

MANFAAT BASIS AKRUAL DAN BASIS KAS MENUJU AKRUAL DALAM PENGAMBILAN KEPUTUSAN INTERNAL PEMERINTAH DAERAH

Full paper

BARIES FERRYONO

Mahasiswa S-1 Universitas Sebelas
Maret Surakarta
bariesferryono87@gmail.com

SUTARYO

Dosen Jurusan Akuntansi
Universitas Sebelas Maret Surakarta
star.piet@gmail.com

***Abstract:** This study examines which accounting (accrual accounting or cash accounting), according to public sector managers and financial managers of the area can provide more useful information for internal decision-making in local government. This research was conducted by distributing questionnaires. The questionnaire consisted of 19 questions related to the internal decision-making of local government. The respondents are public sector managers and financial managers in the area of East Java province and West Sulawesi province. Respondents perceived that the accrual accounting is more useful than a cash accounting the accrual for every questions asked. The results of this study also shows that local governments are not ready yet to implement accrual accounting. The respondents answer that they do not have sufficient competency in the accrual accounting. If the local government wants to implement the accrual accounting to be success, the local governments must be able to develop policies, one to improve qualities and manage human resources. The results of this study may vary with improvement of respondents' competence and experience in term of accounting.*

Keywords: *accrual, cash, decision making.*

1. Pendahuluan

Perkembangan akuntansi di Indonesia, khususnya sektor publik berjalan sangat lambat. Sampai dengan tahun 2004 Indonesia masih menggunakan sistem pencatatan *single-entry*. Sistem *double-entry* baru diterapkan pada 2005 seiring dengan terbitnya paket Undang-undang Keuangan Negara (UUKN) yaitu UU No 17 Tahun 2003, UU No 1 Tahun 2004, dan UU No 15 Tahun 2004 dan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (selanjutnya disebut SAP) berbasis kas menuju akrual. Laporan keuangan pokok menurut PP 24 Tahun 2005 setidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran (selanjutnya disebut LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (selanjutnya disebut LAK), Catatan atas Laporan Keuangan (selanjutnya disebut CaLK). Selain empat Laporan Keuangan Pokok tersebut, terdapat dua laporan lainnya yaitu Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Ekuitas.

SAP bertujuan untuk memberikan pedoman pokok dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah serta menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan diharapkan terwujudnya transparansi dan akuntabilitas.

Terbitnya PP 71 Tahun 2010 mengawali periode akrual dalam akuntansi di Indonesia. Perubahan basis akuntansi ini sudah diisyaratkan oleh UU Nomor 17 Tahun 2003 pada pasal 36 yaitu ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam lima tahun. Hal yang serupa juga terdapat pada pasal 70 ayat (2) UU Nomor 1 Tahun 2004 yang menegaskan kembali tentang kapan pelaksanaan akrual akan dilaksanakan yaitu selambat-lambatnya Tahun Anggaran 2008. Meskipun SAP berbasis akrual sudah terbit sejak 2010, penerapan SAP berbasis kas menuju akrual masih dimungkinkan sampai Tahun Anggaran 2014.

Penerapan SAP berbasis akrual perlu kerja keras pemerintah daerah karena jumlah laporan yang harus disajikan bertambah banyak. SAP berbasis akrual menyaratkan bahwa laporan keuangan yang harus disiapkan pemerintah bertambah menjadi tujuh laporan dari basis kas menuju akrual yang hanya empat laporan. Untuk menghasilkan laporan-laporan tersebut diperlukan perubahan sistem akuntansi yang sebelumnya berbasis kas menuju akrual menjadi berbasis akrual, selain itu perlu *restatement* saldo-saldo akun neraca untuk mengawali pencatatan dan pelaporan keuangan berbasis akrual pada tahun 2015. Jika tidak

dipersiapkan dengan baik, perubahan basis akuntansi ini dapat memengaruhi kualitas pertanggungjawaban APBD.

Menurut Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (selanjutnya disebut BPK-RI) sampai tahun anggaran 2013 baru satu pemerintah daerah yang sudah menerapkan basis akrual dalam pelaporan keuangannya, jumlah ini meningkat menjadi sembilan pemerintah daerah yang sudah menyusun laporan keuangannya dengan basis akrual pada tahun 2014. Hal ini berarti sampai batas akhir harus diterapkannya basis akrual menurut PP 71 Tahun 2010, baru 1,67% (9 dari 539) dari seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang sudah siap menyajikan Laporan Keuangan dengan basis akrual. BPK-RI melakukan pemeriksaan kinerja untuk menilaikesiapan pemerintah daerah atas perubahan basis akuntansi pada tahun 2015. Hasil dari pemeriksaan menyimpulkan bahwa usaha-usaha yang telah dilakukan pemerintah daerah belum sepenuhnya efektif. Hasil pemeriksaan menunjukkan adanya permasalahan yang terkait dengan kebijakan, teknologi informasi dan sumber daya manusia untuk mendukung pelaporan keuangann (BPK-RI, 2015).

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II tahun 2015 oleh BPK, jumlah temuan pemeriksaan laporan keuangan adalah dari 6.548 temuan yang memuat 8.733 permasalahan. Permasalahan tersebut adalah 2.175 (25%) kelemahan SPI dan 6.558 (75%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan senilai Rp 11,49 triliun. Dari permasalahan ketidakpatuhan tersebut 2.900 (44%) merupakan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan senilai Rp 1,61 triliun.

Penelitian tentang manfaat basis akrual dan basis kas dalam pengambilan keputusan internal masih jarang dilakukan di Indonesia, hal ini disebabkan penerapan basis akrual dimulai pada Tahun Anggaran 2015, namun demikian penelitian ini telah dilakukan di negara lain. Andriani, et.al (2010) menyatakan dalam penelitiannya di Australia bahwa basis akrual lebih bermanfaat bagi beberapa aktivitas pengambilan keputusan di Pemerintah.

Hasil penelitian Andriani, et.al (2010) dikuatkan lagi oleh penelitian Sousa, et.al (2012) yang melakukan penelitian tentang manfaat informasi akuntansi yang berbasis akrual pada organisasi sektor publik di Brazil. Secara garis besar para pengguna laporan keuangan dan penyusun laporan keuangan beranggapan bahwa perubahan dari basis kas menjadi basis akrual akan lebih memberikan informasi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan dan manajemen entitas.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengidentifikasi basis akuntansi mana (basis akrual atau basis kas menuju akrual) yang menurut para manajer sektor publik dan pengelola

keuangan daerah dapat memberikan informasi lebih bermanfaat untuk pengambilan keputusan internal di pemerintah daerah. Nirmala, et.al (2014) menyebutkan bahwa perubahan basis akuntansi sektor publik dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual disebabkan oleh kelemahan basis kas dalam menghasilkan informasi yang cukup untuk pengambilan keputusan (misalnya informasi tentang utang dan piutang). Nirmala, et.al (2014) juga menjelaskan bahwa informasi yang dihasilkan basis akrual lebih tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya (*full costs of operation*), dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban dan dapat menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah. Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan basis akrual, maka pemerintah daerah dapat menghasilkan keputusan internal yang tepat karena pemerintah daerah memperoleh informasi yang lebih baik dan komprehensif terkait dengan sumber daya ekonominya.

2. REVIU LITERATUR

2.1 BASIS KAS MENUJU AKRUAL

Menurut Beechy (2007) basis kas mengakui atau mencatat transaksi atau kejadian hanya pada saat diterimanya kas atau pada saat kas dikeluarkan sedangkan kewajiban tidak disajikan pada laporan keuangan begitu juga dengan piutang dan aset lainnya. Menurut Simanjuntak (2005) basis kas menuju akrual adalah basis akuntansi yang dikembangkan di Indonesia sebagai transisi menuju basis akrual penuh, dengan cara menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam LRA dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca. Kemenkeu (2014) dalam modulnya menyebutkan bahwa basis kas menuju akrual merupakan suatu pendekatan unik yang dikembangkan oleh Indonesia untuk dapat menyajikan empat laporan keuangan pokok yang diamanatkan UUKN dan disesuaikan dengan kondisi di Indonesia.

Kahn dan Mayes (2009) mengatakan bahwa salah satu prasyarat yang harus dipenuhi untuk sukses dalam peralihan ke basis akrual ini adalah sistem akuntansi berbasis kas yang reliabel. Manfaat basis kas menuju akrual berdasarkan Lampiran II PP 71 Tahun 2010 adalah menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran, menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundang-undangan, menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai, menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi

kebutuhan kasnya, dan menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.

2.2 BASIS AKRUAL

Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management* (NPM) yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan (Kemenkeu, 2014). Menurut PP 71 Tahun 2010 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.

Tudor dan Mutiu, (2006) berpendapat serupa mengenai definisi basis akrual yaitu pada basis akrual transaksi dicatat pada saat pemesanan dilaksanakan, terdapat penyerahan barang, atau jasa telah diberikan tanpa memperhatikan apakah kas (atau piutang) sudah benar-benar diterima atau dibayarkan. Dengan kata lain pendapatan dicatat pada saat terjadi penjualan, dan beban dicatat pada saat menerima barang atau jasa. Laughlin (2012) mendefinisikan akuntansi akrual adalah metode pencatatan transaksi yang tidak hanya dilakukan pada saat kas yang diterima atau dibayarkan dengan kas tetapi penerimaan dan pembayaran yang ditangguhkan, yang akan diterima atau dibayarkan dengan kas pada masa mendatang dapat dicatat dan seharusnya dicatat.

International Federation of Accountants-Public Sector Committee (IFAC, 2003) dalam *Study 14* mengatakan bahwa manfaat penerapan akuntansi berbasis akrual adalah diperolehnya informasi, di dalam pelaporan keuangan berbasis akrual, yang memungkinkan pemangku kepentingan (*stakeholder*) dalam rangka menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya entitas serta penyebaran sumber daya tersebut, menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas, dan pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya, atau melakukan bisnis dengan suatu entitas.

Pada level yang lebih detil dalam *Study 14*, IFAC menyatakan bahwa pelaporan dengan basis akrual dapat memberikan manfaat yaitu menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan keuangannya, memungkinkan pengguna laporan keuangan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitasnya dan untuk memenuhi setiap kewajiban dan komitmennya, menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya, memberikan kesempatan pada pemerintah untuk menunjukkan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya, dan

bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal biaya pelayanan kepada masyarakat, efisiensi dan pencapaian tujuan pemerintah.

Menurut PSAP 01, manfaat penerapan akuntansi berbasis akrual secara spesifik adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya dengan cara menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah, menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah, menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi, menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya, menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya, menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan, dan menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

Pemerintah Indonesia menerapkan basis akuntansi akrual karena basis ini memiliki manfaat yaitu memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah, menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah, bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan (Kemenkeu, 2014). Selanjutnya dalam satu modul kajian dari *European Commission* tentang *Modernizing The EU Accounts* disampaikan bahwa manfaat dari akuntansi berbasis akrual adalah (Kemenkeu, 2014) lebih efektifnya pengambilan keputusan yang telah mendapatkan informasi yang lebih komprehensif, lebih efektifnya audit karena akuntansi akrual menyediakan catatan yang jelas dan koheren, meningkatkan pengendalian politik (*political control*) melalui pemahaman yang lebih baik atas dampak informasi keuangan terhadap kebijakan, dan meminimalisasi risiko kesalahan dalam pembayaran.

2.3 PERBEDAAN BASIS KAS MENUJU AKRUAL DAN BASIS AKRUAL

Selain titik pengakuan pendapatan dan beban, beberapa perbedaan basis kas menuju akrual dengan basis akrual berdasarkan PP 71 Tahun 2010 dan perbedaan manfaat basis kas dan basis akrual dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1
Matriks Perbedaan Basis Kas Menuju AkruaI dan Basis akruaI

No	Uraian	Kas Menuju AkruaI	AkruaI
I	Kerangka KonseptuaI		
	a	Penyusutan Aset Tetap	-
	b	Entitas Akuntansi	-
	c	Laporan Keuangan	Laporan Keuangan Pokok: LRA, Neraca, LAK dan CaLK Laporan Lainnya: Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Ekuitas
	d	Unsur LRA	-
	e	LPSAL	-
	f	Neraca	-
	g	Laporan Operasional	-
	h	Pengakuan Belanja menjadi pengakuan Belanja dan Beban	Belanja menurut basis kas diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Belanja menurut basis akruaI diakui pada saat timbulnya kewajiban atau pada saat diperoleh manfaat.
II	PSAP 01 - Penyajian Laporan Keuangan		
		Laporan Operasional	Laporan finansiaI mencakup LO yang menyajikan pos-pos sebagai berikut: Pendapatan-LO dan Beban dari kegiatan operasional; Surplus/defisit dari Kegiatan Non Operasional, Pos luar biasa dan Surplus/defisit-LO.
III	PSAP 12 - Laporan Operasional (LO)		
	a	Ruang Lingkup	-
	b	Manfaat	-
	c	Periode Pelaporan	-
	d	Struktur LO	-
			Pernyataan Standar ini berlaku untuk setiap entitas pelaporan dan entitas akuntansi, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dalam menyusun LO yang menggambarkan pendapatan, beban, dan surplus defisit operasional dalam suatu periode pelaporan tertentu, tidak termasuk perusahaan negara/daerah LO menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit-operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya LO disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu, apabila tanggal laporan suatu entitas berubah dan LO tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih pendek dari satu tahun, entitas harus mengungkapkan informasi sebagai berikut: alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun dan fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam LO dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan Struktur LO mencakup pos-pos sebagai berikut: Pendapatan-LO Beban, Surplus/defisit dari operasi, Kegiatan non operasional, Surplus/defisit sebelum pos luar biasa, Pos Luar Biasa, dan Surplus/defisit-LO

Sumber: PP 71 Tahun 2010

Perbedaan Kerangka Konseptual adalah ditambahkannya ketentuan untuk menyusutkan aset tetap (kecuali aset tertentu seperti tanah) dan penjelasan mengenai entitas akuntansi yaitu unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan. Perbedaan selanjutnya adalah jumlah laporan basis akrual yang menjadi tujuh laporan dari yang semula empat. Pengakuan belanja pada kerangka konseptual diubah menjadi pengakuan belanja dan beban di mana beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa (basis akrual) dan belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari kas daerah (basis kas). Selanjutnya perbedaan dalam kerangka konseptual adalah unsur-unsur dari tujuh laporan keuangan pokok. Perbedaan pada PSAP 01 adalah ditambahkannya definisi LO dan cara penyajiannya. LO dibahas lebih rinci dalam PSAP 12. Pembahasan tersebut meliputi ruang lingkup, manfaat, periode pelaporan dan struktur pelaporan.

Tabel 2
Perbandingan Manfaat Basis Kas dan Basis Akrual

Kriteria	Basis Kas	Basis Akrual
Pemahaman	Sederhana tapi tidak lazim bagi kebanyakan orang	Kompleks tapi lebih lazim bagi kebanyakan besar orang
Manipulasi	Relatif mudah untuk dimanipulasi	Mudah dimanipulasi, tergantung pada standar akuntansi dan standar audit
Memberikan informasi yang menyeluruh	Hanya informasi terkait dengan kas	Informasi terkait dengan kas dan juga informasi tambahan
Bermanfaat dalam pengelolaan arus kas	Hanya menyediakan informasi dasar	Menyediakan informasi tentang kas dan komitmennya
Pengelolaan aset non-keuangan	Tidak menyediakan informasi tersebut	Menyediakan informasi mengenai aset
Dapat diperbandingkan	Negara-negara pengguna basis kas memiliki format yang berbeda-beda sehingga tidak konsisten dengan negara lain	Negara-negara pengguna basis akrual menggunakan standar akuntansi yang berbeda-beda sehingga tidak konsisten dengan negara lain
Mengukur keberlanjutan kebijakan fiskal	Sangat terbatas	Bermanfaat, namun harus ditambahkan dengan informasi lain
Kredibilitas	Terbatas	Lebih familiar untuk menilai instansi dan kreditur
Dasar bagi penentuan strategi fiskal	Terbatas	Bagus, jika digunakan dengan informasi mengenai kas
Akuntabilitas	Terbatas	Menyediakan informasi tersebut
Dasar bagi penentuan harga barang dan jasa	Terbatas	Bagus
Menghalangi tindakan kecurangan dan korupsi	Terbatas	Lebih bagus daripada basis kas, tergantung pada lingkungan pengendalian dan aspek lainnya
Implementasi	Biaya sistem informasi tinggi	Biaya bisa lebih rendah, namun diperlukan biaya ekstra untuk identifikasi dan penilaian aset dan komponen lain
Keberlanjutan operasi	Skill yang diperlukan rendah, namun diperlukan jumlah personel yang banyak	Mudah untuk dipertahankan dan mengajari operator

Sumber: Athukorala & Reid dalam (Sousa et.al, 2012).

Jika kita melihat tabel 2, dari seluruh kriteria yang diperbandingkan, basis akrual memberikan manfaat yang lebih baik daripada basis kas. Meskipun begitu, perbandingan manfaat basis akrual dengan basis kas masih menjadi perdebatan. Para peneliti sama-sama memiliki argumen yang menjelaskan mengapa basis akrual lebih bermanfaat atau sebaliknya.

2.4 PERDEBATAN PENGGUNAAN BASIS AKRUAL DALAM PEMERINTAH DAERAH

Perdebatan tentang implementasi sistem akuntansi yang menyerupai sektor privat untuk pemerintah telah ada sejak tahun 1970-an (Harun dan Kamase, 2012). Seiring dengan bertambahnya implementasi basis ini semakin banyak pihak yang mempertanyakan seberapa pentingnya basis akrual diterapkan pada sektor publik. Menurut Khan dan Mayes (2009) pada level kebijakan makroekonomi, pentingnya akuntansi akrual muncul dari fakta bahwa basis ini mengukur aset dan kewajiban yang relevan dengan keseluruhan kebijakan fiskal dan kesinambungan fiskal. Keputusan untuk pindah ke basis akrual mungkin terlihat tanpa masalah, karena akuntansi akrual merupakan basis terbukti bermanfaat di sektor privat. Namun demikian, perbedaan sifat antara organisasi sektor publik dengan sektor privat dapat menciptakan kendala dan keterbatasan dalam proses pelaksanaannya.

Beberapa perbedaan tersebut adalah (Hassan, 2013) organisasi sektor publik tidak dimaksudkan untuk membuat keuntungan, dengan demikian, gaya akuntansi yang terutama ditujukan untuk mengukur keuntungan tidak tepat diterapkan di sektor publik. Perbedaan selanjutnya adalah pemerintah memiliki kekuatan hukum untuk menarik pajak dari masyarakat dan untuk mengelola sumber daya pemerintah sementara di sektor swasta tidak ada kekuatan hukum seperti itu. Transaksi di sektor publik adalah transaksi di mana pendapatan yang diterima dari masyarakat namun tidak secara langsung dapat memberikan nilai atau manfaat yang setara dalam hal pelayanan publik, akibatnya prinsip *matching concept* tidak berlaku. Pemerintah juga memiliki tanggung jawab yang lebih luas dan juga ruang lingkup *stakeholder* yang lebih luas, serta beraneka ragamnya jenis aset dalam organisasi sektor publik (misalnya aset militer dan aset bersejarah) yang tidak digunakan untuk menghasilkan pendapatan.

Jarang ada penelitian mengenai basis akrual yang dapat menjelaskan bagaimana cara mengimplementasikan basis akrual dan pengaruh apa yang dapat dirasakan setelah proses implementasi selesai (Carlin, 2004). Hassan (2013) menyarankan beberapa hal berikut harus terpenuhi terlebih dahulu agar implementasi basis akrual tidak berakhir dengan sia-sia yaitu

menciptakan teknologi informasi yang mendukung basis akrual dan ketersediaan sumber daya manusia yang berkualitas.

Berikut ini adalah pendapat penelitian-penelitian yang mendukung basis akrual diterapkan pada sektor publik (Hassan, 2013) yaitu (1) basis akrual berhasil digunakan di sektor privat, sehingga basis ini masuk akal jika digunakan di sektor publik. (2) Akuntansi akrual memberikan informasi keuangan yang lebih baik untuk dasar akuntabilitas pemerintah. Laporan keuangan dari akuntansi akrual diyakini lebih komprehensif, sederhana dan mudah dimengerti, sulit untuk dimanipulasi, dan lebih dapat dibandingkan dan konsisten (Athukorala dan Reid, 2003). (3) Pemerintah akan mampu mengukur kegiatannya misalnya dengan memisahkan antara biaya sekarang dan biaya modal (Athukorala dan Reid, 2003). (4) Adopsi pelaporan akrual akan meningkatkan transparansi, baik transparansi internal maupun eksternal (OECD, 1993). Peningkatan transparansi internal akan mendorong kinerja organisasi, salah satunya melalui pengalokasian sumber daya yang lebih baik. (5) Basis akrual memungkinkan organisasi untuk mengidentifikasi biaya-biaya dari berbagai kegiatan yang dilakukan, sehingga organisasi dapat lebih efisien, mengalokasikan sumber daya lebih baik dan peningkatan kinerja. (6) basis akrual mendukung pengelolaan likuiditas yang lebih baik, memberikan dasar untuk menentukan harga produk dan layanan, dan memberikan informasi untuk mengelola sumber daya.

Selain perbedaan sifat seperti yang dijelaskan sebelumnya, permasalahan pada proses implementasi menyebabkan ada beberapa pihak yang tidak mendukung penggunaan basis akrual untuk organisasi sektor publik. Hassan (2013) merangkum pendapat dari penelitian yang tidak mendukung penggunaan basis akrual yaitu (1) perubahan akuntansi akrual selalu terhubung dengan reformasi sektor publik lainnya sehingga harus dilihat sebagai bagian dari reformasi. (2) Implementasi basis akrual sulit dan mahal. Pelaksanaan akuntansi akrual membutuhkan sistem akuntansi dan teknologi yang rumit. Selain itu, kadang-kadang pemerintah kekurangan personil akuntansi berkualitas yang dapat mengelola sistem. (3) Berbeda dengan klaim *New Public Management* (NPM), dengan menerapkan akuntansi akrual, peran manajerial dan politik dalam lingkungan pemerintahan menjadi kurang jelas. (4) Pelaksanaan akuntansi akrual di sejumlah sektor publik menghasilkan laporan keuangan yang justru membingungkan para penggunanya. (5) Basis akrual, seperti basis akuntansi lain, masih rentan untuk dimanipulasi (Newberry, 2002). Argumen ini juga tidak menyetujui klaim bahwa basis akrual menawarkan transparansi yang lebih besar. (6) Beberapa bukti penelitian yang menunjukkan bahwa biaya penerapan akuntansi berbasis akrual dan pelaporannya

mungkin memiliki biaya yang lebih besar daripada manfaat yang diterima (Jones dan Puglisi, 1997).

2.5 HUBUNGAN BASIS AKUNTANSI DENGAN PENGAMBILAN KEPUTUSAN INTERNAL

Jika melihat dalam IPSAS 1 (IFAC, 2006, 2014) tujuan dari laporan keuangan adalah memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas suatu entitas yang berguna untuk berbagai pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan tentang alokasi sumber daya. Secara khusus, tujuan pelaporan keuangan di sektor publik harus memberikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas untuk sumber daya dipercayakan kepadanya. Suwardjono (2013) menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan salah satunya digunakan untuk membuat keputusan-keputusan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya (alam, fisis, manusia, dan finansial), mengarahkan dan mengendalikan sumber daya fisis dan manusia suatu organisasi secara efektif. Pengambilan keputusan mengandung arti pemilihan alternatif terbaik dari sejumlah alternatif yang tersedia.

Menurut Salvatore dan Gesso (2013) akuntansi akrual memberikan informasi lengkap tentang aset organisasi publik dan meningkatkan kuantitas dan kualitas informasi yang dihasilkan oleh sistem akuntansi. Selain itu, model akuntansi akrual memberikan informasi tentang hasil yang diperoleh (pendapatan dan biaya), yang dapat digunakan untuk meningkatkan komunikasi dengan para pemangku kepentingan, untuk lebih mengevaluasi kinerja dan untuk mengukur dampak dari kebijakan publik. Dengan demikian, model ini memungkinkan manajemen untuk membuat pilihan yang lebih rasional dan efisien.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan studi eksploratif menggunakan metode deskriptif kuantitatif, dengan tujuan utama untuk menilai persepsi para manajer sektor publik dan pengelola keuangan daerah atas manfaat basis akuntansi terhadap pengambilan keputusan internal di pemerintah daerah. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh manajer sektor publik dan pengelola keuangan daerah pada pemerintah daerah tingkat dua di Provinsi Jawa Timur dan di Provinsi Sulawesi Barat. Provinsi Sulawesi Barat dipilih karena merupakan Daerah Otonomi Baru sehingga masih dalam tahap awal menjalankan akuntansi pemerintahan, sedangkan Provinsi Jawa Timur karena merupakan daerah induk sehingga lebih lama menjalankan akuntansi pemerintahan. Kriteria SKPD yang dipilih menjadi sampel adalah

yang memiliki pengalaman kerja lebih banyak di bidang akuntansi dan bertanggung jawab atas pelaporan keuangan pemerintah daerah yaitu Dinas/Badan Pengelola Keuangan Daerah, Inspektorat Daerah sebagai aparat pengawas internal pemerintah daerah, SKPD yang memiliki sumber pendapatan (*Revenue Center*), Dinas Pendapatan atau Dinas Perhubungan, atau SKPD yang memiliki anggaran belanja yang besar (*Cost Center*), Dinas Pekerjaan Umum, Dinas Pendidikan, atau Dinas Kesehatan. Total kuisisioner yang disebar sebanyak 823 kuisisioner dengan kuisisioner yang kembali sebanyak 418 kuisisioner. Dengan demikian tingkat *response rate* dalam penelitian ini adalah 50,79%.

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuisisioner. Kuisisioner terdiri dari 2 (dua) bagian, bagian pertama adalah pertanyaan umum tentang data responden antara lain adalah instansi tempat bekerja, jenis kelamin, masa kerja, pendidikan terakhir dan penilaian terhadap diri sendiri atas pengetahuan di bidang akuntansi. Bagian kedua adalah pertanyaan mengenai basis akuntansi mana yang dirasakan dapat memberikan informasi keuangan yang lebih besar untuk beberapa situasi yang ditanyakan, apakah basis akrual ataukah basis kas menuju akrual. Pertanyaan tersebut merupakan salah satu contoh keputusan internal yang harus dilakukan oleh manajer sektor publik dan diperoleh dari penelitian Andriani, Kober, dan Ng (Andriani, et.al, 2010), kemudian dimodifikasi agar sesuai dengan kondisi di Indonesia. Dari 19 pertanyaan tersebut responden diminta untuk memberikan peringkat atas manfaat yang diberikan pada masing-masing basis akuntansi (basis akrual dan basis kas menuju akrual) dalam skala 1 (tidak bermanfaat) sampai 5 (sangat bermanfaat) dalam rangka pengambilan keputusan internal pemerintah daerah.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 DESKRIPSI RESPONDEN

Berdasarkan Tabel 3 diketahui bahwa 57,14% responden Provinsi Jawa Timur adalah laki-laki dan 42,86% berjenis kelamin perempuan. Responden memiliki pendidikan terakhir S-2 yaitu 65,22% kemudian S-1 sebesar 32,30% serta responden dengan tingkat pendidikan SMA dan D-3 memiliki jumlah yang sama yaitu 1,24%. Rata-rata masa kerja responden adalah 16 tahun dengan *range* antara 1-35 tahun. Ketika responden ditanya mengenai penilaiannya kepada diri sendiri atas pengetahuan mengenai akuntansi berbasis akrual 80,61% menjawab belum memiliki pengetahuan yang memadai dan 19,39% mengaku memiliki pengetahuan yang memadai. Lihat tabel 3 untuk detail deskripsi responden dari Provinsi Jawa Timur.

Dari tabel 3 diketahui bahwa 62,62% responden Provinsi Sulawesi Barat adalah laki-laki dan 37,38% berjenis kelamin perempuan. Responden memiliki pendidikan terakhir S-2 yaitu 29,81% kemudian S-1 sebesar 60,58% serta responden dengan tingkat pendidikan D-3 sebesar 1,92% dan Pendidikan terakhir di jenjang SMA sebesar 7,69%. Rata-rata masa kerja responden adalah 17 tahun dengan range antara 1-35 tahun. Ketika responden ditanya mengenai penilaiannya kepada diri sendiri atas pengetahuan mengenai akuntansi berbasis akrual 87,32% menjawab belum memiliki pengetahuan yang memadai dan 12,68% mengaku memiliki pengetahuan yang memadai. Lihat tabel 3 untuk detail deskripsi responden dari Provinsi Sulawesi Barat.

Tabel 3
Deskripsi Responden Jawa Timur dan Sulawesi Barat

		Jawa Timur		Sulawesi Barat	
Jenis kelamin	Perempuan	69	42.86%	40	37.38%
	Laki-laki	92	57.14%	67	62.62%
Usia	25-30	7	6.19%	6	5.94%
	31-35	21	18.58%	19	18.81%
	36-40	20	17.70%	14	13.86%
	41-45	21	18.58%	13	12.87%
	46-50	23	20.35%	17	16.83%
	51-55	12	10.62%	23	22.77%
	56-60	9	7.96%	9	8.91%
	Pendidikan terakhir	SMA	2	1.24%	8
	D3	2	1.24%	2	1.92%
	S1	52	32.30%	63	60.58%
	S2	105	65.22%	31	29.81%
Masa kerja sebagai PNS	Mean	15.81		17.43	
	Stdev	8.94		8.70	
	Range	1-35		1-37	
Masa kerja di Jabatan terakhir	Mean	3.77		3.32	
	Stdev	3.5		3.48	
	Range	1-30		0,5-21	
Pengetahuan terhadap akuntansi berbasis Akrual	BM	79	80.61%	62	87.32%
	M	19	19.39%	9	12.68%

Ket: tidak semua responden memberikan jawaban atas pertanyaan di atas.

4.2 HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Perbandingan manfaat basis akrual dan basis kas menuju akrual berdasarkan kuisisioner yang disebar Provinsi Jawa Timur terdapat pada tabel 5 dan kuisisioner yang disebar di Provinsi Sulawesi Barat tabel 6. Jawaban dari responden telah dikelompokkan menjadi dua, yaitu tidak bermanfaat dan bermanfaat. Tidak bermanfaat merepresentasikan jawaban

responden yang memilih opsi tidak bermanfaat dan kurang bermanfaat. Bermanfaat merepresentasikan jawaban responden yang memilih opsi bermanfaat dan sangat bermanfaat.

Tabel 4
Manfaat Basis Akuntansi dalam Berbagai Pengambilan Keputusan Internal
JAWA TIMUR

	Akrua					CTA				
	TB (%)	B (%)	Mea n	Stde v	Med	TB (%)	B (%)	Mea n	Stde v	Med
P 1	2.09	92.05	4.13	0.59	4.00	10.41	82.35	3.86	0.78	4.00
P 2	3.77	94.56	4.15	0.62	4.00	8.60	88.24	3.97	0.74	4.00
P 3	17.57	76.99	3.74	1.02	4.00	23.08	69.68	3.57	1.07	4.00
P 4	6.28	84.52	3.98	0.74	4.00	12.67	77.38	3.79	0.84	4.00
P 5	5.44	85.77	4.08	0.76	4.00	11.31	81.45	3.90	0.88	4.00
P 6	2.09	92.89	4.18	0.61	4.00	5.43	87.33	3.99	0.68	4.00
P 7	1.68	93.28	4.18	0.59	4.00	4.55	90.91	4.06	0.65	4.00
P 8	5.02	89.96	4.10	0.72	4.00	5.88	87.78	3.99	0.69	4.00
P 9	7.53	82.01	3.93	0.86	4.00	11.31	73.76	3.74	0.87	4.00
P 10	1.67	88.70	4.00	0.59	4.00	4.98	87.78	3.91	0.59	4.00
P 11	5.04	85.71	3.96	0.67	4.00	8.22	81.74	3.85	0.72	4.00
P 12	3.78	87.82	4.03	0.65	4.00	6.85	86.30	3.94	0.71	4.00
P 13	6.30	84.03	3.96	0.73	4.00	9.63	81.19	3.85	0.77	4.00
P 14	3.36	88.66	4.05	0.64	4.00	5.96	85.78	3.94	0.68	4.00
P 15	3.36	90.76	4.05	0.62	4.00	10.55	84.86	3.87	0.76	4.00
P 16	6.75	89.03	4.02	0.72	4.00	7.83	85.25	3.88	0.69	4.00
P 17	3.78	85.29	4.02	0.70	4.00	7.31	79.91	3.82	0.70	4.00
P 18	2.10	91.18	4.09	0.59	4.00	5.02	88.13	3.98	0.65	4.00
P 19	4.20	85.71	4.02	0.69	4.00	12.33	80.37	3.81	0.83	4.00

Ket: TB = Tidak Bermanfaat; B = Bermanfaat

Jika dilihat dari tabel 4 dan 5, kita dapat menyimpulkan bahwa dari seluruh pertanyaan yang diajukan ke responden basis akrua dirasakan lebih dapat memberikan manfaat daripada basis kas menuju akrua. Hal ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Andriani, et.al (2010) di Australia dan penelitian Sousa, et.al (2012) di Brazil. Dua penelitian terdahulu tersebut sama-sama menjelaskan bahwa dalam hal memperkirakan arus kas instansi, basis kas akan lebih bermanfaat daripada basis akrua. Basis akrua lebih bermanfaat daripada basis kas menuju akrua dalam hal penilaian

efektivitas dan efisiensi pelayanan publik (poin 4 dan 5). PSAP 12 menyatakan bahwa LO menyediakan informasi mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi. Hasil ini konsisten dengan penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012). Efektivitas dan efisiensi pelayanan publik adalah dua hal yang tidak dapat dipisahkan. Efektivitas terkait dengan pencapaian tujuan dari SKPD sedangkan efisiensi terkait dengan usaha minimal untuk mencapai suatu tingkat tertentu dari tujuan SKPD. Oleh karena itu dengan memberikan pelayanan publik secara efektif dan efisien maka SKPD dapat memenuhi tujuannya tanpa membebani anggaran tahun berjalan.

Responden menjawab basis akrual lebih bermanfaat daripada basis kas menuju akrual untuk penilaian kinerja SKPD, program-program di SKPD dan kinerja pejabat struktural di SKPD (poin 1, 2, dan 3). Hal ini sesuai dengan PSAP 12 yang menjelaskan manfaat LO adalah menyediakan mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi. Masih tentang penilaian kinerja, peranan pelaporan keuangan yang terdapat pada Kerangka Konseptual PP 71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antar generasi dan evaluasi kinerja oleh karena itu basis akrual memang bermanfaat untuk penilaian kinerja. Hasil ini konsisten dengan penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012).

Tabel 5
Manfaat Basis Akuntansi dalam Berbagai Pengambilan Keputusan Internal
SULAWESI BARAT

	Akrual					CTA				
	TB (%)	B (%)	Mean	Stde v	Me d	TB (%)	B (%)	Mean	Stde v	Me d
P 1	1.72	91.95	4.18	0.62	4.00	2.87	85.63	4.02	0.65	4.00
P 2	1.15	94.25	4.21	0.57	4.00	2.30	88.51	4.10	0.64	4.00
P 3	5.17	84.48	4.01	0.75	4.00	7.47	77.59	3.94	0.85	4.00
P 4	5.75	83.33	4.01	0.76	4.00	6.32	78.16	3.98	0.82	4.00
P 5	5.17	84.48	4.03	0.74	4.00	4.60	80.46	3.98	0.75	4.00
P 6	2.30	90.80	4.14	0.63	4.00	4.60	85.06	4.01	0.70	4.00

					0					0
P 7	1.15	88.51	4.15	0.64	4.0	2.30	83.33	4.06	0.69	4.0
					0					0
P 8	3.45	85.63	4.11	0.72	4.0	4.60	82.76	4.03	0.75	4.0
					0					0
P 9	4.60	79.89	4.03	0.79	4.0	4.02	77.59	3.97	0.76	4.0
					0					0
P 10	7.47	86.21	4.10	0.84	4.0	5.75	82.76	4.03	0.80	4.0
					0					0
P 11	5.75	78.74	3.99	0.81	4.0	6.90	75.86	3.91	0.82	4.0
					0					0
P 12	4.02	84.48	4.05	0.72	4.0	6.90	77.59	3.89	0.78	4.0
					0					0
P 13	2.87	86.78	4.06	0.69	4.0	6.90	81.03	3.93	0.79	4.0
					0					0
P 14	3.45	88.51	4.18	0.72	4.0	7.47	81.03	4.02	0.84	4.0
					0					0
P 15	4.60	84.48	4.09	0.78	4.0	6.90	77.01	3.90	0.81	4.0
					0					0
P 16	4.60	84.48	4.07	0.77	4.0	5.17	78.16	3.92	0.79	4.0
					0					0
P 17	3.45	86.78	4.08	0.72	4.0	4.02	81.61	3.95	0.72	4.0
					0					0
P 18	1.15	88.51	4.14	0.63	4.0	3.45	85.06	4.05	0.70	4.0
					0					0
P 19	4.02	87.93	4.07	0.68	4.0	4.02	83.33	3.99	0.70	4.0
					0					0

Keterangan: TB = Tidak Bermanfaat; B = Bermanfaat

Masih tentang LO, jika kita mengacu pada tujuan dari PSAP 12 tentang LO yaitu menetapkan dasar-dasar penyajian LO untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan, maka hal tersebut konsisten dengan jawaban responden atas situasi 18 dan 19 tentang bagaimana standar akuntansi dapat menjelaskan kelayakan dan pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan oleh SKPD. Responden menjawab bahwa basis akrual lebih bermanfaat dari pada basis kas menuju akrual dalam situasi 18 dan 19. Hal ini konsisten dengan hasil penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012).

Peranan pelaporan keuangan pada kerangka konseptual juga dapat menjelaskan jawaban responden atas pertanyaan tentang basis akuntansi mana yang dapat memberikan informasi yang lebih bermanfaat dalam memastikan akuntabilitas dan pemenuhan pelaksanaan akuntabilitas SKPD (poin 6 dan 7). Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan. Dengan pelaporan yang berkala ini kewajiban untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan

sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada SKPD secara otomatis terpenuhi. Hasil ini konsisten dengan penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012).

Seperti yang sudah dijelaskan di atas terdapat perbedaan antara jawaban dari responden dengan penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012) atas pertanyaan basis akuntansi yang lebih bermanfaat untuk memprediksi arus kas di masa mendatang dan bermanfaat untuk penyiapan anggaran SKPD (poin 8, 9, dan 10). Responden menjawab basis akrual lebih bermanfaat, sedangkan dua penelitian sebelum ini mengatakan bahwa basis kas yang lebih menghasilkan informasi yang bermanfaat untuk pertanyaan ini. Standar akuntansi LAK diatur pada PSAP 03. Jika kita membandingkan PSAP 03 yang terdapat pada Lampiran I dan II PP 71 Tahun 2010, maka tidak ada perbedaan manfaat LAK yaitu (1) informasi arus kas berguna sebagai indikator jumlah arus kas di masa yang akan datang, serta berguna untuk menilai kecermatan atas taksiran arus kas yang telah dibuat sebelumnya, (2) LAK juga menjadi alat pertanggungjawaban arus kas masuk dan arus kas keluar selama periode pelaporan dan (3) apabila dikaitkan dengan laporan keuangan lainnya, LAK memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi perubahan kekayaan bersih/ekuitas suatu entitas pelaporan dan struktur keuangan pemerintah (termasuk likuiditas dan solvabilitas). Terdapat beberapa perbedaan yang menyebabkan ketidakkonsistenan antara lain penelitian yang dilakukan oleh Andriani, et.al (2010) dilaksanakan pada tahun 2003, Australia sudah menjalankan basis akrual sejak 31 Desember 1996, sehingga setidaknya implementasi basis akrual di Australia berlangsung setidaknya selama enam tahun, sedangkan di Indonesia implementasi basis akrual baru berjalan satu tahun. Rata-rata masa kerja dan lama menjadi manajer sektor publik di Australia adalah 23 tahun dan 14 tahun, responden dari Provinsi Jawa Timur rata-rata masa kerja dan lama menjadi manajer sektor publik adalah 16 Tahun dan 4 tahun sedangkan responden dari Provinsi Sulawesi Barat rata-rata masa kerja dan lama menjadi manajer sektor publik adalah 17 tahun dan 3 tahun. Selain itu, penilaian sendiri responden atas pengetahuannya pada basis akrual berbeda cukup jauh, 62,9% responden penelitian Andriani, et.al (2010) mengaku memiliki pengetahuan yang memadai sedangkan di Jawa Timur hanya 19,4% responden dan di Sulawesi Barat 12,7% responden yang mengaku memiliki pengetahuan yang memadai sedikit lebih baik dari hasil penelitian Harun dan Kamase (2012) sebesar 10,00%.

BPK-RI (2015), mengatakan bahwa penerapan basis akrual di Indonesia masih menemui kendala antara lain adalah ketidaksiapan Sumber Daya Manusia (SDM). Masalah SDM tersebut adalah kurangnya perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM

terkait penerapan basis akrual serta pola mutasi, promosi, dan penempatan SDM yang tidak sesuai dengan kompetensinya. Putra dan Ariyanto (2015) mengatakan bahwa kualitas SDM berpengaruh positif terhadap kesiapan Pemerintah Daerah untuk menerapkan SAP berbasis akrual. IFAC (1994) menyatakan bahwa dalam implementasi basis akrual diperlukan SDM yang memadai, bahkan jika diperlukan, pemerintah dapat merekrut tenaga ahli untuk mendukung implementasi basis akrual

Pertanyaan yang kami ajukan selanjutnya adalah mengenai sumber daya yang dimiliki oleh SKPD (poin 12, 13, 14 dan 15). Pertanyaan tersebut untuk mengetahui persepsi responden atas pengalokasian, evaluasi, prediksi sumber daya di masa mendatang, dan evaluasi kesesuaian penggunaan sumber daya dengan tujuan SKPD. Basis akrual lebih bermanfaat dalam pertimbangan keempat situasi di atas, hal tersebut terlihat dari tabel 4 dan 5 di mana rata-rata basis akrual lebih tinggi daripada basis kas. Hasil ini konsisten dengan penelitian dari Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012) yang menyatakan bahwa basis akrual lebih bermanfaat untuk pertimbangan tentang sumber daya SKPD.

PSAP 01 mengenai Penyajian Laporan Keuangan menyatakan tujuan laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan cara (1) menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah, (2) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah, (3) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi, (4) menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya, (5) menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya, (6) menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan, (7) menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya. Selain tujuan spesifik di atas, Laporan Keuangan juga mempunyai peranan prediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumberdaya yang dihasilkan dari operasi yang berkelanjutan, serta risiko dan ketidakpastian

yang terkait. Oleh karena itu dalam konteks pengambilan keputusan terkait dengan sumber daya SKPD, basis akrual lebih bermanfaat.

Basis akrual juga bermanfaat untuk mengidentifikasi biaya yang diperlukan untuk memberikan pelayanan publik dan untuk menilai kemampuan SKPD untuk terus memberikan pelayanan kepada masyarakat (pertanyaan 16 dan 17). Jawaban responden konsisten dengan hasil penelitian Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012). Sebagaimana telah dibahas sebelumnya, salah satu laporan yang dihasilkan oleh basis akrual adalah LO. PSAP 12 menyatakan bahwa LO menyediakan informasi (1) mengenai besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan, (2) mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi, (3) yang berguna dalam memprediksi pendapatan-LO yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif, (4) mengenai penurunan ekuitas (bila defisit operasional), dan peningkatan ekuitas (bila surplus operasional). SKPD dapat mengidentifikasi dan menandingkan beban dengan pendapatan yang dihasilkan dengan menyusun LO. Surplus (atau defisit) yang dihasilkan dapat digunakan untuk menilai kinerja dari SKPD. Tujuan utama SKPD bukanlah mencari laba, namun dari pendapatan yang diperoleh SKPD akan menggunakannya untuk memproduksi pelayanan atau jasa. Semakin efisien, efektif dan ekonomis proses penyediaan pelayanan publik maka SKPD akan mampu menghasilkan pelayanan secara berkelanjutan.

Jika kita berbicara tentang investasi sektor publik dan sektor privat tentu kita dapat melihat secara jelas perbedaannya. Berdasarkan PP Nomor 1 Tahun 2008, Investasi Pemerintah dapat dilakukan dalam bentuk (1) Investasi surat berharga yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi, yaitu memperoleh keuntungan berupa dividen, bunga, dan *capital gain*. (2) Investasi langsung yang dapat dilaksanakan dengan penyertaan modal dan/atau pemberian pinjaman. Pelaksanaan investasi langsung dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi, sosial, dan/atau manfaat lainnya. Dengan kata lain, Pemerintah dapat menginvestasikan dana yang besar dalam bentuk aset yang tidak secara langsung menghasilkan pendapatan bagi pemerintah, seperti gedung, jembatan, jalan, dan lainnya sedangkan bagi sektor privat, segala investasi yang dilakukan haruslah mencapai keuntungan tertentu, jika tidak menguntungkan maka keputusan investasi tersebut akan dipertanyakan.

Fungsi aset bagi pemerintah berbeda dengan fungsinya bagi sektor privat. Sebagian besar aset tersebut tidak menghasilkan pendapatan secara langsung bagi pemerintah, bahkan

menimbulkan komitmen pemerintah untuk memeliharanya di masa mendatang. Responden menjawab basis akrual lebih bermanfaat untuk pengambilan keputusan investasi oleh pemerintah daerah (poin 11). Jawaban responden itu konsisten dengan PSAP 01 paragraf 10, yang menyatakan Laporan Keuangan juga mempunyai peranan prediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumber daya yang dihasilkan dari operasi yang berkelanjutan, serta risiko dan ketidakpastian yang terkait.

5. SIMPULAN DAN IMPLIKASI

Penelitian yang kami lakukan menemukan bahwa basis akrual, menurut responden, lebih bermanfaat daripada basis kas. Hasil tersebut sesuai dengan PP 71 Tahun 2010 yang mengatur tentang SAP berbasis akrual. Kementerian Keuangan Republik Indonesia juga menyatakan dalam Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrual bahwa basis akrual dapat memberikan informasi yang lebih baik dalam hal posisi keuangan pemerintah daerah, informasi mengenai hak dan kewajiban Pemerintah Daerah, dan dalam rangka mengevaluasi kinerja pemerintah daerah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

Hasil penelitian ini sedikit berbeda dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Andriani, et.al (2010) dan penelitian Sousa, et.al (2012). Kedua penelitian tersebut menjelaskan bahwa basis kas lebih bermanfaat dalam rangka menilai arus kas dan persiapan penyusunan anggaran. Perbedaan tersebut kemungkinan disebabkan oleh waktu implementasi basis akrual yang tidak berselang lama waktu dengan pelaksanaan penelitian. Penyebab selanjutnya adalah pengalaman kerja dan kompetensi (Putra dan Ariyanto, 2015). BPK-RI (2015) dan Harun dan Kamase (2012) berpendapat bahwa penerapan basis akrual di Indonesia masih menemui kendala antara lain adalah ketidaksiapan sumber daya manusia (SDM). Ketidaksiapan tersebut tercermin pada jawaban responden yang hanya sebagian kecil responden menjawab pengetahuan tentang akuntansi berbasis akrual sudah memadai.

Keterbatasan penelitian ini adalah meskipun peneliti sudah memberikan penjelasan yang cukup detail mengenai petunjuk pengisian dan maksud dari setiap pertanyaan yang diajukan peneliti kurang dapat mengendalikan jawaban dari responden, baik berupa pemahaman responden atas setiap item pertanyaan serta verifikasi setiap jawaban dari responden sehingga dimungkinkan terjadinya bias dalam pengambilan kesimpulan penelitian. Diharapkan untuk penelitian selanjutnya dilakukan dengan metode studi kasus dengan jumlah responden yang lebih sedikit (misalnya 5 SKPD dalam 1 Pemerintah Daerah) sehingga peneliti dapat mendampingi responden dalam pengisian kuisionernya.

Penelitian selanjutnya akan lebih bagus jika didukung dengan wawancara mendalam (*in-depth interview*) kepada beberapa responden untuk mendampingi dan memverifikasi jawaban responden. Selain itu, pemilihan responden disesuaikan dengan pendidikan terakhir (misalnya minimal S-1 Akuntansi atau S-1 Ekonomi) atau disesuaikan masa kerja sebagai manajer sektor publik dan pengelola keuangan daerah.

Basis akrual diyakini dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah. Penerapan basis akrual ini dapat menghilangkan ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan basis kas menuju akrual dalam pengelolaan sumber daya ekonomi. Untuk meraih kesuksesan dalam implementasi basis akrual, pemerintah daerah harus meningkatkan kualitas SDM yang dimiliki khususnya yang berkaitan dengan pengambil keputusan internal dan pengelola keuangan daerah. Pola mutasi dan penempatan pegawai yang sesuai dengan kompetensinya, khususnya di bidang akuntansi, akan sangat membantu proses implementasi basis akrual di pemerintah daerah. Perekrutan tenaga ahli mungkin bisa menjadi solusi sementara untuk mengatasi kekurangan sumber daya tersebut. Namun seiring dengan berjalannya waktu pemerintah daerah harus mampu mengembangkan pemahaman pegawainya di bidang akuntansi sehingga tidak terus menerus bergantung pada pihak lain. Diperlukan juga pengembangan sistem informasi akuntansi berbasis akrual sebagai alat bantu untuk penyusunan laporan keuangan. Meskipun secara teori, basis kas atau basis akrual dapat dilaksanakan dengan manual, namun dalam prakteknya itu tidak disarankan bagi pemerintah karena kompleksitasnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani Y., Kober R., dan Ng J., 2010, Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review* No. 53 Vol. 20 Issue 2, 2010.
- Athukorala, S. L., & Reid, B. (2003), Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries. *Manila: Asian Development Bank*
- BPK-RI, 2015, Kesiapan Pemerintah dalam Pelaporan Keuangan Berbasis AkruaI Tahun 2015. <http://pontianak.bpk.go.id/wp-content/uploads/2015/12/Pendapat-BPK-November-2015-Akuntansi-Berbasis-AkruaI.pdf>. diakses 12/4/2016
- _____, 2015, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2015.
- Carlin, T. M., 2005, Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability & Management*, Vol. 21 No. 3.
- Putra, I Wayan G. Y. D., dan Ariyanto D., 2015, Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan SAP Berbasis AkruaI. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 13.1 (2015): 14-32 ISSN: 2302-8556
- Deloitte Public Sector Paper, 2004. *Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting, and Budgeting*
- Harun, Harun and Kamase, Haryono P., 2012. Accounting Change and Institutional Capacity: The Case of a Provincial Government in Indonesia, *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, Vol. 6, issue 2, 2012.
- Hassan, M. M., 2013. Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. *In Seventh Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference-APIRA Kobe*.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2003. Study 14, *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition)*.
- _____, 1994. Occasional Paper 1, *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*.
- _____, 2006. IPSAS-1 Presentation of Financial Statements.
- _____, 2014. IFAC handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Vol. 1. IFAC Publications.
- Khan, A., Mayes, S., 2009. Transition To Accrual Accounting. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

- Kementerian Keuangan, 2014. Modul Penerapan Akuntansi Berbasis akrual. <http://keuda.kemendagri.go.id/pages/view/20-modul-penerapan-akuntansi-berbasis-akrual>. diakses tanggal 12 Januari 2016.
- Jones, S., dan Puglisi, N., 1997. The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt? *Abacus*, Vol. 33 No. 1
- Laughlin, R. (2012). *Debate: Accrual Accounting: Information For Accountability Or Decision Usefulness? Public Money & Management*.
- Nirmala, T. P, Alfian, M., Sari, Y. P., 2014. Kegunaan Pelaporan Keuangan untuk Pembuatan Keputusan Internal: Studi pada Inspektorat Jenderal Kementerian Perdagangan. *Jurnal Akuntansi & Investasi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret Vol. 15 no.1 Januari 2014*.
- Newberry, S., 2002. Intended or unintended consequences? Resource Erosion in New Zealand's Government Departments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 18 No. 4.
- OECD, 1993. Accounting for what? The value of Accrual Accounting in the Public Sector, *Occasional Papers on Public Management*.
- Republik Indonesia, 2003. UU nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- _____, 2004, Undang-undang nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- _____, 2005, Peraturan Pemerintah nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP
- _____, 2008, Peraturan Pemerintah nomor 1 Tahun 2008 tentang Investasi Pemerintah.
- _____, 2010. Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP.
- Simanjuntak, Binsar H, 2005. Menyongsong Era Baru Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan Vol.1 No.1, Mei 2005*.
- Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Caneca., R. L., Niyama, J. K., 2012, *Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information*. Paper presented at the 12th USP Congress of Controllershship and Accounting, São Paulo, July 2012.
- Suwardjono, 2013. Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.
- Thomas H. Beechy, 2007. Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability? The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, *Volume 12(3), 2007, article 4*.
- Tudor, A., T., & Mutiu, A., 2006. Cash Versus Accrual Accounting In Public Sector. *Faculty of Economics and Business Administration, Babes Bolyai University*, <http://www.ssrn.com>.