

**PENERAPAN BASIS AKRUAL PADA STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN INDONESIA**

M. Dhairolly Yafie  
Universitas Negeri Surabaya  
Email: mdhairollyafie.akunesa@gmail.com

**ABSTRACT**

*This article describes the application of the accrual basis to government accounting. Accrual basis is expected to provide a change to the performance of the government units in Indonesia. Therefore, the explanation in this article will be touched on some of the existing basis of accounting in government accounting and how it is applied in government accounting standards in Indonesia. A review of the experience of other countries that have implemented accrual basis. Weaknesses and strengths in both the cash basis of accounting basis and accrual basis are also briefly described to give a better view on the basis that once applied in government accounting standards in Indonesia. The absence of a full implementation of accrual basis accounting into government accounting showed indications of strengths and weaknesses in the application of the latest accounting basis under Government Regulation Number 71 Year 2010 concerning the Government Accounting Standards, and in this article will also examine some of the opportunities and challenges faced in the implementation of the base accrual government accounting.*

**Keywords:** *Basis, government, Government Accounting Standards (SAP)*

**PENDAHULUAN**

Salah satu produk dari informasi akuntansi yang paling dibutuhkan adalah laporan keuangan. Berdasarkan laporan keuangan dapat dinilai kinerja dan perkembangan suatu entitas. Bukan hanya oleh seorang akuntan informasi akuntansi dibutuhkan, namun juga untuk pihak yang berkepentingan atas entitas tersebut (*stakeholder*). Oleh karena itu, penting adanya standar akuntansi sebagai acuan utama yang digunakan oleh suatu entitas agar dalam menyelenggaraan pelaporan keuangan yang disajikan kepada para pihak yang berkepentingan dapat dimengerti dengan baik, dan mampu memberikan informasi yang tentang kinerja suatu badan dan dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk mengambil suatu keputusan.

Saat ini, memang terdapat dua kekuatan besar di bidang akuntansi, yaitu US-GAAP (*Unites Stated General Accepted Accounting Principles*) yang dibuat oleh FASB (*Financial Accounting Standard Board*) dan IFRS (*International Financial Reporting Standart*) yang sebelumnya dikenal sebagai IASC (*International Accounting Standard Committee*) yang dibentuk pada 1973 oleh badan-badan atau asosiasi-asosiasi profesi dari negara-negara Australia, Kanada, Perancis, Jerman, Jepang, Meksiko, Belanda, dan Inggris. Namun pada akhirnya setelah perkembangan dari IFRS yang digunakan oleh lebih dari 150 negara dan 27 negara Uni Eropa. Sedikitnya, 85 dari negara-negara tersebut telah mewajibkan laporan keuangan mereka menggunakan IFRS untuk semua perusahaan domestik atau perusahaan yang tercatat (*listed*). Bagi perusahaan yang *go international* atau yang memiliki partner dari Uni Eropa, Australia, Russia dan beberapa negara di Timur Tengah memang tidak ada pilihan lain selain menerapkan IFRS.

Berawal dari banyaknya entitas yang masuk dalam kategori organisasi sektor publik yang mengimplementasikan akuntansi dalam sistem keuangannya, namun belum banyak pemerintahan suatu negara yang menerbitkan standar baku akuntansi untuk mengatur akuntansi pemerintahan. Maka IFAC (*International Federation of Accountants*) membentuk komite khusus yang disebut *The Public Sector Committee* yang bertugas untuk menyusun sebuah standar akuntansi bagi organisasi sektor publik yang berlaku secara internasional, yang kemudian disebut IPSAS (*International Public Sector Accounting Standar*).

Di Indonesia juga mengalami kesulitan mengenai akuntansi pemerintahan, baik dalam pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit dipemerintahan. Dari latar belakang inilah serta adanya desakan untuk penerapan IPSAS semakin kuat,

maka dibentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Sampai pada tanggal 13 Juni 2002 muncul Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 308/KMK.012/2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Secara umum dikenal dua basis dalam penyelenggaraan akuntansi komersil, yakni basis kas (*cash basis*) dan basis akrual (*accrual basis*). Secara umum basis kas pada akuntansi telah lama ditinggalkan oleh para penyelenggara laporan akuntansi dan telah beralih ke basis akrual. Basis akrual tidak hanya diterapkan dalam akuntansi perusahaan komersil, namun sekarang akuntansi sektor pemerintahan diharapkan menerapkan basis akrual, meskipun pada kenyataannya masih banyak satuan kerja pemerintahan yang menyelenggarakan akuntansi mereka dengan basis kas atau masih pada taraf penerapan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual basis*).

Nordiawan (2006:23) menjelaskan bahwa IPSAS meliputi serangkaian standar yang digunakan yang dikembangkan untuk basis akrual (*accrual basis*), namun juga terdapat satu bagian IPSAS yang terpisah guna merinci kebutuhan untuk basis kas (*cash basis*). Dalam hal ini, IPSAS dapat diadopsi oleh organisasi sektor publik yang sedang dalam proses perubahan dari *cash basis* ke *accrual basis*. Jika demikian, maka organisasi sektor publik yang telah memutuskan untuk mengadopsi basis akrual menurut IPSAS, harus mengikuti ketentuan waktu mengenai masa transisi dari basis kas ke basis akrual yang diatur oleh IPSAS.

Penting bagi penyelenggara laporan keuangan pemerintah dalam menggunakan basis akuntansi yang tepat untuk memperoleh kualitas laporan keuangan yang baik. Hal ini karena merupakan bagian dari bentuk tanggungjawab kepada rakyat. Oleh karena itu, perlu dipertimbangkan dengan tepat mengenai

basis akuntansi yang digunakan. Penegasan tentang hal ini telah diamanatkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam pasal 32 yang mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Selanjutnya dalam Pasal 36 ayat 1 UU Nomor 17 Tahun 2003 yang berbunyi sebagai berikut: *"Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas."* Dari dasar inilah maka perlu adanya penegasan dengan diterbitkannya peraturan-peraturan yang baru mengenai basis akuntansi yang digunakan dalam akuntansi pemerintahan.

Seiring dengan harapan bisa diterapkannya basis akrual pada sektor pemerintahan sebagaimana diamanatkan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003, maka telah dibuat standar untuk pemerintahan oleh KSAP. Dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) maka mulai tahun ini Indonesia telah memiliki standar baku untuk akuntansi pemerintahan. SAP tersebut menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja, dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun PP Nomor 24 Tahun 2005 ini masih bersifat sementara karena sebagaimana telah diamanatkan dalam UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa selama

pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan paling lambat lima tahun kemudian.

Permasalahan yang terjadi sampai sekarang adalah masih banyaknya satuan pemerintah daerah yang belum menerapkan SAP tersebut, karena seharusnya lima tahun setelah itu adalah tahun 2010. Bahkan setelah dikeluarkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP sebagai pengganti dari PP Nomor 24 Tahun 2005, penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintahan belum bisa dilaksanakan. Dengan kata lain masih banyak yang menggunakan basis kas untuk keseluruhan proses akuntansinya atau masih menggunakan basis kas menuju akrual. Hal tersebut bisa dikarenakan berbagai macam kendala yang dihadapi dalam penerapan SAP baru, adanya kelebihan dan kekurangan, serta peluang dan tantangan dalam penerapan basis ini. Sehingga perlu dibuat kajian terhadap berbagai macam perubahan SAP, baik SAP yang lama ataupun SAP yang baru, serta perlu adanya pengkajian terhadap berbagai macam perspektif dari penerapan SAP yang telah diundangkan tersebut sehingga diharapkan mampu menjadi pandangan bagi para satuan kerja pemerintahan untuk menerapkan SAP dengan basis akrual secara penuh.

## **PEMBAHASAN**

### **Pengalaman Penerapan Basis Akrual di Negara Lain**

Simanjuntak (2010) menjelaskan bahwa ada beberapa negara yang telah menjadi pelopor bagi penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintahannya, di

antara yang telah menerapkan lebih awal adalah Swedia dan Selandia Baru. Negara ini telah menerapkan basis akrual sejak tahun 1993 yakni pada tingkat kementerian, dan tidak lama setelah itu telah menerapkan basis akrual pada tingkat konsolidasian. Meskipun penerapannya lancar dan tidak mengalami pertentangan maupun penolakan dari kementerian serta perdebatan mengenai basis akrual pada pemerintahan, namun tetap membutuhkan waktu beberapa tahun untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual pada pemerintahan karena harus ada perombakan terhadap sarana dan prasarana untuk kelancaran penerapan basis ini.

Simanjuntak (2010) menjelaskan lebih lanjut bahwa sejalan dengan penerapan basis akrual maka telah dilakukan beberapa penelitian mengenai penerapan basis ini. Reaksi yang muncul kebanyakan mendukung penerapan basis ini karena di dalamnya menerapkan *dual system* (sistem akuntansi berbasis akrual dan penganggaran berbasis kas) ini termasuk memberatkan, dan ini di Indonesia dikenal dengan basis kas menuju akrual. Akan tetapi sangat disayangkan karena akhirnya penerapan basis akrual pada sistem penganggaran dibatalkan oleh Departemen Keuangan Swedia, karena dianggap *dual system* ini telah sejalan dengan perkembangan internasional. Sedangkan pada negara Selandia Baru telah lebih baik lagi penerapannya. Pada saat itu undang-undang memberikan waktu dua tahun kepada departemen-departemen untuk mengembangkan sendiri sistem yang berbasis akrual, dalam kenyataannya sebagian besar departemen sudah siap dengan sistem akrualnya dalam waktu satu tahun, sedangkan secara keseluruhan departemen sudah siap dalam waktu delapan belas bulan. Untuk departemen secara individu, semua elemen kunci dari sistem baru yaitu penganggaran akrual, proses apropriasi, dan proses pelaporan berubah pada saat yang sama.

Athukorala (2003) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa dalam selang waktu beberapa tahun setelah dipeloporinya basis akrual oleh beberapa negara yang termasuk negara G-7, telah terjadi perubahan besar terhadap penggunaan basis akrual pada negara-negara yang tergabung dalam anggota OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) meskipun masih terdapat perbedaan derajat akrualnya di negara-negara tersebut. Dan hal tersebut juga menjadi wajar adanya karena perbedaan perkembangan dari masing-masing negara.

**Tabel 1. Perbandingan penerapan basis akrual pada beberapa negara OECD**

No	OECD	Akuntansi Akrual Laporan Keuangan Kementrian/Lemba ga	Laporan Keuangan Konsolidasi	Basis Akrual Penganggaran
<b>Negara G-7</b>				
1	Kanada	Sejak T.A. 2002	Sejak T.A. 2002	Ya
2	Prancis	Sedang diperkenalkan akrual penuh	Beberapa, akrual penuh sedang diperkenalkan	ESA 95 (ke basis akrual)
3	Jerman	Laporan kas, didukung dengan informasi akrual	Tidak	ESA 95, dalam persiapan
4	Itali	Ya	Ya	ESA 95, Ya
5	Jepang	Ya	Dikenalkan	Tidak
6	Inggris	Sejak T.A. 2000	Sejak T.A. 2006	Esa 95, sejak 2002
7	Amerika Serikat	Sejak T.A. 1998	Sejak T.A. 1998	Beberapa
<b>Negara lainnya</b>				
8	Finlandia	Sejak T.A. 1998	Sejak T.A. 1998	ESA 95, Ya
9	Selendia Baru	Sejak T.A. 1992	Sejak T.A. 1992	ESA 95
10	Swedia	Sejak T.A. 1994	Sejak T.A. 1994	ESA 95, diperkenalkan ke penganggaran akrual penuh

Sumber : Athukorala dan Reid 2003

Indonesia yang dapat dikatakan terlambat dalam menerapkan basis akrual juga masih memberikan tenggang waktu terhadap penerapan basis ini. Selama lima tahun setelah terbitnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara sampai sekarang belum juga bisa diterapkan secara penuh basis akrual. Penerbitan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP berbasis akrual penuh sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005 yang menggunakan basis akuntansi *cash toward accrual (CTA)* diharapkan dapat memberikan landasan penerapan akuntansi pemerintahan yang lebih baik. Dengan masa tenggang selama empat tahun kedepan segala persiapan penerapan akuntansi berbasis akrual penuh paling tidak akan mampu mensejajarkan Indonesia dengan negara-negara lain.

### **Penerapan Basis Akrual di Indonesia**

#### ***Standar Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrual (Cash Toward Accrual)***

Basis kas merupakan basis yang paling awal yang digunakan oleh satuan kerja pemerintahan, dan sampai sekarang masih banyak yang menggunakan basis kas secara umum dalam penyusunan anggaran maupun realisasi anggarannya. Selama ini basis kas telah menjadi basis utama yang digunakan dalam akuntansi pemerintahan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Basis kas ini masih digunakan oleh kebanyakan satuan kerja pemerintahan karena basis kas ini dianggap masih relevan untuk diterapkan dan lebih mudah dalam menerapkannya. Stice dan Skousen (2010:69) menyatakan bahwa, "*cash-basis accounting procedures frequently are found in organizations not requiring a complete set of double-entry records. Such organizations might include small, unincorporated businesses and some nonprofit organizations. Professionals*

*engaged in service businesses, such as CPAs, dentists, and engineers, also have traditionally used cash accounting systems.”*

Menjembatani antara basis kas dengan basis akrual pada akuntansi pemerintahan, maka pemerintah menerbitkan PP Nomor 24 Tahun 2004 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang di dalamnya menerapkan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). PP Nomor 24 Tahun 2005 bersifat sementara, dengan kata lain basis kas menuju akrual ini masih bersifat sementara karena diharapkan secara bertahap dalam waktu lima tahun setelah diterbitkannya PP ini bisa diterapkan basis akrual secara penuh. Sifat dari PP Nomor 24 Tahun 2005 ini kemudian ditindak lanjuti dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai pengaanti dari PP Nomor 24 Tahun 2005, dan secara otomatis PP 24 Tahun 2005 tidak berlaku lagi karena telah digantikan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010.

PP Nomor 71 Tahun 2010 disebutkan bahwa, *“Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”*. Ciri utama dari basis kas ini adalah pendapatan baru akan diakui pada saat kas diterima, dan bukan pada saat hak atas pendapatan tersebut timbul. Begitu pula dengan pengakuan beban, seperti belanja juga baru akan diakui kalau belanja tersebut telah dibayarkan dan bukan pada saat kewajiban untuk membayar timbul.

Kemudian lebih lanjut disebutkan dalam Pasal 1 PP Nomor 71 Tahun 2010, *“SAP Berbasis Kas Menuju Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual.”* Dengan diterapkannya strategi basis kas menuju akrual,

maka dengan strategi seperti ini penerapan basis akrual secara penuh tidak akan terlalu memberatkan. Karena untuk menerapkan basis akrual secara penuh perlu adanya sarana dan prasarana yang cukup. Oleh karena itu, munculnya basis kas menuju akrual diharapkan menjadi cikal bakal bagi terlaksananya basis akrual secara penuh untuk akuntansi pemerintahan di Indonesia.

Melihat dari mulai diterbitkannya PP Nomor 24 tahun 2005, penerapan SAP dengan basis *cash towards accrual* di Pemerintah Indonesia baik Pusat maupun Daerah telah berjalan selama lima tahun. Sedangkan kalau melihat dari mulai disahkannya PP Nomor 71 tahun 2010, penerapan SAP ini telah berjalan selama tiga tahun. Oleh karena itu, dalam rangka peningkatan penerapan SAP tersebut, Pemerintah Pusat telah membangun sistem akuntansi berbasis komputer (Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat) untuk menyelenggarakan akuntansi dan menghasilkan Laporan Keuangan di seluruh Kementerian/Lembaga, Bendahara Umum Negara, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP).

Penerapan SAP berbasis kas menuju akrual walaupun menghadapi banyak hambatan, sudah menunjukkan adanya peningkatan dari tahun ke tahun, mulai dari awal diterbitkan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara sampai diterbitkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal tersebut antara lain tercermin atas opini yang dikeluarkan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Berdasarkan Siaran Pers Badan Pemeriksa Keuangan, BPK RI telah memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*) atas LKPP tahun 2009 sampai LKPP tahun 2011. Opini ini masih merupakan opini terbaik yang pernah diperoleh LKPP dibandingkan dengan opini sebelum tahun 2009. Selama lima tahun, LKPP Tahun

2004 sampai dengan LKPP Tahun 2008 masih mendapat opini audit *disclaimer*. Peningkatan kualitas opini dari laporan keuangan juga terjadi pada Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL). Seperti yang terlihat dari tabel di bawah ini:

**Tabel 2. Perkembangan Opini LKKL Tahun 2009-2011**

Tahun LK	Opini								Jumlah LKKL/BUN
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2006	7	8%	36	46%	0	0%	36	46%	79
2007	15	19%	31	39%	1	1%	33	41%	80
2008	34	41%	31	37%	0	0%	18	22%	83
2009	44	57%	26	33%	0	0%	8	10%	78
2010	52	63%	29	35%	0	0%	2	2%	83
2011	66	77%	18	21%	0	0%	2	2%	86

Sumber: Ikhtisar hasil pemeriksaan BPK-RI tahun 2012

Data di atas dapat dilihat bahwa perkembangan kualitas LKPP maupun LKKL menunjukkan hasil yang positif setiap tahunnya. Hal ini juga tidak terlepas dari penggunaan basis akuntansi yang digunakan. Dari hasil ini diharapkan penerapan basis kas menuju akrual bisa menjadi patokan basis akrual penuh. Oleh karena itu, dengan pertimbangan baiknya opini yang telah didapatkan kemudian dijelaskan lebih lanjut juga pada Pasal 7 dalam PP Nomor 71 tahun 2010 bahwa penerapan basis ini hanya bersifat sementara. SAP berbasis kas menuju akrual diharapkan secara bertahap menjadi SAP berbasis akrual secara penuh dalam selang waktu lima tahun PP tersebut.

#### ***Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (full accrual)***

Basis akrual sekarang ini telah menjadi basis yang umum digunakan oleh perusahaan-perusahaan, baik perusahaan besar maupun perusahaan kecil, baik yang telah *go public* maupun yang belum *go public*. Basis akrual ini dapat

memberikan gambaran yang lebih baik mengenai kinerja perusahaan, sehingga perusahaan dapat membuat kebijakan yang lebih relevan untuk masa depan. Stice dan Skousen (2010:68) menyatakan bahwa, "*accrual accounting recognizes revenues as they are earned, not necessarily when cash is received. Expenses are recognized and recorded when they are incurred, not necessarily when cash is paid. Accrual accounting provides for a better matching of revenues and expenses during an accounting period and generally results in financial statements that more accurately reflect a company's financial position and results of operations.*"

Menurut Simanjuntak (2010) akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Kebaikan dari basis akrual ini menyebabkan pemerintah akan menerapkan basis akrual ini kedalam akuntansi pemerintahan dengan harapan mampu memperbaiki kinerja pemerintahan secara keseluruhan, baik dalam hal penyusunan anggaran maupun realisasi anggaran. Kemudian diterbitkan berbagai macam peraturan yang mengatur tentang penggunaan basis akrual pada akuntansi pemerintahan, baik berupa undang-undang maupun berupa peraturan pemerintah. Dan dari sebab di atas ini juga melahirkan peraturan sebagai pedoman untuk pelaksanaan basis akrual secara penuh dalam standar akuntansi pemerintahan, yakni mulai dari Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara

sampai yang paling mutakhir yakni Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

PP Nomor 71 Tahun 2010 ini dijelaskan bahwa, “*Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar*”. Sedangkan dalam Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan telah dijelaskan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual adalah Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD.

Tabel 3. Perbedaan SAP “CTA” dan SAP “Akrual” di Indonesia

No	Pembeda	SAP “CTA”	SAP “Akrual”
1	Jenis Laporan	1. LRA 2. Neraca 3. LAK 4. CALK	1. LRA 2. Neraca 3. LAK 4. CALK 5. Lap. Operasional (LO) 6. Lap. Perubahan SAL 7. Lap. Perubahan Ekuitas
2	Pengakuan Pendapatan	Pada saat kas diterima pada RKUN/D (kecuali satuan kerja BLU)	1. Pendapatan-LO, pada saat hak timbul dan atau adanya aliran sumber daya ekonomi 2. Pendapatan-LRA, pada saat kas diterima di RKUN/D
3	Pengakuan Belanja	Pada saat kas dikeluarkan dari RKUN/D (kecuali satuan kerja BLU)	1. Beban pada LO, saat kewajiban timbul, konsumsi aset, atau penurunan manfaat ekonomis/potensi jasa 2. Belanja pada LRA, saat pembayaran/kas keluar dari RKUN/D

## **Kelebihan dan Kekurangan Penerapan Basis Akrua**

Menurut *International Federation of Accountants (IFAC)* dalam *Public Committee Study Nomor 14* tentang *Transition to The Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (second edition)* terdapat beberapa kelebihan sekaligus kekurangan dalam penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintahan. Kelebihannya antara lain:

1. Memberikan gambaran bagaimana pemerintahan membiayai aktivitas-aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan pendanaannya;
2. Memungkinkan pengguna laporan keuangan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi segala kewajiban dan komitmen-komitmen yang ada;
3. Menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya;
4. Menyediakan ruang bagi pemerintah untuk menunjukkan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya;
5. Memberikan manfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas serta pencapaian hasil akhir atas penggunaan sumber daya yang dikelolanya.

Adapun kekurangan dalam penerapan basis akrual, antara lain:

1. Biaya yang cukup besar yang harus disiapkan untuk menangani hal-hal sebagai berikut:
  - a. Biaya untuk penilaian aset;
  - b. Biaya untuk penyiapan kebijakan akuntansi;
  - c. Biaya untuk membangun sistem akuntansi termasuk membeli komputer atau peralatan lainnya untuk mendukung sistem tersebut;

- d. Biaya untuk menyiapkan sumber daya manusia yang memadai dan mumpuni untuk menangani akuntansi pemerintahan berbasis akrual;
2. Basis akrual pada dasarnya didesain untuk mengukur laba sehingga kurang memberikan arti pada sektor publik atau pemerintahan;
3. Basis akrual lebih kompleks dibandingkan dengan basis kas sehingga ada kemungkinan parlemen (DPR/DPRD) kurang memberikan perhatian dalam penelaahan sehingga mengurangi akuntabilitas laporan keuangan tersebut;
4. Memerlukan ruang yang lebih luas dalam hal pertimbangan profesional (*profetional judgement*) baik oleh penyedian laporan keuangan (entitas pelaporan/entitas akuntansi) maupun auditor pemerintah.

### **Peluang dan Tantangan dalam Penerapan Basis Akrual**

#### ***Peluang dalam Penerapan Basis Akrual***

Perkembangan opini yang diperoleh dari tahun ke tahun mulai dari ditebitkannya UU Nomor 17 Tahun 2003 telah menunjukkan peningkatan yang positif dari tahun 2003 sampai dengan 2011. Perkembangan inilah yang merupakan peluang dari pemerintah untuk menerapkan basis akrual pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Meskipun sampai sekarang masih menggunakan basis kas menuju akrual, tapi melihat kondisi dari LKPP maupun LKKL yang semakin meningkat kualitas dari laporan yang dihasilkan maka harus ada keberanian untuk menerapkan secara penuh basis akrual.

Kelebihan dari penggunaan basis akrual akan menciptakan banyaknya peluang yang harusnya dapat dilihat dari akan diterapkannya basis akrual pada pemerintahan, diantaranya sebagai berikut:

1. Pengguna dari laporan keuangan pemerintah ada para pihak yang berkepentingan secara umum terhadap realisasi anggaran. Pengguna laporan keuangan pemerintah adalah:
  - a. Badan legislatif baik DPR maupun DPRD serta badan-badan pemerintah lainnya dalam rangka menilai pemerintah dalam pengelolaan sumber daya, dan bentuk konsistensi atas perundang-undangan;
  - b. Masyarakat yang memberikan pendapatan dan sumber daya yang diperlukan untuk operasional pemerintahan, yang menerima pelayanan dari pemerintah dan siapa pemilik manfaat dari uang publik dan property tersebut;
2. Para investor pada sekuritas pemerintah (ORI/SUN)

Investor dan kreditor tersebut menyediakan sumber daya keuangan bagi pemerintah. Pemerintah memiliki kepentingan dalam memberikan investor dan kreditor informasi yang berguna dalam mengevaluasi pemerintah atau kemampuan unit tertentu untuk membiayai kegiatan-kegiatannya dan untuk memenuhi kewajiban dan komitmen;
3. Pelaporan keuangan pemerintah yang baik juga akan memberikan persepsi lembaga pemeringkat pemberi kredit, investasi, dan lainnya

Berdasarkan ranking lembaga pemeringkat maka citra negara akan meningkat dan dapat mengundang para investor untuk berinvestasi ke dalam negeri baik langsung ataupun portofolio dalam bentuk saham atau obligasi pemerintah. Terbukti dengan membaiknya investasi terhadap

negara-negara yang telah menerapkan basis akrual pada akuntansi pemerintahan mereka.

### ***Tantangan dalam Penerapan Basis Akrual***

Masih adanya kekurangan dalam penerapan basis akrual ini mengakibatkan adanya tantangan yang akan muncul ketika penerapan basis akrual secara penuh diterapkan. Diantara tantangan yang akan muncul akibat diimplementasikannya SAP berbasis akrual adalah:

1. Perbaikan yang harus dilakukan pada sistem akuntansi dan teknologi akuntansi yang memadai

UU Nomor 1 tahun 2004 yang menyatakan, "*Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintah mengatur dan menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan pemerintah secara menyeluruh. SPI ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.*" Ini dikarenakan SPI yang ada harus memberikan gambaran memadai atas ketercapaian tujuan melalui kegiatan yang efektif dan efisien;

2. Harus tersedianya tenaga akuntan yang kompeten

Pelaporan keuangan yang menuntut ketepatan waktu memerlukan tenaga yang mampu bekerja secara kompeten dan memiliki integritas yang baik. Hal ini yang menyebabkan perlunya SDM yang baik dan terlebih menguasai akuntansi pemerintahan.

Selain dari dua tantangan di atas, Simanjuntak (2010) menjelaskan bahwa ada beberapa tantangan yang dihadapi dalam penerapan basis akrual secara penuh, yakni:

1. Komitmen 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 (Satuan Kerja Perangkat Daerah) sebagai penerima dana Dekonsentrasi/Tugas Pembantuan;

2. Resistensi terhadap perubahan

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

### **Strategi Penerapan Basis Akrual di Indonesia**

Melihat dari adanya kelebihan dan kekurangan serta peluang dan tantangan dari basis akrual, maka ada beberapa hal yang perlu dipertimbangkan untuk menggapai keberhasilan (*key succes factor*) dalam hal penerapan basis akrual. Bahkan dari tantangan ini juga harus dilakukan persiapan strategi yang perlu diterapkan. Athukorala (2003) dalam Widjajarso (2009) menyatakan bahwa hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan basis akrual antara lain:

1. Kehati-hatian dalam memilih strategi penerapan akrual

Secara umum terdapat dua model utama dalam penerapan basis akrual pada sistem akuntansi pemerintahan, yaitu *big bang* dan model bertahap. Selendia baru yang merupakan pelopor pendekatan *big bang* mampu membuktikan bahwa basis akrual dapat dilaksanakan dengan waktu yang singkat untuk seluruh unit pemerintahan. Kesuksesan penerapan di Selendia Baru karena tiga faktor yang mendukung, yakni adanya krisis fiskal, dukungan dari para politisi, dan adanya reformasi birokrasi yang memberikan fleksibilitas kepada SDM. Berbeda dengan Amerika Serikat yang menerapkan model pendekatan bertahap. Keuntungan dari pendekatan ini adalah dapat diketahuinya permasalahan yang mungkin timbul dan cara penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi resiko kegagalan;

2. Komitmen politik merupakan salah satu kunci penting

Komitmen politik dalam penerapan basis akrual bagi negara berkembang menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan;

3. Tujuan yang ingin dicapai harus dikomunikasikan

Hasil dan manfaat yang ingin dicapai melalui penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan;

4. Perlunya tenaga akuntan yang andal

Tenaga akuntan yang profesional akan sangat diperlukan untuk rekrutmen dan pelatihan yang cukup. Kekurangan tenaga akuntan akan menyebabkan penundaan penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintahan;

5. Sistem informasi akuntansi harus memadai

Informasi akuntansi berbasis kas merupakan titik penting dalam pergantian basis ke akrual;

6. Badan audit tertinggi harus memiliki sumber daya yang tepat

Badan Audit memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. Diperlukan waktu beberapa tahun untuk melakukan profesionalisme tenaga audit seperti yang dilakukan oleh Selendia Baru;

7. Penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi

Penerapan basis akrual tidak hanya dilihat sebagai masalah tehnik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh. Informasi yang dihasilkan dengan basis akrual akan menjadi berharga dan sukses apabila informasi yang dihasilkan digunakan sebagai dasar untuk membuat kebijakan publik yang lebih baik. Perubahan ini tidak otomatis terjadi, tapi perlu secara aktif dipromosikan secara berkelanjutan.

Menurut Simanjuntak (2010) menyatakan bahwa perubahan dari basis kas menjadi basis akrual dalam akuntansi pemerintahan merupakan bagian dari bangunan yang ingin dibentuk dalam reformasi di bidang keuangan negara seperti yang diamanatkan dalam UU Nomor 17 tahun 2003. Oleh karena itu, perubahan basis akuntansi pemerintahan di Indonesia dari basis kas menuju basis akrual dilakukan secara bertahap. Sesuai dengan pilihan dari KSAP yang menerapkan strategi dalam penyusunan basis akrual yakni penyusunan secara bertahap mulai dengan awal diterbitkannya PP Nomor 24 tahun 2005 yang di dalamnya mengatur tentang penggunaan basis kas menuju akrual. Kemudian digantikan dengan PP

Nomor 71 tahun 2010 yang secara tegas mengharuskan penggunaan basis akrual dengan bertahap hingga tahun 2014.

Pemilihan strategi penerapan basis akrual secara bertahap ini atas beberapa pertimbangan, antara lain:

- a. SAP berbasis kas menuju akrual telah disusun dengan mengacu pada beberapa referensi bertaraf internasional antara lain IPSAS, *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, dan *Government Finance Statistics (GFS)*, sehingga diharapkan SAP berbasis kas menuju akrual yang akan disesuaikan menjadi akrual sudah dapat diterima umum;
- b. Mengurangi resistensi dari para pengguna SAP (PP Nomor 24 Tahun 2005) terhadap perubahan basis akuntansi. Pengguna PP Nomor 24 Tahun 2005 masih dalam tahap pembelajaran dan perlu waktu yang cukup lama untuk memahaminya sehingga apabila SAP akrual berbeda jauh dengan SAP berbasis kas menuju akrual akan menimbulkan resistensi;
- c. Penyusunan SAP berbasis akrual relatif menjadi lebih mudah karena sebagian dari PSAP berbasis kas menuju akrual (PSAP Nomor 01, 05, 06, 07, dan 08 dalam PP 24/2005) telah berbasis akrual sehingga hanya memerlukan penyesuaian beberapa PSAP berbasis akrual;
- d. Penerapan SAP berbasis akrual yang disusun sesuai pola SAP berbasis kas menuju akrual lebih mudah bagi para pengguna standar karena sudah disosialisasikan, dan para pengguna telah memiliki pemahaman dan pengalaman terhadap SAP berbasis kas menuju akrual. Perkembangan terakhir, telah terbit Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang SAP

berbasis Akrual sebagai pengganti PP 24 tahun 2005. Kronologis terbitnya PP No. 71 tahun 2010 disajikan pada Lampiran I.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Sistem akuntansi berbasis akrual merupakan sistem akuntansi modern yang banyak diterapkan di negara maju. Sebagaimana diamanatkan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 yang mewajibkan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya lima tahun setelah diterbitkannya UU ini. Terbitnya PP 71 tahun 2010 merupakan implementasi Undang-Undang tersebut, walaupun untuk penerapannya dapat dilakukan secara bertahap.

Penerapan basis akrual ini diharapkan akan mampu memperbaiki kinerja satuan pemerintahan. Perbaikan ini akan ditunjukkan dengan semakin baiknya opini yang didapatkan terhadap laporan keuangan, baik LKPP maupun LKKL. Serta dengan membaiknya opini yang didapatkan akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah mengenai penggunaan dana yang telah didapatkan dari mereka.

Penerapan akuntansi berbasis akrual memiliki empat dimensi yang meliputi aspek kelebihan dan kelemahan serta aspek peluang dan tantangan. Oleh karena itu, agar pelaksanaan akuntansi basis akrual dapat diterapkan secara penuh diperlukan beberapa persyaratan, antara lain: (1) Perbaikan yang harus dilakukan pada sistem akuntansi dan teknologi akuntansi yang memadai, termasuk sistem pengendalian intern yang andal; (2) Tersedianya tenaga akuntan yang kompeten sebagai persyaratan SDM yang memadai; (3) Strategi yang tepat digunakan untuk

penerapan basis akrual; (4) Komitmen politik; serta (5) Pengkomunikasian tujuan diterapkannya basis ini.

## DAFTAR PUSTAKA

- Athukorala, Sarath Lakshman, dan Reid, Barry. 2003. *Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries*. Manila: Asian Development Bank
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2012. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2012*. Jakarta: BPK-RI
- Budi Mulyana,\_\_\_\_\_. *Penggunaan Akuntansi Akrual di Negara-Negara Lain:Tren di Negara-negara Anggota OECD*
- International Federation of Accountants (IFAC). 2003. *Transition to The Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (second edition)*. New York: Public Sektor Committee Study 14
- International Federation of Accountants (IFAC). 2000. *IFAC Handbook of International Public Sektor Accounting Standards Board*. New York: Public Sektor Committee
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: KSAP
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: KSAP
- Mu'am, Ahmad. 2011. *Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. Tangerang: Mifaz Rasam Publishing
- Nordiawan, Deddi. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Simanjuntak, Binsar H.\_\_\_\_\_. *Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia*. Jakarta: Kongres XI IAI
- Stice, Earl K, dkk. 2010. *Intermediate Accounting*. Canada: Nelson Education, Ltd.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2004. *Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*

Pemerintah Republik Indonesia. 2003. *Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*

Widjarso, Bambang. 2009. *Penerapan Basis AkruaI pada Akuntansi Pemerintahan Indonesia: Sebuah Kajian Pendahuluan*. Jakarta: Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan – Kementrian Keuangan RI