

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Dasar Hukum Laporan Keuangan Pemerintah

Laporan keuangan pemerintah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah, antara lain:

1. Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan Negara pasal 23 ayat 1:

“Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar besarnya kemakmuran rakyat.”
2. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
3. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2003 tentang Perbendaharaan Negara;
4. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
5. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
6. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

7. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

2.2 Basis Akuntansi Di Laporan Keuangan Pemerintah

Basis akuntansi merupakan salah satu prinsip akuntansi untuk menentukan periode pengakuan dan pelaporan suatu transaksi ekonomi dalam laporan keuangan. Di Indonesia, basis akuntansi yang digunakan dalam akuntansi pemerintahan ada tiga, yaitu basis kas, basis kas menuju akrual, dan basis akrual. (PP No. 71 Tahun 2010) Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah saat ini adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Penjelasan masing-masing basis akuntansi tersebut adalah sebagai berikut:

1. Basis Kas

Menurut Hildebeitel (1992), basis kas adalah:

”the cash basis recognizes revenues when collected rather than when earned and expenses when paid rather than incurred. Under the cash basis, long-term assets are not capitalized, and, hence, no depreciation or amortization is recorded. Also, no accruals are made for payroll taxes, income taxes, or pension costs, and no prepaid assets are recorded.”

(PSAP No. 01:3) Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Pada basis kas, pendapatan diakui ketika kas diterima bukan ketika hak atas pendapatan tersebut timbul dan belanja diakui ketika dibayar bukan ketika kewajiban untuk membayar timbul. Pada basis kas, pembelian aset tetap tidak dikapitalisasi tapi seluruhnya diakui sebagai belanja, sehingga tidak ada pencatatan dan penyajian atas aktiva tetap dan penyusutan.

Akuntansi berbasis kas mempunyai kelebihan yaitu sederhana penerapannya dan mudah dipahami. Namun akuntansi berbasis kas mempunyai berbagai kekurangan antara lain kurang informatif karena hanya berisikan informasi tentang penerimaan, pengeluaran, dan saldo kas. Akuntansi berbasis kas tidak memberikan informasi tentang aset dan kewajiban.

Dampak minimnya informasi tentang aset sudah dirasakan dengan tidak dipertanggungjawabkannya secara baik aset tetap milik pemerintah. Demikian pula minimnya informasi tentang utang pemerintah mempersulit manajemen utang pemerintah termasuk pembayaran cicilan dan bunga. Di samping itu, akuntansi berbasis kas juga tidak memisahkan secara tegas antara kas yang diperuntukkan untuk belanja operasional dan belanja modal sehingga bisa terjadi pinjaman jangka panjang diperuntukkan untuk belanja operasional.

Sebelum disahkannya UU No. 17 Tahun 2003, pengelolaan keuangan negara dilakukan dengan pencatatan tunggal (*single entry*), basis kas. Akuntansi pemerintah pada saat itu sangat sederhana. Buku-buku yang digunakan antara lain buku kas umum, buku kas tunai, buku bank, buku pengawasan dana UYHD (Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan), Buku pengawasan kredit anggaran per mata anggaran (MAK), buku panjar (porsekot dan buku pungutan dan penyetoran pajak). Laporan yang dibuat pun sangat sederhana, yaitu Laporan surplus/defisit, laporan keadaan kas (LKK) dan laporan keadaan kredit anggaran (LKKA).

2. Basis Kas Menuju Akruwal

(PP 24 tahun 2005, Pengantar 3) Basis kas menuju akrual adalah pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis kas. Sedangkan untuk pengakuan aktiva, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca menggunakan basis akrual. Komponen laporan keuangan basis kas menuju akrual terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Entitas pemerintah diperkenankan menyajikan laporan kinerja keuangan dan laporan perubahan ekuitas. Dalam hal ini, laporan kinerja keuangan pada lampiran II PP. No. 71 Tahun 2010 menjadi laporan operasional pada lampiran I PP No. 71 Tahun 2010.

Basis akuntansi kas menuju akrual ini merupakan tahapan reformasi perubahan basis akuntansi pemerintahan di Indonesia dari basis kas menuju basis akrual, yang tertuang pada PP No. 24 Tahun 2005 yang kemudian diganti dengan PP No. 71 Tahun 2010 yang mengatur Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual.

Secara internasional, perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual juga umumnya dilakukan secara bertahap. Menurut Deloitte (2004), dalam kajiannya menyebutkan:

“Many countries have chosen phased implementation of new public management. This can be done in different ways:

- 1. First implement an output-focused budget and then accrual accounting and budgeting.*
- 2. Start with implementing accrual accounting and introduce accrual budgeting at a later stage.*
- 3. Use a number of pilots before starting an integral roll-out.*
- 4. Make the shift from cash accounting to accrual accounting in a number of steps.*

Untuk menjembati proses reformasi dari basis kas menjadi basis akrual, maka digunakanlah basis kas menuju akrual. Basis ini juga pada dasarnya adalah basis kas dengan penerapan akrual pada akhir periode pelaporan. Basis kas menuju akrual ini melakukan pencatatan dengan cara menggunakan basis kas pada periode pelaksanaan anggaran (yaitu pendapatan diakui pada saat kas diterima ke kas negara dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari kas negara). Pada akhir periode diperlukan penyesuaian-penyesuaian untuk mencatat belanja harta tetap yang dilakukan pada periode pelaksanaan (dengan menggunakan metode kolorari), serta mencatat hak ataupun kewajiban negara. Basis kas untuk pendapatan dan belanja yang dilakukan pada periode anggaran, akan menghasilkan penyusunan laporan realisasi anggaran dan laporan arus kas.

Dalam penerapannya, basis kas menuju akrual hanya digunakan untuk pelaporan keuangan dan tidak untuk anggaran. Hal ini tidak akan menyelesaikan masalah secara serpius/komprehensif. Anggaran adalah dokumen kunci dari manajemen sektor publik (pemerintah) dan akuntabilitas yang didasarkan pada anggaran yang telah disetujui legislator (DPR/DPRD). Apabila anggaran didasarkan pada basis kas, fokus perhatian dari pemerintah dan legislator hanya pada sumber daya berbasis kas. Dengan demikian, apabila laporan keuangan dihasilkan dari basis yang berbeda (pelaporan keuangan berbasis akrual sementara anggaran berbasis kas), risikonya adalah seakan-akan hanya latihan akuntansi saja (OECD-PUMA/SBO, 2002/10).

Penggunaan basis akrual untuk pelaporan keuangan bisa saja diimplementasikan dalam hubungannya dengan anggaran berbasis kas atau sistem lainnya. Namun sejumlah pemerintah (jurisdiksi) yang menggunakan sistem ganda (*dual system*) tersebut menemukan rintangan berupa resistensi penerimaan akuntansi berbasis akrual. Di samping itu, dengan sistem ganda diperlukan rekonsiliasi yang ekstensif.

Apabila basis akrual mau diterapkan juga untuk penganggaran, biasanya butuh waktu satu atau dua periode setelah pelaporan keuangan berbasis akrual diterapkan. Hal ini untuk meyakinkan bahwa informasi keuangan yang dihasilkan dari akuntansi akrual adalah akurat dan andal. (Study No 14, IFAC-PSC, 2003).

3. Basis Akrual

Basis akrual menurut International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adalah:

“Accrual basis means basis of a accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statement of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses”.

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. Dalam PP No. 71 Tahun 2010, akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi

pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non kas) dan mencatat aset dan kewajiban.

Dalam basis akrual, laporan keuangan pokok pemerintah terdiri atas:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- b. Neraca
- c. Laporan Arus Kas
- d. Laporan Operasional
- e. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
- f. Laporan Perubahan Ekuitas
- g. Catatan atas Laporan Keuangan.

Terkait dengan basis akrual ini, dalam Kerangka Konseptual paragraf 42 PP No. 71 Tahun 2010 disebutkan bahwa basis akuntansi yang digunakan adalah basis akrual untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA pun disusun berdasarkan basis kas. Pada paragraf 44 dinyatakan apabila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA pun disusun berdasarkan basis akrual. (BPKP, 2014)

Jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual sebenarnya tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Keberadaan pos piutang, aset tetap, dan hutang

merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh basis akrual.

Dalam memorandum Komite Standar Akuntansi Pemerintah (2006) menyatakan bahwa dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat. Dengan demikian, pendapatan diakui pada saat penghasilan telah diperoleh dan beban atau biaya diakui pada saat kewajiban timbul atau sumber daya dikonsumsi. Penerapan basis akrual mencakup pencatatan transaksi keuangan dan juga penyiapan laporan keuangan.

Dengan demikian, alasan-alasan penggunaan basis akrual diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup – misal transaksi non kas - untuk pengambilan keputusan ekonomi misalnya informasi tentang hutang dan piutang, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan.
2. Hanya akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya (full costs of operation), misalnya keputusan apakah suatu pekerjaan harus dikontrakkan atau dilakukan secara sewa kelola.
3. Hanya akuntansi berbasis akrual yang dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.

4. Hanya akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas.

Basis akrual sangat kental dengan prinsip mempertemukan/menandingkan (*Matching Principles*), yaitu mempertemukan pendapatan yang diperoleh pada satu periode akuntansi dengan biaya yang digunakan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Dengan penggunaan basis akrual, maka apabila terdapat pendapatan yang diperoleh pada periode yang bersangkutan (walaupun penerimaan tunainya pada periode yang bersangkutan), maka harus dikeluarkan (d disesuaikan) dari periode yang bersangkutan, demikian pula halnya dengan biaya atau belanja. Di sisi lain, apabila terdapat pendapatan yang mestinya harus diakui pada suatu periode, namun belum diterima atau dicatat pada periode yang bersangkutan, maka harus dicatat/dimasukkan. (Hariyanto, 2012)

Bila dilihat dari sisi manfaatnya, dalam Studi No 14 yang diterbitkan oleh IFAC-*Public Sector Committe* (2003), manfaat penggunaan basis akrual dapat diuraikan berikut ini. Laporan keuangan yang disajikan dengan basis akrual memungkinkan pengguna laporan untuk:

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

Namun akuntansi berbasis akrual mempunyai berbagai kendala antara lain adalah adanya pilihan atas berbagai penilaian, pengakuan, dan pelaporan atas aset, kewajiban, dan ekuitas. Berbagai pilihan ini akan dapat mengundang tekanan dari berbagai pihak, baik penyusun maupun para pengguna dari laporan keuangan untuk mendapatkan informasi keuangan sesuai dengan keinginan masing-masing.

2.3 Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual

Peraturan pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah adalah pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Walaupun Peraturan pemerintah No. 71 Tahun 2010 menginstruksikan penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual murni, namun pemerintah masih diperkenankan menerapkan basis kas menuju akrual sampai dengan tahun 2015.

Tujuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual ialah mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan.

Standar Akuntansi Pemerintahan ini hanya berlaku untuk laporan keuangan dan tidak untuk informasi lain yang disajikan dalam suatu laporan tahunan atau dokumen lainnya. Oleh karena itu, penting bagi pengguna untuk dapat membedakan informasi yang disajikan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan dari informasi lain. Namun bukan merupakan subyek yang diatur dalam pernyataan standar ini. Masing-masing laporan keuangan dalam PP No. 71 Tahun 2010 dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran adalah laporan keuangan menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode pelaporan. (PSAP 02, par 8).

Di dalam Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Keuangan Daerah, disebutkan bahwa unsur LRA SKPD hanya pendapatan-LRA dan belanja. Sedangkan transfer, pembiayaan, dan surplus/defisit-LRA terdapat di PPKD.

Dalam SAP berbasis akrua paragraf 44, disebutkan bahwa dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas. Namun demikian, bilamana anggaran disusun dan

dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual. Peraturan basis yang digunakan dalam penyusunan LRA juga kembali diterangkan dalam SAP pasal 1 poin ke 8 yang berbunyi:

“SAP Berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam laporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam laporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD.”

2. Laporan Perubahan Saldo

Laporan Perubahan Saldo menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih/kurang tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan ini menginformasikan penggunaan dari Sisa lebih pembiayaan anggaran tahun sebelumnya (SILPA) atau sumber dana yang digunakan untuk menutup sisa kurang anggaran tahun lalu (SILKA), sehingga tersaji sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan. Laporan Perubahan Saldo dibuat oleh PPKD, sedangkan SKPD tidak membuatnya.

3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat

diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

4. Laporan Operasional (LO)

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa. Masing masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- b. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

- c. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

Dalam Pernyataan SAP Akrual No. 13 Paragraf 9, Laporan Operasional atau LO hanya menyajikan pos pendapatan-LO, beban dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. Pengakuan pos pendapatan-LO yang sesuai SAP akrual adalah diakui pada saat :

- a. Timbulnya hak atas pendapatan
- b. Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Sedangkan beban diakui pada saat:

- a. Timbulnya kewajiban
- b. Terjadinya konsumsi aset
- c. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

5. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai perubahan ekuitas yang terdiri dari ekuitas awal, surplus/defisit-LO, dan ekuitas akhir. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

- a) Ekuitas awal
- b) Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;

- c) Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya: koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya; perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- d) Ekuitas akhir.

Pos ekuitas di LPE diakui pada saat di *restatement*. *Restatement* adalah perlakuan akuntansi yang dilakukan atas pos-pos dalam Neraca yang perlu dilakukan penyajian kembali pada awal periode. (PSAP 10, par 2)

6. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas adalah laporan keuangan yang memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Informasi ini disajikan untuk pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan. Laporan arus kas hanya dibuat oleh PPK, bukan SKPD. Entitas pelaporan dapat menyajikan arus kas dari aktivitas operasi dengan cara:

(a) Metode Langsung

Metode ini mengungkapkan pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto.

(b) Metode Tidak Langsung

Dalam metode ini, surplus atau defisit disesuaikan dengan transaksi operasional nonkas, penangguhan (*deferral*) atau pengakuan (*accrual*) penerimaan kas atau pembayaran yang lalu/ yang akan datang, serta unsur penerimaan dan pengeluaran dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi dan pendanaan.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas. Termasuk pula dalam catatan atas laporan keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan.

2.4 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu mengenai implementasi SAP berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah menunjukkan hasil yang berbeda di setiap wilayah di Indonesia pada umumnya. Beberapa penelitian menunjukkan kesuksesan dan kesesuaian laporan keuangan berdasarkan SAP berbasis akrual. Beberapa penelitian lain menunjukkan hasil yang berseberangan.

Penelitian Damayanti (2012) adalah salah satu penelitian yang menunjukkan hasil bahwa implementasi SAP berbasis akrual pada laporan keuangan di beberapa kota Indonesia belum sesuai dan belum tepat. Hal ini karena masih terdapat beberapa penyajian pos-pos akrual yang belum memadai dikarenakan oleh kurangnya peraturan teknis yang detail dan ketidakpastian pemerintah kota untuk melaksanakannya.

Hasil yang sama mengenai belum sesuainya implementasi SAP berbasis akrual terhadap laporan keuangan pemerintah ditunjukkan oleh penelitian Fitri (2013). Perubahan peraturan yang relatif singkat, proses penyebaran informasi dan sosialisasi yang lambat, kompleksitas laporan keuangan basis akrual, dan belum adanya sistem akuntansi berbasis akrual secara penuh merupakan kendala yang dihadapi dalam penerapan basis akrual. Penelitian ini difokuskan pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung Tahun Anggaran 2013.

Selanjutnya, penelitian Akuba (2013) menunjukkan hasil bahwa laporan keuangan pemerintah Gorontalo telah sesuai berdasarkan SAP berbasis akrual. Hasil yang

sama juga ditunjukkan penelitian Septia (2013) yang melakukan penelitian pada laporan keuangan Kabupaten Kubu Raya, Kalimantan Barat.

2.5 Kerangka Pemikiran

