DAMPAK PENERAPAN PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 71 TAHUN 2010 TERHADAP OPINI BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

(TESIS)

Oleh

YAYAN ANDRYANTO

PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017

ABSTRACT

The research aims to test empirically the difference Audit Opinion before and after the application of the accrual basis as a result of changes in legislation on state finances to Local Government Financial Statements in Indonesia. Changes accrual basis, followed by changes in accounting policies and systems and information systems, pose risks that may have an impact on the fairness of presentation of financial statements and is likely to affect opinion on the examination results.

The population in this study is the regency / municipal government in Indonesia. Samples were selected based on several criteria and after passing through purposive sampling phase the number of samples obtained are as many as 973 LKPD for the year 2014-2015. Analysis techniques used in this study is the *Mann-Whitney / Wilcoxon test* which is an alternative for the *T-test*.

The results of the study provide evidence that there are significant differences between the Opinion before and after the application of accrual. From the statistical tables can be viewed on average opinions appear before the application is lower than the average opinion after implementation of accrual basis.

Keywords: Implementation of Accrual, Local Government Financial Statements, Audit Opinion.

ABSTRAK

Pengujian ini bertujuan untuk menguji secara empiris adanya perbedaan Opini BPK RI sebelum dan sesudah penerapan basis akrual akibat perubahan peraturan perundang-undangan keuangan negara atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. Perubahan basis akrual, yang diikuti dengan perubahan sistem dan kebijakan akuntansi serta sistem informasi, menimbulkan risiko yang dapat berdampak pada kewajaran penyajian laporan keuangan dan kemungkinan akan mempengaruhi opini atas hasil pemeriksanaan.

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia. Sampel dipilih berdasarkan beberapa kriteria dan setelah melewati tahap purposive sampling jumlah sampel yang diperoleh adalah sebanyak 973 LKPD untuk tahun 2014-2015. Teknik analisa yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji *Mann-Whitney/Wilcoxon* yang merupakan alternatif bagi uji-t.

Hasil penelitian memberikan bukti bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara Opini sebelum penerapan dengan Opini sesudah penerapan akrual. Dari tabel statistik dapat dilihat rata-rata opini yang muncul sebelum penerapan lebih rendah dibandingkan rata-rata opini sesudah penerapan basis akrual penuh.

Kata kunci: Penerapan Akrual, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Opini Audit.

DAMPAK PENERAPAN PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 71 TAHUN 2010 TERHADAP OPINI BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Oleh

YAYAN ANDRYANTO

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar
MAGISTER SAINS AKUNTANSI

Pada

Program Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung

PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017

Judul Tesis : **DAMPAK PENERAPAN PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 71 TAHUN 2010 TERHADAP OPINI BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONSIA**

Nama Mahasiswa : **Yayan Andryanto**

Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031067

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

MENYETUJUI

1. Komisi Pembimbing

Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.	**Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.**
NIP 19700817 199703 2 002	NIP 19620612 199010 2 001

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199501 2 001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

Ketua : **Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.** .....

Sekretaris : **Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.** .....

Penguji Utama : **Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt.** .....

Sekretaris Penguji : **Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.** .....

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011

3. Direktur Program Pascasarjana

Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.
NIP 19530528 198103 1 002

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 26 Januari 2017

LEMBAR PERNYATAAN

Saya Menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul "**Dampak Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 terhadap Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia**" adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya penulis lain dengan cara yang tidak sesuai dengan etika ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut plagiarisme.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan adanya ketidakbenaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang akan diberikan dan bersedia serta sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Januari 2017
Pembuat Pernyataan,

METERAI TEMPEL
5285FADF636228093
6000
ENAM RIBU RUPIAH

YAYAN ANDRYANTO
NPM. 1421031067

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Kotabumi pada tanggal 21 Januari 1987, merupakan anak pertama dari dua bersaudara, buah hati pasangan Bapak Purwoto dan Ibu Sujariah. Pendidikan Sekolah dasar diselesaikan pada tahun 1999 di SD Negeri 02 Rejosari, Sekolah Lanjutan Tingkat Pertama pada tahun 2002 di SLTP Negeri 7 Kotabumi, dan Sekolah Menengah Atas pada tahun 2005 di SMA Negeri 3 Kotabumi.

Pada tahun 2005 penulis melanjutkan kursus singkat Diploma 1 jurusan teknisi komputer pada Lembaga Pendidikan Software Komputer Kotabumi, kemudian pada tahun 2006 melanjutkan ke jenjang perguruan tinggi di Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Ragam Tunas Lampung dan diselesaikan pada tahun 2010.

Pada semester genap tahun ajaran 2014 penulis diterima sebagai penerima Beasiswa STAR BPKP di program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Lampung.

MOTTO

“Errors, like straws, upon the surface flow; He who would search for pearls, must dive below.”

— John Dryden

And over all these virtues put on love, which binds them all together in perfect unity.
(Colossians 3:14)

PERSEMBAHAN

Segala Puji bagi Tuhan,

Dengan Keikhlasan dan kerendahan hati, karya ini ku persembahkan untuk:

Orang Tua Tercinta, Kel. Purwoto dan Kel. Sarwoko

Istri Tercinta, F. Heta Kusumaningtyas, S.Kep., Ns.

Adik-adik tersayang.

SANWACANA

Puji serta syukur penulis ucapkan kepada Tuhan Yang Maha Kuasa, atas limpahan kasih dan rahmat-Nya penulis dapat menyelesaikan Tesis ini.

Tesis dengan judul "Dampak Penerapan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 terhadap Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia" adalah salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi pada Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E.,M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
3. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., MBA.,Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
4. Ibu Dr. Lindrianasari, S,E., M.Si., Akt., selaku Pembimbing Utama. Terima kasih atas bimbingan, inspirasi dan bantuanya selama ini sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini;
5. Ibu Yuztitya Asmaranti, S.E., M.Si., selaku Pembimbing pendamping. Terima kasih atas waktu, saran dan masukannya yang telah diberikan dalam pembuatan tesis ini;

6. Bapak Dr. Einde Evana, S.E.,M.Si.,Akt., selaku Penguji Utama terimakasih atas saran dan kritik yang membangun sehingga penulis bisa membuat tesis ini lebih baik lagi;
7. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt selaku Penguji Kedua terimakasih atas saran dan kritik yang membangun sehingga penulis bisa membuat tesis ini lebih baik lagi;
8. Bapak dan Ibu Dosen yang telah memberikan ilmu dan bimbingan selama penulis menjadi mahasiswa pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
9. State Accountability Revitalization (STAR) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, terima kasis atas Beasiswa yang telah diberikan kepada Penulis;
10. Mas Andri Kasrani dan Mba Leni serta segenap Civitas Akademika Program Studi Magister Ilmu Akuntansi yang turut membantu dalam kelancaran perkuliahan dan penyelesaian Tesis ini;
11. Keluarga Besar Purwoto, Keluarga Besar Ir. Sarwoko, dan Kadari's Fam Comunnity atas sumbangsih, dorongan, dukungan, semangat dan juga doa-doa yang diberikan selama penulis menempuh pendidikan di Program Study Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Lampung;
12. Rekan-Rekan seperjuangan di Batch II STAR BPKP Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Mas Warso dan mba mira yang udah wisuda duluan, Mba Fitrinov, mba darma, efan, om feri yang selalu

menemani. Pak lur aan, bang haris, ardi, mba aatina, mba barokatun, mba heny, mba hesti, mba nunung, mba lia harmonis, novita, bang icol, bang sholeh, mas puji, mba narni, bang ryan, bang taufik, sugi, mba yetty, semoga silaturahmi kita tidak terputus dan terimakasih atas kebersamaan, canda tawa, dukungan dan bantuannya selama kita kuliah bersama.

Kiranya segala bentuk dukungan dan bantuan yang diberikan mendapat balasan dari Tuhan Yang Maha Kuasa, dan semoga karya ini dapat bermanfaat bagi kita semua. Dan semoga Berkat Tuhan menyertai.

Bandar Lampung, Januari 2017
Penulis,

YAYAN ANDRYANTO

DAFTAR ISI

ABSTRAK ……...……..……..…… i

HALAMAN JUDUL ……..……..…… iii

LEMBAR PERSETUJUAN ….……..……..…… iv

LEMBAR PENGESAHAN …....……..…… v

LEMBAR PERNYATAAN ……..…… vi

RIWAYAT HIDUP ……..……...…… vii

MOTTO …...……..……. viii

PERSEMBAHAN ……..……..…… ix

SANWACANA ……..…… x

DAFTAR ISI ……..…… xiii

DAFTAR TABEL ……..…… xvi

DAFTAR LAMPIRAN ……..…… xvii

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang……..... 1

1.2. Rumusan Masalah …….….. 14

1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian ……..… 14

1.3.1. Tujuan Penelitian ……..…. 14

1.3.2. Kegunaan Penelitian ……..… 14

BAB II KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Teoritis ……..…….. 15

2.1.1. Teori Entitas ……..…….. 15

2.1.2. Teori Regulasi ……. …… 16

2.2. Standar Akuntansi Pemerintah ……..…… 18

2.2.1. Sistem Akuntansi Berbasis Kas …. ……..... 20

2.2.2. Sistem Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrual …..... 21

2.2.3. Sistem Akuntansi Berbasis Akrual ……..... 22

2.3. Laporan Keuangan ……. 24

2.3.1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah …… 26

2.4. Standar Pemeriksanaan Keuangan Negara …….……... 27

2.5. Pemeriksaan LKPD ……... 28

2.6. Opini …….. 29

2.7. Penelitian Terdahulu ……. 30

2.8. Pengembangan Hipotesis …….. 33

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data ……. 34

3.2. Populasi dan Sampel …….…… 34

3.3. Operasional Variabel …… 35

3.4. Metode dan Teknis Analisis Data …… 36

3.4.1. Uji Normalitas …….. 36

3.4.2. Pengujian Hipotesis …….. 37

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Analisis Data …… 38

4.1.1. Analisis Data Sampel ……..…….. 38

4.1.2. Analisis Statistik Deskriptif …….. 39

4.1.3. Uji Normalitas …….. 41

4.1.4. Uji Homogenitas ……... 42

4.2 Uji Hipotesis ……..... 43

4.3 Pembahasan Hipotesis ……. 46

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan ……. 51

5.2 Keterbatasan …… 52

5.3 Saran …… 53

DAFTAR PUSTAKA …..……..…… 54

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Perbandingan PP No 24 Thn 2005 dgn PP No 71 Thn 2010 … 8

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu ……..…..……..…… 31

Tabel 3.1 Operasionalisasi Variabel ……..…..……..…… 36

Tabel 4.1 Sampel Penelitian ……..……..…..……..…… 38

Tabel 4.2 Hasil Statistik ……...……..…..……..…… 39

Tabel 4.3 Hasil Uji Kolmogorov-Smirnov …..…..……..…… 41

Tabel 4.4 Mann Whitney Homogenitas ……..…..……..…… 42

Tabel 4.5 Non Parametric Test ……..……..…..……..…… 44

Tabel 4.6 Tabel Pengujian Hipotesis ……..…..……..…… 46

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Data Sampel ……..…..……..…… 58

Lampiran 2. Tabel Statistik Deskriptif ……..…..……..…… 70

Lampiran 3. Tabel Uji Normalitas …..……..…..……..…… 71

Lampiran 4. Tabel Uji Homogenitas ...……..…..……..…… 72

Lampiran 5. Tabel Pengujian Hipotesis ……..……..…… 73

BAB I
PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Reformasi di bidang Keuangan Negara terdapat perubahan yang signifikan yaitu perubahan di bidang akuntansi pemerintahan. Hal ini disebabkan karna adanya tuntutan publik seperti yang dinyatakan oleh Nordiawan dan Hertianti (2010:6) yaitu tuntutan agar Pemerintah dikelola secara profesional dan efisien dengan membuka kesadaran bagi setiap orang, terutama aparat pemerintah untuk senantiasa tanggap akan tuntutan lingkungannya dengan berupaya memberikan pelayanan terbaik secara transparan dan berakuntabilitas. Pemerintah Daerah sebagai pihak yang ditugasi menjalankan roda pemerintahan, pembangunan dan layanan sosial masyarakat wajib menyampaikan laporan pertanggung jawaban keuangan daerahnya untuk dinilai apakah pemerintah daerah tersebut berhasil menjalankan tugas dengan baik atau tidak (Halim, 2011).

Pemerintah daerah dituntut agar pengelolaan keuangan daerah secara baik yang harus dilakukan dalam mewujudkan tujuan pemerintahan yang bersih *(clean goverment),* dimana pengelolaan keuangan daerah yang baik adalah kemampuan mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, transparan dan akuntabel. Agar laporan pertanggungjawaban yang disajikan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, maka Kepala Daerah berusaha melakukan pembinaan, dengan diadakannya pembinaan terhadap pengelolaan keuangan daerah terkait perubahan basis dalam pelaporan

keuangan kepada Kepala SKPD beserta Entitas SKPD tersebut, agar laporan keuangan yang dihasilkan SKPD tersebut sesuai dengan yang diharapkan, dimana hasil dari perpaduan seluruh laporan keuangan SKPD-SKPD akan menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Kewenangan dalam hal pengelolaan keuangan diatur dalam Undang- Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Undang-undang tersebut mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertangungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun dan disajikan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah (PP). Selanjutnya, pemerintah mengeluarkan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang sekarang telah digantikan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan (LK) pemerintah (Purwanugraha dkk, 2011:91).

Konsep akuntansi akrual masih diperdebatkan karena banyak yang berfikir bahwa sektor publik dan sektor swasta harus memiliki sistem yang berbeda karena memiliki karakteristik yang berbeda (Damayanti, 2013). Beberapa kritik lain mengatakan bahwa akuntansi akrual merupakan usaha untuk membuat sektor publik menjadi institusi yang neoliberal. Hal ini diungkapkan oleh Ellwood dan Newberry (2006:1) dalam Damayanti (2013) yang menyimpulkan bahwa *"paper suggest that in both countries, accrual accounting, as developed, also provides a means to reduce the government's role to that of procurer of services and enforcer of rules set by others, thus advancing a controversial privatisation and*

trade liberalization agenda which is consistent with neo-liberal principles”. Selain itu argumen bahwa akuntansi akrual dapat memberikan akuntabilitas yang lebih baik juga mendapatkan tantangan dari beberapa ahli yang menyatakan bahwa tidak semua sektor publik cocok dengan akuntansi akrual dan justru akuntansi akrual sendiri yang mengaburkan informasi akuntabilitas.

Konsep akuntansi akrual adalah sebuah konsep turunan dari *New Public Management* karena akuntansi akrual merupakan bentuk sistem manajemen sektor privat yang diadopsi ke sektor publik sebagai alat pengukuran kinerja. Bahkan Pentingnya akuntansi akrual terhadap *New Public Management* diungkapkan oleh Liekerman (2003:3) yang menjelaskan bahwa pemerintah yang mengadopsi New Public Management maka dalam bidang akuntansi harus juga menjalankan akuntansi akrual. Tanpa akuntansi akrual maka adopsi *New Public Management* akan berjalan kurang lancar.

Athukorala (2003:25) menjelaskan informasi yang dihasilkan oleh akuntansi akrual membutuhkan *cost* yang cukup besar. Proses adopsi membutuhkan biaya yang sangat besar karena akuntansi akrual membutuhkan teknologi dan sumber daya manusia yang terampil (akuntan). Pada sektor swasta sumber daya manusia ini cukup melimpah sedangkan di sektor publik hal ini merupakan barang langka sehingga pemerintah harus mengeluarkan biaya untuk melatih sumber daya. Proses ini berjalan bukan hanya pada saat awal adopsi melainkan selama akuntansi akrual dijalankan oleh pemerintah.

Perubahan peraturan perundang-undangan tentang keuangan negara pada mulanya diawali dengan adanya perubahan Undang-Undang Dasar Tahun 1945

yang dilakukan pada sidang Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia, sejak tahun 1997 sampai dengan tahun 2002.

Sejalan dengan adanya perubahan UUD 1945 dan tuntutan reformasi tata kelola keuangan negara, maka Pemerintah telah menerbitkan tiga paket Undang-Undang, yakni:

1. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
2. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
3. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Perubahan basis akuntansi dari basis Kas menjadi basis akrual penuh dalam pemerintahan sudah disyaratkan oleh Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara pada pasal 36 ayat 1 yang menyatakan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selain itu, dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada pasal 70 ayat 2 juga menyatakan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008. Berdasarkan kedua peraturan tersebut, pelaksanaan basis akrual seharusnya dilaksanakan pada tahun 2008. Namun dalam pelaksanaannya baru dapat dilaksanakan pada tahun 2015.

Perubahan basis akuntansi dari basis kas menuju basis akrual dimulai dengan ditetapkannya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), yang merupakan standar akuntansi

pemerintahan pada masa transisi dari basis kas menuju basis akrual (basis cash toward accrual). SAP tersebut mulai diberlakukan untuk penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD Tahun Anggaran 2005. Kemudian, baru pada tahun 2010 ditetapkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. PP Nomor 71 Tahun 2010 mengamanatkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual secara penuh harus diterapkan pada Tahun Anggaran 2015. Hal ini juga diperkuat dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Dalam Negeri No 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

PP Nomor 71 Tahun 2010 terdiri atas 3 Bab dan 10 (sepuluh) pasal. Ditetapkan dan diundangkan di Jakarta tanggal 20 Oktober 2010. Pada Bab I Pasal 1 ayat (8) terdapat Ketentuan Umum mengenai SAP Berbasis Akrual, yaitu SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD.

Pada Bab I Pasal 1 ayat (9) terdapat Ketentuan Umum mengenai SAP Berbasis Kas Menuju Akrual, SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Lingkup pengaturan Peraturan Pemerintah ini meliputi SAP Berbasis Akrual dan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual. SAP Berbasis Akrual terdapat pada Lampiran

I dan berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas.

SAP Berbasis Kas Menuju Akrual pada Lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrual. Penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual ini dilaksanakan sesuai dengan jangka waktu sebagaimana tercantum dalam Lampiran II. Selanjutnya, setiap entitas pelaporan, baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib melaksanakan SAP Berbasis Akrual. Walaupun entitas pelaporan untuk sementara masih diperkenankan menerapkan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual, entitas pelaporan diharapkan dapat segera menerapkan SAP Berbasis Akrual.

Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan (*stakeholders*), baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

Selain mengubah basis SAP dari kas menuju akrual menjadi akrual, Peraturan Pemerintah ini mendelegasikan perubahan terhadap PSAP diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Perubahan terhadap PSAP tersebut dapat dilakukan sesuai dengan dinamika pengelolaan keuangan negara. Meskipun demikian, penyiapan pernyataan SAP oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) tetap harus melalui proses baku penyusunan SAP dan mendapat pertimbangan dari BPK.

Pada bagian Penjelasan Pasal 6 ayat (2) disebutkan bahwa Pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan diperlukan dalam rangka mewujudkan konsolidasi fiskal dan statistik keuangan Pemerintah secara nasional. Selanjutnya pada Pasal 6 ayat (3) Selain mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan, dalam menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan pada pemerintah daerah, gubernur/bupati/walikota mengacu pula pada peraturan daerah dan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai pengelolaan keuangan daerah.

Dengan mempertimbangkan proses penyesuaian, pada Pasal 7 ayat (1) ditentukan bahwa Penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap dilakukan dengan memperhatikan urutan persiapan dan ruang lingkup laporan. Sedangkan pada Pasal 9 Angka 2 Peraturan perundang-undangan yang masih relevan dan tidak bertentangan dengan SAP Berbasis Akrual dinyatakan tetap berlaku. Peraturan perundang-undangan yang bertentangan harus dicabut dan/atau disesuaikan.

Perbedaan mendasar SAP berbasis kas menuju akrual dengan SAP berbasis akrual terletak pada PSAP 12 mengenai laporan operasional. Entitas melaporkan secara transparan besarnya sumber daya ekonomi yang didapatkan, dan besarnya beban yang di tanggung untuk menjalankan kegiatan pemerintahan. Surplus / defisit operasional merupakan penambah atau pengurang ekuitas/ kekayaan bersih entitas pemerintahan bersangkutan (PP No 71 Tahun 2010).

Berikut ini merupakan tabel perbandingan antara PP 71 tahun 2010 dengan PP 24 tahun 2005, utamanya terkait dengan komponen laporan keuangan, sebagai berikut :

Tabel 1.1
Perbandingan PP No 24 Tahun 2005 dengan PP No 71 Tahun 2010

PP No 24 Tahun 2005 (Basis Kas Menuju Akrual)	PP No 71 Tahun 2010 (Basis Akrual)
• Laporan Realisasi Anggaran (LRA) • Neraca • Laporan Arus Kas • Catatan atas Laporan keuangan	• Laporan Realisasi Anggaran (LRA) • Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LSAL) • Neraca • Laporan Arus kas • Laporan Operasional (LO) • Laporan Perubahan Ekuitas • Catatan Atas Laporan Keuangan

Dari uraian di atas, perbedaan yang paling mendasar dari komponen laporan keuangan antara PP No 24 tahun 2005 dengan PP No 71 tahun 2010 terletak pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LSAL) dan Laporan Operasional (LO).

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 mensyaratkan untuk menyajikan Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas dengan basis akrual. PP 71 tahun 2010 dalam kerangka konseptualnya juga telah menyatakan jika suatu saat anggaran disusun dengan basis akrual, maka Laporan Realisasi Anggaran (LRA) juga harus disusun dengan basis akrual (PP 71 tahun

2010 Kerangka Konseptual paragraf 44). Penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang harus diterapkan pada TA 2015 diharapkan akan membawa dampak positif dalam mewujudkan pengelolaan keuangan pemerintah yang lebih transparan dan efisien.

Hassan (2015) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk mengidentifikasi kekuatan yang mendorong transformasi akuntansi sektor publik berbasis akrual di Indonesia dengan menghadirkan bukti yang komprehensif dan kronologis mengenai perkembangan akuntansi sektor publik serta isu seputar reformasi tersebut. Penelitian ini menunjukkan bahwa isomorfisma koersif dialami oleh pemerintah Indonesia. Pengalaman reformasi akuntansi akrual di Indonesia termasuk unik, karena itu tidak dapat digeneralisasi dengan negara-negara berkembang lainnya. Harun *et al.* (2015) yang meneliti tentang Reformasi Akuntansi Sektor Publik di Indonesia menunjukan Indonesia telah melakukan reformasi ekonomi dan politik yang cukup signifikan, untuk tujuan yang dimaksudkan guna pembinaan proses demokrasi, penguatan akuntabilitas, dan menciptakan transparansi di sektor publik. Tujuan penelitian Harun *et al* (2015) adalah untuk mengevaluasi potensi dari warga untuk dapat berpartisipasi terutama dalam hal reformasi akuntansi, apakah mencerminkan atau mengurangi suara aspirasi dari masyarakat itu sendiri. Pendapat ini mendukung Simanjuntak (2010:1) yang menjelaskan bahwa informasi akuntansi akrual mendorong partisipasi dari masyarakat dalam memantau pemerintah.

Laporan Keuangan sebagai bentuk akuntabilitas publik, mengambarkan kondisi yang komprehensif tentang kegiatan operasional, posisi keuangan, arus

kas, dan penjelasan (*disclosure*) atas pos-pos yang ada di dalam laporan keuangan tersebut. Pada penelitian-penelitian di sektor privat, karakteristik entitas seringkali diproksikan dalam item-item atau perbandingan antar item (rasio) pada laporan keuangan entitas yang bersangkutan (Lesmana, 2010).

Asfiansyah (2015) dalam penelitiannya untuk memahami Strategi yang harus digunakan oleh Pemerintah Kota “S” dalam menerapkan Sistem Akuntansi Basis Akrual berdasarkan pada keunggulan dan kelemahan organisasi, berkesimpulan selain memberikan gambaran faktor kekuatan dan peluang, strategi EFAS dan IFAS juga memberikan gambaran faktor kelemahan dan ancaman yang harus diatasi agar penerapan akuntansi akrual berjalan dengan baik sehingga Laporan Keuangan Pemerintah Kota ”S” tetap mendapatkan opini terbaik dari BPK.

Muchsini (2010) dalam penelitiannya menyatakan bahwa salah satu faktor yang masih harus ditingkatkan untuk meningkatkan akuntabilitas adalah tingkat adopsi terhadap suatu inovasi dalam hal ini adopsi akuntansi basis akrual dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Muchsini (2010) berkesimpulan akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap *return on assets*, hal ini dikarenakan adanya suatu aturan yang mengharuskan adanya pengembalian surplus ke kas negara disamping itu pemerintah daerah hanya boleh mengajukan anggaran sebesar realisasi tahun sebelumnya. Hal ini akan mengakibatkan adanya kecenderungan dari pemerintah daerah untuk menghabiskan surplus dengan kegiatan yang sebenarnya kurang bermanfaat. Semakin banyaknya laporan keuangan yang beropini tidak wajar dan *disclaimer*

dari tahun ke tahun menandakan bahwa akuntabilitas keuangan juga masih buruk, sehingga banyak hal yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah yang bersangkutan, diantaranya mencakup sistem pembukuan, sistem aplikasi teknologi komputer, inventarisasi aset dan utang, jadwal waktu penyusunan laporan keuangan dan pemeriksaan serta pertanggungjawaban anggaran, *quality assurance* atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh pengawas intern dan sumber daya manusia.

Sitorus *et al.* (2015) yang meneliti tentang persiapan dinas pendapatan daerah dalam menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual serta kendala-kendala yang masih dihadapi selama persiapan penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual, menemukan bahwa Dinas Pendapatan Daerah selaku SKPKD adalah merupakan perpanjangan tangan pemerintah pusat dalam sosialisasi penerapan akuntansi berbasis akrual di seluruh SKPD-SKPD belum memiliki kesiapan karena terdapat hambatan dalam penempatan sumber daya manusia yang tidak tepat berdasarkan latar belakang pendidikan yang dimiliki.

Bilondatu *et al.* (2015) dalam penelitiannya yang berjudul Pengaruh tingkat pemahaman dan pelatihan aparatur pemerintah daerah terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah (SAP) berbasis akrual dalam pengelolaan keuangan daerah, mengungkapkan penerapan SAP yang baru yakni SAP berbasis akrual pada Pemerintah Kota Gorontalo masih mengalami beberapa kendala, basis akrual dirasa lebih sulit jika dibandingkan dengan basis kas menuju akrual. Hasil penelitian menunjukan bahwa variabel tingkat pemahaman tidak berpengaruh

positif terhadap penerapan SAP berbasis akrual dalam pengelolaan keuangan daerah, variabel pelatihan berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan SAP berbasis akrual dalam pengelolaan keuangan daerah dan tingkat pemahaman dan pelatihan berpengaruh secara simultan terhadap penerapan SAP berbasis akrual dalam pengelolaan keuangan daerah.

Penerapan SAP berbasis akrual pada TA 2015 memerlukan persiapan dari Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri) dan pemerintah daerah yang integratif dan komprehensif, agar hasil yang telah dicapai sampai dengan pertanggungjawaban APBD 2014 dapat dipertahankan atau bahkan dapat ditingkatkan. Penerapan SAP berbasis akrual memerlukan upaya keras pemerintah karena jumlah laporan yang bertambah banyak. Dengan standar baru ini, laporan keuangan yang harus disiapkan pemerintah bertambah menjadi 7 jenis dari basis sebelumnya yang hanya 4 jenis. Ke-7 jenis laporan itu meliputi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), serta Catatan atas Laporan Keuangan. Perubahan basis akrual, yang diikuti dengan perubahan sistem dan kebijakan akuntansi serta sistem informasi, menimbulkan risiko yang dapat berdampak pada kewajaran penyajian laporan keuangan dan kemungkinan akan mempengaruhi opini atas hasil pemeriksanaan (IHPS II Tahun 2015).

Perkembangan opini atas LKPD di tahun 2014 mengalami peningkatan yang cukup signifikan dibandingkan tahun 2013. Hal tersebut ditunjukkan kenaikan opini atas 138 LKPD. Kenaikan opini tersebut meliputi dari TW atau TMP

menjadi WDP atau WTP sebanyak 33 LKPD, dan dari WDP menjadi WTP sebanyak 105 LKPD. Secara keseluruhan, jumlah LKPD yang memperoleh opini WTP mengalami kenaikan dari 156 LKPD menjadi 252 LKPD atau naik sebesar 18% (IHPS II Tahun 2015).

Fenomena perubahan peraturan perundangan-undangan keuangan Negara merupakan suatu hal yang menarik untuk dikaji lebih lanjut. Hal ini disebabkan karena dengan adanya perubahan peraturan perundang-undangan keuangan Negara akan mempengaruhi pemberian opini atas hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Dimana didalam penyusunan laporan keuangannya, pemerintah daerah diwajibkan menggunakan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual penuh.

Penerapan akuntansi berbasis akrual ini merupakan salah satu upaya pemerintah dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan, sehingga dapat lebih terukur kinerjanya. Hal tersebut diharapkan mampu mendorong efisiensi atas kegiatan-kegiatan yang dilakukan dan mendorong terwujudnya good and clean corporate governance, sehingga tujuan pembangunan untuk kemakmuran seluruh rakyat dapat dicapai. Untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah dan seluruh pemerintah daerah harus dapat mempertahankan kualitas laporan keuangannya yang tergambar dari opini yang diberikan BPK.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian yang telah penulis sampaikan dalam bagian latar belakang, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah terdapat perbedaan Opini BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan sesudah penerapan basis akrual penuh?

1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1.3.1 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang dikemukakan di atas, maka tujuan penelitian yang hendak dicapai adalah untuk mengetahui perbedaan Opini BPK RI sebelum dan sesudah penerapan basis akrual akibat perubahan peraturan perundang-undangan keuangan negara atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.

1.3.2 Kegunaan Penelitian

1. Dalam bidang akademik, diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam ilmu akuntansi dan penelitian-penelitian bidang keuangan sektor publik, terutama mengenai bagaimana dan apa dampak yang diberikan dalam penerapan basis Akrual didalam penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah.
2. Bagi Pemerintah, dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam meningkatkan standar yang telah ada.
3. Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini dapat dijadikan referensi karena penelitian-penelitian tentang akuntansi sektor publik masih sangat perlu dikembangkan.

BAB II
KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Teoritis

2.1.1. Teori Entitas

Dalam teori entitas yang dikemukakan oleh Paton (Suwardjono, 2005), dinyatakan bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi. Dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan keuangan kesatuan usaha bukan pemilik.

Dengan kata lain, kesatuan usaha menjadi kesatuan pelapor (reporting entity) yang bertanggungjawab kepada pemilik. Kesatuan usaha merupakan pusat pertanggungjawaban dan laporan keuangan merupakan medium pertanggungjawabannya. Dalam mekanisme keuangan negara di Indonesia, teori ataupun konsep entitas telah diaplikasikan. Istilah entitas pelaporan masuk dalam khasanah perundangundangan melalui penjelasan pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) dari UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan Negara, yang berbunyi : tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Berdasarkan ketentuan hukum tersebut, maka entitas pelaporan dan entitas akuntansi dinyatakan dalam

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Berdasarkan PSAP, berikut adalah pengertian dari entitas pelaporan dan entitas akuntansi:

1. Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
2. Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran / pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

Pemerintah daerah sebagai entitas pelaporan wajib menyampaikan laporan keuangannya. Laporan keuangan diharapkan dapat memberikan informasi keuangan kepada berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui entitas secara lebih dalam, di mana adanya perbedaan karakteristik antar entitas yang akan memberikan perbedaan nilai dalam laporan keuangan masing-masing entitas. Laporan keuangan kemudian digunakan untuk memonitor dan membandingkan kinerja keuangan antar entitas yang sejenis (Mardiasmo, 2002).

2.1.2. Teori Regulasi

Regulasi adalah salah satu norma atau aturan hukum yang harus dipatuhi. Regulasi mengandung arti mengendalikan perilaku manusia atau masyarakat dengan aturan atau pembatasan (Kamus Besar Bahasa Indonesia). Teori regulasi adalah peraturan khusus yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk mendukung

terjalinnya hubungan yang serasi, seimbang, sesuai dengan lingkungan, nilai, norma, budaya masyarakat setempat, untuk mewujudkan pembangunan ekonomi yang berkelanjutan guna meningkatkan kualitas kehidupan dan lingkungannya (http://id.wikipedia.org/wiki/teori_regulasi).

Teori regulasi disampaikan oleh Stigler (1971) yang mengatakan bahwa aktivitas seputar peraturan menggambarkan persaudaraan diantara kekuatan politik dari kelompok berkepentingan (eksekutif) sebagai sisi permintaan/*demand* dan legislatif sebagai *supply*. Teori ini berpendapat bahwa dibutuhkan aturan-aturan atau ketentuan dalam akuntansi.

Tujuan dari regulasi Akuntansi Sektor Publik di Era Reformasi adalah untuk mengelola keuangan negara/daerah menuju tata kelola yang baik. Kebutuhan atas standar akuntansi sektor publik terus berkembang akibat kedinamisan regulasi pemerintah. Kedinamisan ini ditandai dengan pelaksanaan otonomi daerah dan reformasi keuangan. Peraturan perundangan terus bergerak dinamis khususnya Peraturan Pemerintahan (PP) sebagai turunan berbagai undang-undang di atas, antara lain PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah sebagai pengganti PP 24 tahun 2005. Diharapkan setelah PP ini terbit maka akan diikuti dengan aturan-aturan pelaksanaannya baik berupa Peraturan Menteri Keuangan untuk pemerintah pusat maupun Peraturan Menteri Dalam Negeri untuk pemerintah daerah.

Ada yang berbeda antara PP 71 tahun 2010 ini dengan PP-PP lain. Dalam PP 71 tahun 2010 terdapat 2 buah lampiran. Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual yang akan dilaksanakan selambat-

lambatnya mulai tahun 2014, sedangkan Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Kas Menuju Akrual yang hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran I berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi pentahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri), sedangkan Lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrual. Dengan kata lain, Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP 24 tahun 2005 tanpa perubahan sedikit pun.

Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

2.2. Standar Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP**)** adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah (PP 71 Tahun 2010). Indonesia mulai menjalankan prinsip-prinsip desentralisasi dan otonomi daerah sejak tahun 2001. Kebijakan ini mengubah penyeleanggaraan pemerintahan dari yangs sebelumnya bersifat terpusat menjadi terdesentralisasi

yang berarti ada penyerahan kewenangan dan tanggung jawab dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah disebutkan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah harus disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemrintahan (SAP). Pada bulan Juni 2005, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis kas menuju akrual. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005, Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Bastian, 2005).

Laporan keuangan pokok yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 adalah Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Kemudian pada bulan Oktober tahun 2010 pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis akrual sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Dalam PP 71 tahun 2010 mensyaratkan untuk menyajikan Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas dengan basis akrual. PP 71 tahun 2010 dalam kerangka konseptualnya juga telah

menyatakan jika suatu saat anggaran disusun dengan basis akrual, maka Laporan Realisasi Anggaran (LRA) juga harus disusun dengan basis akrual (PP 71 tahun 2010 Kerangka Konseptual paragraf 44).

2.2.1. Sistem Akuntansi Berbasis Kas

Akuntansi berbasis kas penerapannya sedehana dan mudah dipahami. Sehingga tidak memerlukan waktu lama untuk membuatnya dan SDM yang mengerjakannya juga tidak harus professional. Namun akuntansi berbasis kas mempunyai beberapa kekurangan antara lain, kurang informatif karena hanya berisikan informasi tentang penerimaan, pengeluaran, dan saldo kas, dan tidak memberikan informasi tentang aset dan kewajiban. Akuntansi pemerintahan pada saat itu, sangat sederhana *(simple)*, buku-buku yang digunakan antara lain buku kas umum (BKU), 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 sangat sederhana, seperti misalnya Laporan Surplus/Defisit, Laporan keadaan Kas (LKK) dan Laporan Keadaan Kredit Anggaran (LKKA).

Kelebihan Akuntansi Berbasis kas dapat diuraikan sebagai berikut:

- Beban/biaya belum diakui sampai adanya pembayaan secara kas walaupun beban telah tejadi, sehingga tidak menyebabkan pengurangan dalam penghitungan pendapatan . Pendapatan diakui pada saat diterimanya kas, sehingga menceminkan posisi yang sebenarnya;

- Penerimaan kas biasanya diakui sebagai pendapatan;
- Laporan keuangan yg disajikan mempelihatkan posisi keuangan yg ada pada saat tsb;
- Tidak perlu membuat pencadangan untuk kas yg belum tertagih;

Sedangkan Kekurangan SAP berbasis kas yaitu:

- Metode Cash Basis tidak menceminkan besarnya kas yg tersedia;
- Akan dapat menurunkan perhitungan pendapatan, karena adanya pengakuan pendapatan sampai diterimanya uang kas;
- Setiap pengeluaan kas diakui sebagai beban;
- Sulit dalam melakukan transaksi yang tertunda pembayarannya, karena pencatatan diakui pada saat kas masuk atau keluar;
- Sulit untuk menentukan suatu kebijakan kedepannya karena selalu berpatokan kepada kas.

2.2.2. Sistem Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrual

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 menggunakan basis modifikasian kas menuju akrual *(Cash Towards Accrual)* guna menjembatani penerapan basis kas menuju basis akrual kepada basis akual secara penuh. SAP Berbasis Kas Menuju Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. 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). Dan pada akhir periode diperlukan penyesuaian-penyesuaian untuk mencatat belanja harta tetap yang dilakukan pada periode pelaksanaan (dengan menggunakan metode kolorari), serta mencatat hak ataupun keawajiban Negara.

Basis kas untuk pendapatan dan belanja yang dilakukan pada periode anggaran, akan menghasilkan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (LAK), sedangkan pencatatan pada akhir periode (dengan jurnal kolorari) akan diperoleh Neraca. Aset, kewajiban, dan ekuitas merupakan unsur neraca sedangkan pendapatan, belanja, dan pembiayaan merupakan unsur Laporan Realisasi Anggaran. Dengan kata lain, Neraca disajikan dengan basis akrual dan Laporan Realisasi Anggaran disajikan dengan basis kas. Konsekuensi dari penggunaan basis kas menuju akrual ini adalah dibutuhkannya penggunaan jurnal korolari. Jurnal korolari digunakan agar transaksi yang mempengaruhi akun Neraca (selain kas) dan Laporan Realisasi Anggaran dapat dicatat pada waktu yang sama.

2.2.3. Sistem Akuntansi Berbasis Akrual

Penerapan Sistem Akuntansi berbasis akrual diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. UU tersebut mengamanatkan pertanggungjawaban APBN/ APBD berupa laporan keuangan yang berbasis akrual disampaikan pemerintah selambat- lambatnya mulai TA 2008. Namun, pelaksanaan ketentuan UU tersebut baru dapat dilaksanakan untuk pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/ APBD 2015 sesuai dengan Peraturan

Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. PP tersebut mengatur laporan keuangan pertanggungjawaban APBN/ APBD disusun berdasarkan basis akrual mulai TA 2010.

Penerapan SAP berbasis akrual pada TA 2015 memerlukan persiapan dari Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri) dan pemerintah daerah yang integratif dan komprehensif, agar hasil yang telah dicapai sampai dengan pertanggungjawaban APBD 2014 dapat dipertahankan atau bahkan dapat ditingkatkan. Capaian ini dapat dilihat pada porsi perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2014.

Penerapan SAP berbasis akrual memerlukan upaya keras pemerintah karena jumlah laporan yang bertambah banyak. Dengan standar baru ini, laporan keuangan yang harus disiapkan pemerintah bertambah menjadi 7 jenis dari basis sebelumnya yang hanya 4 jenis. Ke-7 jenis laporan itu meliputi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), serta Catatan atas Laporan Keuangan. Untuk menghasilkan laporan-laporan tersebut diperlukan perubahan sistem akuntansi yang sebelumnya berbasis kas menuju akrual menjadi berbasis akrual, serta penyiapan migrasi saldo-saldo akun neraca untuk mengawali pencatatan dan pelaporan keuangan berbasis akrual pada 2015. Apabila tidak dipersiapkan dengan baik, perubahan standar akuntansi ini dapat memengaruhi capaian kualitas pertanggungjawaban APBD.

2.3. Laporan Keuangan

Laporan keuangan adalah catatan informasi keuangan suatu perusahaan atau organisasi pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja perusahaan/organisasi tersebut (*wikipedia*). Laporan keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi : Neraca, Laporan laba rugi komprehensif, Laporan perubahan ekuitas, Laporan perubahan posisi keuangan yang dapat disajikan berupa laporan arus kas atau laporan arus dana, Catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan (IAI, 2007).

Unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aset, kewajiban, dan ekuitas. Sedangkan unsur yang berkaitan dengan pengukuran kinerja dalam laporan laba rugi adalah penghasilan dan beban. Laporan posisi keuangan biasanya mencerminkan berbagai unsur laporan laba rugi dan perubahan dalam berbagai unsur neraca.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan (PSAK 1, Revisi 2009).

Laporan keuangan yang disusun untuk tujuan ini memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pemakai. Namun, laporan keuangan tidak menyediakan semua informasi yang mungkin dibutuhkan pemakai dalam mengambil keputusan

ekonomi karena secara umum menggambarkan pengaruh keuangan dan kejadian masa lalu, dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi non-keuangan. Laporan keuangan juga menunjukan apa yang telah dilakukan manajemen, atau pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Pemakai yang ingin melihat apa yang telah dilakukan atau pertanggungjawaban manajemen berbuat demikian agar mereka dapat membuat keputusan ekonomi. Keputusan ini mencakup, misalnya, keputusan untuk menahan atau menjual investasi mereka dalam perusahaan atau keputusan untuk mengangkat kembali atau mengganti manajemen.

Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai. Terdapat empat karakteristik kualitatif pokok yaitu:

- Dapat Dipahami

  Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami peserta dan bentuk serta istilahnya disesuaikan dengan batas para pengguna;
- Relevan

  Laporan keuangan dianggap jika informasi yang disajikan didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna;
- Keandalan

  Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material;
- Dapat diperbandingkan

Informasi yang disajikan akan lebih berguna bila dapat diperbandingkan dengan laporan keuangan pada periode sebelumnya.

2.3.1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah (pemda) dalam hal pengelolaan keuangan dicerminkan salah satunya dari LKPD. Pengelolaan keuangan dan pertanggungjawaban keuangan daerah diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan Negara dan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara. Penyusunan dan penyajian LK dilaksanakan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku. Laporan Keuangan Daerah merupakan informasi yang memuat data berbagai elemen struktur kekayaan dan struktur finansial yang merupakan pencerminan hasil aktivitas tertentu. Istilah *"Laporan Keuangan Pemerintah Daerah"* meliputi semua laporan dan berbagai penjelasannya yang mengakui laporannya tersebut akan diakui sebagai bagian dari laporan keuangan.

Bastian (2002) mengatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan dalam pemerintah daerah yang mempresentasikan secara terstruktur posisi keuangan dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pemerintah daerah. Laporan keuangan pemerintah daerah itu sendiri adalah gambaran mengenai kondisi dan kinerja keuangan entitas tersebut. Salah satu pengguna laporan keuangan pemerintah daerah adalah pemerintah pusat. Pemerintah pusat berkepentingan dengan laporan keuangan

pemerintah daerah karena pemerintah pusat telah menyerahkan sumber daya keuangan kepada daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.

2.4. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) adalah Standar Profesional yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia yang digunakan oleh Akuntan dalam melakukan pemeriksaan atas Entitas Pemerintah yang mengelola keuangan negara, Standar ini merupakan standart profesional yang digunakan untuk memperoleh mutu tertinggi dalam pemeriksaan sesuai standart profesional yang telah ditetapkan. Penyusunan SPKN telah melalui proses sebagaimana diamanatkan dalam undang-undang maupun dalam kelaziman penyusunan standar profesi. Hal ini tidaklah mudah, oleh karenanya, SPKN ini akan selalu dipantau perkembangannya dan akan selalu dimutakhirkan agar selalu sesuai dengan dinamika yang terjadi di masyarakat.

SPKN ini ditetapkan dengan peraturan BPK Nomor 01 Tahun 2007 sebagaimana amanat UU yang ada. Dengan demikian, sejak ditetapkannya Peraturan BPK ini dan dimuatnya dalam Lembaran Negara, SPKN ini akan mengikat BPK maupun pihak lain yang melaksanakan pemeriksaan keuangan negara untuk dan atas nama BPK. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP).

Pernyataan Standar Pemeriksaan terdiri dari:

1. PSP Nomor 01 tentang Standar Umum;
2. PSP Nomor 02 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan;

3. PSP Nomor 03 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan;
4. PSP Nomor 04 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja;
5. PSP Nomor 05 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja;
6. PSP Nomor 06 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu;
7. PSP Nomor 07 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu.

2.5. Pemeriksaan LKPD

LKPD merupakan salah satu bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan. Maka dari itu perlu dilakukan pemeriksaan terhadap LKPD oleh badan independen agar masyarakat mendapatkan keyakinan yang memadai tentang kewajaran LK yang disajikan. Pemeriksaan keuangan Negara terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara (UU Nomor 15 Tahun 2004). Pemeriksaan LKPD dilakukan oleh BPK, dalam pasal 6 UU Nomor 15 Tahun 2004 dijelaskan bahwa BPK dapat secara bebas dan mandiri menentukan obyek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan, serta menyusun dan menyajikan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

LHP terdiri atas 3 hal yaitu : (1) LHP atas LK pemerintah yang memuat opini; (2) LHP atas kinerja yang memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi; (3) LHP dengan tujuan tertentu yang memuat kesimpulan. Pelaporan LHP atas LKPD disampaikan oleh BPK kepada LKPD paling lambat 2 bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemda. Laporan hasil pemeriksaan tersebut dapat dilihat dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS).

2.6. Opini

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 110 paragraf 01 (SPAP, 2001), tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pemeriksaan oleh BPK dilakukan dalam rangka memberikan opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LK. Kriteria pemberian opini menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16 ayat (1), yaitu:

1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
2. Kecukupan pengungkapan;
3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan;
4. Efektivitas SPI.

Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa (IHPS 2, 2015:95), yaitu:

1. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP. Sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diberlakukan dalam SKPN, BPK dapat memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP) karena keadaan tertentu sehingga mengharuskan pemeriksa menambah suatu paragraf penjelasan dalam LHP sebagai modifikasi dari opini WTP.
2. Wajar Dengan Pengecualian (WDP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
3. Tidak Wajar (TW) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai SAP.
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP) menyatakan bahwa pemeriksa tidak menyatakan opini atas LK.

2.7. Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang perubahan peraturan perundang-undangan keuangan negara masih relatif sedikit dilakukan, bahkan belum satupun menemukan yang sama persis meneliti tentang dampak perubahan. Beberapa penelitian yang

dianggap relevan dengan penelitian ini diantaranya: Hassan (2015), Harun *et al*. (2015), Asfiansyah (2015), Muchsini (2010), Sitorus *et al.* (2015), Bilondatu *et al.* (2015).

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Judul Penelitian	Tujuan Penelitian	Hasil Penelitian
1	Hassan, Marissa Munif (2015) Transformation To-More Accrual Based Accounting Practises in Indonesia	Mengidentifikasi Kekuatan yang mendorong transformasi akuntansi sektor publik berbasis akrual di Indonesia	Isomorfisma koersif dialami oleh pemerintah Indonesia, reformasi akuntansi akrual di Indonesia unik karena itu tidak dapat digeneralisasi dengan negara-negara berkembang lainnya
2	Harun *et al.* (2015) Indonesian Public Sector Accounting Reform: Dialogic Aspirations a Step too far?	Mengevaluasi potensi dari warga untuk dapat berpartisipasi terutama dalam hal reformasi akuntansi, apakah mencerminkan atau mengurangi suara aspirasi dari masyarakat itu sendiri	Reformasi akuntansi yang dilakukan memperkuat kontrol pemerintah pusat, dimana dalam pengambilan kebijakan dilalui dengan cara musyawarah. Namun partisipasi dari masyarakat terutama dalam hal reformasi akuntansi, belum mencerminkan suara aspirasi dari masyarakat itu sendiri.
3	Asfiansyah, A (2015) Strategi Implementasi Akuntansi Akrual pada Pemerintah Daerah.	Memahami strategi yang digunakan oleh Pemerintah Kota “S” dalam menerapkan Sistem Akuntansi Basis Akrual	Selain memberikan gambaran faktor kekuatan dan peluang, strategi EFAS dan IFAS juga memberikan gambaran faktor kelemahan dan ancaman yang harus diatasi agar penerapan akuntansi akrual berjalan dengan baik sehingga Laporan Keuangan Pemerintah Kota ”S” tetap mendapatkan opini terbaik dari BPK.

4	Muchsini, B (2010) Pengaruh Adopsi Akuntansi berbasis akrual terhadap akuntabilitas keuangan daerah Se Jawa-Bali	Untuk mengetahui pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap *total operating revenue to operating expense (OROE), return on assets (ROA), current ratio (CR),* dan *long term liabilities to total assets (LA)*	(1) Adopsi akuntansi berbasis akrual tidak berpengaruh terhadap OROE. (2) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap ROA. (3) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap CR. (4) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap LA.
5	Sitorus *et al.* (2015) Analisis Kesiapan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Barang Milik Daerah Kota Tomohon	Mengetahui Persiapan, Kesiapan, dan Hambatan dari DPPKBMD terhadap penetapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yang akan diterapkan tahun 2015.	Dinas Pendapatan Daerah selaku SKPKD adalah merupakan perpanjangan tangan pemerintah pusat dalam sosialisasi penerapan akuntansi berbasis akrual di seluruh SKPD-SKPD belum memiliki kesiapan karena terdapat hambatan dalam penempatan sumber daya manusia yang tidak tepat berdasarkan latar belakang pendidikan yang dimiliki.
6	Bilondatu *et al.* (2015) Pengaruh Tingkat Pemahaman Dan Pelatihan Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Pemerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrual Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah	menguji pengaruh dari *Tingkat Pemahamn* (X1), dan Pelatihan (X2) terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual dalam Pengelolaan Keuangan Daerah.	secara parsial *tingkat pemahaman* tidak berpengaruh signifikan terhadap Penerapan SAP berbasis Akrual, dan *pelatihan* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Penerapan SAP berbasis Akrual dalam pengelolaan keuangan daerah. Secara simultan variabel bebas yakni *tingkat pemahaman dan pelatihan* berpengaruh signifikan terhadap Penerapan SAP berbasis Akrual dalam pengelolaan keuangan daerah.

Sumber : Penelitian terdahulu

2.8. Pengembangan Hipotesis

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam PP No. 71 Tahun 2010 memiliki konsekuensi menjadi sesuatu yang wajib dilaksanakan dan bersifat memaksa. Setidaknya begitulah sifat peraturan perundangundangan. Penerapan SAP berbasis akrual pada tahun 2015 memerlukan persiapan pemerintah yang integratif dan komprehensif agar hasil yang telah dicapai sampai dengan pertanggungjawaban APBN/APBD 2014 dapat dipertahankan atau bahkan dapat ditingkatkan. Capaian ini dapat dilihat pada porsi perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan di lingkup pemerintah pusat tahun 2014. Demikian juga di tingkat daerah, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun 2014 yang memperoleh opini WTP telah mencapai hampir 50%. Peningkatan opini ini terlihat pesat apabila dibandingkan dengan opini WTP LKPD Tahun 2010 yang hanya 6,5% (Pendapat BPK RI, November 2015).

Berdasarkan fenomena tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

Ha : Terdapat perbedaaan opini BPK RI atas laporan keuangan Pemerintah Daerah antara sebelum dan sesudah penerapan akrual.

BAB III
METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data Sekunder. Data sekunder merupakan sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara atau yang diperoleh serta dicatat oleh pihak lain (Indriantoro dan Supomo, 1999: 147). Data diperoleh dari situs Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia melalui internet (http://www.bpk.go.id).

3.2 Populasi, dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota di Indonesia. Jumlah seluruh pemerintah daerah di Indonesia adalah 542 di tahun 2015. Data berupa Ikhtisar Hasil Pemerikaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di tahun 2014 dan 2015 yang telah selesai diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II tahun 2015 diketahui bahwa BPK telah memberikan opini terhadap 539 LKPD seluruh Indonesia di tahun 2014.

Sampel dalam penelitian ini diambil secara *purposive sampling*, hal ini dilakukan karena informasi yang akan diambil berasal dari sumber yang sengaja dipilih berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan peneliti. Penentuan kriteria sampel dilakukan agar sampel yang digunakan sesuai dengan tujuan penelitian.

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD Pemda yang memiliki kriteria:

1. LKPD tahun anggaran 2014-2015 yang telah diserahkan dan telah selesai diperiksa oleh BPK.
2. Telah memperoleh opini dari BPK.
3. Usia Administrasi Pemda telah lebih dari 5 Tahun

3.3 Operasional Variabel

Variabel penelitian merupakan atribut atau sifat yang mempunyai variasi tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2008).

Variabel Independen dalam penelitian ini adalah Penerapan PP No 71 Tahun 2010, yaitu Penerapan Akrual. Pengukuran variabel menggunakan variabel *dummy* dengan angka 1 pada saat sebelum penerapan akrual penuh dan angka 2 pada saat setelah penerapan akrual penuh. Penerapan Akrual penuh yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah Pengadopsian SAP sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010.

Variabel Dependen dalam penelitian ini adalah Opini. Pengukuran Variabel ini menggunakan skala ordinal yaitu: angka 1 jika memperoleh Tidak Wajar, angka 2 jika Tidak Memberikan Pendapat, angka 3 jika Wajar Dengan Pengecualian dan 4 jika Wajar Tanpa Pengecualian.

Tabel 3.1 Operasionalisasi Variabel

Variabel	Definisi Variabel	Skala pengukuran
Penerapan Akrual	Penerapan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang menganut basis akrual penuh.	Dummy 1 = sebelum akrual 2 = sesudah akrual
Opini BPK	Pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan	Skala Ordinal 1 = TW 2 = TMP 3 = WDP 4 = WTP

Sumber: data diolah (2016)

3.4 Metode dan Teknis Analisis Data

Analisis data dalam penelitian menggunakan teknik statistik deskriptif, uji normalitas, dan uji hipotesis. Statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku umum (Sugiyono, 2005).

3.4.1 Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menilai distribusi data apakah normal atau tidak. Analisis statistik dilakukan dengan melihat hasil *One Sample Kolmogorov Smirnov*. Pada uji statistik *One Sample Kolmogorov–Smirnov Test* apabila variabel pengganggu/*residual* mempunyai *Asymp. Sig (2-tailed)* di atas atau sama dengan tingkat signifikansi sebesar 0,05 (probabilitas ≥ 0,05) diartikan bahwa model memiliki distribusi normal dan sebaliknya apabila variabel pengganggu/*residual* mempunyai *Asymp. Sig (2-tailed)* di bawah tingkat

signifikansi sebesar 0,05 (probabilitas < 0,05) diartikan bahwa model memiliki distribusi tidak normal.

3.4.2 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis untuk variabel penelitian ini menggunakan uji beda *Independent sample t test.* Uji ini digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya perbedaan rata-rata antara dua kelompok sampel. Jika data tidak berdistribusi dengan normal dalam uji *Independent sample t test*, maka alternatifnya adalah dengan statistik nonparametrik yakni dengan *Uji Mann Whitney*. Seperti halnya dalam uji *Independent Sample T Test*, *Uji Mann Whitney* dilakukan untuk mengetahui perbedaan dua sampel yang tidak berhubungan atau berpasangan satu sama lainnya.

Alat analisis yang digunakan untuk menguji perbedaan Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan sesudah penerapan Akrual penuh adalah SPSS. Dengan derajat kepercayaan sebesar 95% dan tingkat kesalahan sebesar 5%. Jika probabilitas (*p-value)* < 5% maka Ha diterima, tetapi jika probabilitas (*p-value)* > 5% maka Ha ditolak.

BAB V
SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh bukti empiris mengenai dampak perubahan peraturan perundang-undangan keuangan negara terhadap Opini BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. Hasil penelitian dan pembahasan memberikan bukti bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara Opini sebelum penerapan dengan Opini sesudah penerapan akrual. Dari tabel statistik dapat dilihat rata-rata opini sebelum penerapan lebih rendah dibandingkan rata-rata opini sesudah penerapan basis akrual penuh.

Dengan adanya perbedaan opini sebelum dan sesudah penerapan basis akrual menunjukan adanya perbaikan dalam pengelolaan keuangan Negara. Pemerintah daerah sebagai entitas pelaporan wajib menyampaikan laporan keuangannya. Laporan keuangan diharapkan dapat memberikan informasi keuangan kepada berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui entitas secara lebih dalam, di mana adanya perbedaan karakteristik antar entitas yang akan memberikan perbedaan nilai dalam laporan keuangan masing-masing entitas. Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah mencerminkan tertib pengelolaan keuangan pemerintah daerah, yang mencakup tertib administrasi dan taat asas.

Kepatuhan dalam penyajian laporan keuangan kepada publik di Indonesia telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Sebelum laporan

keuangan pemerintah daerah diterbitkan, laporan tersebut harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan untuk menilai kewajarannya. Indikator bahwa laporan keuangan pemerintah daerah sudah berkualitas yaitu dengan diperolehnya Opini Wajar Tanpa Pengecualian oleh Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Walaupun akuntansi pemerintahan merupakan akuntansi untuk lembaga pemerintahan dan lembaga-lembaga yang tidak bertujuan mencari laba (*non profit oriented*), Namun kebutuhan laporan keuangan yang menyajikan mengenai besarnya pendapatan dan beban riil yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan agar tercapai efisiensi, efektivitas, dan kehematan merupakan suatu keharusan. Hal ini bisa dipenuhi dengan diterapkankannya basis akrual dalam pencatatan akuntansinya. Perubahan basis kas menuju akrual tidaklah mudah, sebab diperlukan kesiapan perangkat dan sumber daya manusia yang tidak mudah. Namun hal ini pasti bisa dicapai apabila ada etikat dan komitmen yang kuat dari pemerintah pusat maupun daerah

5.2 Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, periode sampel penelitian dimulai tahun 2014 dan 2015, dimana tahun 2015 merupakan tahun pertama penerapan basis akrual pada penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. *Kedua*, penelitian ini tidak memasukan faktor-faktor lain yang digunakan untuk mengontrol variabel-variabel yang digunakan.

5.3 Saran

Atas keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar menambah tahun pengamatan, terlebih lagi tahun setelah penerapan akrual. Dan juga penambahan variabel-variabel lain yang yang memiliki pengaruh terhadap penerapan basis akrual, misalnya karakteristik pemerintah daerah dan sebagainya. Selain itu juga dapat dilakukan penelitian menggunakan data primer terhadap penerapan basis akrual dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah.

Dalam mengimplementasikan SAP Akrual terdapat beberapa tantangan yang memerlukan perhatian bagi seluruh pihak yang terkait agar implementasinya dapat berjalan dengan baik dan dapat mencapai tujuan serta manfaat yang diharapkan. Oleh karena itu, diperlukan langkah-langkah yang penuh dengan kehati-hatian dalam menerapkan basis akrual,Komitmen politik yang tinggi dari pengambil kebijakan dan persiapan yang matang agar proses perubahan tersebut dapat berjalan sesuai dengan harapan untuk mewujudkan pengelolaan keuangan Negara yang akuntabel.

DAFTAR PUSTAKA

Adhi, Daniel Kartika dan Suhardjo, Yohanes. 2013. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal STIE Semarang*. Vol.5(3):93-111. ISBN : 2252-7826.

Akbar, Barullah. 2015. Sejarah Keuangan Negara di Indonesia bahrullah.com/sejarah-keuangan-negara-di-indonesia diakses pada tanggal 7 Juni 2016

Asfiansyah, A. 2015. Strategi Implementasi Akuntansi Akrual Pada Pemerintah Daerah. *Jurnal NeO-Bis*. Vol. 9 (1); 1-19

Athukorala, L. 2003. *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Development member Countries*. Manila: Asian Development Bank.

Bastian, Indra, 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Jakarta: Erlangga

Bilondatu *et al*. 2015. Pengaruh Tingkat Pemahaman Dan Pelatihan Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (Sap) Berbasis Akrual Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah. Other Tesis. UNG **http://eprints.ung.ac.id/11700/** diakses pada tanggal 16 juni 2016.

Cahyonowati, Nur & Ratmono, Dwi. 2012. Adopsi IFRS dan Relevansi Nilai Informasi Akuntansi.*Jurnal Akuntansi dan keuangan*.Vol 14(2);105-115

Cohen, S., dan S. Leventis. 2012. Effects Of Municipal, Auditing and Political Factors On Audit Delay. *Accounting Forum*, 37 (2013): 40-53.

Djamhuri, A. dan Mahmudi. 2006. New Public Mananagement, accounting reform and institutional perspective of public sector accounting in indonesia. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*,Vol.3:301-321.

Damayanti, RA. 2013. *Akuntansi Akrual dan Penerapannya di Sektor Publik: Sebuah Agenda Pembaharuan*. Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual. STAR-BPKP. Jakarta.

Ellwood, S. dan Newberry, S. 2006. Public Sector accrual Accounting Institutionalising Neo- Liberals Principles. *Accounting, Auditing, Accountability Journal* Vol 20, 4: 549-573.

Halim, A. dan Syam, M. 2011. *Akuntansi Keuangan Daerah*.Jakarta: Salemba Empat.

Halim, Abdul, dan Syam Kusufi. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah.* Salemba Empat. Jakarta

Hassan, Marisa Munif. 2015. Transformation To-More Accrual-Based Accounting Practises in Indonesia. *Journal Of International Bussines Research*. Vol.14(1):139-165

Harun et al. 2015. Indonesian Public Sector Accounting Reform: Dialogic Aspirations a Step too far?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 Iss 5 pp. 706 - 738

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015. 2015. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2015. 2015. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. *Standar Akuntansi Keuangan*. Edisi 2007. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Indriantoro dan Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan. Manajemen*. Edisi Pertama. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.

Johnson, L. E. 1998. Further Evidence On The Determinants of Local Government Audit Delay. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management,* 10 (3): 375-397.

Lesmana, S.I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia.* Tesis master. Universitas Sebelas Master.

Liestiani, A. 2008. *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006*. Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Depok.

Likierman, A., 2003. Planning and controlling UK public expenditure on a resource basis, *Public Money & Management* 23, 45-50.

Mahmudi. (*2007*). *Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan. Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.

Mandasari, Putriesti. 2009. *Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government*. Tesis Master. Universitas Sebelas Maret.

Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.

Muchsini, B. 2010. *Pengaruh Adopsi Akuntansi Berbasis Akrual Terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah se Jawa-Bali*. Tesis Master. Universitas Sebelas Maret, Semarang.

Nordiawan, D. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Nordiawan, Deddi., Hertianti, Ayuningtyas. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005, Standar Akuntansi Pemerintahan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 49. 13 Juni 2005. Jakarta.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010, Standar Akuntansi Pemerintahan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123. 22 Oktober 2010. Jakarta.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaaan Keuangan Negara

Poerwadarminta. 2006. *Kamus Umum Bahasa Indonesia*. Edisi ketiga. Jakarta: Balai Pustaka

Pratama, Y.A dan Ratnaningsih. 2014. Perbedaan Kualitas Laba Sebelum dan Sesudah Adopsi *International Accounting Standards* (IAS) 39 Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi Atmajaya*.
e-journal.uajy.ac.id/7015 diakses pada tanggal 20 juli 2016

Purwanugraha, H. A. dkk. 2011, *Akuntansi Sektor Publik,* edisi ketiga, BPFE, Yogyakarta.

Putra, I Wayan dan Ariyanto, Dodik. 2015. Faktor-faktor yang mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual. *E-journal Akuntansi Univ Udayana* Vol.13 (1):14-32. ISBN:2302-8556.

Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business. 4th Edition.* United Kingdom: John Willey & Sons Ltd.

Simanjuntak, B. 2010. *Moving Towards Accrual Accounting*. Makalah Disajikan pada Regional Public Sector Conference, Jakarta 8 November.

Sitorus, S. 2015. Analysis of readiness application of government accounting standards based accrual pp. No. 71 in 2010 the department of revenue management financial and property of tomohon city. *Jurnal EMBA*. Vol.3(1); p.941-949

Siregar, N. 2014. *Dampak Implementasi PSAK Berbasis IFRS Terhadap Kualitas Laporan Keuangan*. Thesis Master. Universitas Lampung, Lampung.

Stigler, G. (1971), *The Theory of Economic Regulation*. *Bell Journal of Economics and Management Science* 3. Chicago: Rand Corporation.

Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P., dan Brown, A. 2010. *Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities.* Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2M UNS

Suhardjanto dan Yulianingtyas., (2011). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan auditing* Vol. 8/2011.

Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis.* Alfabeta. Bandung.

Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. BPFE, Yogyakarta.

Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang RI No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara.

Van der Hoek, Peter M. 2005. *Accrual-Based Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience.* Erasmus University Rotterdam. MPRA Paper No. 5906, Posted 29.

www.bppk.kemenkeu.go.id/berita-setban/22334-%E2%80%8Bdua-tugas-penting-mengawal-laporan-keuangan-pemerintah-berbasis-akrual

www.kemenkeu.go.id/Page/sejarah diakses pada tanggal 7 Juni 2016

www.wikipedia.org/wiki/**Laporan_keuangan** diakses pada tanggal 20 Juli 2016

http://id.wikipedia.org/wiki/teori_regulasi diakses pada tanggal 20 juli 2016