

# **Penerapan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pada Sistem Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas**

*Full paper*

**Rina Ariyati**

Universitas Jenderal Soedirman  
suratrenea@gmail.com

**Margani Pinasti**

Universitas Jenderal Soedirman  
margani.pinasti@yahoo.co.id

**Negina Kencono Putri**

Universitas Jenderal Soedirman  
negina\_kp@yahoo.com

**Abstract :** *This research is a qualitative research to analyze the implementation of SAK and GAS in University X's accounting system by using the perspective of New Public Management (NPM) concept. The purpose of this research beside to understand the implementation of the two accounting standard in an accounting system, also give an adequate understanding about the obstacles encountered and its solution to be expected by the actors. Research data were gathered through interviews, observations, and literature studies. Research's result and data analysis indicate that University X's BLU accounting system in major refer to Ministerial Regulation of Finance Number 76/PMK.05/2008, SAK, and GAS, despite there are some details that do not fully accordance with the three rules. The obstacles are: (1) implementation process is not fully accordance with the regulation, (2) inadequate resources and supporting device, (3) implementation control constrain. Solutions provided to deal with the obstacles are: (1) accounting process according with the regulation; (2) accounting system evaluation, (3) the adequate resources and supporting device availability; (4) as well as the role of the Government. This research provides information to be used in the evaluation and revision of University X's accounting system and explain that NPM can be implemented in Indonesia for a better private sector performance.*

**Keywords :** *Badan Layanan Umum, Indonesian Accounting Standard (SAK), Government Accounting Standard (SAP), Accounting*

## 1. Pendahuluan

Terbitnya paket Undang-Undang Keuangan Negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban APBN membawa bangsa Indonesia ke era reformasi keuangan negara. Banyak yang berubah dari pola pengelolaan lama yang berfokus pada output, sistem dan prosedur serta birokrasi yang berbelit menjadi pengelolaan yang berfokus pada *outcome*, profesionalitas, akuntabilitas, transparansi dan peningkatan kinerja. Dampak dari perubahan ini diharapkan dapat dirasakan oleh semua lapisan masyarakat, karena tugas pokok dan fungsi yang dijalankan oleh pemerintah adalah melayani masyarakat, bukan dilayani oleh masyarakat.

Salah satu bentuk perubahan yang sangat signifikan adalah prinsip *lets the manager manage* yang memberikan kewenangan bagi pengguna anggaran untuk mengelola sendiri keuangan mereka secara mandiri, sebatas sesuai dengan apa yang sudah direncanakan dan dianggarkan, serta peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk meningkatkan kualitas pelayanan publik yang dijalankan oleh lembaga pemerintah. Secara spesifik salah satu pola yang diusung dalam reformasi keuangan negara, sebagaimana dinyatakan dalam Bab XII Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaaran Negara adalah Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Dalam pasal 68 ayat (1) Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 berbunyi, “*Badan Layanan Umum dibentuk untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.*”

Satuan Kerja yang mempunyai potensi penerimaan yang cukup signifikan dalam bentuk pendapatan dari jasa yang dijalankan, diperkenankan untuk menjadi Badan Layanan Umum (BLU). Pengelolaan keuangan BLU dilaksanakan berdasarkan praktik bisnis yang sehat, sama halnya seperti yang dilaksanakan dalam sektor *private*. Paradigma baru ini juga bisa sebut sebagai mewiraswastakan pemerintah (*enterprising the government*). Tujuan utama penerapakan praktik bisnis yang sehat dan mengelola sumber daya yang dimiliki adalah semata-mata dalam rangka peningkatan

pelayanan. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 pasal 26 ayat (2) dinyatakan bahwa Satuan Kerja BLU menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntansi Indonesia. Satuan Kerja BLU juga harus tetap menghasilkan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam rangka konsolidasian laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga. Hal ini dikarenakan walaupun Satuan Kerja BLU bisa disamakan dengan *enterprise*, BLU tetap merupakan kepanjangan tangan Kementerian Negara/Lembaga dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat sehingga anggaran dan pelaporan keuangannya tetap dikendalikan secara ketat oleh Kementerian Negara/Lembaga.

Tahun 2010, Universitas X menyelenggarakan Pola Pengelolaan Keuangan BLU dan untuk memenuhi kebutuhan penyajian laporan keuangan sesuai SAK yang dapat dikonsolidasi dengan laporan keuangan sesuai SAP maka dibutuhkan sistem akuntansi untuk memudahkan penyusunan laporan keuangan tersebut. Sistem Akuntansi BLU Universitas X pertama kali ditetapkan pada tahun 2011, yang kemudian direvisi dan ditetapkan dengan Peraturan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan pada tahun 2013. Pencatatan jurnal transaksi pada Universitas X dalam penyusunan laporan tahun 2015 menunjukkan adanya perbedaan apabila disandingkan dengan Sistem Akuntansi BLU Universitas X yang telah ditetapkan. Perbedaan pencatatan jurnal tersebut mengakibatkan pengakuan biaya secara akrual tidak tersaji dalam Laporan Operasional.

Fenomena perbedaan pencatatan akuntansi antara praktik dengan aturan yang telah ditetapkan dan keunikan kebutuhan penyusunan laporan keuangan yang harus mengakomodir dua standar akuntansi menjadi latar belakang untuk melakukan studi lebih mendalam tentang kondisi penerapan SAK dan SAP pada sistem akuntansi BLU Universitas X. Penelitian ini menarik untuk dilaksanakan dengan pertimbangan bahwa sepanjang penelusuran dan pengetahuan peneliti belum ada penelitian yang meneliti penerapan standar akuntansi dalam sistem akuntansi Satuan Kerja yang menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLU.

Pertanyaan yang ingin dijawab dengan penelitian ini adalah bagaimana kondisi penerapan SAK dan SAP dalam Sistem Akuntansi BLU Universitas X? Kondisi yang terungkap pada penelitian kemudian mengarahkan kepada pertanyaan penelitian berikutnya yaitu kendala apa saja yang dihadapi

dan solusi yang diharapkan oleh para pelaku sistem akuntansi? Jawaban dari pertanyaan penelitian ini diharapkan mampu menghasilkan solusi untuk mengatasi permasalahan dan kendala yang dihadapi dalam penerapan SAK dan SAP pada Sistem Akuntansi BLU Universitas X. Selain itu hasil dari penelitian ini juga diharapkan mampu menjadi bahan evaluasi dan revisi sistem akuntansi BLU Universitas X untuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang lebih baik. Penelitian ini terbatas pada sistem akuntansi keuangan BLU yang ada dalam sistem akuntansi BLU Universitas X, tidak termasuk prosedur kerja, sistem akuntansi biaya, dan sistem akuntansi aset tetap.

## **2. Landasan Teori**

### *2.1. Konsep New Public Management (NPM)*

Tahun 1980 menjadi titik balik perubahan pola manajemen sektor publik, ditandai dengan adanya beberapa negara yang tergabung dalam *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) mulai menerapkan pola manajemen sektor publik yang baru. Inti dari perubahan pada model manajemen sektor publik adalah pergeseran menuju “*accountingization*” yang akan membawa pergeseran yang besar terhadap akuntabilitas publik dan administrasi publik. Perubahan pola manajemen sektor publik ini dikenal dengan sebutan *New Public Management* (NPM).

NPM merupakan konsep manajemen sektor publik yang beranggapan bahwa praktik manajemen yang dijalankan oleh sektor swasta lebih baik jika dibandingkan dengan praktik manajemen dijalankan oleh sektor publik. Hood (1995) menyatakan bahwa NPM melibatkan konsep yang berbeda pada akuntabilitas publik dengan pola kepercayaan dan ketidakpercayaan yang berbeda dan sehingga gaya *accountingization*-pun juga berbeda. Dasar NPM terletak pada melonggarkan atau menghapuskan perbedaan antara sektor publik dengan sektor privat dan merubah penekanan dari proses akuntabilitas menuju ke arah elemen yang lebih besar terhadap akuntabilitas dalam bentuk hasil. Akuntansi menjadi elemen kunci konsep baru akuntabilitas pada NPM. Hal ini disebabkan karena akuntansi merefleksikan kepercayaan yang tinggi dalam pasar dan metode bisnis privat serta kepercayaan yang rendah terhadap pelayan publik dan para profesional yang aktivitasnya lebih membutuhkan biaya dan di evaluasi menggunakan teknik akuntansi.

Indonesia juga termasuk negara yang menerapkan NPM dalam pengelolaan sektor publik. Salah satu penerapan NPM yang dapat dirasakan dan dilihat secara nyata adalah penetapan Satuan Kerja BLU. Satuan kerja BLU merupakan bentuk *enterprising the government*, dimana dalam pengelolaannya entitas sektor publik menerapkan praktik manajemen bisnis dengan gaya sektor privat, termasuk juga dalam proses pertanggungjawaban keuangannya. Penerapan NPM ini diharapkan agar Satuan Kerja BLU lebih meningkatkan kinerjanya dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya untuk memberikan pelayanan publik kepada masyarakat, sehingga pelayanan yang diberikan lebih efektif dan efisien dan akuntabel.

### **3. Metode Penelitian**

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif menggunakan logika induktif, dimana induksi itu sendiri adalah proses observasi fenomena tertentu dan berdasar observasi ini akan muncul kesimpulan umum (Sekaran dan Bougie, 2010). Desain penelitian yang digunakan untuk menganalisis dan memahami subjek penelitian adalah studi kasus yang fokus menyelidiki fenomena yang ada pada sistem akuntansi BLU Universitas X.

Studi kasus yang digunakan dalam penelitian ini pada awalnya melibatkan peraturan yang sudah ada. Objek penelitian dan fenomena yang terjadi akan dibandingkan dengan peraturan yang diikuti dengan analisis penerapan peraturan pada fenomena, kendala yang dihadapi dalam fenomena yang ada, dimana kemudian akan memberikan solusi apabila ditemui kendala dalam penerapan. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan metode kualitatif untuk menganalisis dan memahami Sistem Akuntansi BLU Universitas X. Analisis dilaksanakan dengan mengacu pada konsep NPM, standar akuntansi yang digunakan, dan peraturan yang berlaku.

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer dikumpulkan melalui observasi dan wawancara, sedangkan data sekunder diperoleh dari dokumentasi terpublikasi baik internal Universitas X maupun eksternal. Wawancara untuk memperoleh data primer dilakukan terhadap para informan yang terlibat dalam penyusunan, pelaksanaan, dan pengawasan pelaksanaan sistem akuntansi BLU Universitas X dengan informan sebanyak 10 orang. Informan dipilih

berdasarkan pertimbangan kecukupan informasi untuk menjawab pertanyaan penelitian. Latar belakang, dasar pertimbangan, dan harapan dalam penyusunan sistem akuntansi dapat diperoleh dari penyusun sistem akuntansi itu sendiri. Pelaksana dan pengawas sistem akuntansi diharapkan mampu memberikan gambaran yang menyeluruh tentang praktek pelaksanaan sistem akuntansi.

Merujuk pada tahapan proses analisis data kualitatif sebagaimana disebutkan Miles dan Huberman (1992) yang dikutip oleh Amirya, *et al.* (2013), penelitian ini menggunakan tiga tahapan proses analisis data, yaitu: (1) reduksi data, (2) penyajian data, dan (3) penarikan kesimpulan/verifikasi. Proses reduksi data disertai dengan proses *coding* untuk mengidentifikasi kata kunci yang disampaikan oleh para informan. Data yang hasil reduksi dan *coding* disajikan dalam bentuk narasi, matriks, tabel, maupun bagan. Hasil proses *coding* terhadap wawancara yang dilakukan terhadap para informan disajikan dalam lampiran.

Pengujian terhadap keabsahan data dalam penelitian ini menggunakan triangulasi dan *member checking*. Triangulasi adalah cara untuk sampai pada temuan di peringkat pertama, yang didapat melalui melihat atau mendengar berbagai macam contoh/kejadian dari berbagai sumber dengan menggunakan metode-metode yang berbeda dan dengan mensejajarkan temuan tersebut dengan yang lain yang perlu disejajarkan (Miles *et al.*, 2013). Dalam penelitian ini, triangulasi akan dilakukan pada sumber data, terutama informan dan tipe data. *Member checking* merupakan proses uji akurasi data yang diperoleh dengan meminta satu atau lebih informan untuk melakukan pengecekan atas hasil wawancara yang sudah diolah. Mempertimbangan kecukupan informasi yang diungkap oleh para informan, *member checking* pada penelitian ini dilakukan secara tertulis melalui surat elektronik maupun tatap muka, terhadap empat dari sepuluh informan yang diwawancarai.

#### **4. Hasil**

Penerapan SAK dan SAP dalam Sistem Akuntansi BLU Universitas X dapat diketahui dari pertimbangan yang digunakan saat penyusunan. Pertimbangan yang digunakan oleh para penyusun sistem akuntansi memberikan gambaran tentang penerapan SAK dan SAP dalam sistem akuntansi itu sendiri. Wawancara terhadap Informan 1.1 selaku penyusun sistem akuntansi mengungkapkan bahwa

Sistem Akuntansi BLU Universitas X mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum:

*“Ya PMK 76 tentang Pedoman Sistem Akuntansi BLU. Jurnal standar, kebijakan, dan yang lainnya dalam sistem itu juga tetap ada yang berdasarkan SAK. Untuk SAP nanti dipertimbangkan, kalau dulu ada aturan tentang integrasi SAK ke SAP, kita tetap mempertimbangkan itu juga supaya SAK-nya nanti dengan mudah dapat dikonversi ke SAP”.*

Studi pustaka yang dilakukan terhadap PMK 76/PMK.05/2008 menunjukkan bahwa Lampiran PMK tersebut disusun menimbang pada standar akuntansi yang berlaku sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005, yaitu SAK, dengan tetap mempertimbangkan SAP untuk penggabungan Laporan Keuangan BLU dengan Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga. Pernyataan Informan 1.1 memperkuat pernyataan informan sebelumnya bahwa Sistem Akuntansi Keuangan BLU secara tidak langsung mengacu pada SAK, karena dalam penyusunannya berpedoman pada Lampiran PMK 76/PMK/2008. Pertanyaan tentang standar yang digunakan pada sistem akuntansi dijawab oleh dua informan sebagai berikut :

Informan 2.1

*“SAK”.*

Informan 2.1

*“Kalau di sistem akuntansinya cenderung ke SAK aja ya”.*

#### 4.1. Perbandingan Sistem Akuntansi BLU Universitas X dengan PMK 76/PMK.05/2008

Studi lebih lanjut terhadap Sistem Akuntansi BLU Universitas X terhadap PMK 76/PMK.05/2008 menunjukkan bahwa sistem akuntansi secara garis besar disusun berdasarkan PMK 76/PMK.05/2008. Tabel 1 menunjukkan perbandingan antara sistem akuntansi dengan PMK 76/PMK.05/2008 sebagai berikut:

Tabel 1.

Perbandingan antara PMK 76/PMK.05/2008 dengan Sistem Akuntansi BLU Universitas X

Uraian	PMK 76/PMK.05/2008	Sistem Akuntansi BLU Universitas X
Kebijakan Umum	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Penyajian wajar;</li> <li>b. Substansi mengungguli bentuk;</li> <li>c. Materialitas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Basis akuntansi akrual;</li> <li>b. Nilai perolehan;</li> <li>c. Realisasi;</li> <li>d. Substansi mengungguli bentuk;</li> <li>e. Periodisitas;</li> <li>f. Konsistensi;</li> <li>g. Pengungkapan lengkap;</li> </ul>

(Lanjutan Tabel 1.)

		h. Penyajian wajar; i. Materialitas.
Laporan Keuangan	a. Laporan Realisasi Anggaran/Laporan Operasional; b. Neraca; c. Laporan Arus Kas; d. Catatan atas Laporan Keuangan	a. Laporan Operasional; b. Neraca; c. Laporan Arus Kas; d. Catatan atas Laporan Keuangan.
BAS	Disusun untuk memudahkan, untuk konsolidasian digunakan BAS sesuai SAP.	Disusun dengan pertimbangan SAK tanpa mempertimbangkan SAP.

Kebijakan umum dalam sistem akuntansi mengacu pada PABU. 8 dari 9 prinsip akuntansi yang digunakan dalam sistem akuntansi serupa dengan yang tersaji dalam Paragraf 41 sampai dengan 55 Lampiran I SAP Berbasis Akruwal, kemudian Tim Penyusun menambahkan prinsip materialitas sebagai prinsip kesembilan. Studi dokumen yang dilakukan menunjukkan bahwa: (a) Kebijakan Akuntansi Keuangan untuk komponen Pendapatan, Kewajiban, dan Ekuitas, (b) Kebijakan Akuntansi Biaya, serta (c) Kebijakan Akuntansi Aset Tetap dalam sistem akuntansi sesuai dengan yang tersaji dalam Lampiran IV sampai dengan VII Lampiran PMK 76/PMK.05/2008.

Kebijakan Akuntansi Keuangan pada komponen Aset Lancar yang tercantum dalam sistem akuntansi belum sepenuhnya sesuai dengan uraian yang disajikan dalam Bab VI Lampiran PMK 76/PMK.05/2008. Sistem Akuntansi BLU Universitas X belum mendefinisikan jangka waktu atau masa jatuh tempo Aset Lancar sesuai dengan PMK 76/PMK.05/2008 sehingga Investasi Jangka Panjang yang mempunyai jangka waktu realisasi lebih dari 12 bulan diklasifikasikan ke dalam Aset Lancar. Pengklasifikasian Investasi Jangka Panjang ke dalam Aset Lancar tidak sesuai dengan paragraf 63 PSAK 1 dan paragraf 67 Lampiran I SAP Berbasis Akruwal yang menyatakan bahwa jangka waktu realisasi Aset Lancar adalah 12 bulan dari tanggal Neraca.

Penerapan SAP Berbasis Akruwal di tahun 2015 menyebabkan Laporan Keuangan yang dihasilkan oleh Sistem Akuntansi BLU Universitas X menjadi kurang lengkap. Laporan Perubahan Ekuitas, yang sebelumnya tidak disyaratkan dalam PMK 76/PMK.05/2008, wajib disusun oleh Universitas X mulai tahun 2015. Tahun 2016, pada saat PSAP Berbasis Akruwal Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum mulai diterapkan, selain menyusun kelima Laporan Keuangan



sesuai PMK 213/PMK.05/2013, Satuan Kerja BLU juga diwajibkan untuk menyusun Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih.

Bagan Akun Standar (BAS) dalam sistem akuntansi disusun secara sederhana untuk memudahkan pengklasifikasian tanpa mempertimbangkan BAS yang digunakan dalam SAP sebagaimana yang diungkap oleh Informan 1.1 sebagai berikut:

*“Kalau BAS, dalam menyusun semangatnya ga terlalu rumit dan ga terlalu banyak. Sengaja kita simple kan dan tidak terlalu banyak akun tujuannya supaya orang tidak terlalu bingung masuknya kemana. Terkait dengan kebutuhan informasinya. Tanpa mempertimbangkan SAP, murni pertimbangan SAK dengan penggunaan akun sesuai best practice SAK”.*

Dalam rangka konsolidasi laporan keuangan SAK dengan SAP, maka perlu dilakukan *mapping* dari akun sesuai sistem akuntansi ke akun sesuai SAP. BAS sistem akuntansi belum mengakomodir semua item yang disajikan dalam Kebijakan Akuntansi Keuangan itu sendiri, seperti akun untuk Investasi Jangka Panjang, akun kelompok Kewajiban Jangka Panjang serta kelompok akun Aset Lainnya.

Proses akuntansi di Universitas X dilaksanakan secara desentralisasi sehingga berpengaruh pada pemilihan jurnal standar yang digunakan dalam sistem akuntansi yang dibagi menjadi dua jenis, yaitu untuk Unit BLU dan BLU. Jurnal standar dalam Sistem Akuntansi BLU Universitas X disusun mengacu pada kaidah akuntansi yang umum digunakan. Jurnal standar yang terdapat dalam sistem akuntansi disusun dengan pertimbangan bahwa untuk menghasilkan laporan keuangan hanya melalui proses penggabungan masing-masing laporan yang dihasilkan oleh Unit BLU dan tingkat BLU Universitas, bukan proses konsolidasi karena tidak ada eliminasi pencatatan. Informasi ini diperoleh dari Informan 1.1 yang menyatakan bahwa:

*“Di kita sebenarnya bukan konsolidasi, karena tidak ada eliminasi jurnal antar entitas, hanya menggabungkan saja, tapi seharusnya petugas konsolidasi menggabungkan juga transaksi-transaksi di level Universitas”.*

#### 4.2. Pelaksanaan Sistem Akuntansi BLU Universitas X

Pelaksanaan akuntansi pada Universitas X secara keseluruhan sudah terlaksana dengan baik. Selain perolehan opini wajar dari Kantor Akuntan Publik, dan hasil *review* yang baik terhadap laporan keuangan yang dilakukan oleh Satuan Pengawas Intern (SPI), informan selaku pengawas pelaksanaan

mengungkapkan proses pelaksanaan akuntansi yang baik secara keseluruhan. Informan 5.1 selaku anggota SPI Universitas X menyatakan:

*“Overall sudah bagus, tapi memang ada beberapa yang harus disesuaikan, salah satunya piutang karena tidak mengenal cadangan piutang.”*

Senada dengan yang diungkapkan oleh Informan 5.1, Informan 6.1 selaku Staf Ahli Bidang Keuangan dalam pelaksanaan tugasnya juga merasakan hal yang sama dengan Anggota SPI. Hasil wawancara dengan Informan 6.1 terkait pelaksanaan akuntansi BLU Universitas X adalah sebagai berikut:

*“Sekarang relatif jauh lebih baik, karena dengan pola BLU sebenarnya kayak penerapan SAK, jadi relatif lebih gampang dan lebih mudah dipahami”.*

Pengamatan yang dilakukan terhadap pelaksanaan akuntansi pada Unit BLU menunjukkan bahwa penyusunan laporan keuangan disusun berpedoman pada modifikasi sistem akuntansi di tahun 2012. Hal ini diperkuat dengan pernyataan informan selaku pelaksana sistem akuntansi Unit BLU sebagai berikut:

Informan 3.1.

*“Tinggal ngikutin aja Universitas itu maunya gimana”.*

Informan 4.1.

*“Yang perubahan, yang jadi semua ke pendapatan jasa, jadi semua biaya menyeimbangkan, sekarang seperti itu semuanya”.*

Tabel 2 menunjukkan perbandingan antara jurnal standar Unit BLU yang diatur dalam sistem akuntansi dengan praktik.

Tabel 2.

Perbandingan Jurnal dalam Sistem Akuntansi dengan Praktik

Uraian	Sistem Akuntansi	Praktik
Pembentukan Kas Kecil	Dr. Bank Cr. Utang kepada Bendahara Pengeluaran	Dr. Bank Cr. Ekuitas Awal
Pengeluaran Pembiayaan dengan Kas Besar atau Pengadaan Langsung	Dr. Biaya Cr. Piutang kepada Bendahara Penerimaan Cr. Utang Pajak	Dr. Biaya Cr. Pendapatan Cr. Utang Pajak
Pembayaran Pajak	Dr. Utang Pajak Cr. Piutang kepada Bendahara Penerimaan	Dr. Utang Pajak Cr. Pendapatan

(Lanjutan Tabel 2.)

Pengakuan Aset	Dr. Aktiva Tetap/Persediaan Cr. Piutang kepada Bendahara Penerimaan Cr. Utang Pajak	Dr. Aktiva Tetap/Persediaan Cr. Ekuitas Dana
Penyusutan	Dr. Biaya Penyusutan Cr. Akumulasi Penyusutan	Dr. Ekuitas Cr. Akumulasi Penyusutan
Pengakuan Biaya yang masih harus dibayar	Belum diatur	Dr. Ekuitas Cr. Utang Biaya
Pembayaran biaya yang masih harus dibayar pada periode sebelumnya	Belum diatur	Dr. Utang Biaya Cr. Ekuitas

Kebijakan Universitas bahwa *sharing* pendapatan layanan pendidikan antara Universitas dengan Unit BLU menjadi latar belakang munculnya modifikasi sistem akuntansi. Kebijakan ini bertujuan untuk meningkatkan kualitas anggaran yang disusun oleh Unit BLU sesuai dengan konsep NPM, yang pada akhirnya berpengaruh terhadap pencatatan akuntansi. Seperti yang diungkapkan oleh Informan 1.1 sebagai berikut:

*“Itu berkaitan dengan kebijakan Universitas bahwa tidak ada lagi revenue sharing, jadi mereka tidak punya data pendapatan mereka berapa. Ini terkait kebijakan anggarannya Universitas. Karena bukan revenue sharing tapi betul-betul menganggarkan berdasarkan kebutuhan, jadi dari segi akuntansi penerimaan itu ya sama dengan realisasi. Kalau menurut saya cenderung bagus yang sekarang. Anggaran dengan sharing pendapatan itu tidak bagus, karena konsep New Public Management-nya ga ada. Kalau model seperti itu, tidak berbasis kinerja lagi”.*

Fakta menarik ditemukan dalam wawancara yang diungkap oleh Informan 4.1 sebelumnya, bahwa Laporan Keuangan dapat disusun tanpa melalui proses sesuai dengan siklus akuntansi sebagai berikut:

*“Tapi kalau yang sekarang ini memudahkan kita, karena kita seumpama dikejar target laporan harus jadi, kita bisa langsung download dari Aplikasi Pertanggungjawaban kita bisa langsung jurnal satu-satu ntar dulu”.*

Laporan Keuangan yang dimaksud oleh Informan 4.1 adalah Laporan Aktivitas/Operasional yang dapat disusun secara langsung dengan mengambil data dari Aplikasi Pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran dan menyajikan data realisasi biaya yang telah dilakukan pembayaran oleh Bendahara Pengeluaran BLU Universitas, dengan kata lain data tersebut berbasis kas. Sesuai dengan arahan Universitas, Laporan Aktivitas disajikan berimbang antara pendapatan dengan biaya. Hal ini berarti pendapatan lain selain pendapatan jasa layanan pendidikan yang diperoleh Unit BLU belum tersaji dalam Laporan Aktivitas.

Pelaksanaan akuntansi di tingkat BLU Universitas tidak mengalami modifikasi, baik itu pencatatan transaksi maupun proses penggabungan dengan laporan Unit BLU. Fakta menarik ditemukan dari wawancara yang dilakukan terdengar pelaksana akuntansi BLU Universitas yang hadap Informan 2.1. selaku penyusun Laporan Keuangan berdasar SAK, bahwa transaksi-transaksi tingkat Universitas belum dicatat menggunakan jurnal standar sesuai dengan yang diatur dalam sistem akuntansi. Fakta ini diungkap oleh Informan 2.1 sebagai berikut:

*“Ga, saya ga bikin jurnal, saya olah data menggunakan Pivot. Kalau di Universitas ga ada jurnal-jurnal, yang ada jurnal unit-unit”.*

Melalui wawancara terungkap bahwa laporan keuangan BLU Universitas belum disusun sebagaimana yang diharapkan oleh Tim Penyusun Sistem Akuntansi BLU. Informasi yang diperoleh dari para informan menunjukkan laporan keuangan disusun hanya dengan menggabungkan Laporan Keuangan Unit BLU tanpa penjurnalan transaksi tingkat Universitas. Proses penyusunan Laporan Konsolidasian SAK dengan SAP melalui tahapan rekonsiliasi data antara Bendahara, pelaksana akuntansi SAK, dan pelaksana akuntansi Barang Milik Negara. Hal ini diungkapkan oleh Informan 2.2 sebagai berikut:

*“Menyamakan angka akrual dengan petugas akuntansi SAK, kalau unit sudah selesai lihat informasi dari unit, baik itu lewat laporan yang disampaikan maupun telepon. Kalau SAP semua data ada di aku, jadi tinggal input di SAIBA. Data-data yang lain seperti kas informasi diambil dari bendahara, piutang dari sistem. Untuk BMN dilakukan rekonsiliasi dengan petugas SIMAK BMN Universitas”.*

Pengamatan yang dilakukan menunjukkan bahwa konsolidasian Laporan Keuangan SAK SAP dimulai sejak proses pengesahan pendapatan dan belanja BLU ke KPPN menggunakan Surat Perintah Pengesahan Pendapatan dan Belanja BLU (SP3B BLU). Akun yang digunakan dalam SP3B BLU menggunakan akun sesuai pada BAS SAP. *Mapping* akun BAS SAK ke BAS SAP dilakukan pada saat pembuatan SP3B BLU dengan bantuan Microsoft Excel berdasarkan referensi *mapping* akun yang telah disediakan.

#### *4.3. Kendala yang Dihadapi dalam Pelaksanaan Sistem Akuntansi BLU Universitas X*

Informan yang berhasil diwawancara mengungkap berbagai macam kendala maupun kelemahan yang dihadapi dalam pelaksanaan Sistem Akuntansi BLU Universitas X. Berdasarkan *coding* data

yang diperoleh dari wawancara terhadap informan, diperoleh tiga klasifikasi kendala yang dihadapi dalam pelaksanaan Sistem Akuntansi BLU Universitas X sebagai berikut:

#### 4.3.1. Proses Pelaksanaan Belum Sepenuhnya Sesuai dengan Aturan

Lebih dari satu informan mengungkapkan bahwa pelaksanaan sistem akuntansi pada Universitas X belum sepenuhnya sesuai dengan aturan. Ketidaksesuaian ini tidak hanya sebatas pada prosedur akuntansi, namun juga prosedur kerja dan formulir yang digunakan. Informan 1.1. mengungkapkan hal tersebut sebagai berikut:

*“Masih banyak yang belum sesuai. Contoh, kalau alur sudah jalan semua karena kita pakai sistem komputer dan dokumen itu sudah sesuai, kalau keuangan yang banyak tidak sesuai itu persyaratan-persyaratannya, banyak yang suka nambah-nambahin sendiri syaratnya, ga sesuai dengan pedoman di sistem. Dokumen pendukung kebanyakan suka bikin aturan main sendiri sehingga proses keuangan jadi lama, bolak-balik”.*

Studi lebih lanjut terhadap jurnal yang dipilih sebagai jurnal standar pengakuan biaya dalam sistem akuntansi belum sesuai dengan aturan yang berlaku. Akun Biaya langsung disandingkan dengan akun Pendapatan dan akun Utang Pajak dapat dipahami bahwa pajak yang menjadi kewajiban pihak ketiga ditanggung oleh Universitas X karena nilai biaya yang tercatat dalam jurnal sudah termasuk dengan kewajiban pajak. Hal ini bertentangan dengan aturan yang berlaku bahwa pajak yang menjadi kewajiban pihak ketiga bukan merupakan tanggungan pemberi kerja.

Jurnal yang dipilih untuk mencatat informasi akrual, baik debit maupun kredit menggunakan akun riil yang hanya tersaji dalam Neraca, sehingga biaya yang tersaji dalam Laporan Aktivitas belum mampu menyajikan informasi sesuai dengan basis akrual yang dipilih oleh Universitas X. Laporan Operasional/Aktivitas yang disusun secara berimbang belum sesuai dengan kebijakan Universitas X tentang penghapusan *sharing* pendapatan biaya layanan pendidikan, dimana hanya jasa layanan pendidikan saja yang tidak di-*sharing* sedangkan pendapatan yang lain harus tetap diakui oleh Unit BLU. Hal ini mengakibatkan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan belum mampu menggambarkan kondisi Universitas X yang sesuai dengan aturan dan sistem akuntansi yang sudah ditetapkan. Informasi dalam laporan keuangan yang belum sepenuhnya memadai ini diungkap oleh beberapa informan sebagai berikut:

Informan 1.1.

*“Ya laporan keuangannya jadi ga lengkap, dari segi completeness-nya tidak terpenuhi. Unit kan punya pendapatan selain layanan pendidikan dan harus disajikan dalam laporan keuangan. Laporan Aktivitas harusnya akrual. Itu sama saja kayak LRA kalau kayak gitu. Itu keliru ya, ya salah lah, harusnya ya sesuai transaksi akrual, debetnya kan harus tetep belanja/biaya”.*

Informan 1.2.

*“Tujuannya waktu itu karena sudah ga ada model sharing, kemudian pada protes, takut kalau laporannya minus, sehingga cash basis yang dimasukkan di Laporan Aktivitas, yang lain baru ke Neraca. Kalau saya ini jadi salah sebenarnya”.*

Informan 2.2.

*“Di sini kan memang unik, kalau yang selama ini lebih gampang karena pendapatan di hitung sesuai belanjanya, secara praktik memudahkan tapi informasinya kurang mencerminkan kondisi sesungguhnya”.*

Informan 3.1.

*“Gampang sih gampang, cuma agak ganjel aja, karena mutu informasi, kualitas informasinya yang kurang baik”.*

Fakta yang terungkap dalam penelitian menunjukkan bahwa Laporan Keuangan tingkat BLU Universitas belum disusun sesuai dengan siklus akuntansi. Data sumber langsung diolah menjadi laporan keuangan tanpa melalui tahapan dalam siklus akuntansi, seperti yang dinyatakan oleh

Informan 2.1:

*“Ga, saya ga bikin jurnal, saya olah data menggunakan Pivot. Kalau di Universitas ga ada jurnal-jurnal, yang ada jurnal unit-unit”.*

Pernyataan tersebut diperkuat oleh Informan 1.2:

*“Yang jadi masalah adalah di Universitas tidak ada yang merekam jurnal BLU. Setahu saya Subbagian Akuntansi tidak pernah melakukan penjurnalan seperti ini”.*

Walaupun tidak semua unit BLU melewati siklus akuntansi, namun informasi yang dinyatakan oleh Informan 4.1 dapat memberikan gambaran proses penyusunan laporan keuangan pada Unit BLU tempat informan bekerja. Berikut pernyataan Informan 4.1:

*“Tapi kalau yang sekarang ini memudahkan kita, karena kita seumpama dikejar target laporan harus jadi, kita bisa langsung download dari Aplikasi Pertanggungjawaban kita bisa langsung jurnal satu-satu ntar dulu”.*

Kondisi ini juga diketahui oleh SPI, seperti yang diungkapkan oleh Informan 5.1 sebagai berikut:

*“Naaa itu, kemaren saya sudah menegur juga, SAP itu sebagai voucher jurnal tapi SAK harus tetap buat jurnal, buku besar dan yang lain, baik itu untuk transaksi maupun konsolidasi”.*

Salah satu kelemahan pelaksanaan akuntansi pada Universitas X adalah bahwa modifikasi sistem akuntansi yang merupakan pedoman pelaksanaan akuntansi sampai dengan penelitian ini selesai dilaksanakan belum ditetapkan dengan peraturan formal. Informan 7.1 menyatakan bahwa modifikasi yang tidak ditetapkan secara legal formal belum dapat dijadikan dasar pelaksanaan akuntansi, sebagai berikut:

*“Terkait dengan modifikasi sistem yang tidak diikuti dengan penetapan secara legal, maka seharusnya mengacu ke yang lama (yang ditetapkan dengan peraturan)”.*

#### 4.3.2. Sumber Daya dan Kelengkapan Pendukung yang Belum Memadai

Dokumentasi terhadap evaluasi dan modifikasi sistem akuntansi merupakan salah satu pendukung kelancaran pelaksanaan akuntansi. Selain dokumentasi fisik, perlu juga dilakukan dokumentasi dalam bentuk penetapan secara legal formal terhadap setiap modifikasi yang dilaksanakan, mengingat pelaksanaan akuntansi harus sesuai dengan peraturan. Modifikasi sistem akuntansi yang mulai dilaksanakan pada tahun 2012 sampai dengan penelitian ini dilaksanakan belum didokumentasikan secara memadai. Hal ini dinyatakan oleh informan sebagai berikut:

Informan 1.2.

*“Modifikasi tersebut tidak didokumentasikan dan ditetapkan secara memadai sehingga giliran orangnya ganti bingung”.*

Informan 3.1.

*“Dijadikan bahan rapat, dulu semua unit rapat, ada perubahan prosedur pencatatan akuntansi, waktu itu baru kesepakatan, dijanjikan akan dijadikan aturan tapi sampai sekarang tidak ada”.*

Informan 6.1.

*“Itu biasanya lebih banyak diberikan pada saat workshop, sosialisasi, pemaparan. Pembakuan yang di dokumentasi jarang banget. Makanya di pedoman akuntansi yang ditetapkan dengan yang berlaku sebenarnya ada perubahan tapi bukunya ajeg. Ini termasuk satu kelemahan”.*

Selain pendokumentasian yang memadai, BAS sebagai kelengkapan pendukung pelaksanaan konsolidasi laporan keuangan SAK dengan SAP. Sesuai aturan yang berlaku, Laporan konsolidasian disusun mengikuti BAS SAP. Analisis yang dilakukan terhadap BAS pada sistem akuntansi, dengan memperhatikan informasi yang disampaikan oleh informan, menunjukkan bahwa hanya digit pertama akun pada BAS sistem akuntansi yang mendefinisikan klasifikasi akuntansi yang sama dengan BAS SAP. Penyusunan BAS tanpa mempertimbangkan SAP seperti yang diungkapkan oleh Informan 1.1

dapat menjadi kendala dalam pelaksanaan konsolidasi laporan keuangan. Hal tersebut diungkapkan oleh Informan 7.1:

*“Untuk BAS dalam sistem akuntansi BLU, cenderung kurang mudah ketika digunakan untuk konsolidasi antara SAK dengan SAP”.*

Pengamatan yang dilakukan menunjukkan proses penyusunan laporan keuangan sesuai SAK dilakukan secara manual, baik dalam proses penjurnalan maupun penyusunan laporan keuangan dengan bantuan aplikasi komputer. Selain proses manual tersebut, Informan 1.2. mengungkapkan bahwa penggabungan laporan keuangan menjadi Laporan Keuangan BLU Universitas X melewati tahapan modifikasi terlebih dahulu. Informasi yang diungkap oleh Informan 1.2. menjadi dasar untuk melakukan analisis proses penggabungan melalui jurnal standar yang digunakan oleh pelaksana akuntansi. Hasil analisis adalah sebagai berikut:

- 4.3.2.1. Tidak terdapat akun-akun yang saling mengeliminasi yang disediakan oleh Sistem Akuntansi BLU Universitas X;
- 4.3.2.2. Pencatatan akun pendapatan dan belanja Unit BLU yang menyandingkan dengan akun Piutang Kepada Bendahara Penerimaan. Penggabungan tanpa modifikasi akan memunculkan akun Piutang Kepada Bendahara Penerimaan di Neraca Universitas. Bendahara Penerimaan yang dimaksud dalam akun tersebut adalah Bendahara Penerimaan Universitas, sehingga akun Piutang Kepada Bendahara Penerimaan idealnya tidak muncul dalam Neraca Laporan Keuangan tingkat Universitas;
- 4.3.2.3. Pencatatan *sharing* pendapatan kepada Unit BLU oleh BLU Universitas dengan mendebet akun Pendapatan pada akun Pendapatan Unit BLU. Penggabungan tanpa modifikasi dapat berakibat pada penyajian ganda Pendapatan Unit BLU karena pencatatan penerimaan pendapatan oleh Unit BLU dengan mendebet akun Piutang Kepada Bendahara Penerimaan pada akun Pendapatan Unit BLU;

Dokumen sumber merupakan kelengkapan pendukung yang penting karena digunakan sebagai dasar pencatatan akuntansi setiap transaksi. Dokumen sumber yang lengkap dan memadai dibutuhkan untuk menghasilkan laporan keuangan yang akurat, handal dan memadai. Salah satu kendala yang dihadapi dalam penyusunan Laporan Keuangan BLU Universitas X adalah belum tersedianya dokumen yang menyajikan data detail transaksi penerimaan yang dikelola oleh Bendahara Penerimaan BLU, seperti yang diungkap oleh Informan 1.2 sebagai berikut:

*“Kondisi yang ada sekarang, transaksi penerimaan di bendahara penerimaan itu informasinya hanya disampaikan rekap data saja, bukti-bukti tidak disampaikan ke Subbag Akuntansi”.*



Berdasarkan pengamatan dan informasi yang disampaikan oleh para informan, diketahui bahwa ketepatan waktu penyampaian data menjadi salah satu kendala dalam penyusunan laporan keuangan, seperti yang disampaikan oleh Informan 2.1:

*“Keterlambatan waktu penyampaian data dari sumber data”.*

Pernyataan ini diperkuat dengan pernyataan dua informan yang lain, yaitu:

Informan 2.2.

*“SPM Pengesahan disampaikan ke saya mendekati deadline. Unit harus ditagih dulu untuk data yang dibutuhkan. Surat-surat terkait penyusunan laporan keuangan datang mendekati deadline laporan, terutama yang berakibat pada perubahan angka”.*

Informan 3.1.

*“Ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan, karena menunggu data dari SIMAK BMN, biasanya lama”.*

Pelaksanaan akuntansi akan berjalan dengan baik apabila didukung oleh Sumber Daya Manusia (SDM) yang sesuai dengan beban kerja. SDM yang memadai sesuai dengan beban kerja akan meningkatkan kinerja Unit BLU. Kondisi yang terjadi pada Unit BLU menunjukkan terjadinya kurang sesuaian jumlah SDM dengan beban kerja yang mengakibatkan proses penatausahaan belum berjalan dengan baik dan mengurangi tingkat ketelitian pencatatan transaksi. Hal diungkap oleh Informan 4.1 sebagai berikut:

*“Di sini terlalu banyak pekerjaan, antara beban kerja dengan orang yang mengerjakan ga seimbang. Yang paling sering jadi masalah itu pajak, karena jumlahnya banyak. Itu juga jadi temuan BPK, sampai kemaren ditagih lagi. Sering kehilangan berkas karena banyaknya. Karena di-sambi jadi merekam jurnalnya kurang teliti”.*

#### 4.3.3. Pengawasan Terhadap Proses

Hasil *review* terhadap Laporan Keuangan yang dikeluarkan oleh SPI, tidak dapat menjadi tolok ukur proses akuntansi yang dilaksanakan untuk menyusun Laporan Keuangan tersebut juga berjalan dengan baik. SPI melakukan *review* terhadap laporan keuangan yang dihasilkan baik itu oleh Unit BLU maupun BLU Universitas, tidak termasuk pengawasan terhadap proses penyusunan laporan keuangan tersebut. Sesuai dengan uraian fungsinya, terhadap laporan keuangan pengawasan yang dilakukan SPI meliputi pendampingan dan *review* atas laporan keuangan. Hal ini diperkuat pernyataan Informan 5.1 sebagai berikut:

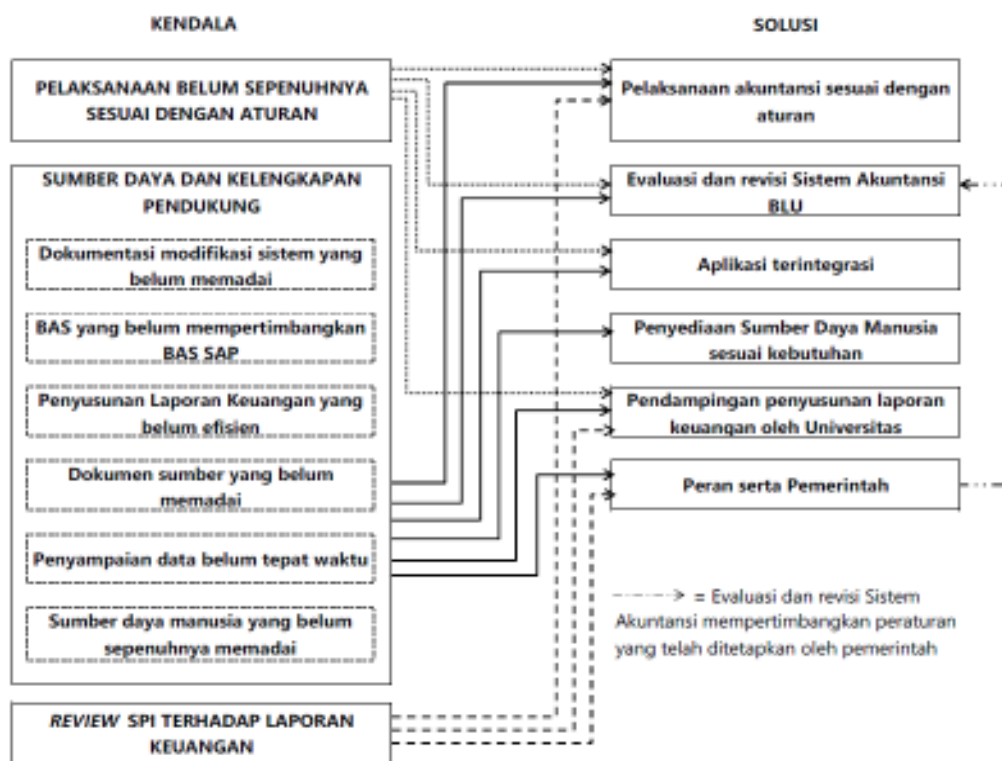
“Memang kita tidak terlibat ke akuntansinya, kita hanya me-review laporan. Kita sudah berikan saran, tapi itu kan tim, kita terus berusaha”.

#### 4.4. Solusi untuk Mengatasi Permasalahan dan Kendala

Praktik pelaksanaan, kelemahan serta kendala yang dihadapi membuat para informan mempunyai harapan dan solusi terhadap Sistem Akuntansi BLU Universitas X. Harapan dan solusi yang disampaikan dimaksudkan untuk perbaikan Sistem Akuntansi BLU Universitas X serta dalam rangka memudahkan pelaksanaan sistem akuntansi itu sendiri. Gambar 1 menunjukkan hubungan antara kendala yang diungkap oleh para informan dengan solusi yang dapat mengatasi kendala tersebut.

Gambar 1.

Solusi untuk Mengatasi Kelemahan dan Kendala Penerapan Sistem Akuntansi BLU Universitas X



Solusi terhadap kendala yang disampaikan oleh para informan dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:

##### 4.4.1. Pelaksanaan Akuntansi Sesuai dengan Aturan

Proses akuntansi dapat berjalan dengan lancar apabila para pelaku menjalankan tugas sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan. Kelancaran pelaksanaan pekerjaan dapat dicapai apabila para

pihak yang terkait harus mempunyai komitmen untuk konsisten dalam melaksanakan pekerjaan sesuai dengan aturan. Proses akuntansi yang sesuai dengan aturan menjadi solusi untuk mengatasi kelemahan dan kendala pelaksanaan akuntansi yang belum dapat dilaksanakan secara tepat. Efisiensi penyusunan laporan juga dapat dicapai apabila para pelaku menjalankan siklus akuntansi sesuai dengan aturan yang sudah ditetapkan. Dokumen sumber yang disampaikan kepada penyusun laporan keuangan haruslah memadai dan disampaikan tepat pada waktunya, sesuai dengan yang disyaratkan dalam sistem akuntansi. Pelaksanaan akuntansi yang sesuai dengan aturan ini diharapkan juga mampu meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan yang disusun oleh Universitas X. Keinginan terwujudnya pelaksanaan akuntansi yang sesuai dengan aturan ini disampaikan oleh beberapa informan sebagai berikut:

Informan 2.2.

*“Apabila semua bisa disiplin, on time, dan sesuai aturan, semua jadi lebih lancar”.*

Informan 5.1.

*“Mulai tahun ini kita sudah merencanakan untuk mencoba mensosialisasikan bagaimana supaya antara standar dikuti semua, dengan praktik itu sama”.*

Informan 6.1.

*“Permasalahannya bukan pada informasi tersebut sudah memadai atau tidak, namun harus ada kemauan secara menyeluruh untuk mulai memperbaiki”.*

Informan 7.1.

*“Kalau saya sih sekedar mengikuti aturan aja lah, sistem itu disusun berdasar aturan ini ini ini, tapi pada praktiknya ternyata tidak sesuai aturan”.*

#### 4.4.2. Evaluasi dan Revisi Sistem Akuntansi BLU Universitas X

Memperhatikan dinamika aturan tentang pertanggungjawaban keuangan pemerintah serta penerapan SAP Berbasis AkruaL membuat evaluasi dan revisi terhadap sistem akuntansi adalah suatu keharusan. Kondisi yang ada pada Universitas X juga berkembang seiring dengan berjalannya waktu, sehingga penting untuk dilakukan evaluasi sistem akuntansi mengikuti perkembangan organisasi dan kondisi yang ada. Hal ini dimaksudkan untuk kelancaran proses pertanggungjawaban keuangan dan peningkatan kualitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Perkembangan peraturan pertanggungjawaban keuangan yang telah ditetapkan oleh pemerintah harus menjadi pertimbangan dalam pelaksanaan evaluasi. Evaluasi dan revisi diharapkan termasuk terhadap BAS dengan mempertimbangkan BAS SAP dalam rangka kemudahan dalam pengakuan transaksi dan konsolidasi dengan laporan keuangan sesuai SAP. Harapan dilaksanakan evaluasi dan revisi sistem akuntansi disampaikan oleh beberapa informan sebagai berikut:

Informan 1.1.

*“Segera dilakukan revisi karena sudah out of date. Intinya direvisi sesuai dengan perkembangan pengelolaan keuangan yang ada saat ini”.*

Informan 3.1.

*“Aku sih berharapnya sistem akuntansi ini dikembangkan sebaik mungkin”.*

Informan 5.1.

*“Kalau saya, harusnya setiap tahun di evaluasi, di review terus menerus, mana yang kurang mana yang bisa diperbaiki, ini kan sudah lama tidak belum pernah di review”.*

Informan 7.1.

*“Jurnal-jurnal yang digunakan sekarang juga seharusnya diperbaiki sesuai aturan. Contoh pendapatan: unit seharusnya menyajikan informasi pendapatan akrual secara riil, supaya keadaan sebenarnya di unit lebih tercermin dalam laporan keuangan”.*

Lebih lanjut, Informan 1.2. menyampaikan penyusunan ulang sistem akuntansi menggunakan model sentralisasi, tidak hanya sebatas revisi, sebagai berikut:

*“Kalau saya disusun ulang, bukan hanya evaluasi. Modelnya sentralisasi, lebih mudah untuk dilaksanakan. Pusat nanti diperkuat SDM-nya”.*

Evaluasi dan revisi yang dilakukan terhadap sistem akuntansi diharapkan dapat didokumentasikan secara memadai dan ditetapkan secara legal formal untuk meningkatkan akuntabilitas pertanggungjawaban. Terhadap hasil evaluasi sistem akuntansi diharapkan dapat disampaikan kepada para pelaku melalui sosialisasi ataupun pelatihan, dengan materi sesuai dengan yang telah didokumentasikan secara memadai.

#### 4.4.3. *Penyediaan Sumber Daya dan Kelengkapan Pendukung yang Memadai*

Penyelenggaraan keuangan dapat berjalan dengan baik dapat dicapai dengan penyediaan SDM yang memadai, baik itu kuantitas maupun kualitas, dibandingkan dengan beban kerja dan jenis pekerjaan. Kebutuhan SDM yang memadai disampaikan oleh Informan 4.1 sebagai berikut:

*“Kebutuhan tenaga akuntansi harus diperhatikan”.*

Selain dari sisi SDM, pendukung dalam bentuk aplikasi yang terintegrasi dengan aplikasi pengelolaan keuangan yang lain juga diharapkan dapat segera disediakan. Aplikasi ini diharapkan mampu mengolah data dari sistem pendukung ke dalam siklus akuntansi dan menghasilkan laporan keuangan, sehingga proses akuntansi tidak lagi dilaksanakan secara manual. Efisiensi proses akuntansi dapat tercapai dengan penggunaan aplikasi, serta kebutuhan penyediaan data tepat waktu dapat dipenuhi. Aplikasi terintegrasi juga memberikan jaminan bahwa prosedur akuntansi sudah dilaksanakan sesuai dengan aturan. Aplikasi yang dibangun berpedoman pada sistem akuntansi yang telah dievaluasi dan direvisi. Kebutuhan penyediaan aplikasi yang terintegrasi diungkapkan oleh para informan sebagai berikut:

#### Informan 2.1

*“Inginnya terintegrasi, ada aplikasi untuk menyusun laporan yang terintegrasi, jadi data yang dibutuhkan dapat tersedia dengan mudah”.*

#### Informan 2.2

*“Disediakan aplikasi supaya data dapat diakses secara real time”.*

#### Informan 3.1

*“Aku sih berharapnya sistem akuntansi ini dikembangkan sebaik mungkin. Kita kan sudah ada sistem Aplikasi Pertanggungjawaban yang memproses transaksi, kalau bisa dari situ menghasilkan laporan keuangan ga usah repot-repot jurnal. Kita cukup bikin CaLK dan adjustment terkait akrual”.*

#### Informan 4.1

*“Kita ga perlu jurnal lagi, ya sistem yang dibuat tinggal bikin penyesuaian aja. Sistemnya langsung online dari Aplikasi Pertanggungjawaban tidak perlu lagi jurnal-jurnal”.*

Memperhatikan bahwa SPI tidak melakukan pengawasan terhadap proses penyusunan laporan keuangan, maka kualitas Laporan Keuangan Unit BLU dapat ditingkatkan dengan pendampingan proses penyusunan Laporan Keuangan Unit BLU. Pendampingan juga diharapkan mampu memastikan bahwa prosedur akuntansi yang dilaksanakan sudah sesuai dengan aturan yang berlaku. Pendampingan ini dilakukan oleh Universitas supaya Laporan Keuangan Unit BLU yang disampaikan ke Universitas merupakan laporan yang sudah benar karena sudah melalui proses *review* pada saat pendampingan. Hal ini diungkap oleh Informan 4.1 sebagai berikut:

*“Ketika kita mau membuat laporan ya ada pendampingan dari pusat, paling ga sebelum kita setor kesana ada yang koreksi lah”.*

#### 4.4.4. Peran Serta Pemerintah

Pemerintah diharapkan menyediakan pedoman dasar yang dapat diikuti oleh semua Satuan Kerja BLU di seluruh Indonesia. Informasi yang dihimpun selama proses penelitian, selain PMK 76/PMK.05/2008, pada tahun 2015 pemerintah menerbitkan PSAP Berbasis Akrual Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan BLU yang mulai berlaku di Tahun Anggaran 2016. Pedoman ini juga harus disosialisasikan supaya tercapai pemahaman yang sama di antara Satuan Kerja BLU. Hal ini diungkapkan oleh Informan 5.1 sebagai berikut:

*“Ya kalau saya, seharusnya pemerintah memberikan sosialisasi, mereka harus memberikan aturan pedoman yang akan diikuti oleh semua, dan itu sama. Pemerintah harus membuat standar yang diikuti oleh semua. Tapi kalau diberikan kebebasan saya kira berbeda-beda tidak masalah, asalkan akhirnya rekonsiliasinya kita tahu”.*

## 5. Kesimpulan, Implikasi, dan Keterbatasan Penelitian

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Sistem Akuntansi BLU Universitas X secara garis besar mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008, SAK, dan SAP, walaupun terdapat rincian yang belum sepenuhnya sesuai dengan ketiga aturan dimaksud. Kendala yang dihadapi berupa: (1) proses pelaksanaan yang belum sepenuhnya sesuai dengan aturan, (2) sumber daya dan kelengkapan pendukung yang belum memadai, dan (3) kendala dalam pengawasan terhadap proses. Solusi yang diberikan adalah: (1) pelaksanaan akuntansi yang sesuai dengan aturan, (2) revaluasi sistem akuntansi, (3) penyediaan kelengkapan pendukung dan sumber daya yang memadai, serta (4) adanya peran serta pemerintah.

Implikasi dari hasil penelitian yaitu dalam rangka peningkatan kualitas laporan keuangan, sebaiknya dilakukan evaluasi dan revisi Sistem Akuntansi BLU Universitas X yang ditetapkan secara formal dan didokumentasikan secara memadai. Evaluasi dan revisi dilakukan mengacu pada perkembangan peraturan yang berlaku dan kondisi yang ada pada Universitas X serta menyediakan kelengkapan pendukung dan sumber daya memadai. Upaya yang dapat dilakukan untuk menciptakan kepatuhan dan keseragaman implementasi sistem akuntansi yang konsisten adalah dengan penyediaan aplikasi, pendampingan penyusunan laporan keuangan, serta sosialisasi dan familiarisasi terhadap

sistem akuntansi yang telah ditetapkan, selain juga perlu dikembangkan adanya sistem pengendalian manajemen yang menekankan peran pengawasan melekat. Peningkatan kualitas Laporan Keuangan BLU diperlukan peran serta Pemerintah untuk menyediakan aturan tentang pedoman pelaksanaan akuntansi BLU untuk melengkapi SAP Berbasis Akrual dan PSAP Berbasis Akrual Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum serta mensosialisasikannya.

Penelitian ini, selain menggunakan data primer juga menggunakan data sekunder yang terbatas akses perolehannya. Beberapa data sekunder yang dijadikan sumber data dalam penelitian merupakan data yang tidak terpublikasi sehingga terbatas perolehannya. Penelitian ini menggunakan Laporan Keuangan BLU Universitas X Tahun Anggaran 2014, baik itu SAK maupun SAP, dimana laporan keuangan tersebut menggunakan basis akuntansi yang berbeda, sehingga tidak dapat dilakukan perbandingan angka yang tersaji dalam Laporan Keuangan. Selain itu, penelitian ini dilaksanakan terhadap pelaksanaan akuntansi tahun 2015 sebelum PSAP Berbasis Akrual Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan BLU diimplementasikan. Oleh karena itu dalam penelitian selanjutnya dapat dilakukan terhadap implementasi SAP Berbasis Akrual dan PSAP Berbasis Akrual Nomor 13 pada Laporan Keuangan BLU Universitas X Tahun Anggaran 2015, baik itu SAP maupun SAK, agar dapat memberikan gambaran menyeluruh praktik akuntansi sesuai dengan perkembangan aturan dan kebijakan.

## Daftar Pustaka

- Amirya, M., Djamhuri, A., dan Ludigdo, U. 2012. Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Sebuah Studi Interpretif. *Simposium Nasional Akuntansi XV*.
- Creswell, J. W. 2012. *Educational Research : Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research 4th Edition*. Pearson. Boston
- Drury, C. 2011. *Management Accounting for Business Decisions Second Edition*. Thomson Learning. London.
- Ebimobowei, A. 2012. Convergence of Accounting Standards: The Continuing Debate. *Asian Journal of Bisnis Management 4 (2)*, hal. 159-165.
- Hall, J. A. 2011. Accounting Information System, Seventh Edition. In J. A. Hall, *Accounting Information System, Seventh Edition*. Cengage Learning. Ohio.
- Hox, J. J., dan Boeiji, H. R. 2005. Data Collection, Primary vs. Secondary. In K. Leonard (Ed.), *Encyclopedia of Social Measurement, Volume I*. Elsevier. Boston: 593-599
- Jensen, M. C., dan Meckling, W. M. 1976. Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics, 3*: 305-360.
- Juan, N. E., & Wahyuni, E. T. 2012. *Panduan Praktis Standar Akuntansi Keuangan Edisi 2*. Salemba Empat. Jakarta.
- Lase, Y., & Sutaryo. 2014. Pengaruh Karakteristik Auditor Terhadap Audit Delay Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*.

- Miles, M. B., Huberman, A. M., dan Saldana, J. 2013. *Qualitative Data Analysis, A Method of Sourcebook Edition 3*. In M. B. Miles, A. M. Huberman, & J. Saldana, *Qualitative Data Analysis, A Method of Sourcebook Edition 3*. Sage Publications. USA: 293-310
- Puspitasari, Y. R., Bambang, H., & Setiawan, A. R. 2014. Sisi Remang Pengelolaan Keuangan Organisasi Mahasiswa Intra Kampus: Studi Fenomenologis pada UKM Hitam Putih. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*.
- Rahayu, S. E., Kesuma, A. I., dan Fakhroni, Z. 2013. Penerapan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.06/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum (Studi Kasus pada RSUD A. W. Sjahrani di Samarinda). *Publikasi Ilmiah Vol. 1 No. 1*.
- Republik Indonesia. 2004. *Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- \_\_\_\_\_. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- \_\_\_\_\_. 2008. *Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- \_\_\_\_\_. 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- \_\_\_\_\_. 2012. *Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2012 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- \_\_\_\_\_. 2008. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- \_\_\_\_\_. 2009 *Keputusan Menteri Keuangan Tahun 2009 tentang Penetapan Universitas X pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan sebagai Instansi yang Menerapkan Pola Keuangan Badan Layanan Umum*.
- \_\_\_\_\_. 2013. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat*.
- \_\_\_\_\_. 2015. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- \_\_\_\_\_. 2013. *Peraturan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan Tahun 2013 tentang Sistem Akuntansi Universitas X*.
- \_\_\_\_\_. 2014. *Keputusan Direktur Perbendaharaan Nomor Kep-311/PB/ 2014 tentang Kodefikasi Segmen Akun pada Bagan Akun Standar*.
- \_\_\_\_\_, *Peraturan Rektor Universitas X Tahun 2012 tentang Sistem Akuntansi Badan Layanan Umum*.
- Sekaran, U., dan Bougie, R. 2010. *Research Methods for Bussiness, A Skill Building Approach 5th Edition*. John Wiley & Sons, Inc. New York.
- Somantri, G. R. 2005. Memahami Metode Kualitatif. *Makara, Sosial Humaniora*: 57-65.
- Utama, A. A. 2013. Rancangan Sistem Informasi Akuntansi Pengusahaan Jalan Tol pada Badan Layanan Umum Pengembangan Wilayah Surabaya Madura. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika Vol 3*: 950-964.
- Waluyo, B. 2014. Analisis Permasalahan pada Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. *Jurnal Infoartha Vol. 3/Tahun XII*: 27-38.
- Waluyo, I. 2011. Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan di Satuan Kerja Pemerintah. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia Volume IX*: 1-15.
- Wegandt, J. J., Kimmel, P. D., dan Kieso, D. E. 2012. *Accounting Principles 10th Edition*. John Wiley & Sons Inc. New Jersey.
- <http://www.blu.djpbk.kemenkeu.go.id>



Lampiran

MATRIKS JAWABAN PERTANYAAN PENELITIAN DARI SUMBER DATA PRIMER

No	Kode Informan	Jawaban pertanyaan penelitian		
		Pertanyaan Penelitian 1	Pertanyaan Penelitian 2	Pertanyaan Penelitian 3
1	1.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SA BLU Universitas X disusun berpedoman pada PMK 76/PMK.05/2008, SAK, dan mempertimbangkan SAP.</li> <li>- Bagan Akun Standar sesuai <i>best practice</i> SAK.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> <li>- Praktek tidak sesuai dengan aturan karena ada perubahan kebijakan tentang tidak adanya <i>revenue sharing</i> khusus untuk pendapatan jasa layanan pendidikan.</li> <li>- Dilakukan <i>mapping</i> akun sistem akuntansi ke akun yang digunakan oleh SAP.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> <li>- Pelaksanaan akuntansi cenderung lebih baik dengan modifikasi.</li> <li>- Jurnal BLU (Universitas) direkam oleh Tim Akuntansi, bukan Tim Konsolidasi.</li> <li>- <i>Piloting</i> dilakukan dengan penerapan Sisdur sebagai cikal bakal SA BLU.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluasi Sistem Akuntansi BLU.</li> </ul>
2	1.2	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jurnal BLU (Universitas) direkam oleh Tim Akuntansi, bukan Tim Konsolidasi.</li> <li>- Penyusunan BAS disesuaikan dengan digit yang disediakan oleh MYOB</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- Modifikasi sistem belum ditetapkan dan didokumentasi secara memadai.</li> <li>- Penyusunan laporan keuangan kurang efisien.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sentralisasi siklus akuntansi.</li> <li>- Penyusunan ulang SA BLU Universitas X.</li> </ul>

No	Kode Informan	Jawaban pertanyaan penelitian		
		Pertanyaan Penelitian 1	Pertanyaan Penelitian 2	Pertanyaan Penelitian 3
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> <li>- Dokumen sumber yang kurang memadai dari sumber data.</li> </ul>	
3	2.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistem Akuntansi BLU cenderung mengikuti SAK.</li> <li>- Pernah membaca SA BLU Universitas X.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan disertai konsultasi dengan Staf Ahli.</li> <li>- Modifikasi sistem hanya untuk Unit BLU.</li> <li>- Praktek tidak sesuai dengan aturan karena ada perubahan kebijakan yang menjadikan unit BLU sebagai <i>cost center</i>.</li> <li>- Sumber data penyusunan Laporan Aktivitas berbasis kas.</li> <li>- Konsolidasi laporan dilakukan dengan cara merekapitulasi data dari sumber data dengan bantuan Ms Excel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- Keterlambatan waktu penyampaian data oleh sumber data.</li> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penggunaan aplikasi terintegrasi dalam proses pelaksanaan siklus akuntansi.</li> </ul>
4	2.2	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pernah membaca SA BLU Universitas X.</li> <li>- Praktek menggunakan modifikasi sesuai arahan Universitas.</li> <li>- Praktek tidak sesuai dengan aturan karena ada perubahan kebijakan yang menjadikan unit BLU sebagai <i>cost center</i>.</li> <li>- Modifikasi memudahkan penyusunan laporan keuangan.</li> <li>- Dilakukan <i>mapping</i> akun sistem akuntansi ke akun yang digunakan oleh SAP.</li> <li>- Konsolidasi laporan melalui tahapan rekonsiliasi data dengan sumber data lain.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keterlambatan waktu penyampaian data oleh sumber data.</li> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penggunaan aplikasi terintegrasi dalam proses pelaksanaan siklus akuntansi.</li> <li>- Pekerjaan dilaksanakan sesuai dengan aturan dan para pihak terkait mampu berkomitmen.</li> </ul>

No	Kode Informan	Jawaban pertanyaan penelitian		
		Pertanyaan Penelitian 1	Pertanyaan Penelitian 2	Pertanyaan Penelitian 3
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- SA BLU Universitas X kurang dapat dipahami dan diterapkan.</li> </ul>		
5	2.3	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dilakukan <i>mapping</i> akun sistem akuntansi ke akun yang digunakan oleh SAP.</li> <li>- <i>Mapping</i> dilakukan dengan bantuan Ms Excel.</li> <li>- Pencatatan transaksi secara <i>single entry</i>.</li> </ul>		
6	3.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistem Akuntansi BLU cenderung mengikuti SAK.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> <li>- Unit hanya menyusun laporan sesuai SA BLU, dan tidak menyusun laporan sesuai SAP.</li> <li>- Pernah membaca SA BLU Universitas X.</li> <li>- Praktek menggunakan modifikasi sesuai arahan Universitas.</li> <li>- Praktek tidak sesuai dengan aturan karena ada perubahan kebijakan yang menjadikan unit BLU sebagai <i>cost center</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modifikasi sistem belum ditetapkan dan didokumentasi secara memadai.</li> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- Keterlambatan waktu penyampaian data oleh sumber data.</li> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penggunaan aplikasi terintegrasi dalam proses pelaksanaan siklus akuntansi.</li> <li>- Modifikasi sistem ditetapkan dan didokumentasikan dengan baik.</li> <li>- Pengembangan Sistem Akuntansi BLU Universitas X</li> </ul>
7	4.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unit hanya menyusun laporan sesuai SA BLU, dan tidak menyusun laporan sesuai SAP.</li> <li>- Pernah membaca SA BLU Universitas X</li> <li>- Praktek menggunakan modifikasi sesuai arahan Universitas.</li> <li>- Praktek tidak sesuai dengan aturan karena ada perubahan kebijakan yang menjadikan unit BLU sebagai <i>cost center</i>.</li> <li>- Modifikasi memudahkan penyusunan laporan keuangan.</li> <li>- Jumlah biaya yang sudah dikeluarkan dalam Laporan Aktivitas lebih akurat .</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- Penyusunan laporan keuangan kurang efisien.</li> <li>- SDM yang ada belum sesuai dengan beban kerja.</li> <li>- Laporan keuangan belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penyediaan SDM yang sesuai dengan kebutuhan.</li> <li>- Penggunaan aplikasi terintegrasi dalam proses pelaksanaan siklus akuntansi.</li> <li>- Pendampingan penyusunan laporan dari Universitas.</li> </ul>

No	Kode Informan	Jawaban pertanyaan penelitian		
		Pertanyaan Penelitian 1	Pertanyaan Penelitian 2	Pertanyaan Penelitian 3
8	5.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi sudah baik.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> <li>- Praktek menggunakan modifikasi sesuai arahan Universitas.</li> <li>- Hasil <i>review</i> baik.</li> <li>- Laporan Keuangan Universitas sudah mampu memenuhi kebutuhan <i>stakeholder</i>.</li> <li>- Laporan keuangan <i>overall</i> sudah mengikuti kebijakan SA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dokumentasi yang kurang memadai.</li> <li>- SPI fokus pada <i>review</i> atas laporan keuangan, bukan proses penyusunan laporan keuangan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dilakukan sosialisasi aturan</li> <li>- Pemerintah menyediakan standar yang dijadikan pedoman oleh seluruh Satker BLU.</li> <li>- Evaluasi SA BLU Universitas X.</li> </ul>
9	6.1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi sudah baik.</li> <li>- SA BLU Universitas X mudah dipahami dan diterapkan.</li> <li>- Laporan Keuangan Universitas sudah mampu memenuhi kebutuhan <i>stakeholder</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modifikasi sistem belum ditetapkan dan didokumentasi secara memadai.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sentralisasi siklus akuntansi.</li> </ul>
10	7.1		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pelaksanaan akuntansi masih belum sesuai dengan aturan.</li> <li>- BAS dalam SA belum memudahkan dalam pelaksanaan konsolidasi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Praktek mengikuti aturan yang sudah ditetapkan.</li> <li>- Evaluasi SA BLU Universitas X.</li> </ul>

SA = Sistem Akuntansi