

**ACCRUAL BASIS
PADA PEMERINTAHAN
DILEMA PRAKTIK DAN TEORITIK**

Hak cipta pada penulis
Hak penerbitan pada penerbit
Tidak boleh diproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun
Tanpa izin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

Kutipan Pasal 72 :

Sanksi pelanggaran Undang-undang Hak Cipta (UU No. 10 Tahun 2012)

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal (49) ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan atau denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau hasil barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)

DR. FAJAR GUSTIAWATY DEWI, SE.,MSi.Akt

ACCRUAL BASIS PADA PEMERINTAHAN DILEMA PRAKTIK DAN TEORITIK

AURA
PUBLISHING

**Perpustakaan Nasional RI:
Katalog Dalam Terbitan (KDT)**

**ACCRUAL BASIS PADA PEMERINTAHAN
DILEMA PRAKTIK DAN TEORITIK**

Penulis:

DR. FAJAR GUSTIAWATY DEWI, SE.,MSi.Akt

Desain Cover & Layout

Team Aura Creative

Penerbit

AURA

CV. Anugrah Utama Raharja

Anggota IKAPI

No.003/LPU/2013

viii + 91 hal : 15,5 x 23 cm

Cetakan, April 2018

ISBN: 978-602-5636-50-9

Alamat

Jl. Prof. Dr. Soemantri Brojonegoro, Komplek Unila

Gedongmeneng Bandar Lampung

HP. 081281430268

E-mail : redaksiaura@gmail.com

Website : www.aura-publishing.com

Hak Cipta dilindungi Undang-undang

KATA PENGANTAR

IDE PENULISAN BUKU

Buku ini dicoba ditulis karena saat ini belum ada literatur yang mengevaluasi implementasi dan dampak akuntansi berbasis akrual (*accrual basis*) pada pemerintahan di Indonesia maupun di berbagai negara lain. Munculnya kewajiban pemerintah daerah untuk menerapkan full accrual pada tahun 2015 berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010, telah melahirkan pro dan kontra pada praktiknya. Walaupun secara teoritis adopsi akuntansi berbasis akrual seperti di *private sector* akan berdampak pada peningkatan akuntabilitas dan pengambilan keputusan yang lebih baik, nampaknya tidak demikian fenomena yang terjadi pada praktiknya. Nampaknya ada karakteristik yang sangat berbeda pada organisasi pemerintahan dan sektor swasta sehingga perlu dicarikan jalan keluar yang terbaik sehingga penerapan accrual dapat berdampak sesuai dengan yang diharapkan.. Hal ini pula yang menggugah penulis untuk melakukan analisa sederhana tapi cukup lengkap sehingga dapat menumbuhkan ide pengembangan ilmu ini selanjutnya.

STRUKTUR BUKU INI

Untuk dapat memahami masalah yang diangkat dalam buku ini dengan lebih mudah, maka struktur buku ini dibagi ke dalam 5 bab sebagai berikut:

Bab 1 berupa pendahuluan, yang berisi filosofis dikeluarkannya peraturan pemerintah terkait diterapkannya akuntansi berbasis akrual di Indonesia. Bab 2 berisi komparasi implementasi akuntansi akrual di berbagai negara. Bab 3 berisi pemikiran adanya hubungan penerapan akuntansi berbasis akrual dengan upaya pencegahan korupsi di Indonesia. Bab 4 berisi hasil riset yang telah dilakukan di berbagai negara terkait implementasi akuntansi berbasis akrual. Bab 5 berisi tantangan yang dihadapi agar penerapan akuntansi berbasis akrual dapat berhasil.

UCAPAN TERIMA KASIH

Alhamdulillahirobbil'alamin...segala puji hanya bagi Allah swt. Yang telah memberikan kekuatan dan kemudahan sehingga buku ini dapat diselesaikan. Tanpa bantuan banyak pihak tentunya buku ini tidak dapat diselesaikan dengan baik. Ucapan terimakasih penulis sampaikan kepada suami tercinta dan anak-anak tersayang yang telah menjadi semangat selalu dan selalu bagi penulis dalam melaksanakan semua aktifitas.

Bandar Lampung, November 2017

Fajar Gustiawaty Dewi

DAFTAR ISI

BAB 1. PENDAHULUAN	1
1.1. Implementasi Accrual Basis Pada Pemerintahan Di Indonesia	2
1.2. Penerapan SAP Berbasis AkruaI	5
1.3. Decision Usefulness Theory	10
1.4. Karakteristik Kualitatif Pelaporan Keuangan.....	14
1.5. Kesimpulan.....	17
BAB 2. KAJIAN KOMPARASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DI BERBAGAI NEGARA	15
2.1. New Zealand	20
2.2. Swedia	24
2.3. Nepal.....	25
2.4. Hongkong	33
2.5. Australia	34
2.6. Indonesia	38
2.7. Kesimpulan.....	42

BAB 3. HUBUNGAN IMPLEMENTASI ACCRUAL BASIS DAN PENURUNAN KORUPSI DI INDONESIA	45
3.1. Permasalahan Dominasi Pendapatan Bersumber dari Pajak.....	48
3.2. Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan	50
3.3. Korupsi, Kolusi dan Nepotisme	52
3.4. Tidak Maksimalnya Fungsi Akuntansi	55
3.5. Reformasi Penatausahaan Keuangan dan Penurunan Korupsi.....	58
3.6. Kesimpulan.....	64
BAB 4. HASIL RISET TERKAIT IMPLEMENTASI ACCRUAL BASIS DI BERBAGAI NEGARA	66
4.1. Bukti Empiris Implementasi Akuntansi Akrua.....	68
4.2. Penggunaan Informasi Baru	71
4.3. Keuntungan Akuntansi Akrua	79
4.4. Kekurangan Dan Biaya Dari Penggunaan Akuntansi Akrua	80
4.5. Kesimpulan	82
BAB 5. TANTANGAN PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL.....	83
5.1. Komitmen, Regulasi Dan Kebijakan Dari Pimpinan.....	83
5.2. Sistem Akuntansi dan Information Technology (IT) Based System.....	84
5.3. Tersedianya Sumber Daya Manusia (SDM) yang Kompeten	85
5.4. Resistensi Terhadap Perubahan	86
5.5. Lingkungan/Masyarakat.....	86
5.6. Anggaran Berbasis Akrua.....	87
5.7. Kesimpulan.....	94
DAFTAR PUSTAKA.....	96
INDEKS.....	99
GLOSARIUM.....	110

PENDAHULUAN

Reformasi di bidang keuangan negara terkait pula dengan akuntansinya. Negara-negara yang tergabung dalam OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) telah mengalami trend besar peralihan menuju akrual. Basis pencatatan akuntansi akrual menjadi populer akhir-akhir ini karena pemerintah Indonesia telah memutuskan untuk mewajibkan penerapannya kepada seluruh pemerintah daerah maupun pemerintah pusat sejak tahun 2015. Tentunya proses kajian yang telah dilalui sudah cukup panjang sejak tahun 2000an, yang berujung pada keharusan diterapkannya *accrual basis* ini.

Penerapan *accrual basis* dimaksudkan untuk mewujudkan *good governance*. 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.

Sebelum diterapkannya akuntansi berbasis akrual, pemerintah daerah maupun pusat menggunakan pencatatan akuntansi berbasis kas. Pada sistem pencatatan ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatat satu kali, yaitu transaksi yang menyebabkan bertambahnya kas dicatat di sisi penerimaan dan transaksi yang menyebabkan berkurangnya kas dicatat di sisi pengeluaran. Dampaknya pemerintah tidak memiliki catatan tentang piutang, utang, apalagi tentang aset tetap dan ekuitas. Dengan menggunakan akuntansi berbasis akrual pemerintah memiliki catatan mengenai piutang, aset tetap, utang dan ekuitas dengan lebih akurat.

1.1. Implementasi Accrual Basis Pada Pemerintahan Di Indonesia

Akuntansi adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya (PP Nomor 71 Tahun 2010, Pasal 1 Angka 2).

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

Laporan Keuangan Pemerintah diwajibkan menerapkan SAP Berbasis Akrual. SAP Berbasis Akrual adalah SAP 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 diterapkan dalam APBN/APBD.

Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan. Akuntansi berbasis akrual mendasarkan konsepnya pada dua pilar, yaitu :

a. Pengakuan pendapatan

Saat pengakuan pendapatan pada basis akrual adalah pada saat pemerintah mempunyai hak untuk melakukan penagihan dari hasil kegiatan pemerintah. Dalam konsep basis akrual, mengenai kapan kas benar-benar diterima menjadi hal yang kurang penting. Oleh karena itu, dalam basis akrual kemudian muncul estimasi piutang tak tertagih, sebab penghasilan sudah diakui padahal kas belum diterima.

b. Pengakuan beban

Pengakuan beban dilakukan pada saat kewajiban membayar sudah terjadi. Sehingga dengan kata lain, pada saat kewajiban membayar sudah terjadi, maka titik ini dapat dianggap sebagai *starting point* munculnya biaya meskipun beban tersebut belum dibayar.

Dalam ilmu Akuntansi dikenal dua basis pencatatan keuangan yang dapat diterapkan pada sektor pemerintahan, yaitu basis kas dan basis akrual. Basis kas mengakui transaksi pada saat kas diterima atau dibayar, sedangkan basis akrual mengakui transaksi pada saat terjadi. Laporan keuangan dalam basis akrual terdiri dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan belanja (beban). Perbedaan

dari penerapan kedua basis ini dapat dilihat dari laporan keuangan yang dihasilkan. Basis kas menghasilkan laporan arus kas yang memberikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas, sedangkan basis akrual akan menghasilkan laporan realisasi anggaran dan neraca. Pada awalnya, berbagai negara menerapkan basis kas untuk pencatatan dan penganggaran suatu negara. Penggunaan basis kas dianggap lebih mudah diterapkan dalam pemerintahan karena fokus pada kas yang masuk dan keluar.

Penerapan akuntansi berbasis akrual biasanya dikaitkan dengan penerapan *New Public Management* (NPM). NPM menuntut pengelolaan keuangan negara yang lebih transparan, akuntabel, dan dapat mengungkapkan informasi-informasi yang relevan sehingga dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dan mempertanggungjawabkan amanat rakyat.

Dasar hukum penerapan akuntansi berbasis akrual, meliputi:

1. Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
2. UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
3. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
4. PP Nomor 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah
5. PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)
6. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 238 Tahun 2011 tentang Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan
7. PMK Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat

8. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal pada Pemerintah Daerah.

Pertimbangan penerapan akuntansi berbasis akrual adalah untuk memberikan informasi keuangan yang lebih lengkap daripada basis lainnya, terutama untuk informasi piutang dan utang pemerintah. Selain itu, laporan keuangan berbasis akrual menyediakan informasi mengenai kegiatan operasional pemerintah, evaluasi efisiensi dan efektivitas serta ketaatan terhadap peraturan. Akuntansi basis akrual diyakini juga dapat memberikan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang. Informasi keuangan yang dihasilkan dari basis akrual dapat mengurangi kesempatan atas kecurangan dalam kaitannya dengan pengukuran kinerja, serta mendukung terwujudnya transparansi dan akuntabilitas sektor publik.

1.2. Penerapan SAP Berbasis Akruwal

Laporan keuangan pemerintah disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pokok-pokok penerapan SAP sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 untuk menyusun laporan keuangan berbasis akuntansi akrual sebagai berikut.

a. Entitas Akuntansi dan Pelaporan

Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakan. Sedangkan entitas

pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari:

- 1) Pemerintah pusat
- 2) Pemerintah daerah
- 3) Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat
- 4) Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

b. Peranan Laporan Keuangan

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan. Hal ini dilakukan untuk kepentingan:

- 1) Akuntabilitas
- 2) Manajemen
- 3) Transparansi
- 4) Keseimbangan Antar generasi (*going concern*)
- 5) Evaluasi Kinerja

c. Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan pokok terdiri dari:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)
- 3) Neraca
- 4) Laporan Operasional (LO)
- 5) Laporan Arus Kas (LAK)
- 6) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
- 7) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Perbandingan komponen laporan keuangan pada basis Kas Menuju Akrual yang diatur dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 dengan Basis Akrual yang diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1. Perbandingan Komponen Laporan Keuangan pada Basis Kas Menuju Akrual dan Basis Akrual

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
<p>Berdasarkan Paragraf 25 Kerangka Konseptual, Laporan Keuangan pokok terdiri atas :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA); 2. Neraca; 3. Laporan Arus Kas (LAK); 4. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). 	<p>Berdasarkan Paragraf 28 Kerangka Konseptual , Laporan Keuangan pokok terdiri atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA); 2. Laporan Perubahan SAL (LP SAL); 3. Neraca; 4. Laporan Operasional (LO); 5. Laporan Arus Kas (LAK); 6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); 7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali:

- 1) Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum;
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.

Unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah unit yang ditetapkan sebagai bendahara umum negara/daerah dan/atau sebagai kuasa bendahara umum negara/daerah.

d. Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam hal peraturan perundangan mewajibkan disajikannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian. Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas. Namun demikian, bilamana anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual.

Perbandingan penjelasan basis akuntansi pada PP Nomor 24 Tahun 2005 dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2. Perbandingan Penjelasan Basis Kas Menuju Akrual dan Basis Akrual

PP Nomor 24 Tahun 2005	PP Nomor 71 Tahun 2010
<p>Pada Kerangka Konseptual Paragraf 39 dijelaskan:</p> <p>Basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam LRA.</p> <p>Basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.</p>	<p>Pada Kerangka Konseptual Paragraf 42 dan Paragraf 44 dijelaskan:</p> <p>Basis akrual untuk pengakuan pendapatan – LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.</p> <p>Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasar basis kas. Bila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasar basis akrual.</p>
<p>Pada PSAP 01 Paragraf 5 dan Paragraf 6 dijelaskan:</p> <p>Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan.</p> <p>Basis akrual digunakan untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Penggunaan sepenuhnya basis akrual bersifat opsional.</p>	<p>Pada PSAP 01 Paragraf 5 dijelaskan:</p> <p>Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual.</p>

1.3. Permasalahan Praktik dan Decision Usefulness Theory

Laporan keuangan di pemerintah daerah idealnya juga memiliki manfaat bagi para pengambil keputusan di pemerintahan, seperti: investor, kreditor, legislatif dan eksekutif. Penyusunan laporan keuangan seharusnya mempertimbangkan informasi keuangan apa yang dibutuhkan oleh para pengguna laporan keuangan tersebut. Dengan kata lain, informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan harus disesuaikan dengan kebutuhan-kebutuhan para pengguna laporan keuangan sehingga dapat menghasilkan pengambilan keputusan yang lebih baik. Dengan cara ini, informasi akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan akan menjadi lebih berguna (Scott, 2011:67).

Tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik (KK SAP berbasis akrual par 26). Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian, laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna (KK SAP berbasis akrual par 18). Oleh karenanya, untuk dapat membuat keputusan, para pengguna laporan keuangan memerlukan evaluasi atau analisis berdasarkan informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan.

Menurut Cohen dan Kartzimas (2017:97) :

“disclosure of information is considered to be more important in the public sector comparison to the private sector, mainly because of the absence of a market. As explicitly stated in the conceptual frameworks of accounting standard setting bodies, the objective of financial

reporting by public sector entities is provide information about entity that is useful to users. In this context, usefulness is generally determined in relation to decision-making and accountability”.

Ketersediaan Laporan keuangan saat ini dirasakan oleh para praktisi pemerintahan lebih kepada fungsi akuntabilitas. Akuntabilitas yaitu mempertanggungjawabkan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada pemerintah sebagai entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Laporan keuangan diharapkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan pemerintah dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat. Selain itu juga laporan keuangan digunakan untuk mengevaluasi kinerja pemerintah, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan. Namun, pada praktiknya laporan keuangan yang berbasis akrual belum digunakan oleh para penggunanya dalam pengambilan keputusan.

Berbeda dengan sektor publik, pada sektor swasta tujuan laporan keuangannya lebih spesifik dan dikhususkan untuk memenuhi kebutuhan investor dan kreditor yang merupakan konstituen utama sebagaimana yang dinyatakan dalam SFAC No. 1 tentang *the objective of financial reporting for business enterprise* (FASB, 1978 par 5) berikut :

“Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions; assessing the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts

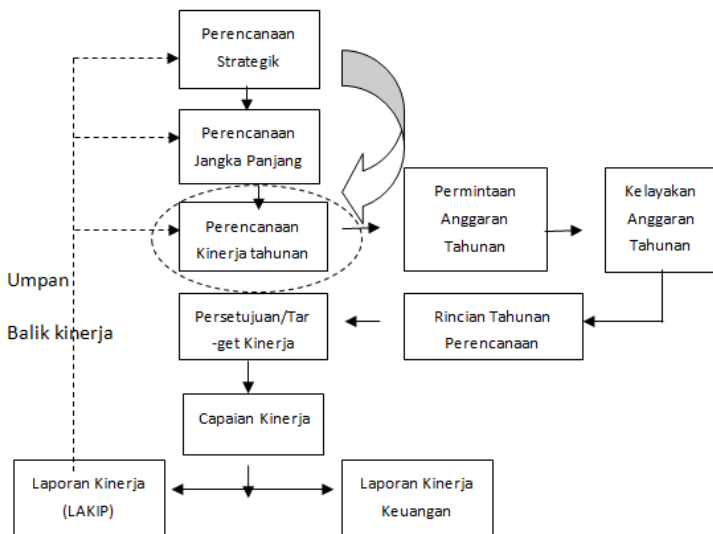
from dividends or interest and the proceeds from the sale, redemption, or maturity of securities or loans”.

Dari pernyataan tersebut bisa diasumsikan bahwa terpenuhinya kebutuhan mereka (investor dan kreditor) berarti terpenuhi pula hampir semua kebutuhan para pengguna lainnya.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi (2017) mengindikasikan bahwa laporan keuangan di pemerintah daerah belum dimanfaatkan dalam pengambilan keputusan alokasi anggaran. Pemerintah daerah telah diwajibkan sejak tahun 2015 untuk menyusun laporan keuangan berbasis akrual berdasarkan Peraturan Pemerintah No 70 Tahun 2010. Berdasarkan *Decision Usefulness Theory*, laporan keuangan dan laporan kinerja idealnya digunakan dalam pengambilan keputusan para pengguna atau stakeholder.

Penelitian Dewi (2017) dilakukan dengan menggunakan pendekatan eksperimental dengan *between subject factorial design* 2x2 untuk memberi bukti empiris penggunaan laporan ini dalam keputusan yang diambil oleh tim anggaran. Subjek dimasukkan ke dalam 4 sel yang mendapat *treatment* yang berbeda. Hasil risetnya tidak dapat memberi bukti bahwa terdapat perbedaan keputusan alokasi anggaran yang dilakukan oleh subjek yang diberi informasi laporan realisasi anggaran (LRA) dan laporan finansial (sel 1), yang diberi laporan realisasi anggaran (LRA) dan laporan non-finansial (sel 2), yang diberi laporan operasional (LO) dan laporan finansial (sel 3), dan yang diberi laporan realisasi operasional (LO) dan laporan non-finansial (sel 4). Hasil penelitiannya mengimplikasikan bahwa tim anggaran pemerintah daerah perlu terus disosialisasikan pentingnya informasi ini dalam mengambil keputusan anggaran agar efisien dan efektif.

Laporan Kinerja Keuangan di dalamnya memuat Laporan Keuangan yang dapat menginformasikan kepada pengguna terkait dengan posisi keuangan suatu entitas. Gambar 2 menunjukkan bahwa informasi ini digunakan sebagai umpan balik kinerja untuk menyusun perencanaan strategik, perencanaan jangka panjang, dan perencanaan kinerja tahunan. Laporan ini lebih akurat dan bermanfaat jika menggunakan *accrual basis*.



Gambar 2. Manajemen Strategik Sektor Publik (Kemenkeu, 2005)

Pengaruh informasi keuangan yang terkandung dalam laporan keuangan terhadap kinerja tim anggaran pemerintah daerah telah diteliti. Dewi (2014) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa informasi pengukuran kinerja yang lengkap (finansial dan non-finansial) dapat menurunkan ambiguitas peran. Ambiguitas peran yang rendah dapat meningkatkan kinerja pekerjaan. Hasil ini konsisten dengan penelitian Hall (2008) dan Caillier (2010) yang

memberikan bukti bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan pegawai di pemerintahan.

Temuan lainnya menunjukkan bahwa pejabat pemerintah daerah yang mendapat informasi pengukuran kinerja finansial dan non-finansial dari suatu program atau kegiatan, mengalami ambiguitas peran yang lebih rendah daripada pejabat yang mendapat informasi pengukuran kinerja finansial saja ataupun non-finansial saja. Lebih lanjut, hasil penelitiannya memberi bukti bahwa kinerja pekerjaan pejabat dalam menyusun anggaran lebih tinggi pada saat tidak mengalami ambiguitas peran daripada pada saat mengalami ambiguitas peran. Hal ini sesuai dengan teori peran (*role theory*) yang dikemukakan oleh Kahn dkk. (1964) bahwa semakin jelas informasi yang diterima untuk menjalankan suatu peran, maka seseorang akan semakin baik menjalankan tugasnya. Hal ini dapat menjadi dasar rekomendasi bagi regulator untuk mendorong penggunaan laporan keuangan dalam pengambilan keputusan pemerintah.

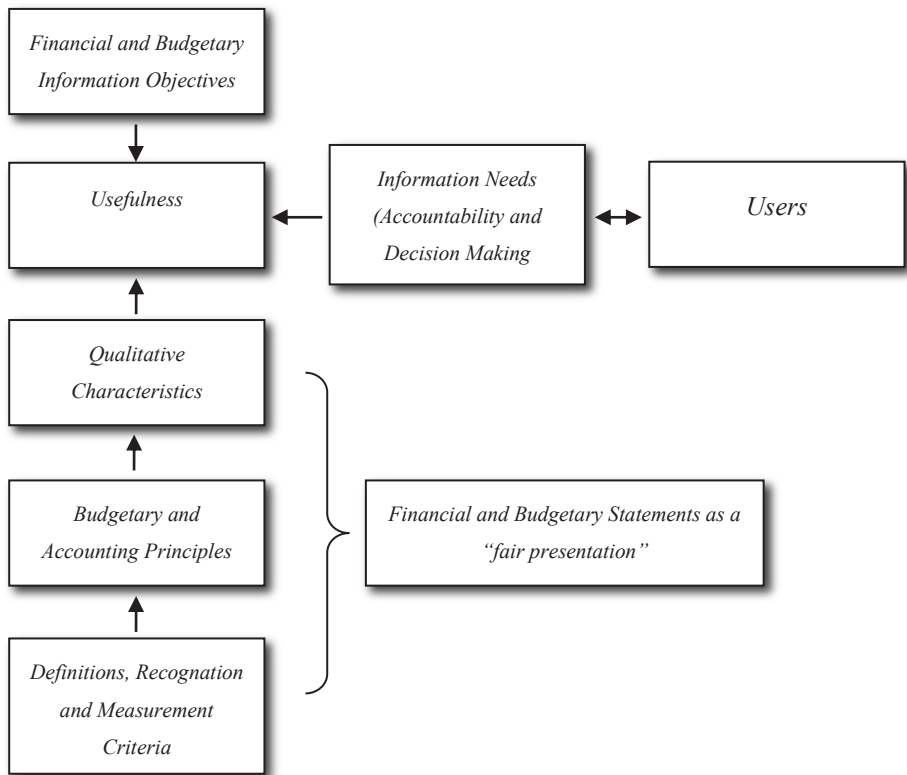
1.4. Karakteristik Kualitatif Pelaporan Keuangan

Kemampuan laporan keuangan untuk memberikan informasi keuangan yang berguna bagi penggunanya tidak terlepas dari permasalahan karakteristik kualitatif dari laporan keuangan itu sendiri. Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi akuntansi dalam laporan keuangan menjadi berguna bagi para penggunanya. Standar Akuntansi Pemerintah menyebutkan terdapat empat karakteristik kualitatif pokok laporan keuangan yaitu : (1) relevan, (2) Andal, (3) Dapat dibandingkan, dan (4) dapat dipahami.

Karakteristik kualitatif informasi relevan dan andal merupakan kualitas utama yang diperlukan agar penyajian laporan keuangan menjadi berguna bagi pengambilan keputusan. Informasi yang relevan apabila informasi disajikan secara tepat waktu (*timeliness*), yang dapat memengaruhi keputusan pengguna dengan mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, memprediksi masa depan (*predictive value*), serta mengaskan atau mengoreksi hasil evaluasi di masa lalu (*feedback value*) dengan penyajian selengkap mungkin, mencakup semua informasi yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada (*complete*). Jadi, informasi yang relevan adalah informasi yang mempunyai kapasitas untuk memengaruhi keyakinan pengguna dalam pengambilan keputusan.

Selanjutnya, informasi akuntansi dapat dikatakan andal (*reliability*) apabila informasi dalam laporan keuangan bebas dari bias atau bebas dari pengertian yang menyesatkan, bebas dari kesalahan material, dan dapat diandalkan para penggunanya sebagai penyajian yang jujur dan informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu (*faithfulness, veribility, neutrality*). Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan (KK SAP par 38).

Untuk dapat mencapai karakteristik kualitatif ini, informasi harus disiapkan sesuai dengan prinsip dan pedoman, mengikuti kriteria pengakuan dan pengukuran dalam standar. Sebagaimana yang disajikan dalam gambar 1, informasi dalam laporan keuangan harus disampaikan secara “*fair presentation*” tentang realitas anggaran dan keuangan entitas, sehingga meningkatkan kebermanfaatannya untuk tujuan apapun.



Gambar 1. Skema Manfaat Informasi Keuangan

Namun, laporan keuangan tidak mungkin disajikan dengan tingkat relevansi dan reliabilitas secara penuh karena konsekuensinya akan terjadi *trade-off* antara relevansi dan reliabilitas sebagai bagian dari kualitas informasi yang diinginkan. Adanya tujuan bahwa laporan keuangan seharusnya menyajikan informasi yang berguna, maka laporan keuangan harus mempertimbangkan tingkat relevansi dan reliabilitas atas penyajian informasi yang terkandung didalamnya. Kedua kriteria tersebut akan mengalami *trade-off* jika digunakan secara bersamaan.

Dalam konteks *New Public Financial Management*, informasi keuangan memiliki peran mendasar dalam pengambilan keputusan yang dibuat di dalam sebuah organisasi. Informasi keuangan yang disusun dengan pendekatan sistem akuntansi baru tersebut bertujuan untuk memastikan informasi keuangan yang handal, akurat, dan tepat dipandang sebagai alat penting untuk mendukung kinerja yang lebih baik pada entitas pemerintahan.

1.5. Kesimpulan

Akuntansi berbasis akrual yang telah diimplementasikan pada seluruh entitas pemerintah di Indonesia sejak tahun 2015 dimaksudkan untuk meningkatkan akuntabilitas dan kualitas laporan keuangan pemerintah. Akuntansi berbasis kas (*Cash Basis*) dan akuntansi berbasis kas menuju akrual (*Cash Toward Accrual*) yang sebelumnya diterapkan di Indonesia pada masa orde lama dan orde baru dinilai memiliki banyak kelemahan. Oleh sebab itu, akuntansi berbasis akrual dipilih di masa reformasi pemerintah dengan harapan dapat mengatasi kekurangan informasi yang dihasilkan.

Laporan keuangan yang saat ini telah menggunakan akuntansi berbasis akrual menyajikan kelebihan dalam hal penyajian informasi piutang, aset tetap, utang dan ekuitas yang lebih jelas dan akurat. Namun dalam hal pemanfaatan informasi ini dalam pengambilan keputusan pemerintah, disinyalir belum maksimal. Hal ini dapat dimaklumi mengingat implementasi full accrual baru masuk ke tahun ke tiga, sehingga masih terus membutuhkan sosialisasi dalam penggunaannya.

KAJIAN KOMPARASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DI BERBAGAI NEGARA

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

Salah satu hasil studi yang dilakukan oleh *International Federation of Accountants (IFAC)* tahun 2002 menyatakan bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan

kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumber daya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumber daya tersebut.

Fakta yang ditemukan saat ini bahwa akuntansi berbasis akrual untuk sektor publik telah banyak dijalankan di berbagai negara. Sebagian telah dianggap berhasil, namun sebagian lainnya masih mencari bentuk terbaik dari pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual agar dapat diterapkan secara menyeluruh di seluruh organisasi pemerintahnya.

Pada prakteknya, pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual di sektor publik tidak berjalan secara ideal. Hal ini dikarenakan adanya perbedaan karakteristik lingkungan sektor publik dibandingkan dengan sektor bisnis. Entitas di sektor publik memberikan layanan kepada publik atau masyarakat tanpa bertujuan untuk mendapatkan laba dari layanan yang diberikannya tersebut, sedangkan untuk entitas bisnis, perolehan profit dari setiap aktivitas yang dilakukan adalah keniscayaan agar entitas tersebut dapat terus menjalankan operasinya di masa yang akan datang. Selain itu, akan sulit untuk mengharapkan terjadinya efisiensi terjadi di sektor publik, utamanya pemerintah, karena beragamnya jenis pelayanan yang harus diberikan kepada masyarakat. Dengan penggunaan sistem akuntansi berbasis akrual di organisasi pemerintahan maka, salah satunya, dapat diukur biaya pelayanan jasa pemerintahan, efisiensi serta kinerja pemerintah. Dalam sistem berbasis akrual juga dapat diketahui kewajiban kontinjensi Pemerintah karena dicatat komitmen atau hak maupun kewajiban kontinjensi negara terutama untuk penerimaan maupun pengeluaran yang melampaui masa satu tahun anggaran. Anggaran

berbasis akrual akan memungkinkan perencanaan anggaran jangka panjang yang melebihi satu tahun anggaran. Berikut disajikan penerapan akuntansi akrual di beberapa negara.

2.1. New Zealand

Pemerintah New Zealand melakukan reformasi besar pada akhir tahun 1980-an dan awal tahun 1990-an. Reformasi tersebut mengubah manajemen pemerintahan dari sistem berbasis ketaatan, yang menggunakan aturan yang detil, restriktif dan plafon anggaran kas, menjadi rezim yang berbasis kinerja dan akuntabilitas. Keberhasilan dari penerapan reformasi ini memerlukan upaya yang sungguh-sungguh baik di level strategik maupun level operasional dan membawa pada perubahan fundamental dan perubahan yang ekstensif baik dalam manajemen operasi sektor pemerintah (sektor publik) dan juga laporan keuangan yang disajikan untuk operasi tersebut. Pengalaman New Zealand menunjukkan bahwa perubahan bukan sekedar wacana ataupun retorika tetapi sudah menjadi keberhasilan yang jauh lebih baik. Hasil dari sisi keuangan menunjukkan bahwa setelah mengalami defisit (anggaran) selama 20 tahun, kemudian berubah secara mengejutkan menjadi surplus dalam tiga tahun terakhir (1994-1996), dengan sejumlah bukti yang menunjukkan bahwa surplus tersebut lebih dari sekedar sebuah siklus.

Kondisi sistem manajemen di New Zealand pada awal tahun 1980-an didominasi oleh kontrol input yang tersentralisasi, yaitu ditetapkannya instruksi yang menyangkut masalah perbendaharaan dan manual pelayanan publik, adanya keharusan untuk menggunakan penyedia barang dan jasa (supplier) tertentu yang telah ditentukan (adanya monopoli) dalam pengadaan akomodasi,

kendaraan, komputer, dsb. Upaya-upaya manajemen dan audit pun diarahkan untuk menjamin agar kontrol-kontrol seperti itu dipahami dan dilaksanakan.

Saat ini, New Zealand merupakan salah satu negara yang paling sukses dalam menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual di sektor publiknya. Tingkat perubahan (*the degree of change*) dalam manajemen sektor publik di New Zealand dilalui dengan cepat dan sangat inovatif. Pemerintah mereformasi hampir di semua lini pemerintahan, mulai dari pelaksana (para pejabat pengelola keuangan dan akuntan negara), sistem yang digunakan, hingga ke budaya yang dianut di setiap lembaga negara, yang dituangkan dalam *Public Finance Act 1989*

Seluruh uang negara dikelola oleh Departemen/Kantor Perbendaharaan (*Treasury*) di dalam rekening bank konsolidasian. Mengacu pada instruksi dari Treasury, departemen-departemen mengajukan voucher pembayaran (semacam SPM atau surat perintah membayar) kepada kantor perbendaharaan yang kemudian mengorganisasikan pembayaran, dan melaporkan transaksi dalam laporan pemerintah.

Pengolaan anggaran lebih ditekankan pada pembatasan alokasi anggaran (apropriasi) belanja untuk tujuan program yang kurang tegas. Apropriasi menginformasikan tentang penerima anggaran, aktivitas pemerintah, atau jenis pengeluaran (contoh, belanja modal, belanja pegawai, belanja bantuan sosial, dsb).

Hal-hal di atas menimbulkan lingkungan kerja yang kurang menyenangkan bahkan keputus-asaan bagi para pegawai, pejabat dan menteri. Berdasarkan latar belakang itu, Pemerintah New Zealand mengembangkan sistem manajemen keuangan yang terintegrasi dan komprehensif, yaitu:

- a. Menerjemahkan strategi pemerintah ke dalam keputusan dan tindakan
- b. Menginformasikan pengambilan keputusan oleh pemerintah
- c. Mendorong sektor pemerintah untuk responsif dan efisien
- d. Secara konstan melaksanakan (reformasi).

Para menteri dalam kabinet bertanggung jawab atas persyaratan kinerja secara spesifik untuk setiap departemen yang dipimpinnya. Kepala eksekutif (Chief Executive) departemen pada gilirannya harus bertanggung jawab untuk melaksanakan pelayanan-pelayanan yang menjadi tugasnya dan untuk menyelesaikan tugasnya itu, kepala eksekutif memiliki wewenang untuk pengambilan keputusan manajerial. Terdapat insentif-insentif untuk kinerja dan ada keharusan untuk memberikan informasi kinerja sebagai bahan untuk memonitor dan menilai kinerja.

Bagian-bagian pokok dari peraturan keuangan pada rezim baru yang diatur di dalam *Public Finance Act 1989* adalah sebagai berikut:

- a. Banyak kontrol administrasi
- b. Menentukan output dalam proses apropriasi (alokasi anggaran)
- c. Membuat kepala eksekutif bertanggung jawab terhadap manajemen keuangan departemen/lembaga
- d. Menetapkan peraturan-peraturan tentang pelaporan.

Di dalam perjanjian kinerja tahunan kepala eksekutif, kinerja didefinisikan bahwa di satu sisi, kepentingan pemerintah terhadap suatu departemen/lembaga adalah sebagai pembeli dari pelayanan yang diberikan baik kepada pemerintah sendiri maupun pihak

ketiga, dan di sisi lain, pemerintah sebagai pemilik departemen/lembaga tersebut. Sebagai pembeli, para menteri meminta pelayanan sesuai dengan spesifikasi yang telah disepakati baik sisi kuantitas, kualitas, ketepatan waktu dan lokasi pada harga yang terbaik.

Komitmen untuk perubahan dukungan dari para pemimpin di sektor publik, baik politisi maupun birokrasi, adalah faktor kunci di dalam keberhasilan implementasi rezim manajemen keuangan baru. Pada level strategik, komponen-komponen di dalam perubahan (reformasi) diatur sedemikian rupa sehingga menghasilkan manfaat lebih awal baik untuk birokrasi maupun para menteri, merefleksikan perbedaan hasil dikaitkan dengan perbedaan elemen perubahan, dan mempertimbangkan isu-isu hubungan antara treasury dan lembaga-lembaga pemerintah lainnya. Di awal proses, birokrat sudah menerima output atau manfaat dari departemen/lembaga yang mereka jalankan tanpa harus mengacu pada persyaratan prosedur detil yang ekstensif sebagaimana diatur dalam aturan-aturan perbendaharaan (treasury) dan pedoman pelayanan publik.

Reformasi sektor publik di New Zealand merupakan hasil dari beragam keputusan kompleks yang dibuat terhadap aspek manajerial, ekonomi dan perspektif sosial di negara tersebut. Reformasi tersebut mencakup penyediaan sarana dan prasarana yang diperlukan, desentralisasi tugas dan wewenang, reformasi terhadap budaya organisasi pemerintah, serta *breakthrough* yang dilakukan oleh para *key people* selama proses reformasi dijalankan. Sistem akuntansi akrual menjadi pilihan demi tercapainya sistem manajemen yang didasarkan pada tujuan organisasi yang jelas, informasi kinerja yang lebih baik, serta pemberian insentif yang sesuai dan kebebasan dalam memberikan *feedback* atas sistem yang sedang berjalan.

2.2. Swedia

Pemerintah Swedia merupakan salah satu dari beberapa negara yang pertama kali menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual, yaitu penerapan pada tingkat kementerian pada tahun 1993 dan penerapan pada level konsolidasian setahun kemudian. Pengembangan dan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual memakan waktu beberapa tahun dan tergolong lancar karena tidak ada perdebatan besar di pemerintahan dan tidak ada penolakan dari kementerian.

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

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

Keinginan untuk menerapkan penganggaran berbasis akrual di Swedia telah ada sejak tahun 1960-an, tetapi rencana tersebut tidak terealisasi. Penerapan akuntansi berbasis akrual pada tahun 1990-an telah membangkitkan kembali pembicaraan mengenai penganggaran berbasis akrual. Departemen keuangan Swedia telah melakukan beberapa penelitian mengenai penerapan penganggaran berbasis akrual. Berbagai reaksi muncul dari kementerian/lembaga

tetapi pada umumnya mendukung penerapan penganggaran berbasis akrual karena penerapan *dual system* (sistem akuntansi berbasis akrual dan penganggaran berbasis kas) cukup memberatkan. Akan tetapi, setelah banyak hal yang dikerjakan, Departemen Keuangan Swedia memutuskan untuk membatalkan penerapan penganggaran berbasis akrual dengan alasan penerapan *dual system* tersebut telah sesuai dengan perkembangan internasional.

Berdasarkan penjelasan atas penerapan akuntansi berbasis akrual di Swedia tersebut, ditemukan bahwa informasi akrual lebih banyak digunakan untuk internal manajemen pada kementerian/lembaga daripada penganggaran dan pembuatan kebijakan. Kementerian/ lembaga lebih banyak menggunakan biaya berbasis akrual (*accrual based cost*) untuk obyek biaya seperti departemen dan output. Pemerintah lebih banyak menggunakan informasi penganggaran dibandingkan dengan informasi berbasis akrual. Karena itu, informasi pada Laporan Operasional dan biaya per obyek lebih banyak digunakan dibandingkan dengan Neraca dan Laporan Dana. Informasi akrual lebih banyak digunakan sebagai dasar untuk Penilaian kinerja keuangan bukan sebagai dasar alokasi sumber daya.

2.3. Nepal

Nepal juga dilanda krisis keuangan setelah berakhirnya Perang Dunia II, utamanya pada rentang waktu 1950 hingga 1960an. Ketergantungan pemerintah dari bantuan dan pinjaman luar negeri, baik itu dari negara-negara donor atau lembaga internasional lainnya, menjadi sangat tinggi karena banyak sumber daya di dalam negeri yang belum dikelola dengan layak. Di awal tahun 1960,

Pemerintah Nepal memperoleh pinjaman luar negerinya dari *United States Agency for International Development* (USAID). Lembaga tersebut bersama Perserikatan Bangsa-bangsa (PBB) membawa misi perbaikan ekonomi ke negara-negara berkembang, khususnya yang sedang mengalami krisis keuangan seperti Nepal.

Agenda yang dibawa oleh USAID dan PBB adalah pengimplementasian *program and performance budgeting* (PPB) di lingkungan pemerintah Nepal. Pelaksanaan PPB diharapkan kemudian dapat menjadi alat yang digunakan oleh pemerintah dalam mengelola pinjaman dan bantuan luar negerinya dengan lebih efektif dan efisien. Langkah awal yang dilakukan adalah memperkenalkan dan melembagakan akuntansi berbasis kas di lingkungan pemerintah pusat. Hal ini menjadi kunci dari reformasi yang dilakukan selama periode 1960an di Nepal.

Namun sepanjang pelaksanaannya, implementasi PPB tidak selalu berjalan dengan sebagaimana mestinya. Kegagalan dalam menerapkan administrasi keuangan secara terpusat dinilai menjadi faktor utama penghambat pelaksanaan PPB tersebut. Upaya yang coba dilakukan adalah melakukan desentralisasi administrasi keuangan di seluruh instansi pemerintahan di Nepal dengan membuat Bendahara Wilayah untuk memfasilitasi transfer anggaran ke instansi-instansi pemerintah di daerah terpencil serta proses pelaporannya ke kementerian yang terkait. Tetapi tetap saja masih ditemukan kesulitan terutama untuk implementasi akuntansi berbasis kas dimana masalah yang sering muncul adalah bagaimana perlakuan untuk provisi terhadap pendapatan, layanan sosial, serta deposito yang dimiliki pemerintah.

Guna mengatasi banyak kelemahan dalam pelaksanaan PPB, Kementerian Keuangan Nepal memberikan arahan kepada seluruh instansi pemerintah untuk mengevaluasi dan menganalisis biaya dan

manfaat yang potensial dari setiap program dan proyek pembangunan yang akan maupun telah dijalankan. Namun, arahan tersebut terkesan menjadi kurang relevan karena sistem akuntansi yang digunakan oleh pemerintah tidak mendukung untuk dilakukan evaluasi dan analisis *full cost* secara teliti terhadap seluruh biaya yang dikeluarkan. Hal ini kemudian menimbulkan klaim dari beberapa pihak bahwa akuntansi berbasis kas yang digunakan pemerintah tidak bisa menyediakan informasi yang memadai guna mengidentifikasi seluruh biaya dari proyek dan program pembangunan yang dijalankan, serta memberikan ukuran kinerja dan hasil sebenarnya yang telah dicapai oleh pemerintah saat itu. Di saat tersebut, muncullah pemikiran untuk beralih ke sistem akuntansi berbasis akrual yang dibawa oleh Bank Dunia agar pelaksanaan PPB dapat berjalan dengan lancar, yang kemudian saat itu pula menjadi awal dari era akrualisasi Proses institusionalisasi akuntansi berbasis akrual diawali di tahun 1987 dimana pemerintah mulai menyusun kode, klasifikasi, dan format untuk pelaksanaannya di seluruh instansi pemerintah dan mulai diberlakukan di tahun 1989 pada beberapa proyek pembangunan yang didanai oleh bantuan dan pinjaman internasional. Namun dari catatan pemerintah, tidak ada bukti bahwa proyek yang dijalankan tersebut telah selesai dan memberikan hasil, tetapi fakta yang ditemukan bahwa uji coba sistem akuntansi akrual tersebut dihentikan beberapa bulan kemudian, yang menjadi penanda dari ketidakberhasilan upaya akrualisasi yang coba dilakukan.

Beberapa faktor yang kemudian dianggap sebagai penyebab kegagalan upaya akrualisasi tersebut antara lain adalah kurangnya sumber daya manusia yang mampu menguasai pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual tersebut, serta kesiapan sarana dan prasarana yang tidak memadai di seluruh instansi pemerintah saat

itu. Selain itu, kebanyakan akuntan pemerintah tidak dilibatkan dalam upaya yang telah dilakukan karena sebagian besar tugas dan pekerjaan mereka dikerjakan oleh konsultan dan staf dari organisasi internasional yang membawa proyek akualisasi akuntansi ke pemerintah Nepal.

Di awal tahun 1990, pemerintah lalu mencanangkan upaya perbaikan terhadap sistem akuntansi di negara tersebut. Dengan bantuan dari Bank Dunia dan *Asian Development Bank* (ADB), pemerintah mengeluarkan tiga rekomendasi perbaikan: penggunaan peralatan teknologi informasi, pengadopsian standar internasional, dan perubahan menuju akuntansi berbasis akrual secara menyeluruh. Namun upaya tersebut kembali mendapat sandungan karena ketidak mampuan seluruh pihak untuk membuat suatu *technical assistance* yang memadai untuk dapat diterapkan oleh seluruh instansi pemerintah. Hal ini menimbulkan tekanan publik yang besar kepada pemerintah karena telah banyak upaya yang telah dilakukan dalam proses perbaikan tata kelola keuangan pemerintah namun selalu menemui kegagalan dalam uji coba dan pelaksanaannya. Kondisi tersebut tentunya telah menelan biaya yang begitu besar dan telah menguras dana pemerintah yang sebagian besar di danai dari pinjaman luar negeri. Selain itu, di saat yang sama terjadi konflik dalam negeri (Konflik Maoist) yang juga turut memperparah kondisi keuangan pemerintah karena konflik tersebut telah menghambat penarikan pendapatan pemerintah dari beberapa daerah. Klimaks dari berbagai kejadian tersebut adalah semakin membengkaknya jumlah pinjaman pemerintah dari luar negeri, dari sebesar 56% (dari total penerimaan pemerintah) di awal tahun 1990, hingga mendekati 70% di awal milenium baru.

Semakin besarnya jumlah utang yang harus ditanggung pemerintah membuat pemerintah saat itu menjadi semakin tidak

independen terhadap lembaga-lembaga donor internasional sehingga tidak memiliki kemampuan untuk menolak segala agenda yang coba diterapkan di dalam negeri. Perhatian utama dari setiap lembaga donor adalah berhasilnya setiap proyek dan program yang dijalankan dari pinjaman yang telah diberikan kepada negara. Hal ini seperti sebuah investasi bagi lembaga donor tersebut karena tentunya mereka berhadapan adanya *return* dari pinjaman yang telah mereka berikan. Apabila ditarik ke ranah akuntansi, maka hampir seluruh lembaga donor akan meminta kepada negara untuk mengikuti aturan dan sistem mereka. Selain itu, mereka akan meminta laporan akuntansi untuk proyek yang sedang dan telah dijalankan terhadap penggunaan dana pinjaman yang mereka berikan. Informasi tersebut tentunya hanya akan berguna bagi mereka bila aturan dan sistem yang berlaku di negara sesuai dengan yang mereka anut, yang dalam hal ini adalah sistem akuntansi berbasis akrual. Namun kemudian, tekanan dari lembaga-lembaga internasional tersebut tidak dibarengi dengan langkah nyata dalam membantu pemerintah untuk turut menyiapkan sarana dan prasarana yang perlu dalam implementasi akuntansi berbasis akrual. Kondisi tersebut bagaikan membiarkan pemerintah untuk berjalan sendiri di tengah tekanan yang harus ditanggung.

Tekanan besar yang diterima pemerintah, tidak hanya dari lembaga-lembaga donor internasional tetapi juga dari khalayak publik di dalam negeri akibat kegagalan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual di tahun-tahun sebelumnya, yang kemudian mendorong pemerintah untuk segera melakukan perubahan sistem akuntansi di tahun-tahun mendatang. Melalui kerja sama dengan para akuntan publik di negara tersebut, pemerintah berharap bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual dapat segera terlaksana dengan baik. Kebanyakan akuntan publik (yang bekerja untuk

perusahaan bisnis) berpendapat bahwa akuntansi berbasis akrual akan menjadi alat yang dapat meningkatkan kualitas dan kuantitas informasi akuntansi pemerintah. Selain itu, adopsi terhadap sistem akuntansi berbasis akrual telah menjadi tren global di banyak negara saat itu.

Pemerintah lalu mulai memasuki masa transisi selama lima tahun dalam proses implementasi akuntansi berbasis akrual di institusi pemerintah di seluruh negeri. Namun upaya tersebut kemudian lebih banyak menuai kritik dari sebagian besar pejabat dan akuntan pemerintah. Mereka berpendapat bahwa upaya yang dilakukan terlalu tergesa-gesa tanpa mempertimbangkan kesiapan seluruh aspek penunjang yang ada di negara tersebut. Kelemahan utama yang ditemukan adalah kurangnya kapasitas akuntan pemerintah untuk dapat mengerti dan mengimplementasikan sistem tersebut dalam waktu yang singkat. Banyak akuntan pemerintah berargumen bahwa perlu waktu lebih dari 20 tahun untuk dapat mengimplementasikan sistem tersebut dengan sukses. Selain itu, tidaklah mudah untuk memberikan pengetahuan mengenai sistem akuntansi berbasis akrual kepada para akuntan junior yang tersebar di sangat banyak instansi pemerintah di negara tersebut dan sebagian besar berada di lokasi yang terpencil yang bahkan, dari awal, telah sulit mengaplikasikan akuntansi berbasis kas dan kemudian diharuskan untuk beralih ke sistem baru yang lebih rumit dari sebelumnya.

Semakin banyaknya bukti yang ditemukan terhadap sulitnya penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintah menimbulkan skeptisme dari lembaga-lembaga donor internasional untuk terus mendorong pemerintah menerapkan sistem tersebut. Itu menjadi kali pertama dimana pemerintah Nepal menyaksikan sikap dari lembaga-lembaga donor tersebut dimana sebelumnya

merekalah yang sangat gigih menyuarakan kepada pemerintah terkait penerapan akuntansi berbasis akrual. Pemerintah juga mulai menyadari kesalahan terhadap ketergantungan yang sangat besar pada kemampuan konsultan dan staf dari organisasi internasional dalam penerapan sistem tersebut, dan mengucilkan peran akuntan pemerintah selama proses perubahan dari akuntansi berbasis kas ke akrual. negara sesuai dengan yang mereka anut, yang dalam hal ini adalah sistem akuntansi berbasis akrual. Namun kemudian, tekanan dari lembaga-lembaga internasional tersebut tidak dibarengi dengan langkah nyata dalam membantu pemerintah untuk turut menyiapkan sarana dan prasarana yang perlu dalam implementasi akuntansi berbasis akrual.

Kondisi tersebut bagaikan membiarkan pemerintah untuk berjalan sendiri di tengah tekanan yang harus ditanggung. Tekanan besar yang diterima pemerintah, tidak hanya dari lembaga-lembaga donor internasional tetapi juga dari khalayak publik di dalam negeri akibat kegagalan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual di tahun-tahun sebelumnya, yang kemudian mendorong pemerintah untuk segera melakukan perubahan sistem akuntansi di tahun-tahun mendatang. Melalui kerja sama dengan para akuntan publik di negara tersebut, pemerintah berharap bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual dapat segera terlaksana dengan baik. Kebanyakan akuntan publik (yang bekerja untuk perusahaan bisnis) berpendapat bahwa akuntansi berbasis akrual akan menjadi alat yang dapat meningkatkan kualitas dan kuantitas informasi akuntansi pemerintah. Selain itu, adopsi terhadap sistem akuntansi berbasis akrual telah menjadi tren global di banyak negara saat itu.

Pemerintah lalu mulai memasuki masa transisi selama lima tahun dalam proses implementasi akuntansi berbasis akrual di institusi pemerintah di seluruh negeri. Namun upaya tersebut

kemudian lebih banyak menuai kritik dari sebagian besar pejabat dan akuntan pemerintah. Mereka berpendapat bahwa upaya yang dilakukan terlalu tergesa-gesa tanpa mempertimbangkan kesiapan seluruh aspek penunjang yang ada di negara tersebut. Kelemahan utama yang ditemukan adalah kurangnya kapasitas akuntan pemerintah untuk dapat mengerti dan mengimplementasikan sistem tersebut dalam waktu yang singkat. Banyak akuntan pemerintah berargumen bahwa perlu waktu lebih dari 20 tahun untuk dapat mengimplementasikan sistem tersebut dengan sukses. Selain itu, tidaklah mudah untuk memberikan pengetahuan mengenai sistem akuntansi berbasis akrual kepada para akuntan junior yang tersebar di sangat banyak instansi pemerintah di negara tersebut dan sebagian besar berada di lokasi yang terpencil yang bahkan, dari awal, telah sulit mengaplikasikan akuntansi berbasis kas dan kemudian diharuskan untuk beralih ke sistem baru yang lebih rumit dari sebelumnya.

Semakin banyaknya bukti yang ditemukan terhadap sulitnya penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintah menimbulkan skeptisme dari lembaga-lembaga donor internasional untuk terus mendorong pemerintah menerapkan sistem tersebut. Itu menjadi kali pertama dimana pemerintah Nepal menyaksikan sikap dari lembaga-lembaga donor tersebut dimana sebelumnya merekalah yang sangat gigih menyuarakan kepada pemerintah terkait penerapan akuntansi berbasis akrual. Pemerintah juga mulai menyadari kesalahan terhadap ketergantungan yang sangat besar pada kemampuan konsultan dan staf dari organisasi internasional dalam penerapan sistem tersebut, dan mengucilkan peran akuntan pemerintah selama proses perubahan dari akuntansi berbasis kas ke akrual.

2.4. Hongkong

Hong Kong menjadi wilayah otonom (Hong Kong sejak 1 Juli 1997 telah diserahkan kembali ke Cina oleh pemerintah Inggris dan oleh pemerintah Cina dijadikan sebagai daerah otonom) pertama bekas koloni jajahan Inggris di Asia yang mengadopsi akuntansi akrual di sektor publiknya. Pemerintah negara ini merasa bahwa Hong Kong harus mengikuti praktik terbaik dalam tata kelola keuangannya di sektor publik berdasarkan prinsip akuntansi yang dianut banyak negara di dunia saat ini. Persiapan penerapan akuntansi akrual di Hong Kong telah dimulai sejak tahun 2003 dan 2004. Dengan diberlakukannya sistem yang baru ini, pemerintah berharap bahwa setiap pejabat negara tidak akan dapat menghindar dari tanggung jawab untuk membuat pelaporan keuangan dan tidak lagi dapat mengemukakan alasan bahwa mereka tidak memiliki pengendalian atas biaya yang ada di departemen mereka. Tekanan penerapan akrual itu sendiri telah mulai digaungkan sejak tahun 1999 oleh para akuntan profesional. Mereka berpendapat bahwa dengan penerapan sistem akuntansi akrual di sektor publik, khususnya pemerintah, selain dapat menyediakan informasi yang lebih komprehensif, para akuntan juga dapat dengan mudah berpindah atau bertukar pengalaman dari sektor bisnis ke sektor publik. Dengan adanya sistem yang sama maka tentunya kedua sektor tersebut dapat saling melengkapi satu dengan yang lainnya.

Masalah yang dihadapi kemudian adalah sistem akuntansi akrual akan memberikan dampak yang sangat besar terhadap sistem, pelaksana, dan budaya yang telah berjalan sejak lama. Penerapan sistem yang baru tersebut tentunya akan membutuhkan biaya yang secara signifikan cukup besar, baik untuk menyiapkan hardware maupun software yang akan digunakan. Untuk pelaksana, tentunya akan tidak mudah dan cepat dalam menyiapkan para

akuntan pemerintah agar dapat memahami sistem akrual dengan baik. Sedangkan dampak terhadap budaya, tentunya akan berpengaruh signifikan terhadap budaya di hampir seluruh departemen pemerintah karena selama ini departemen-departemen tersebut bekerja layaknya pusat biaya.

Kekhawatiran terbesar dari para pejabat pemerintah dari diberlakukannya sistem akrual tersebut adalah sistem tersebut akan mengungkap seluruh kewajiban terselubung (*hidden liabilities*) yang dimiliki oleh pemerintah. Namun para akuntan di organisasi profesional akuntan di Hong Kong memberikan keyakinan bahwa kekhawatiran tersebut tidaklah perlu karena pemerintah Hong Kong juga memiliki aset terselubung (*hidden assets*) yang nilainya melebihi nilai kewajiban tersebut. Beberapa aset yang nilainya sangat signifikan antara lain bandara, jaringan kereta api massal, dan saham atau properti yang dimiliki oleh pemerintah. Penerapan akuntansi akrual secara penuh akan membawa pada penilaian kembali atas aset yang ada ataupun belum di masukkan ke dalam dalam neraca pemerintah. Hal tersebut tentunya akan berujung pada meningkatnya akuntabilitas sektor publik dan tersedianya informasi yang lebih kaya atas sumber daya yang dimiliki oleh pemerintah.

2.5. Australia

Basis akrual pada mulanya adalah basis yang dikenal pada sektor privat saja. Pada basis ini, transaksi yang terjadi diakui pada saat terjadinya (*substance over form*) yang kemudian dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan pada periode bersangkutan. Hal ini berbeda pada basis kas yang mengakui transaksi pada saat diterima dan dikeluarkan pada periode bersangkutan. Dampak dalam basis akrual ini akan menghasilkan informasi yang lebih pada

laporan keuangan apabila dibandingkan dengan basis kas, misalnya piutang, utang, depresiasi, yang kemudian lebih berguna dalam pengambilan keputusan.

Tren penerapan basis akrual untuk akuntansi (pelaporan keuangan) dan penganggaran berkembang diawali oleh negara-negara anggota OECD, salah satunya adalah Australia. Banyak hal yang melatarbelakangi perkembangan penerapan basis akrual ini. Penggunaan basis akrual yang sedang menjadi tren di negara-negara OECD dan negara-negara berkembang tidak terlepas dari manfaat yang diperoleh negara yang menerapkannya. Negara-negara OECD, termasuk Australia tentunya, menilai bahwa penggunaan basis akrual akan dapat meningkatkan kuantitas dan kualitas informasi laporan keuangan yang kemudian berguna dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas publik. Dengan semakin berkualitas informasi yang didapat, maka pemerintah akan dapat mengambil keputusan yang efisien dan efektif dalam pengelolaan keuangan negara.

Australia sudah sejak belasan tahun lalu menerapkan basis akuntansi akrual dinegaranya. Akuntansi akrual untuk individual departemen/lembaga diimplementasikan sejak tahun 1995. Laporan konsolidasian akrual diterapkan sejak tahun 1997, dan penganggaran akrual dilaksanakan sejak tahun 2000. Pengaruh Inggris terlihat pada struktur akuntansi Australia. Australia merupakan negara persemakmuran dan tumbuh sebagai hasil dari migrasi warga Inggris pada tahun 1800-an. Oleh karena itu, praktik akuntansi Australia lebih fokus pada informasi yang diperlukan oleh investor dibandingkan dengan keperluan pajak negara tersebut. Pada tahun 1991, The Australian Securities & Investment Commission dibentuk untuk membantu peraturan dan menyelenggarakan hukum perusahaan untuk melindungi konsumen, investor dan kreditor.

Standar akuntansi dibuat oleh Australian Accounting Standards Board (AASB). Aslinya, AASB bekerja sama dengan *Public Sector Accounting Standards Board* untuk membuat standar Australia. *Urgent Issues Group* (UIG) didirikan pada tahun 1994 untuk membantu menunjuk isu mendesak dalam bidang akuntansi kebanyakan seperti *Emergency Issues Task Force* (EITF) di Amerika Serikat.

Pada tahun 1999, pengaturan standar Australia mereorganisasi ulang melalui *The Corporate Law Economic Reform Program Act*. Reorganisasi ini membuat *Financial Reporting Council* (FRC) mengatur tindakan AASB. FRC dapat memberikan AASB pengarahan tapi tidak akan bisa memengaruhi isi dari standar akuntansi. AASB sekarang mempunyai tanggung jawab untuk membuat standar baik sektor publik maupun sektor pribadi dan bebas untuk mencari tim dan staf. Di samping itu, UIG terus memberikan panduan mengenai isu akuntansi yang mendesak. Australia mengadopsi IFRS pada tahun 2005.

Seperti halnya dengan New Zealand, adopsi akuntansi akrual di Australia untuk sektor publik terjadi selama periode reformasi ekonomi luas, meskipun reformasi Australia barangkali lebih sederhana dibandingkan dengan New Zealand. Meskipun pertumbuhan ekonomi Australia lebih konsisten dari New Zealand, tekanan muncul pada awal 1990-an untuk meningkatkan efisiensi pemerintah dan meningkatkan kinerja. Reformasi komprehensif pada akhirnya dilakukan dengan cara melaksanakan dua inisiatif yaitu *Financial Management Improvement Program* dan *Program Management and Budgeting*.

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 Cooperation and Development) meskipun masih terdapat perbedaan derajat akrual-nya diantara negara-negara tersebut. Tabel 3 menunjukkan daftar negara-negara yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Tabel 3. Negara-negara yang Menerapkan Akuntansi Berbasis Akrual

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

		dengan beberapa elemen dalam basis kas
10	Italia	Menerapkan akuntansi akrual pada penyusunan laporan keuangan konsolidasian dengan beberapa elemen dalam basis kas

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

2.6. Indonesia

Dasar Hukum Akuntansi Berbasis Akrual

Reformasi Keuangan Negara yang ditandai dengan lahirnya paket UU di bidang Keuangan Negara pada tahun 2003 dan 2004 mengamankan pentingnya tata kelola keuangan yang baik (*good governance*) yang antara lain berdasarkan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas, serta mengikuti *International best practices* yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia. Reformasi keuangan negara mencakup reformasi di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah. Hal ini ditandai dengan kewajiban untuk menyusun laporan pertanggungjawaban keuangan negara berupa laporan keuangan pemerintah yang setidaknya-tidaknnya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan Negara dan badan lainnya. Saat ini pemerintah telah menyusun Laporan Keuangan dengan Basis Kas Menuju Akrual yang merupakan basis transisi sampai dengan akuntansi berbasis akrual sebagaimana ditetapkan dengan paket UU bidang keuangan Negara dapat diterapkan di Indonesia.

Dasar hukum penerapan akuntansi berbasis akrual adalah

- a. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara: Pasal 1:

Pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

- b. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 70 ayat (2):

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

Perjalanan Penerapan Akuntansi Akrual di Indonesia

Dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual sebagaimana diamanatkan di dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, sejarah perjalanan penerapan akuntansi berbasis akrual di Indonesia adalah sebagai berikut.

- a. Tahun 2010
 - 1) Mengumpulkan berbagai informasi yang berkaitan dengan akuntansi berbasis akrual
 - 2) Menyiapkan dan menetapkan SAP berbasis akrual

- 3) Menyiapkan Rencana Implementasi SAP berbasis akrual
- b. Tahun 2011
- 1) Menyiapkan peraturan dan kebijakan untuk penerapan akuntansi berbasis akrual
 - 2) Menyusun proses bisnis dan sistem akuntansi untuk penerapan akuntansi berbasis akrual.
- c. Tahun 2012
- 1) Mengembangkan Sistem Akuntansi dan pedoman yang akan digunakan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual
 - 2) Melaksanakan *capacity building* berupa training dan sosialisasi SAP berbasis akrual kepada seluruh *stakeholders* yang terlibat
 - 3) Mengembangkan teknologi informasi termasuk sistem aplikasi yang akan digunakan.
- d. Tahun 2013
- 1) Melakukan uji coba implementasi Konsolidasi LK, penyempurnaan sistem dan *capacity building*
 - 2) Penyusunan peraturan terkait
- e. Tahun 2014
- 1) Implementasi secara paralel penerapan basis CTA (*Cash Toward Accrual*) dan akrual dalam Laporan Keuangan, tetapi Laporan Keuangan yang diberi opini oleh BPK adalah yang berbasis CTA.
 - 2) Konsolidasi Laporan K/L dan BUN dengan basis akrual
 - 3) Evaluasi dan finalisasi sistem yang akan digunakan.
- f. Tahun 2015

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

Strategi Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual

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

a. Training Sumber Daya Manusia

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

b. Teknologi Informasi

Dalam rangka mendukung penerapan basis akuntansi akrual, penggunaan teknologi yang andal amat diperlukan guna mendukung keberhasilan pengolahan data baik pada masa transisi maupun pada masa penerapan basis akrual secara

penuh. Persiapan di bidang teknologi informasi terutama diarahkan untuk pengembangan sistem akuntansi.

c. Dana

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

2.7. Kesimpulan

Penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang telah digunakan oleh beberapa negara memberikan dampak yang positif, dimana beberapa peneliti yang memberikan bukti bahwa reformasi akuntansi pemerintahan dari yang sebelumnya basis kas dan diubah menjadi basis akrual memberikan banyak manfaat terutama dalam mewujudkan good governance.

Dari sisi pemerintah penerapan akuntansi berbasis akrual diharapkan mampu meningkatkan kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah serta menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan. Penerapan akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksananya perhitungan biaya publik dengan lebih wajar, misalnya saja dalam menentukan 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. Sedangkan bagi masyarakat dengan semakin akuntabel dan transparan laporan keuangan pemerintah, maka masyarakat dapat menilai kinerja pemerintah dalam melaksanakan pengelolaan keuangan negara, sehingga masyarakat melalui Dewan Perwakilan Rakyat dapat mengawasi kinerja pemerintah.

Implementasi sistem berbasis akrual dikaitkan dengan reformasi manajemen keuangan pemerintah termasuk manajemen kinerja yang membutuhkan informasi mengenai biaya. Reformasi manajemen keuangan semakin menuntut pemerintah untuk lebih transparan dan akuntabel dengan mengungkapkan semua informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan dan dalam rangka mempertanggungjawabkan mandat yang diberikan oleh publik. 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 efisiensi dan efektivitas organisasi dan mengurangi kesempatan atas kecurangan. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang diperlukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas sektor publik.

Namun, penerapan akuntansi berbasis akrual oleh negara-negara berkembang merupakan hal yang kontroversial. Negara berkembang masih harus menghadapi kendala dalam sumber daya manusia, keterbatasan teknologi, korupsi dan kepentingan-kepentingan politik. Selain itu, akuntansi berbasis akrual juga lebih sulit dan mahal untuk diterapkan dan informasinya lebih sulit untuk dimengerti bagi orang di luar profesi akuntansi.

Oleh karena itu, penelitian *Asian Development Bank* (ADB) menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistis dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas. Banyak penelitian menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang dapat mendukung keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual adalah strategi implementasi yang direncanakan dengan baik, komitmen, tujuan yang dikomunikasikan secara jelas, sumber daya manusia yang andal, dan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan.

HUBUNGAN IMPLEMENTASI ACCRUAL BASIS DAN PENURUNAN KORUPSI DI INDONESIA

Akuntansi berbasis akrual menjadi salah satu hal yang penting karena secara teoritis dapat menjamin transparansi dan menghindari korupsi. Masalah keagenan (*agency problem*) antara pihak yang memproduksi laporan keuangan dan para pengguna laporan keuangan diharapkan dapat dijumpai oleh akuntansi berbasis akrual yang akuntabel. Mau tidak mau fungsi akuntansi dalam hal ini harus dimaksimalkan. Komitmen yang tinggi atas pengelolaan keuangan negara harus diwujudkan dalam bentuk keseriusan dan konsistensi mengelola keuangan negara yang berlandaskan pada asas-asas umum sebagai pencerminan penerapan kaidah-kaidah yang baik (*best practice*) dalam pengelolaan keuangan negara.

Komitmen harus diawali dari pemimpin ataupun pejabat pemerintah, baru kemudian dapat dibangun pada pegawai/bawahan. Pejabat harus menunjukkan komitmennya didepan pegawainya dan harus mampu memberikan suri teladan

untuk dicontoh oleh pegawainya. Ketika seorang pejabat tidak memiliki komitmen yang tinggi untuk mengelola keuangan negara secara jujur, efektif, efisien dan sesuai dengan aturan yang berlaku maka akan mengakibatkan pegawainya memanfaatkan kesempatan tersebut untuk kepentingan dirinya sendiri dan melakukan penyimpangan dalam mengelola keuangan negara. Namun, dibalik itu, rakyat juga harus memiliki komitmen yang tinggi dalam pengelolaan keuangan negara. Wujud dari komitmen rakyat adalah ikut berpartisipasi dalam tahap perencanaan dan pengawasan pengelolaan keuangan negara. Rakyat harus memberikan masukan kepada Pemerintah pada saat perencanaan program/kegiatan agar sesuai dengan kebutuhan rakyat. Selain itu, rakyat juga harus mampu mengawasi apa saja yang dilakukan oleh pemerintah dalam mengelola keuangan negara, mulai dari pengawasan terhadap pemungutan uang rakyat, seperti pemungutan pajak dan retribusi, sampai kepada melakukan pengawasan pelaksanaan program/kegiatan yang telah direncanakan sebelumnya, tujuannya agar pemerintah tidak sewenang-wenang dalam memungut dan menggunakan uang rakyat. Dalam melakukan pengawasan inilah, pengetahuan dan kemampuan rakyat dalam menilai pertanggungjawaban uang rakyat sangat dibutuhkan.

Komitmen dapat terbangun jika pemerintah dan rakyat memiliki *mindset* yang sesuai atas penyelenggaraan negara pada umumnya dan pengelolaan keuangan negara pada khususnya, serta senantiasa bersama-sama mewujudkan tercapainya tujuan berbangsa dan bernegara. Disinilah peran penting seorang pemimpin atau pejabat pemerintahan. Selain harus menjaga komitmennya secara pribadi dan menumbuhkan komitmen aparat pemerintahan dibawahnya, pemimpin juga harus mampu merangkul dan meningkatkan komitmen rakyatnya dengan memberikan

kesempatan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang bebas KKN, efektif dan efisien, serta transparan dan akuntabel.

Pada era reformasi dan demokrasi seperti sekarang ini, semestinya rakyat memiliki wewenang yang besar dalam menentukan arah pembangunan bangsa. Dengan keterwakilannya di DPR/DPRD, rakyat dapat memperjuangkan hak-haknya untuk mendapatkan pelayanan yang memadai dan memenuhi kebutuhannya secara layak, adil dan merata. Selain itu, secara pribadi rakyat juga memiliki kebebasan mendapatkan informasi dan berpendapat serta melalui Pemilihan Umum (PEMILU) yang jujur, adil, langsung, umum, bebas dan rahasia, rakyat juga berhak menentukan siapa yang pantas untuk menjadi pemimpin di Pemerintahan mulai dari Presiden, Gubernur sampai Bupati/Walikota. Disinilah peran penting rakyat, agar pengelolaan keuangan negara dapat dilakukan sebagaimana mestinya, rakyat bertanggungjawab untuk memilih pemimpin yang memiliki tanggung jawab menjalankan amanat rakyat dalam mengelola uang rakyat tersebut.

Untuk itu, saat ini rakyat harus berperan sebagai pelopor terbentuknya generasi yang bertanggungjawab. Sudah saatnya memilih seorang pemimpin pemerintahan berdasarkan komitmen dan kemampuannya dalam menjalankan fungsi pemerintahan dengan sebaik-baiknya, khususnya dalam mengelola uang rakyat yang diamanatkan kepadanya. Karena disatu sisi, pemahaman pertanggungjawaban uang rakyat telah dapat digunakan sebagai salah satu dasar untuk melakukan penilaian terhadap kinerja seorang pemimpin. Di sisi lain, dengan memahami pertanggungjawaban uang rakyat sejak dini, seorang pelajar sekalipun telah dapat memberikan kontribusi nyata terhadap

tercapainya pembangunan nasional dalam mewujudkan masyarakat yang adil, makmur, dan sejahtera berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

3.1. Permasalahan Dominasi Pendapatan Bersumber dari Pajak

Sumber dan penggunaan uang negara setiap tahunnya dapat tergambarkan dari APBN/APBD. Dalam APBN/APBD, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah ditetapkan target jumlah dan sumber-sumber penerimaan negara/daerah yang digambarkan dalam anggaran pendapatan negara/daerah dan penerimaan pembiayaan, sedangkan penggunaan uang negara tersebut tergambarkan pada program-program atau kegiatan yang akan dilakukan oleh pemerintah dalam anggaran belanja negara/daerah dan pengeluaran pembiayaan untuk jangka waktu 1 (satu) tahun.

Pada Pemerintah Pusat, penerimaan negara di dominasi oleh penerimaan pajak yang bersumber dari rakyat. Ketergantungan pemerintah terhadap iuran rakyat tersebut tergambarkan pada komposisi pendapatan negara setiap tahunnya. Ketergantungan pendanaan yang bersumber dari pajak tidak hanya terjadi pada Pemerintah Pusat atau dalam pendapatan pada APBN saja, namun juga dialami oleh seluruh Pemerintah Daerah yang tergambarkan dalam Pendapatan Asli Daerah (PAD). Hal ini terlihat dari besarnya proporsi pendapatan yang bersumber dari pajak daerah dalam APBD pemerintah daerah di Indonesia dibandingkan dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD) lainnya, seperti Pendapatan retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah.

Disatu sisi, besarnya proporsi pendapatan negara/daerah yang bersumber dari pajak merupakan gambaran pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat. Karena jumlah pajak yang diterima oleh Pemerintah bersumber dari pendapatan rakyat dan aktivitas ekonomi dalam masyarakat, sehingga hal ini dapat diartikan bahwa semakin meningkat pendapatan pajak yang diterima oleh pemerintah maka semakin meningkat pula pendapatan rakyat dan pertumbuhan ekonomi masyarakat. Namun, disisi lain, dengan meningkatnya target pendapatan pajak negara/daerah dapat pula diartikan bahwa beban yang ditanggung oleh rakyat akan semakin meningkat. Hal ini terjadi jika upaya peningkatan penerimaan pajak tersebut dibarengi dengan perluasan/ ekstensifikasi objek pajak.

Oleh karena itu, peningkatan pendapatan negara/daerah yang bersumber dari pajak tidak dapat sepenuhnya diartikan sebagai cerminan dari pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat. Bisa saja peningkatan pajak tersebut mengakibatkan rakyat semakin terbebani dan terpuruk kesejahteraannya. Dalam kenyataannya, peningkatan pajak di Indonesia lebih cenderung mengarah pada usaha ekstensifikasi pajak, karena semakin hari semakin beragam pajak yang harus ditanggung oleh rakyat sebagai konsumen. Bahkan jika ditelusuri lebih jauh lagi, pajak telah dikenakan pada hampir seluruh aktivitas masyarakat, mulai dari pembelian barang sampai kepada kepemilikan barang.

Sebagai warga negara yang baik, rakyat harus selalu patuh dan tunduk terhadap ketentuan yang telah ditetapkan pemerintah, termasuk dalam membayar pajak secara tepat waktu dan tepat jumlahnya. Untuk itu, apapun ketentuan tentang pajak yang ditetapkan oleh Pemerintah, rakyat harus senantiasa patuh terhadap ketentuan tersebut. Namun, Pemerintah tidak bisa hanya

mengandalkan pendapatan yang bersumber dari pajak semata, Pemerintah juga harus bisa mengoptimalkan pendapatan yang bersumber dari pemanfaatan Sumber Daya Alam dan laba BUMN/BUMD, sehingga rakyat tidak terbebani dengan iuran yang tidak semestinya mereka tanggung.

Sehubungan dengan permasalahan pajak ini, jika pemerintah setiap tahun tetap mengupayakan peningkatan pendapatan yang bersumber dari pajak negara/daerah maka pemerintah harus menggerakkan pertumbuhan perekonomian rakyat terlebih dahulu, pembangunan harus diarahkan pada peningkatan pendapatan dan kesejahteraan rakyat termasuk penyediaan fasilitas umum dan pemberian pelayanan secara memadai.

Pada penerapan *accrual basis*, pemerintah akan mencatat dengan lebih teliti sumber-sumber pendapatan negara (termasuk pajak sebagai sumber yang terbesar) baik yang masih berstatus piutang sampai terealisasi. Perhitungan potensi pendapatan yang akan diterima dicatat sebagai piutang dan daftar piutang yang telah terealisasi pada periode tertentu juga akan disajikan dalam laporan Catatan atas Laporan Keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan *accrual basis* berhubungan dengan upaya penurunan korupsi di Indonesia.

3.2. Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan

Ketidakefektifan dan ketidakefisienan merupakan indikasi dari penyimpangan, tidak akuratnya perhitungan belanja atau tidak tepatnya penggunaan uang negara dan belanja pemerintah. Ketidakefektifan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*), yaitu adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan, serta fungsi pemerintahan yang tidak optimal

sehingga tujuan pemerintah tidak tercapai. Sedangkan ketidakefisienan merupakan penggunaan input dengan harga atau kuantitas/kualitas yang lebih tinggi dari standar, kuantitas/kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga yang lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan barang/jasa serupa pada waktu yang sama.

Pada umumnya kasus-kasus ketidakefektifan yang terjadi pada lingkungan pemerintahan yaitu adanya penggunaan anggaran belanja yang tidak tepat sasaran/tidak sesuai peruntukkan, pemanfaatan barang/jasa dilakukan tidak sesuai dengan rencana yang ditetapkan, barang yang dibeli belum/tidak dapat dimanfaatkan, pelaksanaan kegiatan terlambat/terhambat sehingga memengaruhi pencapaian tujuan organisasi, dan pelayanan kepada masyarakat yang tidak optimal. Hal ini terjadi karena kelalaian pejabat yang bertanggung jawab, tidak cermat dalam merencanakan dan melaksanakan kegiatan, tidak mempedomani ketentuan yang berlaku serta lemahnya pengawasan dan pengendalian kegiatan.

Sementara itu, kasus-kasus ketidakefisienan pada umumnya terjadi diakibatkan karena pengadaan barang/jasa yang melebihi kebutuhan atau tidak sesuai dengan standar dan adanya pemborosan keuangan negara atau kemahalan harga pada saat penyusunan anggaran (APBN/APBD). Penyebabnya hampir sama dengan kasus-kasus ketidakefektifan, diantaranya diakibatkan kelalaian dalam perencanaan dan penganggaran program/kegiatan atau belanja.

Ketidakefektifan dan ketidakefisienan ini selain berdampak pada tidak dapat terserapnya uang rakyat secara optimal menunjang pelaksanaan fungsi pemerintahan dalam melayani masyarakat, juga mengakibatkan pembangunan nasional tidak sesuai dengan kebutuhan masyarakat, sehingga tidak dapat mendorong pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat.

Untuk itu, agar penggunaan uang rakyat dapat dilakukan secara efektif dan efisien maka pemerintah harus senantiasa membuat perencanaan yang matang, berkelanjutan dan sesuai dengan kebutuhan, penganggaran yang sesuai dengan standar biaya/harga yang berlaku, pelaksanaan yang sesuai dengan ketentuan atau peraturan perundang-undangan, pengawasan dan pengendalian yang memadai serta harus memiliki pejabat dan aparat pemerintah yang berkomitmen untuk memberikan pelayanan secara optimal kepada masyarakat.

3.3. Korupsi, Kolusi dan Nepotisme

Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) merupakan suatu hal yang tidak asing lagi bagi bangsa Indonesia saat ini. Hampir setiap hari dan di setiap media massa baik cetak maupun elektronik memberitakan tentang kasus KKN yang dilakukan oleh pejabat negara dan aparat pemerintahan baik dilakukan secara sendiri-sendiri maupun bersama-sama atau oleh kelompok tertentu. Yang memprihatinkan dari fenomena ini adalah ternyata kasus korupsi dan kolusi di Indonesia tidak hanya dilakukan oleh pihak eksekutif (pejabat dan aparat pemerintah) saja, namun juga telah melibatkan pihak legislatif (Anggota DPR/DPRD), bahkan sampai kepada aparat yudikatif (penegak hukum, seperti polisi, jaksa dan hakim).

Korupsi adalah bagian gejala sosial yang masuk dalam klasifikasi menyimpang, karena merupakan suatu aksi tindak dan perilaku sosial yang merugikan individu lain dalam masyarakat, menghilangkan kesepakatan bersama yang berdasar pada keadilan, serta pembunuhan karakter terhadap individu itu sendiri. Makna korupsi, sebagai suatu tindakan amoral, tidak memihak kepentingan bersama (egois), mengabaikan etika dan melanggar aturan hukum,

termasuk melanggar aturan agama. Sementara itu, kolusi adalah suatu kerja sama secara melawan hukum antar penyelenggara Negara dan pihak lain yang merugikan orang lain, masyarakat, dan atau Negara.

Sedangkan nepotisme adalah tindakan atau perbuatan yang menguntungkan kepentingan keluarganya atau kroninya di atas kepentingan masyarakat, bangsa dan Negara. Baik korupsi, kolusi maupun nepotisme merupakan perbuatan yang melanggar hukum dan salah satu wujud dari pengelolaan uang rakyat yang tidak bertanggungjawab.

Pembangunan Nasional bertujuan mewujudkan manusia Indonesia seutuhnya dan masyarakat Indonesia seluruhnya yang adil, makmur, sejahtera, dan tertib berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945. Untuk mewujudkannya, perlu secara terus menerus ditingkatkan usaha-usaha pencegahan dan pemberantasan tindak pidana KKN pada umumnya serta tindak pidana korupsi pada khususnya. Karena tidak hanya dapat menghambat laju pembangunan nasional, namun juga dapat merugikan keuangan negara pada khususnya serta kesejahteraan rakyat pada umumnya.

Khususnya dalam rangka menggalakkan upaya pemberantasan dan pencegahan tindak pidana KKN di Indonesia, sejak tahun 1999 telah dikeluarkan UU Nomor 31 Tahun 2009 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Lahirnya UU ini juga merupakan dasar terbentuknya Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), yang diharapkan mampu memenuhi dan mengantisipasi perkembangan kebutuhan hukum masyarakat dalam rangka mencegah dan memberantas secara lebih efektif setiap bentuk tindak pidana korupsi yang sudah sangat memperhatikan dan meresahkan masyarakat ini.

Penyebab terjadinya KKN sangatlah beragam, mulai diakibatkan karena lemah dan rumitnya peraturan perundang-undangan, lemahnya moral pejabat atau aparat pemerintah dan penegak hukum, tekanan ekonomi atau gaji yang rendah, lemahnya pengendalian dan pengawasan, sampai kepada faktor kebiasaan dan sosial. Untuk menghilangkan kebiasaan buruk ini maka tidak cukup hanya dengan melakukan pemberantasan korupsi saja, namun juga harus diikuti dengan upaya pencegahan, agar praktik KKN tidak semakin merajalela di Indonesia. Upaya pencegahan KKN harus dilakukan sejak dini dan perlu melibatkan partisipasi aktif dari masyarakat umum. Sejak dini baik pelajar maupun mahasiswa perlu diperkenalkan tentang KKN dan dampak buruknya terhadap kesejahteraan rakyat, serta upaya-upaya pencegahannya, termasuk peran serta masyarakat dalam mencegah semakin meluasnya praktik KKN di Indonesia.

Masyarakat mempunyai hak dan tanggung jawab dalam upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana KKN, namun harus dilaksanakan dengan berpegang teguh pada asas-asas atau ketentuan yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dengan menaati norma agama dan norma sosial lainnya. Dalam hal ini, masyarakat berhak mencari, memperoleh, dan memberikan informasi adanya dugaan telah terjadi tindak pidana KKN kepada aparat penegak hukum, selain itu, bagi mereka yang telah mengungkapkan adanya praktek KKN, selain berhak untuk mendapatkan perlindungan hukum juga seharusnya diberikan penghargaan oleh Pemerintah.

3.4. Tidak Maksimalnya Fungsi Akuntansi

Keberadaan akuntansi dalam sektor pemerintahan di Indonesia mulai terlihat sejak diberlakukannya Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, khususnya

sebagaimana yang tercantum dalam pasal 30-32. Ketentuan tersebut memberikan perubahan mendasar dalam pertanggungjawaban penyelenggaraan kegiatan pemerintahan yaitu dengan diwajibkannya Presiden/Kepala Daerah untuk menyampaikan Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir, disajikan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), dengan lampiran laporan keuangan perusahaan negara/daerah.

Dengan adanya akuntansi dalam pemerintahan, setidaknya memberikan angin segar dan secuil harapan atas terwujudnya *good governance* penyelenggaraan negara di Indonesia, khususnya berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara. Namun, selama 7 (tujuh) tahun terakhir ini, harapan atas berfungsinya akuntansi dalam rangka mengurangi korupsi dan kolusi, meningkatkan efisiensi dan efektifitas serta mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara ternyata masih belum dapat menunjukkan kontribusinya secara maksimal.

Fungsi akuntansi yang semestinya dapat berperan mengefektifkan setiap tahapan pengelolaan keuangan negara belum dapat dimaksimalkan. Pada tahapan perencanaan dan penganggaran misalnya, masih ditemukan tidak adanya skala prioritas yang terumuskan secara tegas dalam proses pengelolaan keuangan publik, ketidakterpaduan antara rencana kegiatan dengan kapasitas sumber daya yang dimiliki, maraknya irasionalitas pembiayaan kegiatan pemerintah, rendahnya efektivitas dan efisiensi penggunaan keuangan publik, anggaran pendapatan negara/daerah yang *underestimate* dan kesalahan dalam penyajian

laporan keuangan yang diakibatkan karena kekeliruan dalam menetapkan pos anggaran.

Pada tahapan pelaksanaan juga demikian, masih ditemukan adanya transaksi keuangan yang tidak didukung bukti yang cukup, penggunaan langsung atas pendapatan negara/daerah, ketidakhandalan data aset dan persediaan, terjadinya kesalahan pencatatan transaksi, ketidaktepatan penggunaan anggaran, kehilangan dana/barang, ketidaksesuaian data antara satu pihak dengan pihak lainnya serta keterlambatan penyusunan laporan keuangan. Sedangkan dalam tahapan pengawasan, temuan hasil pengawasan yang sering disembunyikan oleh para pejabat masih sering dijumpai, mengakibatkan peran aparat pengawasan intern pemerintah belum efektif dalam menciptakan *early warning system*.

Fenomena ini mengindikasikan fungsi akuntansi sebagai alat perencanaan, pengendalian dan dasar pengambilan keputusan belum difungsikan secara maksimal. Hal ini diperparah lagi dengan kebiasaan melakukan meniru sistem dan prosedur pengelolaan keuangan, termasuk sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), yang mana karena penyusunannya tidak didasarkan pada informasi yang relevan dan andal, pemikiran realistik dan objektif, pertimbangan aspek biaya dan manfaat (*cost and benefit*), ketersediaan sumber daya manusia dan infrastruktur teknologi informasi serta kondisi geografis dan budaya masyarakat, mengakibatkan dalam tataran pelaksanaannya selalu mengalami kendala, bahkan di beberapa daerah sistem tersebut sulit untuk diimplementasikan, sehingga berdampak pada tidak berfungsinya akuntansi secara maksimal dalam mengefektifkan dan mengefisienkan penganggaran, pelaksanaan dan pengawasan APBN/APBD.

Faktor utama yang mengakibatkan belum maksimalnya fungsi akuntansi di dalam lingkup pemerintahan selama ini dikarenakan proses transformasi akuntansi sektor publik di Indonesia belum sepenuhnya diikuti dengan pembentukan pola pikir (*mindset*) yang sesuai atas fungsi akuntansi dalam organisasi pemerintahan oleh sebagian penentu kebijakan mulai dari Presiden, Menteri, Gubernur, Bupati/Walikota sampai kepada wakil rakyat di DPR dan DPRD. Selain itu, aparat pemerintah juga belum sepenuhnya memahami akuntansi secara komprehensif, sehingga belum dapat memaksimalkan fungsi akuntansi dalam menunjang efektifitas dan efisiensi pelaksanaan tugasnya masing-masing dan belum dapat menjadikan informasi akuntansi sebagai dasar pengambilan keputusan.

Tidak berfungsinya akuntansi secara maksimal dalam pemerintahan tersebut mengakibatkan pertanggungjawaban uang rakyat belum dapat dilakukan secara maksimal. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai alat pertanggungjawaban pemerintah belum mampu memberikan informasi yang andal dan relevan kepada rakyat atas penerimaan dan penggunaan uang rakyat yang dipercayakan kepada pemerintah, sehingga rakyatpun tidak dapat menilai kinerja pemerintah secara tepat. Selain itu, dengan tidak maksimalnya fungsi akuntansi juga dapat mengakibatkan perencanaan dan penganggaran yang dilakukan oleh Pemerintah menjadi tidak akurat, sehingga memicu terjadinya ketidakefektifan dan ketidakefisienan, yang berujung pada praktik KKN yang semakin terbuka lebar akibat tidak berfungsinya akuntansi dalam pengendalian dan pengawasan.

3.5. Reformasi Penatausahaan Keuangan dan Penurunan Korupsi

Untuk mengatasi permasalahan yang dihadapi di Indonesia diperlukan perbaikan penatausahaan keuangan dengan adanya peningkatan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara, dengan dibarengi pemberantasan korupsi secara nasional. Perbaikan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara merupakan bagian terpenting dari penegakan tata kelola atau tata pemerintahan yang baik (*good governance*). Transparansi dan akuntabilitas keuangan negara harus diwujudkan dalam lima tahapan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara sebagai berikut.

1. Perencanaan dan penganggaran

Transparansi dan akuntabilitas dibidang perencanaan dan penganggaran diantaranya meliputi proses konsultatif perencanaan anggaran dengan lembaga perwakilan secara terbuka berikut dengan publikasi hasil konsultatif tersebut misalnya berupa Undang-Undang APBN dan peraturan daerah tentang APBD.

2. Pelaksanaan anggaran

Dibidang pelaksanaan anggaran, misalnya diperlukan transparansi dalam penggunaan anggaran, pembelanjaan pengeluaran negara baik yang sumber dananya berasal dari penerimaan sendiri oleh negara (pajak dan non-pajak) maupun pinjaman (dari dalam maupun luar negeri), serta adanya persaingan yang transparan dan akuntabel dalam pengadaan barang dan jasa oleh negara/daerah maupun oleh BUMN/BUMD.

3. Akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban anggaran

Dibidang akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban diperlukan adanya standar dan sistem akuntansi yang baku dan diterapkan secara konsisten sehingga pelaporan dan pertanggungjawaban keuangan dapat disajikan secara lengkap dan tepat waktu.

4. Pengawasan internal

Pengawasan internal dilakukan untuk mengawasi pelaksanaan anggaran tersebut, kemudian dilanjutkan dengan *review* atas laporan keuangan untuk menjamin dan meningkatkan kualitas laporan keuangan entitas yang bersangkutan.

5. Pemeriksaan oleh auditor eksternal yang independen

Transparansi dan akuntabilitas juga perlu diwujudkan dalam pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang meliputi realisasi anggaran (penerimaan dan pengeluaran), neraca (aset dan kewajiban/hutang), serta arus kas (termasuk penyimpanan uang negara) oleh pemeriksa eksternal. Oleh karena itu, pelaksanaan pemeriksaan harus dilakukan berdasarkan standar dan sistem pemeriksaan yang baku dan dilaksanakan oleh pemeriksa eksternal yang independen serta hasil pemeriksaannya tersedia secara terbuka untuk publik.

Dalam Strategi Nasional Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi Jangka Panjang (2012-2025) Dan Jangka Menengah (2012-2014), terdapat enam strategi nasional dalam memberantas korupsi, yaitu:

1. Melaksanakan upaya-upaya pencegahan

“Mencegah lebih baik dari pada mengobati” relevan dalam strategi ini. Perbaikan di bidang pencegahan akan dilakukan

secara sistematis agar dampak yang dihasilkan dapat membenahi kondisi yang ada. Kegiatan yang harus dilaksanakan antara lain:

- a. Peningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam administrasi dan layanan publik publik, pengelolaan keuangan negara, penanganan perkara berbasis teknologi informasi (TI), serta pengadaan barang/jasa berbasis TI di Pusat maupun Daerah.
- b. Peningkatan efektivitas sistem pengawasan dan partisipasi masyarakat dalam penyelenggaraan pemerintahan dan keuangan negara, serta memasukkan nilai integritas dalam sistem penilaian kinerjanya.
- c. Peningkatan efektivitas pemberian izin terkait kegiatan usaha, ketenagakerjaan, dan pertanahan yang bebas korupsi.
- d. Peningkatan efektivitas pelayanan pajak dan bea cukai yang bebas korupsi.
- e. Penguatan komitmen antikorupsi di semua elemen pemerintahan (eksekutif), yudikatif, maupun legislatif.
- f. Penerapan sistem seleksi/penempatan/promosi pejabat publik melalui asesmen integritas (tax clearance, clearance atas transaksi keuangan, dll) dan pakta integritas.
- g. Mekanisme penanganan keluhan/pengaduan antikorupsi secara nasional.
- h. Peningkatan pengawasan internal dan eksternal, serta memasukkan nilai integritas ke dalam sistem penilaian kinerja.
- i. Peningkatan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan serta kinerja menuju opini audit Wajar Tanpa Pengecualian dengan Kinerja Prima.

- j. Pembenahan sistem pemerintahan melalui Reformasi Birokrasi.
 - k. Pelaksanaan *e-government*.
2. Melaksanakan langkah-langkah strategis di bidang penegakan hukum
- Fokus-fokus kegiatan prioritas terkait perbaikan mekanisme penegakan hukum dalam rangka meningkatkan *trust* masyarakat terhadap aparat dan lembaga penegak hukum antara lain:
- a. Memperkuat mekanisme kelembagaan dan kerjasama antar lembaga penegak hukum dalam rangka mengoptimalkan proses penegakan hukum terhadap tipikor.
 - b. Memperkuat sarana pendukung berbasis TI untuk koordinasi antar lembaga penegak hukum dalam penanganan kasus dan proses peradilan(*e-law enforcement*).
 - c. Penerapan *zero tolerance* pada tipikor dan sanksi hukum yang lebih tegas di semua strata pemerintahan (eksekutif), legislatif, maupun yudikatif.

3. Melaksanakan upaya-upaya harmonisasi penyusunan peraturan perundang-undangan di bidang pemberantasan korupsi dan sektor terkait lain.

Isu utama dalam menghadapi tumpang-tindih regulasi terkait upaya pemberantasan korupsi adalah harmonisasi dan penyusunan peraturan perundang-undangan. Kegiatan dalam strategi ini difokuskan pada:

- a. Harmonisasi dan sinkronisasi peraturan perundang-undangan sesuai dengan kebijakan nasional dan kebutuhan daerah yang berhubungan dengan sumberdaya alam.
 - b. Harmonisasi dan sinkronisasi peraturan perundang-undangan dan penyusunannya dalam rangka modernisasi penegakan hukum dalam sistem peradilan pidana.
 - c. Mekanisme monitoring dan evaluasi peraturan perundang-undangan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan yang tumpang tindih dan inkonsisten.
 - d. Melakukan pemetaan dan revisi peraturan perundang-undangan terkait proses penegakan hukum, antara lain: perlindungan saksi dan *justice collaborator* (pelaku yang bekerja sama), serta *obstruction of justice* (menghalangi proses hukum).
 - e. Harmonisasi berikut penyusunan peraturan perundang-undangan dalam rangka implementasi UNCAC dan peraturan pendukungnya lainnya.
 - f. Penyederhanaan jumlah dan jenis perizinan dalam kapasitas Daerah.
 - g. Harmonisasi terhadap pengawasan atas pelaksanaan regulasi terkait pelimpahan kewenangan Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah.
4. Melaksanakan kerjasama internasional dan penyelamatan aset hasil tipikor

Pengembalian aset hasil tipikor penting di dalam rangkaian pemberantasan korupsi. Dalam rangka meningkatkan persentase pengembalian aset dan kerugian negara, maka kegiatan dalam strategi ini difokuskan pada kegiatan:

- a. Optimalisasi kelembagaan dalam rangka pelaksanaan MLA dengan fokus pada pemantapan Otoritas Pusat di Kementerian Hukum dan Hak Azasi Manusia dalam proses penyelamatan aset, kerja sama internasional, serta pelaksanaan ekstradisi.
- b. Penataan lembaga pengelola aset hasil korupsi dengan mempertimbangkan kebutuhan nasional dan internasional.
- c. Pelatihan dan bantuan teknis di antara lembaga penegak hukum dalam rangka penyelamatan aset hasil korupsi.
- d. Sosialisasi peraturan perundang-undangan kepada aparat penegak hukum berkenaan dengan penyelamatan aset berikut implementasinya.
- e. Peningkatan kerjasama internasional dengan negara-negara lain dalam MLA dan ekstradisi.

5. Meningkatkan upaya pendidikan dan budaya anti korupsi

Dengan persamaan cara pandang bahwa korupsi sangat merugikan masyarakat dan setiap manusia Indonesia, diharapkan akan muncul perbaikan-perbaikan. Pendidikan dan internalisasi budaya antikorupsi di segenap lapisan masyarakat merupakan salah satu cara untuk menyamakan cara pandang tersebut. Kegiatan dalam strategi ini difokuskan pada:

- a. Pengembangan sistem nilai dan sikap antikorupsi dalam berbagai aktivitas kehidupan di tiga pilar PPK: masyarakat, sektor swasta, dan aparat pemerintah.
- b. Pengembangan dan penerapan nilai-nilai antikorupsi, kejujuran, keterbukaan, dan integritas di berbagai aktivitas di

sekolah, perguruan tinggi dan lingkup sosial dalam rangka menciptakan karakter bangsa yang berintegritas.

- c. Kampanye antikorupsi secara menyeluruh dan terencana.
 - d. Memperluas ruang partisipasi masyarakat dalam rangka PPK.
6. Meningkatkan koordinasi dalam rangka mekanisme pelaporan pelaksanaan upaya pemberantasan korupsi.

Guna kelancaran pasokan informasi, pelaporan, dan publikasinya, kegiatan pelaporan akan difokuskan pada:

- a. Penyusunan dan penerapan standar informasi, dokumentasi, dan pelaporan para pihak terkait, khususnya sistem pelaporan yang berbasis TI.
- b. Mekanisme pelaporan PPK Nasional secara terpadu.
- c. Keterbukaan dan komunikasi upaya-upaya PPK, serta partisipasi masyarakat dalam perencanaan, pelaksanaan, pemantauan dan pelaporan.
- d. Pengawasan dan pelaksanaan implementasi UU 14/2008 (Keterbukaan Informasi Publik), termasuk mekanisme verifikasi dan klarifikasi dalam pelaksanaan PPK.
- e. Perluasan akses informasi menyangkut pelaksanaan PPK dan ketentuan UNCAC

3.6. Kesimpulan

Sampai saat ini pemerintah Indonesia masih belum tegas dalam menangani korupsi dan belum maksimal dalam transparansi dan akuntabilitas keuangan negara. Hal ini dapat dilihat dari

hukuman yang dijatuhkan pada terpidana korupsi dengan uang yang telah mereka korupsi, hukuman yang dijatuhkan pemerintah masih belum sebanding dengan perbuatan mereka. Celah-celah yang memungkinkan terjadinya korupsi telah diminimalisasi dengan penatausahaan keuangan negara yang baru.

Perbaikan penatausahaan keuangan di antaranya dengan diterapkannya akuntansi berbasis akrual yang diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara, perlu dibarengi pemberantasan korupsi secara nasional harus terus dilaksanakan. Perbaikan dimulai dari diri sendiri, diawali dengan menghindari tindakan-tindakan yang mengarah ke korupsi. Melakukan transparansi keuangan dimulai dari unit terkecil dalam entitas pemerintahan.

HASIL RISET TERKAIT IMPLEMENTASI ACCRUAL BASIS DI BERBAGAI NEGARA

Negara-negara yang telah melaksanakan akuntansi berbasis akrual ternyata juga mengalami tantangan yang cukup panjang seperti di negara Britania Raya (Inggris, Wales, Skotlandia dan Irlandia Utara). Kober *et.al* (2010) berpendapat bahwa adopsi dan implementasi akuntansi akrual di sektor publik tetap menjadi isu kontroversial, dengan perdebatan tentang kegunaannya dalam pengambilan keputusan. Connolly dan Hyndman (2006) mencoba menginvestigasi implementasi akrual dari Akuntansi Akrual di organisasi sektor publik pada United Kingdom (Inggris) yang hasilnya akan diuraikan dalam bab ini.

Akuntansi akrual telah diperkenalkan di Inggris sejak pertengahan abad kesembilan belas namun sampai hari ini masih menyisakan masalah yang belum terselesaikan. Sedangkan Anaboidi dan Irvine (2009) menunjukkan bahwa masih terdapatnya

perdebatan yang cukup kuat mengenai penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintah daerah. Persepsi manajemen terhadap informasi akuntansi yang dihasilkan ternyata tidak seperti yang diharapkan secara teoritis. Kompleksitas informasi justru menurunkan kedalaman penggunaan informasi ini. Nampaknya hasil ini sesuai dengan fenomena yang terjadi di Indonesia. Hasil penelitian terkini yang dilakukan oleh Kapardis, Colin dan Anastasios (2016) di negara Cyprus menunjukkan bahwa masih terdapat kesenjangan kepuasan pengguna laporan keuangan di sektor publik. Mereka menyampaikan bahwa perlunya peningkatan kualitas informasi pelaporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Connoly dan Hyndman pada tahun 2006 menggunakan metoda kualitatif berdasarkan hasil wawancara terhadap 20 orang akuntan senior di Departemen Keuangan dan Personalia serta dari North Irlandia Audit Office (NIAO). NIAO merupakan badan pemeriksa keuangan di Irlandia Utara. Hasil penelitiannya menunjukkan beberapa poin yang dapat dibandingkan dengan implementasi di Indonesia.

4.1. Bukti Empiris Implementasi Akuntansi Akrual

Connoly dan Hyndman (2006) menunjukkan bahwa baik di Inggris (Inggris, Skotlandia, Wales) dan North Irlandia, untuk mengelola transisi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual (yang disebut *Resource Accounting/RA*) didasarkan pada strategi penerapan “trigger point” bertahap, yang melibatkan kolaborasi yang erat antara departemen dan lembaga auditor untuk memastikan bahwa akun-akun yang diberlakukan telah sesuai dengan standar yang dapat diterima sehingga dapat diselesaikan tepat waktu. Strategi implementasi seperti ini akan membantu

perubahan akuntansi yang relatif cepat, biaya rendah dan waktu yang tidak lama.

Responden/partisipan yang merupakan pengawas memiliki persepsi bahwa langkah awal penerapan akuntansi akrual cukup lamban. Sedangkan responden yang merupakan akuntan operasional di Departemen menyatakan bahwa mereka telah mengikuti sistem yang ada, akan tetapi merasakan bahwa keterlibatan NIAO masih kurang. Kekurangan staf dan daftar aset yang tidak lengkap disorot sebagai hambatan dalam implementasinya. Oleh sebab itu dirasakan masih tingginya ketergantungan pada konsultan eksternal yang memiliki pengetahuan yang rinci tentang akuntansi sektor publik karena masih terbatasnya keahlian sumber daya yang dimiliki departemen.

Blondal (2003) mengemukakan bahwa Kas dan akrual menggambarkan dua titik akhir spektrum basis akuntansi dan anggaran. Basis kas biasanya diaplikasikan oleh negara-negara anggota OECD dalam aktivitas sektor publik. Namun beberapa tahun belakangan ini ada trend besar yang mengarah ke basis akrual di negara-negara tersebut. Hampir setengah dari negara anggota OECD mengadopsi akrual sampai tingkatan tertentu.

Akrual lebih diterima untuk tujuan pelaporan keuangan daripada tujuan anggaran. Ada dua alasan untuk hal ini. Pertama, anggaran akrual dipercaya membahayakan anggaran. Keputusan politik untuk mengeluarkan uang harus sesuai dengan jumlah yang dilaporkan dalam anggaran. Hanya basis kas yang bisa melakukan itu. Misalnya, jika dalam suatu proyek modal beban depresiasi juga dilaporkan, timbul kekhawatiran bahwa pengeluaran proyek akan meningkat. Kedua, dan agak bertentangan dengan yang pertama, parlemen sering memperlihatkan resistensi terhadap pengadopsian anggaran akrual. Resistensi ini biasanya disebabkan oleh

kompleksitas akrual. Dalam konteks ini, perlu dicatat bahwa parlemen dalam negara yang mengadopsi anggaran akrual umumnya memiliki peran yang relatif lemah dalam proses anggaran.

Masalahnya menurut Blondal (2003), resiko pengaplikasian akrual hanya pada pelaporan keuangan (dan tidak pada anggaran), tidak dianggap serius. Anggaran merupakan dokumen manajemen yang penting dalam sektor publik, dan akuntabilitas didasarkan pada pelaksanaan anggaran. Jika anggaran dibuat dalam basis kas, basis tersebut akan menjadi basis dominan yang digunakan oleh para politisi dan PNS senior dalam bekerja.

Meskipun demikian, jumlah negara anggota yang mengadopsi akrual untuk pelaporan keuangan makin banyak. Proses ini umumnya diprakarsai oleh kementerian dan lembaga individu yang awalnya mengadopsi akrual untuk pelaporan mereka sendiri. Kemudian dari waktu ke waktu, jumlah kementerian dan lembaga yang mengadopsi akrual makin banyak, sehingga laporan keuangan keseluruhan-pemerintah pada akhirnya disajikan dalam basis akrual.

Tujuan dari pengalihan pelaporan keuangan ke basis akrual adalah untuk membuat biaya pemerintah yang sebenarnya lebih transparan, misalnya, dengan mengatributkan biaya pensiun pegawai pemerintah ke periode waktu dimana mereka dipekerjakan, dan mengakumulasi hak-hak pensiun mereka daripada mendapatinya sebagai pengeluaran yang tidak relevan sejak mereka pensiun. Bukannya dihentikan ketika proyek modal dijalankan, pengeluaran tersebut dimasukkan dalam pengeluaran operasi tahunan melalui cadangan depresiasi. Memperlakukan program hutang dan jaminan dengan basis akrual mengarahkan lebih banyak perhatian pada resiko kegagalan penjamin, khususnya ketika ada ketentuan bahwa resiko kegagalan seperti itu harus dibiayai sebelum program dimulai. Sisa hutang pemerintah dapat didesain

dalam cara dimana semua pengeluaran bunga dibayar dalam bentuk lump sum pada akhir periode bunga, daripada dibayar secara bertahap selama sisa tahun pembayaran. Semua contoh ini memperlihatkan bagaimana fokus terhadap kas hanya akan menyimpangkan biaya pemerintah yang sebenarnya.

Tujuan lebih lanjut dari pengadopsian akrual adalah untuk meningkatkan pembuatan keputusan pemerintah dengan menggunakan informasi yang meningkat. Ini harus dipahami dalam konteks yang lebih luas. Negara yang mengadopsi akrual umumnya ada di garis terdepan reformasi manajemen publik. Reformasi ini bertujuan untuk mempertahankan agar manajer tetap bertanggung jawab terhadap hasil dan/atau output ketika menurunkan kontrol terhadap input.

Dalam konteks ini, manajer diharapkan bertanggung jawab terhadap semua biaya yang berkaitan dengan hasil dan/atau output yang dihasilkan, bukan hanya terhadap pengeluaran kas langsung. Hanya akrual yang memungkinkan penyajian semua biaya ini, sehingga mendorong pembuatan keputusan manajer yang lebih efisien dan efektif. Singkatnya, ketika manajer diberi fleksibilitas untuk mengatur sumber daya (input), mereka memerlukan informasi yang relevan guna menjalankan pengaturan tersebut. Karena itu, pengadopsian akrual menjadi bagian yang tak terpisahkan dari reformasi yang lebih luas. Penggunaan akrual dalam pelaporan keuangan lebih berhasil di negara yang memiliki kontrol input yang berkurang secara signifikan.

Di Indonesia, penerapan akuntansi berbasis akrual juga telah melibatkan pihak pengawas keuangan sebagai pendamping di pemerintah daerah. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) telah ditugaskan untuk melakukan pendampingan pada

pemerintah daerah baik dalam proses pencatatan akuntansi, pengembangan sistem, maupun pelaporannya.

4.2. Penggunaan Informasi Baru

Connolly dan Hyndman (2006) mengemukakan bahwa perubahan menuju penggunaan akuntansi akrual didasarkan pada keyakinan bahwa informasi yang dihasilkan akan meningkatkan perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas. Informasi yang diproduksi dari akuntansi akrual mengarah pada pemanfaatan yang lebih baik. Para peserta/ responden pengawas cenderung berkomentar kepada hal yang lebih luas mengenai manfaat informasi ini. Mereka berpandangan bahwa ini masih dalam tahap awal pengembangan sehingga masih terlalu dini untuk mengatakan bahwa manager operasional memanfaatkan informasi akuntansi akrual dalam pengambilan keputusan. Sedangkan peserta akuntan operasional hampir sepakat dalam hal ini bahwa informasi akuntansi akrual tidak digunakan atau penggunaannya masih terbatas saat ini. Sebagian besar berpandangan negatif bahwa prosesnya terlalu rumit dan ada indikasi berpura-pura dalam pemahaman dan penggunaannya. Akan tetapi ada beberapa peserta akuntan operasional yang menyampaikan nada yang lebih positif bahwa penggunaannya akan meningkat di kemudian hari selaras dengan diberikan banyak latihan.

Beberapa informasi baru dihasilkan dengan menggunakan akuntansi akrual. Blondal (2003) mengemukakan adanya pengakuan beberapa akun yang tidak ada di sector swasta, seperti: aktiva budaya, aktiva militer, aktiva infrastruktur, dan program jaminan sosial.

Aktiva budaya

Aktiva budaya meliputi bangunan, monumen, dan situs arkeologi yang bersejarah, serta koleksi museum, galeri, dan dokumen. Aktiva budaya sangat berbeda dengan tipe aktiva lainnya. Aktiva ini memiliki siklus hidup yang sangat panjang – umumnya berumur ratusan tahun. Nilai aktiva ini tidak berkurang karena pemakaian atau kerusakan (meskipun ada kemungkinan biaya pemeliharaan yang signifikan), namun justru cenderung meningkat dari waktu ke waktu. Biaya perolehan aktiva ini umumnya tidak diketahui dan dalam kebanyakan kasus benar-benar tidak relevan untuk tujuan penilaian saat ini. Perolehan aktiva ini biasanya terjadi melalui cara-cara yang tak biasa, misalnya melalui perang. Aktiva ini umumnya tidak dapat dipasarkan, karena penjualannya dilarang oleh hukum. Aktiva ini juga tidak memiliki biaya pengganti.

Kerumitan yang lebih jauh muncul ketika bangunan bersejarah memiliki dua fungsi: misalnya, kantor pemerintah berlokasi di istana yang bersejarah. Haruskah istana ini diperlakukan sebagai aktiva biasa atau aktiva budaya? Atau haruskah aktiva ini dipisahkan secara spekulatif sehingga sebagian dari istana diperlakukan sebagai aktiva biasa dan sisanya sebagai aktiva budaya.

Isi museum dan galeri merupakan topik khusus lainnya. Beberapa negara mengambil pendekatan yang sangat komprehensif. New Zealand misalnya, menilai isi National Archives-nya dengan nilai item luar biasa yang didasarkan pada penilaian yang dilakukan oleh lembaga lelang internasional. Galeri seni berisikan aktiva budaya yang paling mungkin dipasarkan, dikarenakan keberadaan pasar seni internasional. Namun dalam praktiknya, beberapa negara hanya memperdagangkan perolehan

baru, bukan koleksi lama mereka.

Sedikit konsensus muncul dalam area ini. Bahkan di berbagai negara tampak variasi yang besar dalam perlakuan terhadap aktiva budaya. Dalam kasus dimana nilai aktiva budaya dapat ditentukan dengan mudah, komponen emosional dari penetapan nilai pasar bagi warisan budaya nasional membuat hal ini menjadi sulit. Jadi, di kebanyakan negara, aktiva budaya tidak memiliki pengaruh yang material pada keuangan fiskal.

Aktiva militer

Perlakuan terhadap aktiva militer merupakan hal lain yang unik. Petunjuk internasional tentu menyetujui pengakuan aktiva ini, seperti halnya aktiva lain. Jika aktiva ini akan diperlakukan secara berbeda, penentuan komponennya harus dilakukan secara jelas. Kita dapat membedakan aktiva militer untuk tujuan umum dengan aktiva militer khusus. Tipe kedua rentan terhadap kerusakan dini, baik yang disebabkan oleh kekalahan perang maupun keusangan yang muncul ketika musuh dapat mengembangkan ukuran tandingan yang menyebabkan aktiva tersebut tidak berguna. Kriteria perlakuan terhadap aktiva militer khusus dapat dipersempit. Misalnya, item pendukung (seperti transportasi militer) dapat dikapitalisasi dan disusutkan, sementara item perang (seperti pesawat tempur) tidak dikapitalisasi dan disusutkan, namun dibelanjakan.

AS menggunakan pendekatan di atas untuk aktiva militernya. AS memutuskan – seperti halnya negara-negara anggota OECD lainnya – bahwa semua properti, bangunan, dan peralatan militer harus dikapitalisasi dan disusutkan. Perubahan yang dilakukan dipercaya tepat, dan membantu manajemen dan

penghitungan biaya keseluruhan dari output produksi. Perubahan ini juga menghindarkan dari masalah yang berkaitan dengan keharusan untuk menentukan komponen aktiva militer. Aktiva militer memang dipercaya rentan terhadap kerusakan dini. Namun pendekatan yang diadopsi adalah menyusutkan aktiva ini dalam basis normal, lalu mencatatnya sebagai kerugian ketika rusak atau menjadi usang sebelum waktunya.

Ada sejumlah topik militer lain yang teridentifikasi. Pertama, biaya penelitian sulit dikapitalisasi, terutama ketika in-house dijalankan dalam mengembangkan sistem militer baru. Ini disebabkan oleh keengganan militer untuk menyediakan informasi dan terhadap masalah yang harus dihadapi dalam menelusuri biaya tersebut. Kedua, militer kadang memiliki bagian surplus aktiva yang tidak proporsional – seperti fasilitas pasif – yang memiliki nilai nol, namun seharusnya diberi nilai negatif dikarenakan biaya yang harus dikeluarkan oleh militer untuk mempertahankannya. Ketiga, penggunaan bagian spektrum yang eksklusif untuk komunikasi dan penggunaan *airspace* yang eksklusif merepresentasikan *opportunity cost* pemerintah yang sangat besar mengingat nilai komersialnya yang besar. Pertanyaan yang muncul adalah apakah- dan bagaimana- dua topik terakhir dapat diperlakukan secara spesifik dalam setting akrual.

Aktiva infrastruktur

Aktiva infrastruktur merupakan salah satu kategori aktiva sektor publik yang besar. Aktiva ini meliputi jalan raya dan aktiva *network* lainnya. Aktiva ini memiliki nilai yang sangat besar, meskipun sering menjadi tanggung jawab lembaga yang level pemerintahannya rendah.

Beberapa masalah muncul dalam hal ini. Pertama, apa pengaruh umur ekonominya yang sangat panjang pada keputusan mengenai- *schedule* penyusutan yang sesuai . Dalam konteks ini, ada beberapa negara anggota yang tidak menyusutkan aktiva infrastruktur namun justru menerangkan bahwa aktiva tersebut terus menerima pemeliharaan karena memiliki masa hidup yang tidak terhingga. Kedua, pengakuan aktiva infrastuktur juga menunjuk pada kebutuhan akan pengeluaran pemeliharaan; suatu pengeluaran yang kadang diabaikan oleh negara anggota. Ketiga, biaya perolehan aktiva infrastruktur akan sulit diestimasi jika yang digunakan adalah metode biaya historis. Hal ini disebabkan oleh umurnya yang tua, maupun kesulitan dalam memisahkan investasi awal dengan biaya pemeliharaan. Keempat, pemilihan metode penilaian (biaya histotis vs. nilai saat ini) memiliki pengaruh yang luar biasa besar pada aktiva infrastruktur.

Program jaminan sosial

Perlakuan terhadap program jaminan sosial merupakan topik yang sering diperdebatkan dalam setting akrual. Harus ditekankan bahwa perdebatan ini tidak mengacu pada perlakuan terhadap program pensiun pegawai pemerintah, karena program ini merupakan tanggung jawab kontraktual dan pengakuannya sebagai kewajiban sangat jelas.

Ada dua kelompok pemikiran dalam subjek ini: kelompok yang percaya bahwa program jaminan sosial harus diperlakukan sebagai kewajiban dan kelompok yang tidak menyetujui kepercayaan tersebut. Program jaminan sosial merepresentasikan tanggung jawab pemerintah di masa depan, terutama yang berkaitan dengan populasi yang sudah berumur. Kelompok

pertama percaya bahwa tidak memperlakukan aktiva ini sebagai kewajiban akan meyesatkan penilaian kondisi keuangan pemerintah. Mereka lalu menunjuk pada karakteristik program (kadang juga elemen penyokongnya) yang mendukung argumen ini, dan pada pengalaman historis dan politis yang menunjukkan bahwa pemerintah pada praktiknya memperlakukan program jaminan sosial sebagai kewajiban.

Meskipun perspektif tersebut diekspresikan dengan kuat, negara-negara anggota tidak menerimanya. Tidak ada kasus dimana program jaminan sosial diperlakukan sebagai kewajiban. Penalaran bagi hal ini beragam. Alasan yang paling meyakinkan adalah bahwa program ini bukan merupakan transaksi pembayaran yang kontraktual; jika pemerintah menurunkan level jaminan yang akan dibayarkan di masa depan, orang-orang yang berkepentingan tidak memiliki opsi untuk menuntut kerugiannya di pengadilan. Harus dicatat bahwa program ini merupakan transfer pendapatan yang dibiayai dengan pajak; dan level jaminannya kadang memiliki hubungan yang tidak langsung atau bahkan tidak proporsional dengan level pajak yang dibayarkan.

Pengalaman historis dan politis menunjukkan bahwa pemerintah menghormati “janji” mereka dalam area ini. Namun, dengan makin banyaknya populasi yang berumur, reformasi yang kuat perlu dilakukan untuk menjamin keberlanjutan program jaminan sosial. Kewajiban yang diakui berdasarkan level jaminan saat ini- akan merintangangi reformasi tersebut. Ini menunjukkan bagaimana pengadopsian akrual dapat memengaruhi perilaku.

Kedua kelompok pemikiran sepakat bahwa pemerintah harus menerbitkan informasi tambahan dalam jumlah besar mengenai pembiayaan jangka panjang bagi program jaminan sosial. Informasi ini dapat dimasukkan sebagai catatan dalam anggaran dan laporan

keuangan pemerintah, atau diterbitkan secara terpisah. Namun, ada masalah pengukuran yang besar dalam area ini. Perubahan suku bunga diskonto atau perubahan asumsi mengenai *take-up rate* dan level jaminan dapat menimbulkan dampak yang sangat besar.

Beberapa orang menentang dimasukkannya informasi tambahan mengenai program jaminan sosial. Mereka berargumentasi bahwa pemerintah memiliki komitmen jangka panjang lain yang juga penting, misalnya dalam bidang layanan kesehatan dan pendidikan. Jadi mengapa program jaminan sosial diberi status yang lebih spesial? Ini memunculkan pertanyaan fundamental mengenai ruang lingkup model akuntansi.

Basis Penilaian

Basis penilaian yang umum digunakan adalah biaya historis. Namun, mulai ada peralihan untuk mengadopsi pendekatan penilaian yang didasarkan pada nilai saat ini. Secara konseptual, pendekatan nilai saat ini- dipandang lebih unggul, namun pertimbangan praktis kadang mengarahkan pada pelanjutan/pengadopsian pendekatan biaya historis.

Pendekatan historis menilai aktiva berdasarkan biaya perolehan dan penyusutan yang mengikutinya. Pendekatan ini mungkin dipandang lebih objektif karena didasarkan pada jumlah yang benar-benar dibayarkan untuk memperoleh aktiva. Masalah dengan pendekatan historis adalah bahwa nilai aktiva makin *out of date* seiring berjalannya waktu. Masalah besar lainnya adalah ketidakkonsistenan perlakuan terhadap aktiva, baik di antara entitas maupun di dalam entitas. Misalnya, dua bangunan yang sama dapat dinilai secara berbeda jika dibeli pada waktu yang

berbeda. Masalah selanjutnya – khususnya dalam konteks sektor publik – adalah bahwa catatan yang tidak memadai berujung pada tidak diketahuinya biaya perolehan awal.

Pendekatan nilai saat ini dimaksudkan untuk meringankan masalah di atas. Secara karakteristik, pendekatan ini lebih relevan karena menyajikan informasi yang tidak *out of date*. Akibatnya, pendekatan ini dipandang sebagai indikator level sumber daya entitas, dan basis yang lebih baik untuk mengevaluasi kinerja entitas. Pendekatan ini juga memiliki nilai yang besar bagi analisis ekonomi. Namun, penggunaan metodologinya memerlukan banyak pertimbangan profesional.

Ada sejumlah metodologi untuk mengaplikasikan pendekatan nilai saat ini, antara lain biaya pengganti yang disusutkan, *value-in-use*, dan nilai bersih yang dapat direalisasikan. Masing-masing memiliki kelemahan. Biaya pengganti yang disusutkan mengasumsikan bahwa orang akan membeli aktiva yang sama persis di masa yang akan datang; ini sulit ditemukan dalam kebanyakan kasus. Metodologi *value-in-use* sangat tergantung pada tujuan manajemen. Ketika metodologi ini diadopsi dalam lingkungan yang tidak kompetitif, entitas dapat menaikkan harga aktiva sehingga memperoleh kas yang lebih banyak. Masalah yang dihadapi dengan nilai bersih yang dapat direalisasikan menunjuk pada aktiva khusus yang pasarnya tidak tersedia atau tidak *reliable*.

Pada pemerintah daerah di Indonesia, para pejabat sebagai pengambil keputusan nampaknya belum menggunakan informasi ini secara maksimal. Hal ini bisa jadi karena informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan berbasis akrual dianggap sebagai informasi baru yang tidak dipahami dengan baik kegunaannya. Perubahan *mind-set* pengguna tentunya membutuhkan proses yang cukup lama.

4.3. Keuntungan Akuntansi Akrua

Akuntansi akrual dipresentasikan sebagai teknologi yang bisa diterapkan untuk memberikan informasi akuntansi yang bersifat rasional dan objektif. Banyak manfaat yang idealnya timbul, didorong pula oleh keyakinan bahwa akuntansi akrual akan menghasilkan informasi baru yang lebih baik sebagai dasar pengambilan keputusan. Para pendukung akuntansi akrual berpendapat bahwa ia akan memberi keuntungan bagi departemen pemerintah, pemerintah pusat, DPRD, masyarakat, dan perekonomian secara keseluruhan. Termasuk di dalamnya alokasi sumber daya yang lebih baik, memperbaiki keputusan investasi modal dan meningkatkan akuntabilitas dan pengendalian.

Hasil penelitian Connolly dan Hyndman (2006) menunjukkan bahwa para peserta akuntan operasional sebagian kecil menyatakan keuntungannya terkait pengelolaan aset tetap. Namun, beberapa peserta lainnya menyatakan bahwa register aset bisa membantu pengambilan keputusan akan tetapi tidak tentu pengaruhnya. Kurangnya kontrol oleh Departemen atas aset tersebut dan tidak tersedianya insentif bagi manager sehingga tidak memotivasi penggunaannya menjadi dua alasan tidak dimanfaatkannya informasi ini.

Dalam area akuntansi sektor publik, ada dua model pemikiran, yaitu model tradisional yang berbasis akuntansi kas dan model modern yang berbasis akuntansi akrual. Keuntungan akuntansi akrual adalah kemampuannya mengukur pendapatan periode berjalan secara akurat dibanding akuntansi berbasis kas. Ini berarti bahwa neraca merupakan estimasi posisi keuangan yang lebih akurat. Informasi periode berjalan yang lebih akurat memudahkan peramalan pendapatan atau posisi keuangan masa depan.

Di bawah model modern, penekanan diberikan pada efisiensi, sehingga sektor publik diharapkan memperkenalkan suatu set laporan keuangan yang dapat diaplikasikan dengan lebih baik seperti di sektor swasta. Melalui akuntansi akrual, entitas publik dapat memaksimalkan efek proses kompetisi dan efisiensi manajemen publik.

Pergerakan New Public Management di dunia internasional, peralihan dari akuntansi kas ke akrual merupakan konsekuensi dari:

- Peningkatan diversifikasi sistem akuntansi
- Kualitas laporan pemerintah
- Kepentingan lembaga keuangan internasional
- Peralihan System of National Account ke basis akrual pada tahun 1993
- Perjanjian kuat dari pemimpin IFAC (International Federation of Accountants)-PSC

4.4. Kekurangan Dan Biaya Dari Penggunaan Akuntansi Akrual

Hasil penelitian Connolly dan Hyndman (2006) menunjukkan bahwa peserta pengawas dan akuntan operasional mengidentifikasi beberapa kekurangan sebagai berikut:

- kompleksitas informasi. Laporan keuangan yang dihasilkan dari akuntansi berbasis akrual ini menjadi cukup banyak. Kenyataan ini memungkinkan terjadinya *information overload* yang akhirnya berpotensi tidak dimanfaatkan.
- lamanya waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan informasi. Penggunaan teknologi informasi mungkin dapat digunakan untuk mengatasi hal ini namun dibutuhkan waktu

lagi untuk membuat user dapat mengaplikasikannya dengan baik.

- kurangnya pemahaman. Dibutuhkan pelatihan dan pendampingan secara terus menerus sampai dengan terjadinya perubahan *mind set* dari manager level bawah sampai manager level atas.
- kurangnya pemanfaatan oleh pengguna potensial. Dengan alasan kepraktisan dan merasa pengalaman masa lalu telah memadai dalam proses pengambilan keputusan, informasi akuntansi ini menjadi barang baru yang kurang diminati.
- kurangnya keinginan para manager senior untuk menggunakannya
- adanya resistensi sehingga tetap kembali kepada akuntansi kas
- tidak adanya biaya tambahan sehubungan dengan pelaksanaan akuntansi akrual

Departemen memiliki anggaran untuk implementasi akuntansi akrual namun tidak dianggarkan secara khusus untuk biaya yang terkait dengan staf dan akuntan baik biaya sistem informasi maupun biaya konsultasinya.

Kekurangan akuntansi akrual lebih kepada kesulitan pengguna dalam memahaminya. Terutama bagi pengguna yang telah terbentuk *mind-set*nya dengan sistem kas basis. Kebingungan terjadi karena pendapatan mungkin diakui pada periode yang tidak sama dengan periode perubahan kas.

4.5. Kesimpulan

Hasil penelitian Connoly dan Hyndman (2006), Anaboidi dan Irvine (2009) Kapardis, Colin dan Anastasios (2016) serta Dewi (2017) mengindikasikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di berbagai negara masih mengalami kendala dan belum mencapai tujuan yang diharapkan. Saat ini fungsi laporan keuangan berbasis akrual masih sebatas untuk akuntabilitas. Sedangkan untuk pengambilan keputusan, informasi ini masih terbatas pemanfaatannya.

Hal ini menunjukkan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual di berbagai negara belum dapat mendukung *Decision Usefulness Theory* karena informasi yang dihasilkan belum digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan para stakeholder. Kajian mendalam pada riset selanjutnya perlu dilakukan mengingat karakteristik lingkungan pemerintahan berbeda dengan sektor swasta yang memungkinkan adanya variabel lain yang lebih dominan dalam pengambilan keputusan.

SOLUSI DAN TANTANGAN PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL

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

5.1. Komitmen, Regulasi Dan Kebijakan 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. Diundangkannya tiga paket keuangan negara serta

undang-undang pemerintahan daerah menunjukkan keinginan yang kuat dari pihak eksekutif dan legislatif untuk memperbaiki sistem keuangan negara, termasuk perbaikan atas akuntansi pemerintahan. Yang menjadi ujian sekarang adalah peningkatan kualitas produk akuntansi pemerintahan dalam pencatatan dan pelaporan oleh kementerian/lembaga di pemerintah pusat dan dinas/unit untuk pemerintah daerah. Sistem akuntansi pemerintah pusat mengacu pada pedoman yang disusun oleh menteri keuangan. Sistem akuntansi pemerintah daerah ditetapkan oleh Gubernur/Bupati/Walikota dengan mengacu pada peraturan daerah tentang pengelolaan keuangan daerah. Sistem akuntansi pemerintah pusat dan sistem akuntansi pemerintah daerah disusun dengan mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Kejelasan perundang-undangan mendorong penerapan akuntansi pemerintahan dan memberikan dukungan yang kuat bagi para pimpinan kementerian/lembaga di pusat dan Gubernur/Bupati/Walikota di daerah.

Ritonga (2010) juga menguatkan harus adanya komitmen dan dukungan politik dari para pengambil keputusan dalam pemerintahan, karena upaya penerapan akuntansi berbasis akrual memerlukan dana yang besar dan waktu yang lama, bahkan lebih lama dari masa periode jabatan presiden, gubernur, bupati, walikota, dan anggota DPR/DPRD.

5.2. Sistem Akuntansi dan Information Technology (IT) Based System

Implementasi akuntansi berbasis akrual di pemerintahan memiliki kompleksitas yang tinggi sehingga memerlukan sistem akuntansi dan *IT based system* yang lebih rumit. 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.

5.3. Tersedianya Sumber Daya Manusia (SDM) yang Kompeten

Laporan keuangan diwajibkan untuk disusun secara tertib dan disampaikan masing-masing oleh pemerintah pusat dan daerah kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selambatnya tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, selambatnya 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.

Pada saat ini, kebutuhan tersebut sangat terasa dengan semakin kuatnya upaya untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Untuk itu, pemerintah pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Termasuk di dalamnya memberikan sistem insentif dan remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi dan organisasi profesi tidak kalah pentingnya untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan. Ritonga (2010) pun mengatakan hal yang senada bahwa diperlukan dukungan Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan.

5.4. Resistensi Terhadap Perubahan

Sesuatu yang abadi adalah perubahan, namun tidak semua orang menyadari dan memahami bahwa perubahan harus dilakukan. 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 sosialisasi berulang-ulang kepada seluruh pihak yang terkait, sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik tanpa ada resistensi.

Pihak Badan Pemeriksa Keuangan juga sebaiknya melakukan sosialisasi mengenai pentingnya laporan keuangan berbasis akrual ini kepada para pejabat pemerintahan, karena biasanya perhatian eksekutif yang lebih besar pada saat pihak pemeriksa yang menjelaskan. Oleh sebab itu, Ritonga (2010) mengatakan perlunya dukungan dari pemeriksa laporan keuangan, karena perubahan basis akuntansi akan mengubah cara pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa. Perubahan-perubahan yang terjadi harus melalui pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

5.5. Lingkungan/Masyarakat

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

Selain tantangan tersebut di atas, beberapa hal yang menjadi hambatan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual (Irawan, 2015), antara lain :

- a. Penerapan akuntansi akrual dapat berakibat terhadap penurunan ekuitas sebagai akibat penyusutan dan amortisasi
- b. Penerapan akuntansi berbasis akrual dapat berakibat pada penurunan kualitas laporan keuangan (opini audit LKPD menurun)
- c. Kompleksitas akuntansi akrual dapat menimbulkan resistensi di SKPD, khususnya bagi para pelaku akuntansi dan penyusunan laporan keuangan
- d. Makin rumitnya proses pelaporan dan audit laporan keuangan.

5.6. Anggaran Berbasis Akrual

Ritonga (2010) menguraikan perlunya sistem penganggaran berbasis akrual, karena jika anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaannya masih berbasis kas sedangkan realisasinya berbasis akrual, maka antara anggaran dan realisasinya tidak dapat diperbandingkan. Oleh sebab itu salah satu poin penting dalam penerapan akuntansi berbasis akrual adalah juga harus diterapkan anggaran berbasis akrual. Anggaran berbasis akrual ini sulit diterapkan di organisasi pemerintahan karena sangat kompleks. Dalam akuntansi anggaran mensyaratkan adanya pencatatan dan penyajian akun operasi sejajar dengan anggarannya. Anggaran berbasis akrual berarti mengakui dan mencatat anggaran dan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan pada saat kejadian, atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah daerah, tanpa memperhatikan pada saat kas atau setara kas diterima

atau dibayar (Ritonga, 2010). Hal inilah yang menjadi persyaratan berat pemerintah dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual dalam organisasi pemerintahan. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 juga belum diatur tentang anggaran berbasis akrual, sehingga dapat dikatakan bahwa SAP tersebut bukan merupakan SAP Akrual penuh melainkan SAP berbasis akrual modifikasian (*accrual modified*) (Halim, 2012).

Blondal dalam Halim (2012), mengatakan bahwa kesulitan penerapan anggaran berbasis akrual di pemerintahan terkait dengan dua alasan berikut:

- a. Anggaran akrual diyakini beresiko dalam disiplin anggaran. Keputusan politis untuk membelanjakan uang sebaiknya ditandingkan dengan ketika belanja tersebut dilaporkan dalam anggaran. Hanya saja, basis kas yang dapat menyediakannya. Jika sebagian besar proyek belanja modal, misalnya, dicatat dan dilaporkan pada beban penyusutan, akan berakibat meningkatkan pengeluaran untuk proyek tersebut;
- b. Adanya resistensi dari lembaga legislatif untuk mengadopsi penganggaran akrual. resistensi ini seringkali akibat dari terlalu kompleksnya penganggaran akrual. dalam konteks ini, lembaga legislatif negara yang menerapkan penganggaran akrual pada umumnya akan memiliki peran yang lemah dalam proses penganggaran.

Manfaat Anggaran Akrual

Blondal (2004) mengemukakan bahwa kebanyakan negara-negara yang tergabung dalam OECD berpendapat akuntansi akrual akan lebih bermanfaat jika dibarengi dengan penerapan anggaran akrual. Anggaran akrual memberikan beberapa manfaat sebagai

berikut.

1. Anggaran akrual menyajikan informasi biaya yang lebih baik bagi para pembuat keputusan dan disiplin yang lebih baik bagi tujuan pelaksanaan anggaran. Keputusan didasarkan pada total biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi output atau hasil, bukan sekedar *immediate cash outlay* (item non-kas). Pelaksanaan anggaran harus memperhitungkan biaya yang ditanggungkan dan pelaksanaan ini dibatasi dari aktivitas-aktivitas yang dapat memengaruhi periode pelaporan berikutnya. Hal ini terutama relevan ketika manajer memiliki otonomi yang meningkat untuk bertindak berdasarkan informasi yang disediakan oleh akrual.

Para pengkritik berpendapat bahwa untuk kebanyakan transaksi, angka-angka akrual akan sama, karena perbedaan waktu pencatatan transaksi hanya memengaruhi sedikit area. Anggaran dapat mengimplementasikan akrual untuk transaksi tertentu, misalnya biaya pensiun pegawai, bunga hutang negara, dsb. Pendekatan lain, seperti anggaran komitmen, dapat digunakan untuk memastikan bahwa disiplin anggaran dipertahankan dalam lingkungan manajerial.

2. Akrual akan memfokuskan perhatian pada upaya untuk meningkatkan manajemen modal saham. Akrual memberikan insentif yang lebih baik untuk mengatur aktiva, menjual/membuang aktiva yang tidak diperlukan, dan merencanakan investasi, karena akrual memengaruhi penyusutan. Akrual juga memberi dorongan untuk mengatur modal kerja (debitur, kreditur, dan saham). Para kritikus anggaran akrual mengakui bahwa semua area di atas memang penting namun area-area ini dapat ditingkatkan tanpa pengadopsian anggaran akrual-penuh.

3. Anggaran akrual mengeliminasi bias yang muncul karena investasi modal dicatat sebagai lump sum, bukan dikapitalisasi atau disusutkan selama umur ekonominya. Pengeluaran modal diabaikan dalam kerangka anggaran-berbasis kas. Konsekuensi dari hal ini adalah kondisi infrastruktur dan aktiva modal lain yang tidak memadai. Jika suatu aktiva memiliki umur ekonomis, misalnya 25 tahun, mengapa biaya perolehan totalnya harus diperlakukan sebagai item tunggal di dalam anggaran, bukannya dikapitalisasi dan didistribusikan melalui penyusutan selama umur ekonomisnya.
4. Anggaran akrual akan memberikan gambaran mengenai *kelangsungan* keuangan publik jangka panjang dengan menyoroti konsekuensi jangka panjang dari keputusan saat ini. Gambaran ini berasal dari neraca yang dimasukkan ke dalam kerangka anggaran akrual. Para kritikus mengatakan bahwa aktiva terbesar pemerintah, yaitu kekuasaan untuk menarik pajak dan kewajiban terbesarnya, yaitu biaya yang berhubungan dengan populasi berumur, tidak memenuhi kriteria pengakuan aktiva dan kewajiban (secara berurutan). Konsekuensinya, anggaran akrual tidak menyajikan gambaran yang komprehensif mengenai *kelangsungan* keuangan publik. Pengkritik anggaran akrual menyatakan bahwa ramalan anggaran jangka panjang (40-75 tahun) dalam basis kas dapat menjadi alternatif yang lebih unggul untuk memberikan gambaran mengenai *kelangsungan* keuangan publik. Ramalan ini juga lebih mudah dipahami oleh pejabat terpilih dan masyarakat umum.
5. Pengadopsian anggaran akrual merupakan sarana bagi reformasi manajemen lain di dalam sektor publik. Negara yang telah mengadopsi anggaran akrual, melakukannya dalam

konteks reformasi manajemen yang lebih luas, yaitu menurunkan kontrol input, meningkatkan fleksibilitas, serta memfokuskan pada output dan hasil. Pengenalan anggaran akrual merupakan alat utama yang dapat digunakan untuk mengubah perilaku. Para pengkritik berpendapat bahwa penurunan kontrol pada input dan memfokuskan pada output dan hasil dapat direalisasikan tanpa pengadopsian anggaran akrual.

6. Pendukung anggaran akrual mengklaim bahwa anggaran akrual diperlukan untuk menjamin keseimbangan pelaporan akuntansi akrual. Namun para pengkritik anggaran akrual berpendapat bahwa akrual memberikan sejumlah kompleksitas teknis ke dalam anggaran. Hal ini membuat anggaran menjadi kurang transparan dan sulit dipahami. Akrual juga membuka peluang manipulasi baru yang memiliki karakteristik yang berbeda dengan yang terjadi di dalam anggaran kas (kapitalisasi beban serta pemanfaatan penyusutan, valuasi, revaluasi, dsb). Peluang manipulasi juga ada dalam anggaran kas, dan umumnya berkaitan dengan topik waktu: yaitu menunda pencatatan biaya periode saat ini, dan mempercepat pengumpulan pendapatan dari periode pelaporan berikutnya. Para pengkritik anggaran akrual juga berpendapat bahwa pengenalan anggaran akrual meningkatkan biaya pelatihan dan pembaharuan sistem yang signifikan, dengan manfaat yang tidak sepadan dengan biayanya. Hal ini mengindikasikan bahwa penerimaan terhadap akuntansi akrual lebih besar daripada penerimaan terhadap anggaran akrual.

Anggaran merupakan proses yang mengubah informasi menjadi keputusan. Kualitas keputusan yang dihasilkan tergantung pada data yang tersedia dan alat analitis yang digunakan dalam memproses informasi. Salah satu tujuan dari inovasi anggaran adalah untuk memengaruhi keputusan dengan memodifikasi klasifikasi atau isi dari data anggaran dan dengan memperkenalkan metode analitis baru. Dulu, kebanyakan negara mengklasifikasikan pengeluaran menurut unit organisasi pengkonsumsi dan item yang dibeli. Namun sekarang, kebanyakan negara memiliki klasifikasi ekonomi dan fungsional, dan banyak juga yang mengklasifikasikan pengeluaran menurut program, aktivitas, dan output-nya.

Intinya, akuntansi berbasis akrual bermanfaat untuk menyediakan gambaran operasional pemerintah yang lebih transparan serta pendapatan dan belanja pemerintah dapat dialokasikan secara tepat setiap saat. Oleh sebab itu diperlukan strategi pemerintah untuk mendukung keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual. Menurut Bastian dalam Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik (2006) beberapa strategi yang bisa dilakukan pemerintah, yaitu:

- a. Mempertahankan momentum perubahan
- b. Melakukan riset untuk mengidentifikasi kebutuhan pemakai
- c. Mempermudah penerapan akuntansi pemerintahan
- d. Mendorong keterlibatan perguruan tinggi dan lembaga diklat
- e. Meningkatkan keterlibatan profesi akuntansi.

Beberapa langkah yang bisa dilaksanakan pemerintah untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual, yaitu:

- a. Menyiapkan pedoman umum pada tingkat nasional tentang akuntansi akrual. Pedoman ini digunakan untuk menyamakan persepsi di semua daerah sekaligus sebagai jembatan teknis atas standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang akan diterapkan.
- b. Menyiapkan modul pada tingkat nasional yang dapat digunakan oleh berbagai pihak dalam rangka pelatihan akuntansi berbasis akrual.
- c. 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.
- d. Diseminasi/sosialisasi tingkat nasional. Hal tersebut dapat digunakan untuk menyerap input berupa saran ataupun keluhan dari daerah terkait penerapan akuntansi basis akrual.

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

- a. Sosialisasi dan pelatihan yang berjenjang. Berjenjang yang dimaksud meliputi pimpinan level kebijakan sampai dengan pelaksana teknis, dengan tujuan sosialisasi dan pelatihan untuk meningkatkan ketrampilan pelaksana, membangun *awareness*, dan mengajak keterlibatan semua pihak.

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

5.7. Kesimpulan

Sistem akuntansi berbasis kas yang telah dijalankan sebelumnya telah terbukti memiliki kelemahan. Kelemahan yang mendasar dari sistem akuntansi berbasis kas adalah laporan keuangan yang dihasilkan tidak informatif, tidak mampu menyajikan jumlah sumberdaya yang digunakan, serta tidak mampu memperhitungkan atau mempertimbangkan kewajiban keuangan, hutang, komitmen masa depan, penjaminan oleh pemerintah, atau kewajiban kontinjen, dan lainnya yang pada akhirnya dapat mengganggu terwujudnya pemerintahan yang transparan dan akuntabel. Adanya berbagai kelemahan tersebut menghendaki pemerintah untuk berubah ke sistem akuntansi berbasis akrual yang dinilai dapat memberikan manfaat yang lebih banyak dalam meningkatkan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah dalam rangka akuntabilitas publik.

Beberapa persyaratan diperlukan agar akuntansi berbasis akrual dapat diimplementasikan dengan baik yaitu:

1. Harus tersedia sistem akuntansi dan sistem teknologi informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.
2. Harus ada komitmen dan dukungan politik dari pimpinan dan para pengambil keputusan dalam pemerintahan.

3. Harus tersedia Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan.
4. Lingkungan/masyarakat juga harus mengapresiasi dan mendukung keberhasilan penerapan akuntansi pemerintahan.
5. Dukungan dari pemeriksa laporan keuangan, karena perubahan basis akuntansi akan mengubah cara pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa.
6. Adanya sistem penganggaran berbasis akrual, karena jika anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaannya masih berbasis kas sedangkan realisasinya berbasis akrual, maka antara anggaran dan realisasinya tidak dapat diperbandingkan.
7. Sosialisasi yang maksimal terkait sistem baru untuk menghadapi resistensi pihak internal terhadap perubahan kearah sistem akuntansi berbasis akrual.

DAFTAR PUSTAKA

- Arnaboidi, Michela, dan Irvine Lapsley. 2009. On the Implementation of Accrual Accounting: a Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review* Vol. 18 Issue 4 pp. 809-836
- Blondal, Jon R. 2003. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting* Vol. 3 No. 1
- Blondal, Jon R. 2004. Issues in Accrual Budgeting. *OECD Journal on Budgeting* Vol. 4 No. 1
- Caillier, J. G. (2010). Factors affecting job performance in public agencies. *Public Performance and Management Review*. 34, 139-165.
- Cohen, Sandra dan Karatzimas, Sotirios. 2017. Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 Issue: 1, pp.95-113
- Connoly, Ciaran, dan Noel Hyndman. 20016. The Actual Implementation of Accrual Accounting Caveats from a case within the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 19 No. 2. Pp. 272-290.
- Dewi, Fajar Gustiawaty. 2014. *Pengaruh Informasi Pengukuran Kinerja dan Rotasi Jabatan Terhadap Kinerja Pejabat di*

Pemerintah Daerah: Ambiguitas Peran dan Konflik Peran
Sebagai Variabel Pemediasi. Disertasi. Universitas Gadjah
Mada

Dewi, Fajar Gustiawaty. 2017. *Pemanfaatan Laporan Keuangan Dan Laporan Kinerja Dalam Keputusan Alokasi Anggaran Pemerintah Daerah*. Belum Dipublikasikan.

Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik, 2006. *Standar Akuntansi Pemerintahan, Telaah Kritis PP Nomor 24 Tahun 2005*. BPFE. Yogyakarta.

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.

Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*. 33, 141-163.

Irawan, Edi. 2015. *Tantangan Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual*.

Kahn, R.L., Wolfe, R.P., Quinn, R.P., Snock, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley and Sons, Inc.

Kapardis, Maria Krambia, Colin Clark, dan Anastasios Zopiatis. 2016. Satisfaction Gap in Public Sector Financial Reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economies* Vol. 6 No. 3 pp. 232-253.

Kober, Ralph, Janet Lee, Juliana Ng. 2010. Mind your accrual: Perceived usefulness of financial Information in the Australian

public sector under different accounting systems. *Financial Accountability & Management*, Vol. 26 No. 3

Kementerian Keuangan R.I. (2005). *Pedoman penyusunan APBD berbasis kinerja (Revisi)*. Modul

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.

Ritonga, Rahmansyah. *Kas Basis Vs Akrual Basis*. Widyaiswara BDK. Medan.

Scott WR, 2011. *Financial Accounting Theory. Fourth Edition*. Toronto, Ontario: Pearson Education Canada Inc.

Simanjuntak, Binsar. 2010. *Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia*. Disampaikan pada Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.

<http://lapidapidong.blogspot.com/2012/10/penerapan-akuntansi-akrual-di.html>)

http://www.academia.edu/2399742/Studi_atas_Penerapan_Akuntansi_Akrual_di_Nepal_Hong_Kong_dan_Selandia_Baru_-_Rhummy_Ghulam

<http://sutaryofe.staff.uns.ac.id/files/2011/10/Akuntansi-berbasis-akrual.pdf>

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

Nasution, Anwar. Prof. Dr. *Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara Dalam Era Reformasi*

Strategi Nasional Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi Jangka Panjang (2012-2025) Dan Jangka Menengah (2012-2014)

INDEKS

(*accrual based cost*, 20

(Anggota DPR/DPRD), 42

(*Cash Basis*, 14

(*timeliness*), 12

A

accrual basis, 1, 10, 40, 90

akomodasi, 17

akrual, 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79, 90, 93

Aktiva budaya, 57

Aktiva infrastruktur, 60, 90

aktiva militer, 57, 58, 59

akuntabilitas, 1, 2, 4, 8, 14, 16, 28, 31, 35, 44, 46, 47, 48, 51, 52, 55, 57, 63, 65, 76, 90

Akuntabilitas, 5, 8

akuntan junior, 24, 26

akuntan pemerintah, 22, 24, 25, 26, 27

akuntan publik, 24, 25

Akuntansi, 2, 3, 4, 6, 11, 14, 15, 28, 30, 31, 32, 33, 35, 36, 43, 44, 46, 53, 54, 63, 64, 68, 74, 78, 79, 90, 91

ambiguitas, 11

Amerika Serikat, 29, 30

Anaboidi dan Irvine (2009), 53, 65

analisis *full cost*, 22

Anggaran Berbasis Akrual, 70

anggaran pendapatan
negara/daerah yang
underestimate, 44, 94

aparatus yudikatif (penegak
hukum, seperti polisi, jaksa
dan hakim), 42

APBN/APBD, 2, 38, 41, 44, 45,
93

Apropriasi, 17

AS, 59

aset terselubung (*hidden
assets*), 27

Asian Development Bank
(ADB), 23, 35, 90

Australia, 28, 29

Australian Accounting
Standards Board (AASB), 29

B

Badan Pengawas Keuangan
dan Pembangunan (BPKP), 56

Bank Dunia, 22, 23

Basis penilaian, 62

beban, 2, 3, 6, 7, 34, 39, 55, 71,
73, 93

benchmarking, 75, 91

*between subject factorial
design*, 9

biaya yang secara signifikan
cukup besar, 27

birokrat, 19

Blondal (2003), 54, 55, 57

Blondal (2004), 71

BPK, 33, 44, 68, 69

breakthrough, 19

C

capacity building, 32

Cash Toward Accrual, 14, 32

Catatan atas Laporan
Keuangan (CaLK), 5

Cina, 26

Colin dan Anastasios (2016),
54, 65

complete, 12

Connolly dan Hyndman (2006),
53, 54, 57, 63, 64, 65

Connolly dan Hyndman pada
tahun 2006, 54

D

daerah otonom, 26

dampak terhadap budaya, 27

Dana, 20, 34

Dasar hukum, 3, 31

Decision Usefulness Theory, 9

Decision Usefulness Theory, 8, 66

Departemen Keuangan dan Personalia serta dari North Irelandia Audit Office (NIAO), 54

Departemen/Kantor, 17

detil, restriktif dan plafon, 16

Dewan Perwakilan Rakyat dapat mengawasi kinerja pemerintah., 34

Dewi, 9, 11, 65, 77

dual system, 20

E

early warning system., 45

efektif, 10, 21, 28, 30, 33, 36, 37, 41, 43, 45, 56, 68

eksekutif, 8, 18, 42, 48, 49, 67, 69

eksperimental, 9

e-law enforcement), 48

Emergency Issues Task Force (EITF), 29

empiris, 10

enam strategi nasional dalam memberantas korupsi, 47

Entitas, 4, 16, 91

Entitas akuntansi, 4

entitas pelaporan, 4, 5, 6, 9

era akualisasi, 22

estimasi, 2, 64

evaluasi, 4, 8, 12, 22, 49

Evaluasi Kinerja, 5

F

fair presentation, 12

faithfulness, veribility, neutrality, 12

Fakta, 15

feedback, 12, 19

feedback value, 12

Financial Management Improvement Program dan Program Management and Budgeting., 29

Financial Reporting Council (FRC), 29

Finlandia, 30

fokus, 3, 29, 48, 50, 56

fundamental, 16, 62
fungsi pemerintahan, 38, 40, 41
fungsi perbendaharaan umum,
6

G

good governance, 1, 31, 34, 44,
46

H

Harmonisasi dan sinkronisasi,
49

heritage asset, 20

hongkong, 26

hubungan implementasi
accrual basis dan penurunan
korupsi, 36

I

identifikasi, 2

IFRS, 29, 30

Implementasi *Accrual Basis*, 2

Indonesia, 2, 14, 31, 32, 33, 34,
38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46,
50, 53, 54, 56, 63, 67, 78

informasi, 1, 3, 4, 8, 10, 11, 12,
13, 14, 15, 18, 19, 20, 22, 23, 24,
25, 27, 28, 29, 32, 33, 34, 35, 37,

43, 45, 47, 51, 53, 56, 57, 59, 61,
62, 63, 64, 65, 66, 71, 74, 76

Informasi, 1, 3, 4, 8, 11, 12, 13,
20, 23, 33, 45, 51, 57, 61, 64, 77

Inggris, 26, 28, 30, 53, 54

insentif-insentif, 18

institusi, 24, 25

institusionalisasi akuntansi, 22

internasional, 20, 21, 22, 23, 24,
25, 26, 34, 50, 58, 64

international best practice, 2,
90, 92

International best practices, 31

*International Federation of
Accountants (IFAC)*, 15

investor, 8, 9, 29

Islandia, 30

Italia, 30

J

jajahan Inggris di Asia, 26

jasa (supplier), 17

K

Kahn dkk. (1964), 11

KAJIAN KOMPARASI
AKUNTANSI BERBASIS

AKRUAL DI BERBAGAI NEGARA, 15

Kanada, 30

Kapardis, 53, 65, 78

Karakteristik Kualitatif Pelaporan Keuangan, 11

kas, 1

keagenan (*agency problem*), 36

kegagalan, 22, 23, 24, 25, 56

Kelemahan utama, 24, 26

kelompok yang percaya, 60

kelompok yang tidak menyetujui kepercayaan, 60

kementerian, 5, 19, 20, 21, 30, 67

kendaraan, 17

keputusan, 3, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 18, 19, 28, 35, 45, 53, 56, 57, 60, 63, 65, 66, 68, 71, 72, 74, 76

Keseimbangan Antar generasi (*going concern*), 5

Kesimpulan, 14, 34, 51, 65, 76

Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan, 40

Keuangan Negara mengamanatkan, 2

kewajiban terselubung (*hidden liabilities*), 27

key people, 19

kinerja pemerintah, 9, 15, 16, 34, 45

kinerja tim, 11

Kober *et.al* (2010), 53

Komponen Laporan Keuangan, 5, 6

komputer, 17

Konsolidasi Laporan K/L dan BUN, 33

kontroversial, 35, 53

Korupsi, 41, 42, 46, 47, 79, 92

Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN), 41

kreditor, 8, 9, 29

Kualitas laporan pemerintah, 64

L

laba BUMN/BUMD, 40

Laporan Arus Kas, 5, 6, 31, 92

Laporan Arus Kas (LAK), 5, 6, 92
laporan finansial, 10
laporan keuangan pemerintah, 2, 94
Laporan konsolidasian akrual, 28
laporan operasional, 10
Laporan Operasional (LO), 5, 6
laporan pertanggungjawaban, 2, 31
Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), 5, 6, 92
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, 5, 6, 92
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), 5
laporan realisasi anggaran (LRA), 10
Laporan Realisasi Anggaran (LRA), 5
laporan realisasi anggaran dan neraca, 3
legislatif, 8, 42, 48, 49, 67, 71
lembaga donor, 23, 24, 25, 26

lembaga negara, 17
level operasional, 16
level stratejik, 16, 19
Lingkungan/Masyarakat, 70

M

Managemen Strategik Sektor Publik (Kemenkeu, 2005), 10
Manajemen, 5
manfaat (*cost and benefit*), 45
Manfaat Anggaran Akrual, 71
masa transisi, 24, 25, 33
masalah pengukuran yang besar, 61
material, 12, 58
Melaksanakan upaya-upaya pencegahan, 47
membangun *awareness*, 75, 94
mengimplikasikan, 10
metodologi, 62
mindset, 37, 45

N

negara yang bebas KKN, 37
Negara-negara, 1, 28, 30, 53

negara-negara anggota OECD
(*Organisation for Economic
Cooperation and
Development*), 29

negara-negara OECD, 28

Nepal, 21, 22, 25, 26, 79

Neraca, 5, 6, 7, 20, 31

*New Public Financial
Management*, 13

New Public Management
(NPM), 3

New Zealand, 16, 17, 18, 19, 29,
58

nilai historis, 20

O

OECD (*Organization for
Economic Cooperation and
Development*), 1

opportunity cost, 59

organisasi internasional, 25, 26

P

Pelaksanaan anggaran, 46, 72

pelaporan dan
pertanggungjawaban
anggaran, 46

pelaporan yang handal dan
memadai, 1

pemanfaatan Sumber Daya
Alam, 40

Pembangunan Nasional, 42

Pemeriksaan oleh auditor
eksternal yang independen, 47

Pemerintah, 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11,
16, 17, 18, 19, 20, 21, 24, 25, 26,
34, 37, 38, 39, 43, 46, 49, 68, 71,
77, 78

pemerintah Cina, 26

pemerintah daerah, 1, 8, 9, 10,
11, 38, 39, 53, 56, 63, 67, 71

pemerintah Indonesia, 1, 51

pemerintah Inggris, 26

pemerintah pusat, 1, 5, 21, 31,
38, 63, 67, 68, 69

penagihan, 2

pencapaian hasil, 40

pencatatan, 1, 2, 3, 15, 44, 57,
67, 70, 72, 73

pencatatan akuntansi akrual, 1

Pendapatan Asli Daerah (PAD),
39

Pendapatan Asli Daerah (PAD) lainnya, 39

Pendekatan historis menilai aktiva, 62

Pendekatan nilai, 62

penelitian Hall (2008) dan Caillier (2010), 11

Penerapan, 1, 3, 4, 20, 27, 30, 32, 33, 34, 48, 49, 70, 78, 79

penerapan *accrual basis*, 40

penerimaan, 1

Pengakuan beban, 3

Pengakuan pendapatan, 2

penganggaran akrual, 28, 71

Pengaruh Inggris, 28

Pengawasan internal, 47

pengelolaan aset, 1, 63

pengelolaan keuangan, 2, 3, 28, 34, 36, 37, 38, 44, 45, 47, 48, 68, 69, 76, 90

pengeluaran, 1

pengikhtisaran, 1, 2

penginterpretasian, 2

pengklasifikasian, 2

pengukuran, 2

pengukuran kinerja, 4, 11, 35

Peningkatan diversifikasi sistem akuntansi, 64

penyajian laporan, 2

Penyebab terjadinya KKN, 43

penyusutan yang sesuai, 60

Peranan Laporan Keuangan, 5

Perang Dunia II, 21

peraturan, 4, 5, 6, 18, 29, 32, 41, 43, 46, 49, 50, 68, 75

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013, 4

Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 238 Tahun 2011, 4

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, 3

Peraturan Pemerintah No 70 Tahun 2010, 9

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, 4, 71, 78

Perbaikan penatausahaan keuangan, 52

Perbandingan Komponen
Laporan Keuangan pada Basis
Kas Menuju Akrual dan Basis
Akrual, 6

Perencanaan dan
penganggaran, 46

perencanaan strategik, 10

Perjanjian kuat dari pemimpin
IFAC (International Federation
of Accountants)-PSC, 64, 90

Permasalahan Dominasi
Pendapatan Bersumber dari
Pajak, 38

Perserikatan Bangsa-bangsa
(PBB), 21

pertumbuhan ekonomi
Australia, 29

perusahaan bisnis, 24, 25

piutang tak tertagih, 2

piutang, utang, apalagi
tentang aset tetap dan
ekuitas, 1

PMK Nomor
270/PMK.05/2014, 4

PP Nomor 24 Tahun 2005, 6, 7,
78

PP Nomor 65 Tahun 2010
tentang Sistem Informasi
Keuangan Daerah, 3

PP Nomor 71 Tahun 2010, 2, 4,
6, 7

Prancis, 30

predictive value, 12

prinsip akuntansi, 2, 27, 94

*program and performance
budgeting (PPB)*, 21

program jaminan sosial, 57, 60,
61

Public Finance Act 1989, 17, 18

*Public Sector Accounting
Standards Board*, 29

publik, 16, 17, 19, 23, 24, 25, 27,
28, 34, 35, 44, 47, 48, 53, 56, 64,
72, 76

R

rakyat, 3, 37, 38, 39, 40, 41, 42,
43, 45

rasional dan objektif, 63

reformasi, 14, 16, 18, 19, 21, 29,
31, 34, 35, 37, 56, 61, 73

Reformasi, 1, 16, 19, 29, 31, 35,
46, 48, 56, 79

rekening bank, 17

relatively full accrual accounting, 20

relevan, 3, 11, 12, 22, 35, 45, 47, 56, 58, 62, 72

relevansi dan reliabilitas, 13

reliability, 12

Resistensi Terhadap Perubahan, 69

Resource Accounting/RA, 54

return, 23

Ritonga (2010), 68, 69, 70

S

sektor bisnis, 16, 27

sektor pemerintahan, 3, 43

sektor publik, 4, 9, 15, 16, 17, 19, 27, 28, 29, 35, 45, 53, 54, 55, 60, 62, 64, 73

SFAC, 9

Simanjuntak (2010), 67

sistem akuntansi berbasis akrual, 16, 19, 20, 24, 25, 26

sistem pencatatan, 1

SKPD, 67, 70, 93

spesifik, 8, 9, 18, 59

stakeholders, 32, 33

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), 2, 94

starting point, 3

substance over form, 28

sumber daya keuangan, 1

Sumber Daya Manusia (SDM) yang Kompeten, 68

Swedia, 19, 20, 30

Swiss, 30

T

TANTANGAN PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL, 67

target pendapatan pajak negara/daerah, 39

technical assistance, 23

teori peran (*role theory*), 11

The Australian Securities & Investment Commission, 29

The Corporate Law Economic Reform Program Act, 29

the degree of change, 17

trade-off, 13, 94

Training Sumber Daya
Manusia, 33

transaksi, 1, 2, 3, 15, 17, 28, 44,
48, 61, 72

transparan, akuntabel, 3

transparansi, 1, 2, 4, 31, 35, 36,
44, 46, 47, 48, 51, 52, 76, 90

Transparansi, 5, 46, 47

Treasury, 17

treatment, 10

tren global, 24, 25

U

UIG, 29

Undang-Undang (UU) Nomor
17 Tahun 2003 tentang
Keuangan Negara, 3

Undang-Undang Nomor 17
Tahun 2003, 2

United Kingdom (Inggris), 53

*United States Agency for
International Development*
(USAID), 21

Upaya pencegahan KKN, 43

Urgent Issues Group (UIG), 29

usaha ekstensifikasi pajak, 39

UU No. 17 Tahun 2003 tentang
Keuangan Negara, sejarah
perjalanan penerapan
akuntansi berbasis akrual, 32

UU Nomor 1 Tahun 2004
tentang Perbendaharaan
Negara, 3

UU Nomor 31 Tahun 2009, 42

W

Wales, Skotlandia dan Irlandia
Utara), 53

wilayah otonom, 26

Y

Yunani, 30

GLOSARIUM

Accrual Basis : penyandingan pendapatan dan biaya pada periode di saat terjadinya”, bukan pencatatan pada saat pendapatan tersebut diterima ataupun biaya tersebut dibayarkan (Cash Basis).

Agency Problem : Pertentangan kepentingan yang dapat timbul antara prinsipal (atau Equity Ownership of Outside Blockholders) dan agen (manager) atau pemegang saham dan kreditor (pemberi pinjaman).

Aktiva Infrastruktur : aset yang melayani kepentingan publik yang tidak terkait, biaya pengeluaran dari aset ditentukan kontinuitas penggunaan aset bersangkutan, seperti jalan raya, jembatan dan sebagainya;

Akuntansi Berbasis Akrual : *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan

Asian Development Bank (ADB) : Sebuah institusi finansial pembangunan multilateral didedikasikan untuk mengurangi kemiskinan di Asia dan Pasifik. Bank ini didirikan pada 1966 dengan 31 negara anggota dan kini telah berkembang menjadi 63 negara.

Benchmarking : suatu proses yang biasa digunakan dalam manajemen atau umumnya manajemen strategis, dimana suatu

unit/bagian/organisasi mengukur dan membandingkan kinerjanya terhadap aktivitas atau kegiatan serupa unit/bagian/organisasi lain yang sejenis baik secara internal maupun eksternal.

Biaya Historis : rupiah kesepakatan atau harga pertukaran yang telah tercatat dalam sistem pembukuan.

Breakthrough : sikap hati dan tindakan yang dapat melebihi batas kemampuan kita, di mana kita dapat menembus batas dan mendobrak keterbatasan yang ada dalam hidup ini. Sikap ini sangat dibutuhkan sekali oleh orang-orang yang ingin menjadi leader atau pemimpin di bidang mana pun.

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) : laporan yang menyajikan informasi tentang penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam LRA, neraca, LO dan LPE dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Entitas Akuntansi : unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya.

Going Concern : suatu keadaan dimana perusahaan dapat / telah beroperasi dalam jangka waktu kedepan yang dipengaruhi oleh keadaan finansial dan non finansial dan tidak akan dilikuidasi dalam jangka pendek.

Good Governance : suatu peyelegaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun secara administratif menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal dan politican framework bagi tumbuhnya aktifitas usaha.

Good Governance : Suatu peyelegaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun secara administratif menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan .

International Best Practice : suatu cara paling efisien (upaya paling sedikit) dan efektif (hasil terbaik) untuk menyelesaikan suatu tugas, berdasarkan suatu prosedur yang dapat diulangi yang telah terbukti manjur untuk banyak orang dalam jangka waktu yang cukup lama. Istilah ini juga sering digunakan untuk menjelaskan proses pengembangan suatu cara standar untuk melakukan suatu hal yang dapat digunakan oleh berbagai organisasi misalnya dalam bidang manajemen, kebijakan, atau sistem perangkat lunak.

Korupsi : bagian gejala sosial yang masuk dalam klasifikasi menyimpang, karena merupakan suatu aksi tindak dan perilaku sosial yang merugikan individu lain dalam masyarakat, menghilangkan kesepakatan bersama yang berdasar pada keadilan, serta pembunuhan karakter terhadap individu itu sendiri

Laporan Arus Kas (LAK) : laporan yang menyajikan informasi arus masuk dan keluar kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

Laporan Operasional (LO) : salah satu unsur laporan keuangan yang menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

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

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

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) : Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan

Lump Sum : istilah keuangan yang berarti pembayaran yang dilakukan sekaligus dalam satu waktu saja. Apabila anda membeli sebuah polis asuransi dengan single premi, itu artinya anda membayar preminya secara lump sum, atau totalan sekali saja.

Neraca : bagian dari laporan keuangan yang mencatat informasi tentang aset, kewajiban pembayaran pada pihak-pihak yang terkait dalam operasional perusahaan, dan modal pada saat tertentu. Unsur-unsur neraca biasanya terdiri dari aktiva (baik aktiva lancar, jangka panjang, tetap, maupun aktiva tidak berwujud), kewajiban (baik kewajiban jangka pendek maupun panjang), dan modal.

New Public Management (NPM) : suatu sistem manajemen desentral dengan perangkat-perangkat manajemen baru seperti *controlling*, *benchmarking* dan *lean management*. Bagi yang lain, NPM dipahami sebagai privatisasi sejauh mungkin atas aktivitas pemerintah.

OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) : sebuah organisasi internasional dengan tiga puluh negara yang menerima prinsip demokrasi perwakilan dan ekonomi pasar bebas. Berawal tahun 1948 dengan nama Organisasi untuk Kerja Sama Ekonomi Eropa (OEEC - *Organisation for European Economic Co-operation*), dipimpin oleh dari Perancis, untuk membantu menjalankan Marshall Plan, untuk rekonstruksi Eropa setelah Perang Dunia II. Kemudian, keanggotaannya merambah negara-negara non-Eropa, dan tahun 1961, dibentuk kembali menjadi OECD oleh Konvensi tentang Organisasi untuk Kerja Sama dan Pembangunan Ekonomi.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) : pendapatan yang bersumber dan dipungut sendiri oleh pemerintah daerah. Sumber PAD terdiri dari: pajak daerah, restribusi daerah, laba dari badan usaha milik daerah (BUMD), dan pendapatan asli daerah lainnya yang sah”.

Pendekatan historis : adalah nilai aktiva makin *out of date* seiring berjalannya waktu.

SAP Berbasis AkruaI : SAP 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 diterapkan dalam APBN/APBD.

SKPD Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) : Perangkat Pemerintah Daerah (Provinsi maupun Kabupaten/Kota) di Indonesia. SKPD merupakan pelaksana fungsi eksekutif yang harus berkoordinasi agar penyelenggaraan pemerintahan berjalan dengan baik.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) : prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

suatu bentuk kesadaran yang dimiliki oleh setiap individu untuk selalu waspada terhadap segala sesuatu yang ada disekitarnya.

Trade-off : situasi dimana seseorang harus membuat keputusan terhadap dua hal atau lebih, mengorbankan/kehilangan suatu aspek dengan alasan tertentu untuk memperoleh aspek lain dengan kualitas yang berbeda sebagai pilihan yang diambil.

Underestimate : menaksir terlalu rendah, sementara overestimate adalah kebalikannya.

