksitas implementasi akuntansi berbasis akrual, dapat dipastikan

bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintahan memerlukan sistem akuntansi dan *IT based system* yang lebih rumit.

- (b) Implementasi Sistem Pengendalian Intern
Pembangunan dan implementasi sistem pengendalian intern yang efektif diperlukan 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 UU No 1 tahun 2004. Untuk melaksanakan hal tersebut Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Untuk itu diperlukan sosialisasi dan upaya implementasi yang melibatkan seluruh tingkatan dalam instansi pemerintah agar SPIP tersebut dapat menjadi bagian yang menyatu dengan operasional pada seluruh unit kerja pemerintahan.

- (c) Komitmen dari pimpinan
Dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan. Salah satu penyebab kelemahan penyusunan Laporan Keuangan pada beberapa Kementerian/ Lembaga adalah lemahnya komitmen pimpinan satuan kerja khususnya SKPD penerima dana Dekonsentrasi/Tugas Pembantuan.

- (d) Tersedianya SDM yang kompeten
Laporan keuangan diwajibkan untuk disusun secara tertib dan disampaikan masing-masing oleh pemerintah pusat dan daerah kepada BPK selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir, laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK tadi diserahkan oleh Pemerintah Pusat kepada DPR dan oleh

Pemerintah Daerah kepada DPRD. Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tersebut memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan.

- (e) Resistensi terhadap perubahan
Sebagaimana 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

2) Langkah Penerapan Basis Akrual

Terdapat beberapa langkah yang harus diperhatikan dan dilaksanakan dalam rangka mengimplementasikan Standar Akuntansi Pemerintahan Basis Akrual, di antaranya:

- (a) Kehati-hatian menerapkan basis akrual
Terdapat dua model utama dalam menerapkan akrual basis yakni model big bang dan model bertahap. Pendekatan model big bang seperti yang telah dicontohkan oleh negara Selandia Baru untuk seluruh unit pemerintahan dilakukan dalam jangka waktu yang sangat singkat. Keuntungan pendekatan ini adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan, dan dapat menghindari risiko 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 karena tiga faktor yang mendukung yakni adanya krisis fiskal, dukungan dari para politisi dan adanya reformasi birokrasi yang memberikan fleksibilitas kepada SDM. Alternatif lain yakni pendekatan bertahap, seperti yang dicontohkan oleh pemerintah federal Amerika Serikat. Keuntungan pendekatan ini adalah dapat diketahuinya

permasalahan yang mungkin timbul dan cara penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi resiko kegagalan. Sedangkan kelemahannya adalah akan membutuhkan banyak sumber daya manusia karena menerapkan dua basis secara paralel, perubahan budaya organisasi tidak terjadi, dan hilangnya momentum penerapan akrual basis.

- (b) Komitmen politik merupakan kunci penting
Komitmen politik dalam penerapan basis akrual menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan. Adanya komitmen politik yang kuat dari pengambil keputusan baik eksekutif maupun legislatif akan menentukan keberhasilan implementasi SAP basis akrual. Komitmen tersebut terwujud dalam bentuk peraturan perundangan, kebijakan dan dukungan anggaran yang menunjang implementasi SAP basis akrual tersebut.
- (c) Tujuan akrual harus dikomunikasikan
Hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan melalui prosessosialisasi yang dapat menumbuhkan pemahaman dan kesadaran pihak-pihak terkait sehingga menimbulkan dukungan dalam implementasinya.
- (d) 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 akrual basis pada akuntansi pemerintah.
- (e) 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 keakuntansi akrual.

- (f) Badan audit tertinggi harus memiliki sumberdaya yang tepat
Badan Audit (di Indonesia BPK) memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. BPK sudah mulai berperan dalam proses penyusunan standard dan nantinya menjadi pihak yang akan menilai implementasi SAP basis akrual tersebut yang tercermin pada laporan keuangan yang disajikan oleh Pemerintah.
- (g) 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. Informasi yang dihasilkan dengan basis akrual akan menjadi berharga dan sukses apabila informasi yang dihasilkan digunakan untuk dasar membuat kebijakan publik yang semakin baik. Perubahan ini tidak secara otomatis terjadi, tapi perlu secara aktif dipromosikan secara kontinyu.

SIMPULAN

Apabila diperbandingkan antara SAP Kas menuju Akrual (PP Nomor 24 Tahun 2005) dengan SAP Akrual (PP Nomor 71 Tahun 2010) terdapat beberapa perbedaan. Perbedaan yang paling memerlukan perhatian adalah pada jenis/komponen laporan keuangan, khususnya mengenai Laporan Operasional. Entitas pemerintah melaporkan secara transparan besarnya sumber daya ekonomi yang didapatkan, dan besarnya beban yang ditanggung untuk menjalankan kegiatan pemerintahan. Surplus/defisit operasional

merupakan penambah atau pengurang ekuitas/kekayaan bersih entitas pemerintahan bersangkutan.

Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual merupakan pelaksanaan amanat Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Namun mengingat kesiapan berbagai perangkat yang ada pada unit kerja diseluruh tingkatan pemerintahan, maka pelaksanaannya dilakukan secara bertahap yaitu dengan penerapan SAP berbasis Kas Menuju Akrual berdasarkan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan selanjutnya akan dilaksanakan SAP berbasis Akrual secara penuh sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010 mulai tahun 2015.

DAFTAR PUSTAKA

- Bastian, Indra., *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Penerbit Erlangga, Jakarta, 2005.
- Baswir, Revrison, 2000, *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*, BPFE, Yogyakarta.
- Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik, 2006. *Standar Akuntansi Pemerintahan*, Telaah Kritis PP Nomor 24 Tahun 2005. BPFE. Yogyakarta.
- Ghozali, Imam dan Ratmono, Dwi. 2008. *Akuntansi Keuangan Pemerintah Pusat (APBN) dan Daerah (APBD) Sesuai Peraturan Perundang-Undangan Terbaru*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, Abdul, 2008. *Akuntansi Sektor Publik; Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi 3, Salemba Empat, Jakarta.
- Halim, Abdul, dan Syam Kusufi. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Salemba Empat. Jakarta.
- International Public Sector Accounting Standards Board. 2011. *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*, Study 14. Third Edition, IFAC. New York, USA.

- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. 2006. Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akruak dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. Bahan Bahasan untuk Limited Hearing. Jakarta.
- Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruak” <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita-makassar/19410-menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintahan-berbasis-akruak> (Diakses pada, 21 September 2017, Pukul 20.11 WIB)
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Simanjuntak, Binsar. 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akruak di Sektor Pemerintahan di Indonesia. Disampaikan pada Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- Van der Hoek, Peter M. 2005. Accrual-Based Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. Erasmus University Rotterdam. MPRA Paper No. 5906, Posted 29.
- Widjarso, Bambang. Penerapan Basis Akruak pada Akuntansi Pemerintah Indonesia: Sebuah Kajian Pendahuluan, <http://sutaryofe.staff.uns.ac.id/files/2011/10/Akuntansi-berbasis-akruak.pdf> (diakses 5 Agustus 2017)