

**ANALISIS PENGAKUAN NILAI ASET DAN KUALITAS LAPORAN
KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN SISTEM AKUNTANSI
BERBASIS AKRUAL
(Studi Kasus pada Pemerintah Daerah, Kota dan Provinsi di Indonesia)**

Tesis



Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Lampung

Bandar Lampung

2017

ABSTRAK

ANALISIS PENGAKUAN NILAI ASET DAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN SISTEM AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah, Kota dan Provinsi di Indonesia)

Oleh:

Ika Novita

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengakuan nilai aset yang di sajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah, kota dan provinsi di Indonesia dan kualitas laporan keuangan tersebut sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif dengan data sekunder. Sampel penelitian sebanyak 430 pemerintah daerah, kota dan provinsi di Indonesia untuk tahun 2014-2015. Hasil penelitian menunjukkan signifikansi bahwa adanya perbedaan nilai aset sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dilihat dari nilai *mean*, sedangkan untuk laporan keuangan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual lebih baik dilihat dari peningkatan opini WTP yang diberikan oleh BPK pada pemerintah daerah, kota dan provinsi di Indonesia.

Dalam implementasi SAP AkruaI harus dilakukan dengan penuh kehati-hatian, komitmen politik yang tinggi dalam pengambilan kebijakan serta persiapan yang matang untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang akuntabel.

Kata kunci: nilai aset, kualitas laporan keuangan, sebelum dan sesudah SAP AkruaI

ABSTRACT

ANALYSIS OF RECOGNITION OF ASSET VALUE AND QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS BEFORE AND AFTER APPLICATION OF ACCOUNTING SYSTEM BASED ON AKRUAL (Case Study on Local Government, City and Province in Indonesia)

By:

Ika Novita

This study aims to analyze the recognition of asset value presented in the financial statements of local governments, municipalities and provinces in Indonesia and the quality of these financial statements before and after the implementation of accrual basis accounting system. The type of research used in this study is qualitative with secondary data. The sample of research is 430 local government, city and provision in Indonesia for year 2014-2015. The result of the research shows that the difference of asset value before and after the accrual basis accounting system is seen from the mean value, while for the financial report after the accrual basis accounting system implementation is better seen from the increase of WTP opinion given by BPK to local government, city and province in Indonesia.

In the implementation of SAP Accruals must be done with great care, high politik commitment in policy making as well as careful preparation to realize the accountable state financial management.

Keywords: asset value, financial statement quality, before and after SAP Accrual

Judul Tesis : ANALISIS PENGAKUAN NILAI ASET DAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah, Kota dan Provinsi di Indonesia)

Nama Mahasiswa : Ika Novita

No. Pokok Mahasiswa : 1421031054

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19620612 199010 2 001


Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.
NIP 19750620 200012 2 001

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199501 2 001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

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

Sekretaris : **Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.** 

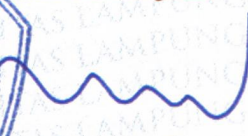
Penguji Utama : **Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.** 

Sekretaris : **Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, 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

4. Tanggal Lulus Ujian : **25 Agustus 2017**

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Ika Novita
NIM : 1421031054
Jurusan/Program Studi : Magister ilmu Akuntansi
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul:

ANALISIS PENGAKUAN NILAI ASET DAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN SISTEM AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah, Kota dan Provinsi di Indonesia)

adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya tulis dengan cara yang tidak sesuai dengan tata 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 ditemukan adanya ketidakbenaran, saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya. Saya bersedia dan sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, September 2017



Ika Novita

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Teluk Betung Kota Bandar Lampung, pada tanggal 07 November 1977 putri pertama dari tiga bersaudara dari pasangan Bapak Hi. Abdul Aziz Bin Abdul Rahim Sulaiman (Alm) dan Ibu Junaini Binti Hi. M. Saleh. Alamat tempat tinggal Jl. Rasuna Said Gg. Cendrawasih No. 31.C Pengajaran Kecamatan Teluk Betung Utara Kota Bandar Lampung Provinsi Lampung.

Penulis menyelesaikan Pendidikan Dasar di SDN 03 Kaliawi lulus tahun 1989, SMPN 05 Tanjung Karang lulus tahun 1992, SMAN 05 Tanjung Karang lulus tahun 1995, Diploma Tiga Akuntansi di Akademi Akuntansi Lampung tahun lulus 1998, dan S1 Ekonomi di STIE Lampung tahun lulus 2013.

Selanjutnya pada tahun 2015 penulis melanjutkan studi pada Proram Megister ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

MOTTO

Kebahagiaan hakiki adalah ketika bisa membuat orang sekitar kita bahagia

PERSEMBAHAN

Kupersembahkan tesis ini kepada ibuku tersayang Junaini Azis yang do'anya tak pernah berhenti, suamiku tercinta Apri, SE. yang setia menemaniku, ketiga putraku yang mejadi inspirasiku Rafiq Adlan Hakim, Rasyid Maulana Ibrahim dan Ramzi Arka Ibrahim serta sahabat terbaikku yang selalu memotifasiku.

SWANCANA

Alhamdulillahhirabilalamin Puji dan syukur penulis ucapkan kehadiran Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya tesis ini dapat diselesaikan dengan segala kekurangannya. Tesis dengan judul “ANALISIS PENGAKUAN NILAI ASET DAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN SISTEM AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah, Kota dan Provinsi di Indonesia)” merupakan salah satu syarat dalam menyelesaikan studi pada Program Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Pada kesempatan ini, penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Ir. Hasriadi Mat Akin, M.P. selaku Rektor Universitas Lampung;
2. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
3. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
4. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
5. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt., selaku Pembimbing I atas kesediaan waktu dan pemikirannya dalam memberikan bimbingan, arahan, kritik, serta saran pada proses penyelesaian tesis ini;

6. Ibu Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., selaku Pembimbing II atas kesediaan waktu dan pemikirannya dalam memberikan bimbingan, arahan, kritik, serta saran pada proses penyelesaian tesis ini;
7. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt., selaku Penguji Utama atas pemikiran, arahan, kritik dan saran pada proses penyelesaian tesis ini;
8. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewy, S.E., M.Si., Akt., selaku Sekretaris Penguji atas pemikiran, arahan, kritik dan saran pada proses penyelesaian tesis ini;
9. Bapak Drs. Bustam Effendi, M.M., selaku Kepala BKD Kabupaten Tulang Bawang Barat dan jajarannya atas kebijaksanaan dan kerjasamanya selama perkuliahan saya;
10. Staf Administrasi MIA UNILA mas Andri, mas Feri, mbk Leni, mbk Tina dan Bolang
11. Teman-teman MIA UNILA *I Love you all*, spesial untuk Ina, Pak Jumadi dan Bu Indra

Sebagai penutup Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, hal ini disebabkan keterbatasan pengetahuan dan kemampuan penulis, namun sedikit harapan semoga tesis yang sanat sederhana ini dapat beruna dan bermanfaat bagi kita semua.

Bandar Lampung, September 2017

Penulis

Ika Novita

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
ABSTRAK	ii
ABSTRACT	iii
HALAMAN PERSETUJUAN	iv
HALAMAN PENGESAHAN	v
HALAMAN PERNYATAAN	vi
HALAMAN RIWAYAT HIDUP	vii
HALAMAN MOTTO	viii
HALAMAN SANWACANA	ix
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL	xiv
DAFTAR GAMBAR	xv
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Perumusan Masalah	9
1.3. Tujuan Penelitian	10
1.4. Manfaat Penelitian	10
1.5. Ruang Lingkup Penelitian	11
1.6. Sistematika Penulisan	11
BAB II LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Landasan Teori	13
2.1.1. Teori Keagenan	13
2.1.2. Teori Regulasi	15
2.1.3. Aset	16
2.1.4. Akuntansi Penyusutan	27
2.1.5. Akuntansi Berbasis Kas	33
2.1.6. Akuntansi Berbasis AkruaI	35
2.1.7. Kualitas Laporan Keuangan	41
2.2. Pengembangan Hipotesis	47

2.2.1	Perbedaan Pengakuan Nilai Aset Sebelum dan Sesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis AkruaI.....	47
2.2.2	Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis AkruaI.....	51

BAB III METODE PENELITIAN

3.1.	Jenis dan Sumber Dara	53
3.2.	Populasi dan Sampel Penelitian	53
3.3.	Operasi Variabel.....	54
3.3.1	Aset Lancar	54
3.3.2	Aset Tetap	54
3.3.3	Aset Lainnya	55
3.3.4	Kualitas Laporan Keuangan	55
3.4.	Pengujian Hipotesis.....	56
3.4.1	Statistik Deskriptif.....	56
3.4.2	Uji Normalitas Data	56
3.4.3	Uji Hipotesis.....	57

BAB IV ANALISIS DAN PENGEMBANGAN

4.1	Deskripsi Objek Penelitian.....	60
4.2	Analisis Deskripsi Statistik	60
4.3	Hasil Hipotesis	64
4.3.1	Uji Normalitas Data	64
4.3.2	Pengujian Hipotesis Perbedaan Nilai Aset Lancar Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	65
4.3.3	Pengujian Hipotesis Perbedaan Nilai Aset Tetap Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	65
4.3.4	Pengujian Hipotesis Perbedaan Nilai Aset Lainnya Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	66
4.3.5	Pengujian Hipotesis Perbedaan Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	67
4.4	Pembahasan	68
4.4.1	Perbedaan Nilai Aset Lancar Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	68
4.4.2	Perbedaan Nilai Aset Tetap Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	69

4.4.3 Perbedaan Nilai Aset Lainnya Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	70
4.4.4 Perbedaan Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP AkruaI	72

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan.....	74
5.2 Keterbatasan	75
5.3 Saran.....	76

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
3.1 Sampel Penelitian.....	54
4.1 DeskriptifSebelum Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akreal.....	61
4.2 DeskriptifSesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akreal	61
4.3 Deskriptif Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akreal	63
4.4 Uji Normalitas Data One Sample Kolmogorov-Smirnov Test	64
4.5 Uji <i>Wilcoxon</i> Aset Lancar	65
4.6 Uji <i>Wilcoxon</i> Aset tetap	66
4.7 Uji <i>Wilcoxon</i> Aset Lainnya	66
4.8 Uji <i>Wilcoxon</i> Kualitas Laporan Keuangan.....	67

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1.1 Grafik 1 Perbandingan Opini LKPD Tahun 2014 dan 2015.....	7

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Pemerintah daerah sebagai pihak yang ditugasi menjalankan roda pemerintahan, pembangunan dan layanan sosial masyarakat, maka wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan daerahnya untuk dinilai apakah pemerintah daerah tersebut berhasil menjalankan tugas dengan baik atau tidak (Halim, 2011). Kewenangan dalam pengelolaan keuangan diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Undang-Undang tersebut mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaranpendapatan dan belanja negara atau anggaran pendapatan dan belanja daerahdisusun dan disajikan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan atau SAP yang ditetapkan oleh peraturan pemerintah .

SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (Purwanugraha *et al.*, 2011). Atas penyajian laporan pertanggungjawaban tersebut pemerintah mengeluarkan PP Nomor 24 tahun 2005 tentang SAP berbasis kas atau kas menuju akrualuntuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana, yang sekarang telah digantikan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 yang menyatakan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis akrual, mengatur bahwa pendapatan diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi dan beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa, sedangkan belanja diakui

berdasarkan terjadinya pengeluaran dari rekening kas umum negara/daerah atau entitas pelaporan.

Dalam pelaksanaan otonomidaerah terkait dengan implikasi kebijakan pengelolaan barang milik daerah makapemerintah daerah memiliki peranan penting dalam mengelola asset, karena aset daerah memiliki peranan penting bagi pemerintah daerah sehingga memerlukan pengelolaan yang benar dan merupakan salah satu indikator dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual, yaitu dengan penyajian laporan aset yang benar dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah atau LKPD.

Perubahan konsep akuntansi dari kas menjadi akrual masih diperdebatkan karena masih banyak yang berfikir sektor publik dan swasta harus memiliki sistem yang berbeda karena memiliki karakteristik yang berbeda (Damayanti, 2013). Selain itu argumen tentang akuntansi akrual dapat memberikan akuntabilitas yang lebih baik juga mendapat tantangan dari beberapa ahli yang menyatakan bahwa tidak semua sektor publik cocok dengan kauntansi akrual dan justru akuntansi akrual sendiri yang mengaburkan informasi akuntabilitas.

Saat ini, laporan keuangan pemerintah daerah, sudah menggunakan basis akrual. Dalam perubahan sistem basis akrual ini menurut Nasi dan Steccolini (2008) bahwa salah satu pilar reformasi ditunjukkan dengan perubahan di dalam sistem akuntansi menuju adopsi laporan akrual dan sistem pengendalian manajemen. Penggunaan sistem akuntansi akrual di sektor publik merupakan reformasi dari elemen ekonomi. Ouda (2004) menyatakan tujuan utama dari reformasi sektor publik lebih responsif. Sesuai amanat dari undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara dan undang-undang nomor 1

tahun 2004 tentang perbendaharaan negara dan diperjelas dalam peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, maka penerapan akuntansi berbasis selambat-lambatnya tahun 2015.

PP Nomor 71 Tahun 2010 mendefinisikan aset sebagai sumber daya ekonomi yang dikuasi dan atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa depan dan dapat di peroleh baik pemerintah maupun masyarakat serta dapat diukur dengan satuan uang termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan nonlancar. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Aset yang tidak dapat dimasukkan dalam kriteria tersebut diklasifikasikan sebagai aset nonlancar.

Sejalan dengan Undang-Undang Nomor 17 tentang keuangan negara dan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengamanatkan implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual, melalui penyempurnaan proses bisnis dan sistem akuntansi berbasis kas atau kas menuju akrual yang sampai dengan tahun 2014 digunakan pemerintah dalam penyusunan LKPD, mulai tahun 2015 beralih sepenuhnya menjadi akuntansi berbasis akrual. Implementasinya diwujudkan dengan penambahan komponen laporan keuangan yaitu laporan operasional , laporan perubahan saldo anggaran lebih dan laporan perubahan ekuitas dalam unsur laporan keuangan, serta penambahan pada ciri keuangan pemerintah bagi pengendalian tentang penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional

pemerintahan (PP 71 Tahun 2010 Kerangka Konseptual Paragraf 16) dan pengakuan aset (Paragraf 90) yaitu piutang atau beban dibayar dimuka diakui ketika hak klaim untuk mendapatkan arus kas masuk atau manfaat ekonomi lainnya dari entitas lain telah atau tetap masih terpenuhi, dan nilai klaim tersebut dapat diukur atau diestimasi.

Menurut Muindro Renyowijyo (2010) fungsi laporan keuangan pemerintah adalah untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi berbagai pihak stakeholder, informasi yang dihasilkan dari proses penyusunan laporan keuangan juga mengungkapkan informasi penting yang sebelum era reformasi keuangan negara tidak dapat ditampilkan oleh pemerintah, yang salah satunya adalah mengenai aset. Untuk itu beberapa upaya sebagai konsekuensi logis dari penyajian aset di neraca pemerintah yaitu melakukan pencatatan aset untuk keseluruhan aset yang dimiliki dan dikuasai pemerintah dengan nilai yang akurat sesuai dengan prinsip-prinsip SAP. Adapun upaya pemerintah tersebut diantaranya:

1. Membenahi pencatatan atas aset lancar pemerintah berupa kas yang meliputi kas di Bendahara Pengeluaran, kas di Bendahara Penerimaan dan kas di rekening pemerintah lainnya, dengan cara penertiban seluruh rekening SKPD.
2. Melakukan Inventarisasi dan penilaian kembali atas seluruh aset tetap pemerintah, sehingga nilai aset tetap yang disajikan di neraca menjadi lebih handal dan akurat.
3. Pencatatan lain untuk pencatatan piutang, investasi, aset tidak berwujud dan aset lainnya.

Pembenahan tata kelola aset negara ke arah yang tertib dan akuntabel menjadi hal yang substansial ditengah usaha pemerintah untuk meningkatkan citra pengelolaan keuangan negara yang baik melalui LKPP yang Wajar Tanpa Pengecualian. Koridor pengelolaan aset negara memberikan acuan bahwa aset negara harus digunakansemaksimal mungkin

mendukung kelancaran tupoksi pelayanan, dan dimungkinkannya fungsi budgeter dalam pemanfaatan aset untuk memberikan kontribusi penerimaan bagi negara. Disamping itu, penanganan aset negara yang mengikuti kaidah-kaidah tata kelola yang baik akan menjadi salah satu modal dasar yang penting dalam penyusunan LKPP yang akuntabel.

Menurut Herwiyanti *et al.*, (2017) hasil implementasi SAP berbasis akrual dinilai dengan membandingkan antara kebijakan akuntansi yang tertuang dalam PMK 219 Tahun 2013 dan penerapannya, diketahui bahwa Itjen mendapatkan nilai hasil akhir implementasi sebesar 93,40%. Berdasarkan pedoman umum evaluasi yang diatur dalam Permenpan-RB Nomor 12 Tahun 2015, nilai implementasi sebesar 93,40% masuk dalam kategori AA dengan interpretasi sangat memuaskan. Di satu sisi, nilai sebesar 93,40% menunjukkan penerapan yang sangat baik, namun di sisi lain nilai tersebut menunjukkan bahwa masih terdapat kekurangan. Akun yang masih belum sesuai dengan PMK 219 Tahun 2013 adalah akun Persediaan, Aset Tetap, Aset Tak Berwujud, Utang Kepada Pihak Ketiga, dan hampir seluruh akun beban operasional.

Fenomena perubahan atas Sistem Akuntansi Pemerintah yang di tetapkan merupakan suatu hal yang menarik untuk dikaji lebih lanjut, karena dengan berubahnya sistem akuntansi berubah pula dalam penyusunan laporan keuangan baik dalam hal pengakuan, penilaian dan kebijakan lainnya dan akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan itu sendiri yang tergambar dari hasil pemeriksaan oleh BPK RI. Aset tetap sebagai bagian dari aset negara merupakan faktor penting dalam pengelolaan keuangan negara. Ini tercermin dalam laporan keuangan pemerintah, dimana nilai aset tetapnya memiliki nilai paling besar dibanding komponen lain. Selain asset tetap, nilai asset yang memiliki nilai

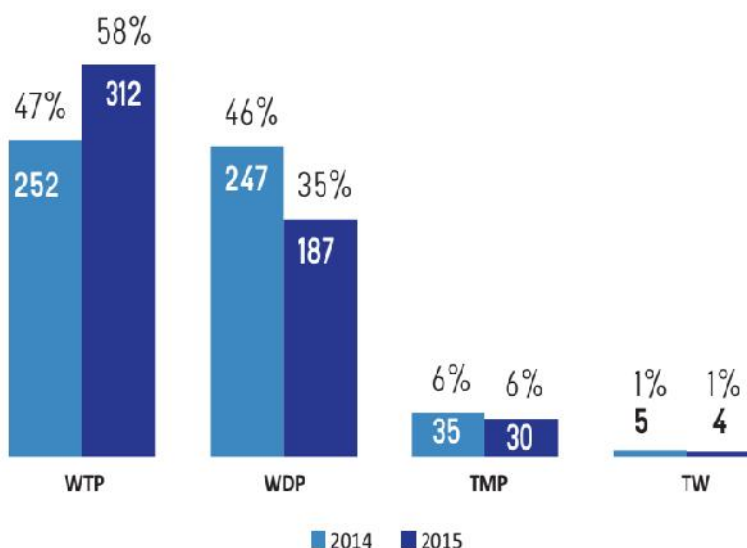
cukup besar adalah aset lancar dan juga aset lainnya. Keberadaan aset juga mempengaruhi kelancaran roda penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan.

Sistem Pengendalian Intern atas pengelolaan aset negara harus dilakukan secara optimal untuk mencegah penyimpangan yang dapat merugikan negara.

Penerapan Sistem Akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu upaya pemerintah dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan, sehingga dapat lebih teratur 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.

Berikut data hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan II Tahun 2015 atas 539 LKPD dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan I Tahun 2016 atas 533 LKPD :

Grafik 1
Perbandingan Opini LKPD Tahun 2014 dan 2015



Grafik 1. Merupakan gambaran perbandingan opini dari hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2015, dari 542 pemerintah daerah, sekitar 312 (58%) pemerintah daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 187 (35%) mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 30 (6%) mendapat opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP), dan 4 (1%) mendapat opini tidak wajar (TW) sedangkan 9 pemda lainnya terlambat menyampaikan laporan keuangan. Jumlah ini telah mengalami peningkatan dari tahun sebelumnya yaitu tahun 2014 dari 539 pemda, 252 (47%) pemerintah daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 247 (36%) mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 35 (6%) mendapat opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP), dan 5 (1%) mendapat opini tidak wajar (TW), tingkat kualitas pelaporan keuangan juga ditandai dengan berkurangnya opini tidak wajar dan tidak memberi

pendapat. Berikut grafik kenaikan opini LKPD tahun 2014-2015 (IHPS II BPK RI, Tahun 2015 dan IHPS I BPK RI, Tahun 2016).

Muhsini (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 dan berkesimpulan akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap *return on assets*, dikarenakan adanya suatu aturan yang mengharuskan 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 LKPD oleh pengawas intern dan sumber daya manusia.

Berubahnya sistem akuntansi berubah pula dalam penyusunan laporan keuangan baik dalam hal pengakuan, penilaian dan kebijakan lainnya dan akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan itu sendiri yang tergambar dari hasil pemeriksaan oleh BPK RI. Dengan demikian penulis tertarik untuk mengamati hasil perubahan sistem akuntansi berbasis kas menjadi berbasis akrual yang telah diterapkan dan diwajibkan pemerintah

untuk penyusunan LKPD. Dengan demikian, penulis melakukan penelitian dengan judul **“Analisis Perbedaan Nilai Aset dan Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrua (Studi Kasus Pada Pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia)”**.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang penulis uraikan, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah terdapat perbedaan nilai aset lancar sebelum dan sesudah penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrua pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia?
2. Apakah terdapat perbedaan nilai aset tetap sebelum dan sesudah penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrua pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia?
3. Apakah terdapat perbedaan nilai aset lainnya sebelum dan sesudah penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrua pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia?
4. Apakah terdapat perbedaan kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Keuangan berbasis akrua pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia?

1.3 Tujuan Penelitian

1. Memberikan informasi tentang perbedaan pengakuan nilai aset sebelum dan sesudah penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrual
2. Memberikan informasi tentang perbedaan kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah berbasis akrual
3. Dapat dijadikan referensi dalam penelitian-penelitian selanjutnya

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Manfaat Akademis

Sebagai bahan acuan untuk penelitian-penelitian selanjutnya dan diharapkan dapat menambah wawasan kepada akademisi mengenai perubahan nilai aset dan kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia.

1.4.2 Manfaat Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi dan kontribusi praktis bagi masyarakat khususnya pemerintah provinsi, daerah dan kabupaten di Indonesia dalam memahami perubahan yang terjadi dalam laporan keuangan khususnya neraca (nilai aset) dan kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual.

1.5 Ruang Lingkup Penelitian

Dalam hal ini, penulis membatasi pembahasan pada nilai aset yaitu aset lancar, aset tetap dan aset lainnya serta kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual tahun 2014-2015.

1.6 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan ini adalah sebagai berikut:

BAB I: Pendahuluan

Dalam bab ini akan diuraikan mengenai latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, ruang lingkup penelitian dan sistematika penulisan.

BAB II: Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

Bab ini akan memaparkan teori-teori yang menjadi landasan dalam menjelaskan fenomena penurunan dan kenaikan nilai aset dan kualitas laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual pada pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia. Dalam bab ini juga akan diuraikan penelitian terdahulu, pengembangan hipotesis dan kerangka pemikiran penelitian.

BAB III: Metode Penelitian

Bab ini memaparkan mengenai jenis dan sumber data penelitian, populasi dan sampel, operasional variabel, serta pengujian hipotesis.

BAB IV: Hasil dan Pembahasan

Bab ini memaparkan mengenai deskripsi data dan penguian hipotesis penelitian.

BAB V: Simpulan dan Saran

Bab ini memaparkan simpulan, keterbatasan serta saran penelitian.

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Landasan teori

2.1.1 Teori Keagenan

Persektif teori agensi merupakan dasar yang digunakan memahami isu *corporate governance* dan *earning management*. Agensi teori mengakibatkan hubungan yang asimetri antara pemilik dan pengelola, untuk menghindari terjadi hubungan yang asimetri tersebut dibutuhkan suatu konsep yaitu konsep *Good Corporate Governance* yang bertujuan untuk menjadikan perusahaan menjadi lebih sehat.

Penerapan *corporate governance* berdasarkan pada teori agensi, yaitu teori agensi dapat dijelaskan dengan hubungan antara manajemen dengan pemilik, manajemen sebagai agen secara moral bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para pemilik dan sebagai imbalannya akan memperoleh kompensasi yang sesuai dengan kontrak.

Dengan hal ini terdapat dua kepentingan yang berbeda di dalam perusahaan dimana masing-masing pihak berusaha untuk mencapai kemakmuran yang dikehendaki, sehingga muncullah informasi asimetri antara manajemen dengan pemilik yang dapat memberikan kesempatan kepada manajer untuk melakukan manajemen laba dalam rangka menyesatkan pemilik mengenai kinerja ekonomi perusahaan (Sefiana, 2009).

Masalah keagenan pada awalnya dieksplorasi oleh Ross (1973), sedangkan eksplorasi teoritis secara mendetail dari teori keagenan pertama kali dinyatakan oleh Jensen and Meckling (1976) menyebutkan manajer suatu perusahaan sebagai agen dan pemegang saham principal. Pemegang saham yang merupakan principal mendelegasikan pengambilan keputusan bisnis kepada manajer yang merupakan perwakilan atau agen dari pemegang saham. Permasalahan yang muncul sebagai akibat sistem kepemilikan perusahaan seperti ini bahwa adalah agen tidak selalu membuat keputusan-keputusan yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan terbaik principal.

Salah satu asumsi utama dari teori keagenan bahwa tujuan principal dan tujuan agen yang berbeda dapat memunculkan konflik karena manajer perusahaan cenderung untuk mengejar tujuan pribadi, hal ini dapat mengakibatkan kecenderungan manajer untuk memfokuskan pada proyek dan investasi perusahaan yang menghasilkan laba yang tinggi dalam jangka pendek daripada memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham melalui investasi di proyek-proyek yang menguntungkan jangka panjang.

Terdapat cara-cara langsung yang digunakan pemegang saham untuk memonitor manajemen perusahaan sehingga membantu memecahkan konflik keagenan.

Pertama, pemegang saham mempunyai hak untuk mempengaruhi cara perusahaan dijalankan melalui voting dalam rapat umum pemegang saham, hak voting pemegang saham merupakan bagian penting dari aset keuangan mereka. Kedua, pemegang saham melakukan resolusi dimana suatu kelompok pemegang saham

secara kolektif melakukan lobby terhadap manajer berkenaan dengan isu-isu yang tidak memuaskan mereka. Pemegang saham juga mempunyai opsi divestasi, divestasi mereprestasikan suatu kegagalan dari perusahaan untuk mempertahankan investor, dimana divestasi diakibatkan oleh ketidakpuasan pemegang saham atas aktivitas manajer (Warsono, 2009).

Manajemen laba didasari oleh adanya *teory agency* yang menyatakan bahwa setiap individu cenderung untuk memaksimalkan utilitasnya. Konsep *Agency Theory* adalah hubungan atau kontrak antara principal dan agen. Principal memperkerjakan agen untuk melakukan tugas dalam rangka memenuhi kepentingan principal.

2.1.2 Teori Regulasi

Teori regulasi menurut Stigler (1971) adalah aktivitas seputar peraturan menggambarkan persaudaraan diantara kekuatan politik dari kelompok berkepentingan sebagai sisi permintaan dan legislatif sebagai *supply*. Teori ini berpendapat bahwa dibutuhkan aturan-aturan atau ketentuan dalam akuntansi. Pemerintah dibutuhkan peranannya untuk mengatur ketentuan-ketentuan terhadap apa yang harus dilakukan perusahaan untuk menentukan informasi. Ketentuan diperlukan agar semuanya baik pemakai maupun penyaji mendapatkan informasi yang sama dan seimbang.

Menurut Scott (2009) terdapat dua teori regulasi yaitu *public interest theory* dan *interest group theory*. *Public interest theory* menjelaskan bahwa regulasi harus

dapat memaksimalkan kesejahteraan sosial dan *interest group theory* menjelaskan bahwa regulasi adalah hasil lobi dari beberapa individu atau kelompok yang mempertahankan dan menyampaikan kepentingan mereka kepada pemerintah. Teori regulasi menunjukkan hasil dari tuntutan publik atas koreksi terhadap kegagalan pasar. Dalam teori ini kewenangan pusat termasuk badan pengawas regulator diasumsikan memiliki kepentingan terbaik dihati masyarakat. Pemerintah di banyak negara telah membentuk badan pembuat peraturan yang bekerja secara independen dan berusaha untuk menghasilkan standar akuntansi dengan kualitas tinggi yang akan memenuhi kebutuhan para pengguna laporan keuangan dalam membuat suatu keputusan. Beberapa pihak yang berperan aktif dalam laporan keuangan adalah pembuat laporan keuangan dan auditor eksternal serta pembuat peraturan seperti pemerintah dan departemennya.

2.1.3 Aset

2.1.3.1 Pengertian Aset

Definisi aset menurut PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, 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.

Paragraf 90 Kerangka Konseptual SAP menjelaskan bahwa aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Sejalan dengan penerapan basis akrual. Paragraf 91 menjelaskan bahwa aset dalam bentuk piutang atau beban dibayar di muka diakui ketika hak klaim untuk mendapatkan arus kas masuk atau manfaat ekonomi lainnya dari entitas lain telah atau tetap masih terpenuhi, dan nilai klaim tersebut dapat diukur atau diestimasi.

Untuk keperluan analisis aset dibagi menjadi enam yaitu:

1. Lancar
2. Infestasi jangka panjang
3. Aset tetap
4. Aset tidak berwujud
5. Aset pajak tangguhan
6. Aset lainnya

Dalam terminologi akuntansi, aset adalah sumber daya yang dimiliki dan atau dikuasai oleh suatu badan usaha atau pemerintah secara historis dan dari mana manfaat ekonomi dan atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, serta dapat diukur dalam satuan uang (Komite Penyusun Standar Penilaian Indonesia, 2007).

PP Nomor 71 tahun 2010 menyatakan bahwa aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah

kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

2.1.3.2 Aset Lancar

SAP Nomor 71 Tahun 2010, pengertian aset lancar adalah uang kas dan aset-aset lain atau sumber-sumber yang diharapkan akan direalisasi menjadi uang kas atau dijual atau dikonsumsi selama siklus usaha/operasional yang normal atau dalam waktu satu tahun, mana yang lebih lama. Yang termasuk kelompok aset lancar adalah:

1. Kas atau uang tunai yang dapat digunakan untuk membiayai operasi perusahaan.
2. Investasi jangka pendek adalah investasi yang sifatnya sementara dengan maksud untuk memanfaatkan uang kas yang untuk sementara belum dibutuhkan dalam operasi
3. Piutang wesel, adalah tagihan perusahaan kepada pihak lain yang dinyatakan dalam suatu wesel atau perjanjian yang diatur dalam undang-undang, karena itu, wesel mempunyai kekuatan hukum dan lebih terjamin luasannya dan dapat diperjualbelikan atau didiskontokan.
4. Piutang dagang, adalah tagihan kepada pihak lain sebagai akibat dari adanya penjualan dagang secara kredit.
5. Persediaan, adalah semua barang yang diperdagangkan yang sampai tanggal neraca masih di gudang atau belum laku di jual.

6. Piutang penghasilan atau penghasilan yang masih harus diterima adalah penghasilan yang sudah menjadi hak perusahaan karena perusahaan telah memberikan jasa atau prestasinya tetapi belum diterima pembayarannya.
7. Persekot atau biaya dibayar di muka, adalah pengeluaran untuk memperoleh jasa atau prestasi dari pihak lain tetapi pengeluaran itu belum jadi biaya atau jasa/prestasi pihak lain belum dinikmati oleh perusahaan pada periode ini melainkan pada periode berikutnya.

2.1.3.3 Investasi Jangka Panjang

Aset yang dimaksud untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, deviden dan royalti atau manfaat sosial sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelauanan kepada masyarakat (PSAP 06).

Investasi jangka pendek diharapkan dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama setahun atau kurang ditujukan untuk manajemen kas.

Investasi jangka pendek ini juga beresiko rendah atau bebas dari perubahan atau pengurangan harga yang sangat signifikan, terdiri dari:

1. Deposito berjangka waktu 3 – 12 bulan;
2. Pembelian obligasi pemerintah jangka pendek oleh pemerintah daerah;
3. Pembelian Sertifikat Bank Indonesia.

Pengeluaran kas dan/atau aset, penerimaan hibah dalam bentuk investasi dan perubahan piutang menjadi investasi dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi kriteria:

1. Kemungkinan manfaat ekonomi atau manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah
2. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai

2.1.3.4 Aset Tetap

Pengertian aset tetap menurut Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan Nomor 07 aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Salah satu aset yang ada di dalam neraca adalah aset tetap. Sejak ditetapkannya kewajiban penyusunan neraca sebagai bagian dari laporan keuangan pemerintah, pengakuan/pencatatan, klasifikasi, pengukuran/penilaian, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap menjadi fokus akuntansi, karena aset tetap memiliki nilai yang signifikan dan memiliki tingkat kompleksitas yang tinggi. Aset tetap adalah aset yang bersifat jangka panjang atau secara relatif memiliki memiliki sifat permanen.

Akuntansi aset tetap telah diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 07, dari Lampiran I PP 71 Tahun 2010. PSAP 07 tersebut memberikan pedoman bagi pemerintah dalam melakukan pengakuan, pengklasifikasian, pengukuran, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap berdasarkan peristiwa yang terjadi, seperti perolehan aset tetap pertama kali, pemeliharaan aset tetap, pertukaran aset tetap, perolehan aset dari hibah/donasi, dan penyusutan.

Karakteristik utama aset tetap menurut Kiesso (2011):

1. Aset tetap diperoleh untuk dipakai dalam kegiatan operasional perusahaan, tidak dimaksudkan untuk dijual.
2. Secara umum, aset tetap memiliki masa manfaat yang lebih dari 1 tahun dan karenanya didepresiasi selama masa manfaatnya.
3. Secara fisik dapat dilihat wujudnya.

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas serta pengakuan terhadap aset tersebut sebagai berikut ini (Buletin Teknis No. 9 tentang Akuntansi Aset Tetap):

a. Tanah

Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap, ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Tanah, dapat diperoleh melalui pembelian, pertukaran aset, hibah/donasi, dan lainnya.

b. Peralatan dan mesin

Peralatan dan mesin yang dikelompokkan dalam aset tetap adalah peralatan dan mesin yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum dan dalam kondisi siap digunakan, mencakup mesin mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan dan dalam kondisi siap pakai.

c. Gedung dan bangunan

Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta kondisi siap dipakai.

d. Jalan, irigasi, dan jaringan

Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta kondisi siap dipakai.

Aset tetap lainnya

Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, tetapi memenuhi definisi aset tetap. Aset tetap lainnya ini dapat meliputi koleksi perpustakaan/buku dan barang bercorak seni/budaya/olahraga. Adapun yang termasuk aset tetap adalah konstruksi dalam pengerjaan. Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan, yang pada tanggal neraca belum selesai dibangun seluruhnya. Berdasarkan PSAP 08 Paragraf 13, suatu benda berwujud harus diakui sebagai KDP jika:

- a. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;
- b. Biaya perolehan aset tersebut dapat diukur dengan handal;
- c. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

Pengakuan mengenai biaya renovasi atas aset tetap yang bukan milik, ketentuannya telah diatur dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah sebagai berikut:

- a. Apabila renovasi aset tetap tersebut meningkatkan manfaat ekonomis aset tetap misalnya perubahan fungsi gedung dari gudang menjadi ruangan kerja dan kapasitasnya naik, maka renovasi tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi.
- b. Apabila renovasi atas aset tetap yang disewa tidak menambah manfaat ekonomis, maka dianggap sebagai Belanja Operasional. Aset Tetap Renovasi diklasifikasikan ke dalam Aset Tetap Lainnya.
- c. Apabila manfaat ekonomis renovasi tersebut lebih dari satu tahun buku, dan memenuhi butir 1 di atas, biaya renovasi dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi, sedangkan apabila manfaat ekonomis renovasi kurang dari 1 tahun buku, maka pengeluaran tersebut diperlakukan sebagai Belanja Operasional tahun berjalan.
- d. Apabila jumlah nilai moneter biaya renovasi tersebut cukup material, dan memenuhi syarat butir 1 dan 2 di atas, maka pengeluaran tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi.
- e. Apabila tidak material, biaya renovasi dianggap sebagai Belanja Operasional.

Aset tetap yang telah digunakan akan mengakibatkan penurunan fungsi dan berkurangnya umur ekonomis dari aset tetap tersebut. Untuk itu harus ada alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aset sepanjang masa manfaat, atau dikenal dengan penyusutan. Jumlah yang dapat disusutkan

merupakan biaya perolehan suatu aset atau jumlah lain yang menjadi pengganti biaya perolehan dikurangi nilai residunya. Umur manfaat merupakan periode suatu aset diharapkan digunakan oleh entitas atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan akan diperoleh dari aset tersebut oleh entitas. Nilai residu adalah jumlah yang diperkirakan akan diperoleh entitas saat ini dari pelepasan aset, setelah dikurangi taksiran biaya pelepasan.

2.1.3.5 Aset Tidak Berwujud

Aset Tak Berwujud merupakan aset non moneter yang bisa diidentifikasi, tidak memiliki wujud fisik secara nyata serta dimiliki guna menghasilkan maupun menyerahkan barang dan jasa, disewakan maupun hanya untuk tujuan administrasi. Didalam akuntansi, diakui sebuah aset tak berwujud apabila perusahaan berpotensi akan mendapatkan manfaat ekonomi dimasa yang akan datang dari aset tersebut dan biaya-biaya dalam perolehannya bisa diukur dengan handal. Aset tak berwujud diakui sebesar harga perolehan, kemudian pada periode selanjutnya dilaporkan sebesar nilai tercatatnya. Didalam menentukan besaran harga perolehan tergantung oleh bagaimana cara perolehan aset tak berwujudnya. Perolehan aset tak berwujud dicatat dan diakui sebesar nilai faktur serta ditambah semua biaya yang menyertai untuk mendapatkan aset/haknya. Apabila terjadi pengeluaran setelah perolehan aset tak berwujud, biaya biaya tersebut dikapitalisasi ataupun dibebankan ke periode berjalan, sama seperti *tangible aset*. Amortisasi Aset Tak Berwujud, seperti halnya penyusutan pada aktiva tetap, dialokasikan harga perolehannya menjadi biaya. Pencatatan

maupun perhitungan amortisasi sama caranya dengan perhitungan dan pencatatan penyusutan aktiva tetap.

2.1.3.6 Aset Pajak Tangguhan

PSAK 46 menjelaskan aset pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan yang dapat dipulihkan pada periode masa depan sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan, akumulasi rugi pajak belum dikompensasi dan akumulasi kredit pajak belum dimanfaatkan dalam hal peraturan pajak mengizinkan. Perbedaan temporer disini dimaksudkan adalah perbedaan antara jumlah tercatat aset atau liabilitas pada posisi keuangan dengan dasar pengenaan pajaknya.

Aset pajak tangguhan timbul apabila beda waktu menyebabkan terjadi koreksi positif sehingga beban pajak menurut akuntansi lebih kecil dari pada beban pajak menurut peraturan perpajakan. Aset pajak tangguhan adalah jumlah PPh terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer yang boleh dikurangkan. Penilaian kembali aset pajak tangguhan harus dilakukan setiap tanggal neraca terkait dengan kemungkinan dapat atau tidaknya pemulihan aset pajak tangguhan direalisasikan dalam periode mendatang. Penyajian aset pajak tangguhan dalam neraca harus disajikan terpisah dari aset, disajikan dalam aset tidak lancar. Pengukuran aset pajak tangguhan didasarkan pajak peraturan yang berlaku, efek perubahan peraturan perpajakan terjadi di kemudian hari tidak boleh diantisipasi atau diestimasi.

2.1.3.7 Aset Lainnya

Berdasarkan PMK 219/PMK 05/2013 tentang kebijakan pemerintah pusat, definisi aset lainnya dan pembeda nomor 64 tentang standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah adalah aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan cadangan serta piutang jangka panjang. Aset lainnya terdiri dari:

- a. Aset tidak berwujud;
- b. Kemitraan dengan pihak ketiga;
- c. Kas yang dibatasi kegunaannya;
- d. Aset lainnya.

Buletin teknis no 10 penyusunan neraca awal pemerintah yang masih menggunakan *cash toward accrual basis* mendefinisikan aset lainnya adalah aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadanga. Kalsifikasinya sebagai berikut:

1. Aset tidak berwujud;
2. Tagihan penjualan angsuran;
3. Tuntutan perbendaharaan/tuntutan ganti rugi;
4. Kemitraan dengan pihak ketiga;
5. Aset lainnya.

2.1.4 Akuntansi Penyusutan

2.1.4.1 Buletin Teknis No. 5 tentang Akuntansi Penyusutan

Peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010, Aset yang digunakan pemerintah, kecuali beberapa jenis aset tertentu seperti tanah, mempunyai masa manfaat dan kapasitas yang terbatas. Seiring dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset dilakukan penyesuaian nilai. Andrew dan Pitt (2006) menyatakan bahwa pengertian dari penyusutan adalah ukuran dari biaya atau nilai revaluasi dari manfaat ekonomi aset tetap berwujud yang telah dikonsumsi selama periode tersebut. Konsumsi mencakup pengurangan keausan, penggunaan, keusangan baik karena perubahan teknologi atau permintaan atas barang dan jasa yang dihasilkan.

Menurut *International Valuation Standar* (2003), penyusutan adalah:

1. Nilai rugi dari biaya yang baru dan yang disebabkan oleh kerusakan fisik, keusangan fungsional, dan/atau keusangan ekonomi.
2. Alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari aset selama masa manfaatnya. *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (2002) mendefinisikan penyusutan sebagai ukuran biaya atau nilai revaluasi manfaat ekonomi dari umur manfaat aset yang telah dikonsumsi selama periode.

Sampai dengan tahun 2011, pemerintah belum menerapkan penyusutan dalam penyajian laporan keuangan. Pada hal menurut PSAP 07 paragraf 53-57 menyatakan bahwa aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi

akumulasi penyusutan. Jika terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun diinvestasikan dalam aset tetap. Masalah penyusutan ini telah diatur dalam Buletin Teknis SAP N0.5 tentang akuntansi penyusutan.

Beberapa alasan pentingnya penyusutan atas aset tetap menurut Hoesada (2007) adalah:

1. Penyusutan sebagai salah satu tanda penerapan akuntansi berbasis akrual.
2. Dengan adanya penyusutan, pemerintah setiap tahun bisa memperkirakansisa manfaat suatu aset tetap yang masih dapat diharapkan diperoleh dalam beberapa tahun ke depan.
3. Memungkinkan pemerintah mengetahui potensi aset tetap yang dimilikinya.

Dengan adanya penyusutan akan menghasilkan neraca yang tidak *overstead*.

Prasyarat yang harus dipenuhi untuk menerapkan penyusutan:

- a. Identifikasi aset yang kapasitasnya menurun.

Aset tetap harus bisa dibedakan antara yang kapasitas dan manfaatnya bisa menurun dengan aset yang tidak menurun kapasitasnya. Karena aset tetap yang menurun kapasitasnya memerlukan penyesuaian nilai sehingga perlu disusutkan. Sebaliknya aset tetap yang tidak menurun kapasitasnya tidak perlu disusutkan.

- b. Nilai yang dapat disusutkan.

Yang digunakan adalah nilai historis, jika tidak memungkinkan perolehan nilai historis, nilai aset tetap yang diakui adalah nilai perolehannya.

c. Masa manfaat dan kapasitas aset tetap.

Kewajiban penyusutan aset tetap pemerintah menurut SAP berbeda perlakuan antara SAP berbasis akrual dan SAP berbasis kas modifikasian. Penyusutan aset tetap dalam SAP berbasis akrual merupakan kewajiban, sedangkan penyusutan menurut SAP berbasis kas modifikasian merupakan pilihan. Pernyataan SAP kas modifikasian nomor 7 tentang Akuntansi Aset Tetap dalam Paragraf 59 menyatakan bahwa selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

Terkait opsi penyusutan dalam SAP berbasis kas modifikasian, Menteri Keuangan menetapkan bahwa sampai dengan tahun anggaran 2012, pemerintah masih menggunakan SAP berbasis kas modifikasian dengan tidak menyusutkan aset tetap. Hal tersebut tertuang dalam PMK No 1/PMK.06/2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat yang menyatakan bahwa: Penyusutan Barang Milik Negara berupa aset tetap pada Entitas Pemerintah Pusat sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri ini dilaksanakan mulai Tahun Anggaran 2013. Hal tersebut berlaku juga untuk di daerah dan kota. Apabila tidak menyusutkan aset tetap pada 2013, keuangan lembaga dapat dianggap telah melanggar peraturan perundang-undangan karena pemerintah dalam hal ini, Kementerian Keuangan telah menetapkan aturan tentang wajibnya menyusutkan aset tetap. Beberapa keuangan lembaga menyusutkan aset tetapnya sedangkan sebagian yang lain tidak menyusutkan, akan terjadi kesulitan dalam melakukan konsolidasi pada LKPD.

Penyusutan aset tetap yang diperoleh sebelum diberlakukannya PMK No. 1/PMK.06/2013 dikenakan koreksi penyusutan aset tetap. Koreksi penyusutan aset tetap diperhitungkan sebagai penambah nilai akun akumulasi penyusutan dan pengurang nilai ekuitas pada neraca. Koreksi penyusutan aset tetap bisa juga diperhitungkan sebagai transaksi koreksi pada periode diberlakukannya penyusutan.

2.1.4.2 Penilaian Aset

Penilaian aset merupakan suatu proses kerja untuk melakukan penilaian atas aset yang dikuasai/dimiliki. Biasanya ini dilakukan oleh konsultan penilaian yang independen. Hasil dari nilai tersebut akan dimanfaatkan untuk mengetahui nilai kekayaan maupun informasi untuk penetapan bagi aset yang akan dijual.

Mengacu kepada Standar Penilaian Indonesia 2007, standar disusun untuk mencapai maksud dan tujuan berikut :

1. Mendorong penilai untuk secara berhati-hati menentukan dan memahami kebutuhan dan persyaratan dari pemberi tugas, dan untuk memberikan kepastian kepada penilai bahwa penilai dibekali dengan suatu standar penilai yang memadai untuk memenuhi kebutuhan tersebut.
2. Memajukan penggunaan dasar penilai dan asumsi secara konsisten dalam penilaian dan pemilihan dasar penilaian yang tepat sesuai dengan kebutuhan pemberi tugas.

3. Membantu penilai untuk mencapai kompetensi profesional dengan standar yang mengikuti pedoman internasional dalam persiapan dan pelaksanaan pekerjaan penilai.
4. Memastikan bahwa laporan penilaian yang dihasilkan bersifat komprehensif dan tidak bersifat menyesatkan, berisi informasi yang mudah dimengerti yang dibutuhkan dan harus didapatkan oleh pembacanya.
5. Memastikan bahwa referensi yang dipublikasikan dalam laporan penilaian mengandung informasi yang jelas, akurat dan memadai sehingga tidak menyesatkan.

2.1.4.3 Pengakuan dan Pengukuran Aset

SAP Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan tentang pengakuan dan pengukuran aset sebagai berikut:

1. Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.
2. Aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.

Aset lancar antaralain:

- a. Kas dicatat sebesar nilai nominal;
- b. Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai perolehan;
- c. Piutang dicatat sebesar nilai nominal;
- d. Persediaan dicatat sebesar:
 - 1) Biaya Perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;

- 2) Biaya Standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri;
- 3) Nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan.

e. Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut.

Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut.

Pengakuan unsur laporan keuangan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait.

2.1.5 Akuntansi Berbasis Kas

2.1.5.1 Pengertian Akuntansi Berbasis Kas

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

SAP Nomor 71 Tahun 2010, sesuai dengan amanat Undang-Undang Keuangan Negara, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 masih bersifat sementara sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 36 ayat (1). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan

dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

2.1.5.2 Kelebihan Akuntansi Berbasis Kas

Pencatatan akuntansi dengan metode kas basis juga mempunyai beberapa keunggulan yaitu sebagai berikut :

1. Metode kas basis digunakan untuk pencatatan pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan.
2. Beban/biaya belum diakui sampai adanya pembayaran secara kas walaupun beban telah terjadi, sehingga tidak menyebabkan pengurangan dalam penghitungan pendapatan.
3. Pendapatan diakui pada saat diterimanya kas, sehingga benar-benar mencerminkan posisi yang sebenarnya.
4. Penerimaan kas biasanya diakui sebagai pendapatan.
5. Laporan Keuangan yang disajikan memperlihatkan posisi keuangan yang ada pada saat laporan tersebut.
6. Tidak perlunya suatu perusahaan untuk membuat pencadangan untuk kas yang belum tertagih.

2.1.5.3 Kelemahan Akuntansi Berbasis Kas

Kelemahan akuntansi dengan metode kas basis adalah sebagai berikut:

1. Metode kas basis tidak mencerminkan besarnya kas yang tersedia.

2. Akan dapat menurunkan perhitungan pendapatan bank, karena adanya pengakuan pendapatan sampai diterimanya uang kas.
3. Adanya penghapusan piutang secara langsung dan tidak mengenal adanya estimasi piutang tak tertagih.
4. Biasanya dipakai oleh perusahaan yang usahanya relative kecil seperti toko, warung, mall dan praktek kaum spesialis seperti dokter, pedagang informal, panti pijat (malah ada yang pakai credit card-tapi ingat credit card dikategorikan juga sebagai kas basis).
5. Setiap pengeluaran kas diakui sebagai beban.
6. Sulit dalam melakukan transaksi yang tertunda pembayarannya, karena pencatatan diakui pada saat kas masuk atau keluar.
7. Sulit bagi manajemen untuk menentukan suatu kebijakan kedepannya karena selalu berpatokan kepada kas.

2.1.6 Akuntansi Berbasis Akrua

2.1.6.1 Pengertian Akuntansi Berbasis Akrua

Laughlin (2012) mendefinisikan akuntansi akrual adalah metode pencatatan transaksi yang tidak hanya dilakukan pada saat kas yang diterima atau dibayarkan dengan kas tetapi penerimaan dan pembayaran yang ditangguhkan, yang akan diterima atau dibayarkan dengan kas pada masa mendatang dapat dicatat dan seharusnya dicatat. Penggunaan basis akrual penuh juga sesuai dengan basis akuntansi yang dianut dalam International Public Sector Accounting Standards.

Menurut Mulyadi (2008) sistem akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan berdasarkan pengaruh transaksi pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan. Dengan kata lain, basis akrual digunakan untuk pengukuran aset, kewajiban dan ekuitas dana. Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management* yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan.

Penerapan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas untuk memberikan data yang lebih akurat dan dapat digunakan oleh para pengguna informasi. *Heather Thompson, Project Manager dari Transition from Cash to Accrual Accounting Project, Public Expenditure Management*, pemerintah Barbados, menyampaikan beberapa tujuan penggunaan basis akrual yakni sebagai berikut:

1. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas sistem keuangan (panganggaran, akuntansi dan pelaporan) dalam sektor publik.
2. Untuk meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset dan budaya sektor public.
3. Untuk meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah.
4. Menyediakan informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk pengambilan keputusan.

5. Untuk mereformasi sistem anggaran belanja.
6. Untuk mencapai transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah.

2.1.6.2 Kelebihan Akuntansi Berbasis Akrua

Menurut Mulyadi (2008) pada prinsipnya akuntansi berbasis akrual adalah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan karena memiliki kelebihan diantaranya adalah:

1. Menghasilkan Laporan Keuangan yang lebih baik untuk tujuan pengambilan keputusan karena memenuhi azas "semakin baik informasi, maka semakin baik keputusan";
2. Pengalokasian sumber daya dapat diketahui lebih akurat;
3. Penilaian kinerja yang lebih akurat dalam satu tahun pelaporan karena penilaian kesehatan keuangan dikaitkan pada kinerja organisasi pemerintah;
4. Dapat menghasilkan nilai aset, kewajiban dan ekuitas yang lebih baik;
5. Pengukuran penilaian biaya suatu program/kegiatan yang lebih baik;
6. Sesuai Reformasi Manajemen Keuangan pemerintah yang diamanatkan oleh UU;
7. Sesuai dengan international best practices, termasuk untuk kebutuhan *Government Finance Statistics* yang berbasis akrual;
8. Menyelaraskan/meratakan belanja modal dengan akuntansi penyusutan;
9. Mewaspada risiko default hutang yang akan jatuh tempo bersanksi denda;

10. Memungkinkan perundingan dan penjadwalan utang yang mungkin tak mampu dibayar di masa depan yang masih jauh, tanpa tergesa-gesa;
11. Memberi gambaran keuangan lebih menyeluruh tentang keuangan negara dari sekadar gambaran kas;
12. Mengubah perilaku keuangan para penggunanya menjadi lebih transparan dan akuntabel.

Secara umum kelebihan Akuntansi Berbasis Akrua relatif lebih kompleks dibanding basis akuntansi kas maupun basis kas menuju akrual sehingga membutuhkan SDM dengan kompetensi akuntansi yang memadai.

2.1.6.3 Manfaat Akuntansi Berbasis Akrua

Manfaat akuntansi berbasis akrual menurut International Federation of Accountants (2003) antara lain:

1. Mampu memberikan gambaran secara lebih utuh bagaimana entitas pemerintah membiayai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan pendanaannya;
2. Memungkinkan para *stakeholder* untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini dalam membiayai aktifitas-aktifitasnya serta memenuhi segala kewajiban dan komitmen.
3. Posisi keuangan/kekayaan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya dapat ditunjukkan.

Manfaat sistem berbasis akrual antara lain (Van Der Hoek, 2005):

- a. Mendukung Manajemen Kinerja
- b. Memfasilitasi Manajemen keuangan yang lebih baik

- c. Memperbaiki pengertian akan biaya program
- d. Memperluas dan meningkatkan informasi alokasi sumber daya
- e. Meningkatkan pelaporan keuangan
- f. Memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset.

Secara umum, Pemerintah Indonesia menerapkan akuntansi berbasis akrual karena memiliki manfaat sebagai berikut:

1. Memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah
2. Menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah
3. Bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

2.1.6.4 Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Indonesia

Pemerintah Indonesia telah mencanangkan reformasi di bidang akuntansi. Salah satu reformasi yang dilakukan adalah keharusan penerapan akuntansi berbasis akrual pada setiap instansi pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah dimulai sejak Tahun Anggaran 2015.

Pemerintah Indonesia menerapkan basis akuntansi akrual karena basis ini memiliki manfaat yaitu memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah, menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah, bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan (Kemenkeu, 2014).

Perubahan basis akuntansi dari kas menuju akrual membawa dampak terhadap perubahan tahapan pencatatan dan jenis laporan keuangan yang dihasilkan.

Seiring dengan penerapan basis akrual untuk pelaporan keuangan, penyusunan anggaran tetap dilakukan dengan menggunakan basis kas.

Menurut Simanjuntak (2010) perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia sebelum reformasi belum menggembirakan. Saat itu, akuntansi pemerintahan di Indonesia belum berperan sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja birokrasi pemerintah dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat. Pada periode tersebut, *output* yang dihasilkan oleh akuntansi pemerintahan di Indonesia sering tidak akurat, terlambat, dan tidak informatif, sehingga tidak dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan.

Perubahan dari basis kas menjadi basis akrual dalam akuntansi pemerintahan merupakan bagian dari bangunan yang ingin dibentuk dalam reformasi di bidang keuangan negara seperti yang diamanatkan dalam Undang-Undang Nomor. 17 tahun 2003. Oleh karena itu, perubahan basis akuntansi pemerintahan di Indonesia dari basis kas menuju basis akrual dilakukan secara bertahap. Dalam rangka penerapan SAP dimaksud, Pemerintah Pusat telah membangun sistem akuntansi berbasis komputer untuk menyelenggarakan akuntansi dan menghasilkan Laporan Keuangan di seluruh Pemerintah Provinsi, daerah dan kota, Bendahara Umum Negara, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan walaupun menghadapi banyak hambatan, sudah menunjukkan adanya peningkatan.

2.1.7 Kualitas Laporan Keuangan

2.1.7.1 Pengertian dan Tujuan Kualitas Laporan Keuangan

Semakin meningkatnya tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bersih telah mendorong pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang jelas, tepat, teratur dan efektif yang dikenal dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Penerapan sistem ini bertujuan agar penyelenggara pemerintah dan pembangunan dapat berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bertanggungjawab dan bebas dari praktik-praktik kolusi, korupsi, dan nepotisme.

Berdasarkan PP No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia yang menyatakan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi laporan keuangan sehingga dapat memenuhi kualitas yang dikendaki yaitu relevan, andal, dapat dipahami, dan dapat dibandingkan. Laporan keuangan adalah catatan keuangan yang disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan (Rahardjo,2005) Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (Darsono, 2005)

PSAP Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan, setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

1. Akuntabilitas Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.
2. Manajemen Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.
3. Transparansi Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.
4. Evaluasi Kinerja Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.
5. Keseimbangan antargenerasi membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Menurut Munawir (2005) laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan, tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Berdasarkan PP No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia yang menyatakan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi laporan keuangan sehingga dapat memenuhi kualitas yang dikendaki yaitu:

1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa dimasa lalu atau masa kini dan memprediksi masa yang akan depan, menegaskan, atau mengkoreksi, hasil evaluasi mereka dimasa lalu. Kriteria informasi yang relevan:

a) Memiliki manfaat umpan balik

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengkoreksi ekspektasi mereka dimasa lalu.

b) Memiliki manfaat prediktif

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

c) Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan

d) Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada.

Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

2. Andal

Informasi keuangan harus handal, artinya bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat meyesatkan. Adanya azas netralitas Informasi harus diarahkan pada kebutuhan umum pemakai, tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu. Informasi yang andal memenuhi karakteristik:

a) Penyajian jujur; informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang harusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

b) Dapat Diverifikasi

- c) Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
- d) Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal dari tahun ke tahun. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik dari kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batasan pemahaman para pengguna.

Kriteria untuk menilai laporan keuangan menurut PP. No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia adalah dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan. Kriteria-kriteria tersebut menunjuk pada informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Kualitas laporan keuangan akan meningkatkan kualitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan yakin dalam mengambil keputusan

karena didasarkan pada informasi yang telah disiapkan dengan baik, disetujui dan diaudit secara transparan, dapat dipertanggungjawabkan dan berkualitas. Pendapat tersebut menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan adalah sejauh mana laporan keuangan menyajikan informasi yang benar dan jujur. Hal ini berarti Kualitas laporan keuangan menunjukkan konsep kualitas informasi dari laporan tersebut.

Kualitas Laporan Keuangan adalah hasil akhir dari proses kegiatan akuntansi atau suatu ringkasan dari transaksi keuangan. Dapat juga dilihat dari hasil opini auditor (UU Nomor 15 tahun 2004). Jika Laporan Hasil Pemeriksaan auditor memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian atau WTP, hal ini menandakan laporan keuangan disajikan sangat baik, jika auditor memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian atau WDP maka hal ini menunjukkan laporan keuangan disajikan cukup baik. Jika opini Tidak Wajar atau TW menunjukkan laporan keuangan buruk dan jika auditor tidak memberikan pendapat atau *disclaimer opinion* maka menunjukkan laporan keuangan sangat buruk.

Laporan Keuangan mengungkapkan/menyajikan/menyediakan hal-hal sebagai berikut (Hanafi, 2007):

- a. Mengungkapkan informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- b. Menyajikan informasi tentang ke. kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
- c. Menyajikan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;

- d. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- e. Menyajikan rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
- f. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;
- g. Menyediakan informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan. Suatu entitas pelaporan mengungkapkan hal-hal berikut ini apabila belum diinformasikan dalam bagian manapun dari laporan keuangan, yaitu: domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi tempat entitas tersebut berada; penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya; ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.

2.2 Pengembangan Hipotesis

2.2.1 Perbedaan Pengakuan Nilai Aset Sebelum dan Sesudah Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrua

Dengan berubahnya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Kas atau Kas Menuju Akrua menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2011 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua maka secara langsung berubah pula pencatatan dan penyajian

dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah. Dalam PP 24 tahun 2005 salah satunya adalah mengatur tentang penyajian Neraca yang sebelumnya menggunakan kas basis menjadi kas menuju akrual. Namun, berdasarkan hasil pengamatan penulis pada kenyatannya masih banyak laporan keuangan pemerintah yang belum sepenuhnya menggunakan system pencatatan secara akrual basis pada penyajian neraca. Berdasarkan hasil wawancara penulis dengan beberapa praktisi pada Badan Keuangan dan Aset Daerah, mereka menyatakan bahwa hal tersebut dikarenakan adanya beberapa hal. Seperti misalnya dalam PP No. 24 Tahun 2005 belum mengatur tentang pencatatan beban penyisihan piutang tak tertagih dan penyisihan piutang, begitu pula dengan beban penyusutan aktiva tetap dan akumulai penyusutan aktiva tetap. Pada sisi lain IAI sebagai team penerbit Buletin Teknis (Bultek) juga belum menerbitkan Buletin teknis tentang beban penyisihan piutang tak tertagih dan penyisihan piutang, begitu pula dengan beban penyusutan aktiva tetap dan akumulai penyusutan aktiva tetap. Oleh karena itu untuk mencegah terjadinya kesalahan dalam pencatatan maka pemerintah daerah belum sepenuhnya melaksanakan perhitungan penyisihan piutang dan penyusutan aktiva tetap pada laporang neraca.

Hal yang sama pula terjadi untuk amortisasi aset tidak berwujud pada aktiva lainnya. Masih menurut beberapa praktisi pada Badan Keuangan dan Aset Daerah, hal tersebut dikarenakan dalam PP 24 tahun 2005 belum mengatur standar pencatatan dan penyajian Laporan Operasional sebagai sarana menyajikan beban-beban sehingga akun-akun pada neraca disajikan dengan tidak menggambarkan kondisi yang sebenarnya untuk piutang, aset tetap maupun aset

tidak berwujud. PP 24 tahun 2005 juga belum mengatur standar penyajian persediaan sehingga persediaan hanya menyajikan hasil opname akhir tahun tidak menyajikan jumlah konsumsi persediaan selama satu tahun anggaran.

Meskipun PP No.71 Tahun 2011 secara tegas mencabut pemberlakuan PP No. 24 Tahun 2005, namun kenyataannya pemerintah daerah belum melaksanakan PP 71 Tahun 2011 secara penuh. Oleh karena itu diterbitkan Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Akuntansi Akruwal bagi pemerintah daerah. Dalam PP No.64 Tahun 2013 tersebut diantaranya mengatur bahwa penerapan sisten akuntansi pemerintah berbasis akrual penuh dilaksanakan paling lambat lima tahun setelah di terbitkannya PP No. 71 Tahun 2011. Pada sisi lain apabila diperhatikan isi lampiran II PP No.71 Tahun 2011 maka ditemukan kesamaan dengan muatan PP No. 24 tahun 2005 dengan kata lain lampiran II PP No 71 Tahun 2011 merupakan turunan dari muatan PP 24 Tahun 2005.

Berdasarkan hal tersebut pelaksanaan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual hakekatnya sudah dilaksanakan sejak tahun 2011 meskipun belum sepenuhnya tetapi dilakukan bertahap dalam rangka menuju akrual penuh sejak tahun 2015. Implementasinya diwujudkan dengan penambahan komponen laporan keuangan yaitu laporan operasional, laporan perubahan saldo anggaran lebih dan laporan perubahan ekuitas dalam unsur laporan keuangan, serta penambahan pada ciri keuangan pemerintah bagi pengendalian tentang penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan (PP 71 Tahun 2010 Kerangka Konseptual Paragraf 16) dan

pengakuan aset (Paragraf 90) yaitu piutang atau beban dibayar dimuka diakui ketika hak klaim untuk mendapatkan arus kas masuk atau manfaat ekonomi lainnya dari entitas lain telah atau tetap masih terpenuhi, dan nilai klaim tersebut dapat diukur atau diestimasi.

Fenomena perubahan atas Sistem Akuntansi Pemerintah merupakan suatu hal yang menarik untuk dikaji lebih lanjut, karena dengan berubahnya sistem akuntansi berubah pula dalam penyusunan laporan keuangan baik dalam hal pengakuan, penilaian, penyajian dan kebijakan lainnya dan akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan itu sendiri yang tergambar dari hasil pemeriksaan oleh BPK RI. Keberadaan aset juga mempengaruhi kelancaran roda penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan. Sistem Pengendalian Intern atas pengelolaan aset negara harus dilakukan secara optimal untuk mencegah penyimpangan yang dapat merugikan negara, selain itu menurut Meta (2016) perubahan sistem akuntansi pemerintah juga membawa perbedaan dalam penyajian laporan keuangan.

Menurut Dewi (2012), Untuk penyajian aset tetap karena IPSAS menggunakan standar akuntansi berbasis akrual maka pendapatan atau biaya yang timbul pada saat transaksi akan diakui pada saat timbulnya hak/kewajiban. Akibatnya maka depresiasi diakui sebagai biaya dan mengurangi nilai aset tetap.

Penelitian yang dilakukan Sandra dan Satriawan (2016) menyatakan bahwa terdapat perbedaan dasar pencatatan berbasis kas dengan dasar pencatatan

berbasis akrual. Karena, dasar pencatatan berbasis kas pada aset yang diterima dari pusat diakui sebagai pendapatan dan belanja modal dalam jumlah yang sama dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan dasar pencatatan berbasis akrual aset yang diterima dari pusat tersebut diakui sebagai pendapatan operasional, perbedaan pencatatan unsur aset dan ekuitas dana berbasis kas dengan berbasis akrual, unsur kewajiban tidak terdapat perbedaan pencatatan berbasis kas dengan berbasis akrual.

Berdasarkan penjelasan yang telah di paparkan maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₁: Terdapat penurunan nilai aset lancar sesudah penerapan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual.

H₂: Terdapat penurunan nilai aset tetap sesudah penerapan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual.

H₃: Terdapat penurunan nilai aset lainnya sesudah penerapan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual.

2.2.2 Kualitas Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan SAP Berbasis Akrual

Begitu pentingnya peran pengungkapan dalam laporan keuangan, pemeriksaan laporan keuangan dilakukan oleh pihak yang independen dikarenakan informasi pengungkapan dalam laporan keuangan memiliki konsekuensi ekonomis yang substansial dalam pengambilan keputusan. Selain itu para pengguna laporan keuangan memerlukan pihak yang independen, untuk mendapatkan penjelasan

tentang informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Seluruh komponen laporan keuangan pemerintah daerah diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010. PP No. 71 Tahun 2010 ini diatur bahwa basis akuntansi yang digunakan untuk mengungkapkan LKPD adalah basis akrual. PP ini memperbaharui SAP sebelumnya yaitu PP No. 24 Tahun 2005 yang masih menggunakan basis *cash towards accrual* namun masih diberi tenggang waktu hingga tahun 2014 untuk mengubah basis akuntansi yang digunakan. Pengungkapan LKPD daerah disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang merincikan bagian-bagian dalam LKPD dan pengungkapan-pengungkapan lain yang perlu.

Penerapan Sistem Akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu upaya pemerintah dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan, sehingga dapat lebih teratur 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 (Saleh, 2015).

Pencapaian opini atas laporan keuangan di tahun pertama penerapan akuntansi akrual juga menunjukkan optimisme pemerintah dan menjadi batu pijakan awal peningkatan kualitas laporan keuangan di masa mendatang (Meta, 2016)

Berdasarkan penjelasan yang telah di paparkan maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₄ : Kualitas laporan keuangan sesudah penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual lebih baik dibanding sebelum akrual.

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data

Dalam melakukan penelitian ini penulis menggunakan data sekunder. Hal tersebut dikarenakan, penulis hanya mencari dan mengumpulkannya saja dari literatur yang sudah ada. Sumber data dalam penelitian ini diperoleh dari Kantor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia atau BPK RI.

3.2 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi adalah kumpulan dari keseluruhan elemen yang akan ditarik kesimpulan (Cooper dan Schinder, 2006). Populasi penelitian ini adalah seluruh pemerintah di Indonesia.

Sampel adalah elemen sebuah populasi yang akan diambil kesimpulannya dan mencerminkan kondisi populasinya (Cooper dan Schinder, 2006). Sampel dalam penelitian ini adalah pemerintah provinsi, daerah dan kota di Indonesia. Sampel dalam penelitian ini dipilih menggunakan teknik *purposive sampling* atau berdasarkan kriteria tertentu yaitu :

Tabel 3.1.
Sampel Penelitian

No	Keterangan	Jumlah
1.	LKPD tahun anggaran 2014-2015 yang telah diserahkan dan telah selesai diperiksa oleh BPK	542
2	LKPD tahun anggaran 2014 yang telah menerapkan system akrual	(104)
3.	Tidak memperoleh Opini dari BPK	(8)
4.	Jumlah sampel	430

Sumber : Data Sekunder yang telah diolah

3.3 Operasional Variabel

3.3.1 Aset Lancar

Aset lancar menurut SAP Nomor 71 Tahun 2010 adalah uang kas dan aset-aset lain atau sumber-sumber yang diharapkan akan direalisasi menjadi uang kas atau dijual atau dikonsumsi selama siklus usaha/operasional yang normal atau dalam waktu satu tahun, mana yang lebih lama.

Dalam penelitian ini, aset lancar diukur dengan :

Aset lancar = Jumlah Aset Lancar

3.3.2 Aset Tetap

Aset tetap menurut SAP Nomor 71 Tahun 2010 adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

Dalam penelitian ini, aset tetap diukur dengan :

Aset Tetap = Jumlah Aset Tetap

3.3.3 Aset Lainnya

Berdasarkan PMK 219/PMK 05/2013 tentang kebijakan pemerintah pusat, definisi aset lainnya dan pembeda nomor 64 tentang standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah, aset lainnya adalah aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan cadangan serta piutang jangka panjang.

Dalam penelitian ini, aset lainnya diukur dengan :

Aset Lainnya = Jumlah Aset Lainnya

3.3.4 Kualitas Laporan Keuangan

Menurut Handayani (2012), kualitas laporan keuangan pemerintah dapat diukur dari opini auditor. Akuntabilitas pemerintah antara lain terlihat dari opini yang diberikan BPK terhadap laporan keuangan yang diperiksa. Semakin baik pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah, maka akan semakin baik kualitas laporan keuangan. Dengan diperolehnya opini WTP oleh suatu LKKL ataupun LKPD, menunjukkan akuntabilitas semakin baik.

Dalam penelitian ini, kualitas laporan keuangan diukur dengan variable *dummy*. Yaitu 1 untuk laporan keuangan yang memperoleh opini WTP oleh audit dan 0 untuk laporan keuangan yang memperoleh opini selain WTP oleh audit

3.4 Pengujian Hipotesis

3.4.1 Statistik Deskriptif

Untuk menggambarkan atas data yang digunakan didalam penelitian ini, penelitian ini menggunakan analisis statistik deskriptif guna memberikan gambaran dan meringkas data yang diobservasi. Gambaran statistik data yang di observasi dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, serta nilai maksimum dan minimum.

3.4.2 Uji Normalitas Data

Uji normalitas terhadap data yang diobservasi diperlukan untuk mendeteksi apakah sampel yang digunakan didalam penelitian ini berdistribusi normal atau tidak. Untuk mendeteksi normalitas data dapat dilakukan dengan uji metode *one-sample kolmogorov-smirnov test*. Sampel dinyatakan berdistribusi normal apabila *Asymptotic sig* > tingkat keyakinan yang digunakan dalam pengujian. Sebaliknya dikatakan tidak normal apabila *asymptotic sig* < tingkat keyakinan, dalam hal ini adalah 95% atau $\alpha = 5\%$. Jika hasil uji menunjukkan bahwa sampel data berdistribusi normal maka uji beda yang digunakan untuk uji hipotesis adalah uji *parametric (paired sample t-test)*. Jika hasil uji menunjukkan bahwa sampel berdistribusi tidak normal maka uji beda yang digunakan dalam penelitian ini yaitu uji *non-parametric (wilcoxon signed test)*. Tetapi jika hasil uji normalitas menunjukkan bahwa sampel berdistribusi tidak konsisten, maka uji dilakukan dengan uji *parametric dan non-parametric*.

3.4.3 Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis ini menggunakan uji statistik *parametric dan non-parametric*.

Berdasarkan parameternya statistic dibagi menjadi dua, yakni *parametric* dan *non-parametric*. Statistik *parametric* adalah statistik yang mempertimbangkan jenis sebaran atau distribusi data, yaitu apakah data menyebar secara normal atau tidak. Dengan kata lain, data yang akan dianalisis menggunakan statistik *parametric* harus memenuhi asumsi normalitas. Sementara itu, statistik *non-parametric* adalah statistik yang modelnya tidak menetapkan syarat-syarat mengenai parameter populasi terhadap sampel penelitian.

Hipotesis diuji dengan menggunakan *paired sample t-test* dan *wilcoxon signed rank test*.

Paired sample t-test digunakan untuk menguji ada tidaknya perbedaan dua rata-rata populasi yang datanya berbentuk interval dan rasio serta berdistribusi normal. Sementara itu, *Wilcoxon signed rank test* digunakan untuk mengevaluasi perlakuan (treatment) tertentu pada dua pengamatan, antara sebelum dan sesudah adanya perlakuan tertentu.

Dalam penelitian ini *Paired sample t-test* dan *wilcoxon signed rank test* digunakan untuk menguji masing-masing sub variable penelitian.

3.4.3.1 Paired Sample t-test

Paired sample t-test adalah uji t yang digunakan untuk membandingkan *mean* dari satu sample yang berpasangan (*paired*). Untuk *paired sample t-test*, kelompok sampel diberikan perlakuan yang sama dan setiap subyek memiliki dua buah skor yang berpasangan. *Paired sample t-test* bertujuan untuk mengkaji apakah suatu perubahan terjadi sebagai akibat dari perlakuan dengan membandingkan sebelum dan sesudah diberikan perlakuan. Perlakuan yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu akuisisi atau

merger yang dilakukan perusahaan. Tingkat signifikansi () yang digunakan adalah 0,05 atau 5% karena dinilai cukup ketat untuk mewakili hubungan antar variabel yang diteliti dan merupakan tingkat signifikansi yang umum digunakan dalam penelitian ilmu sosial. Tingkat signifikansi 0,05 atau 5% artinya kemungkinan besar hasil penarikan kesimpulan memiliki probabilitas 95% atau toleransi kesalahan sebesar 5%.

1. Menghitung nilai t_{hitung} untuk setiap variabel dan mencari nilai t_{tabel} dengan $df=n-1$ dan taraf signifikansi (:0,05).
2. Menentukan dasar pengambilan keputusan dalam uji hipotesis. Dasar pengambilan keputusan uji hipotesis yaitu:
 Jika nilai probabilitas (sig) $> 0,05$ atau $-t_{tabel} < t_{hitung} < t_{tabel}$ maka hipotesis ditolak.
 Jika nilai probabilitas (sig) $< 0,05$ atau $t_{hitung} < -t_{tabel}$ atau $t_{hitung} > t_{tabel}$ maka hipotesis diterima.
3. Membandingkan antara nilai t_{tabel} dengan t_{hitung} dan nilai probabilitas (sig) dengan taraf signifikansi.
4. Membuat kesimpulan.

3.4.3.2 Wilcoxon Signed Rank Test

Uji peringkat tanda wilcoxon digunakan untuk mengevaluasi perlakuan (treatment) tertentu pada dua pengamatan, antara sebelum dan sesudah adanya perlakuan tertentu. Uji ini pengujian hipotesis, dengan menggunakan tingkat signifikansi $=5\%$, maka jika $prob <$ taraf signifikansi yang telah ditetapkan $=5\%$, maka variable independen tersebut berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen, berarti terdapat perbedaan yang

secara statistik. Dengan demikian langkah-langkah pengujiannya dilakukan sebagai berikut:

1. Merumuskan Hipotesis
2. Menentukan daerah kritis dengan $\alpha = 5\%$
3. Menghitung dengan menggunakan software spss
4. Menbandingkan antara probabilitas dan taraf signifikansi yang telah ditetapkan (5%)

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya, maka dapat ditarik simpulan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Hipotesis 1 didukung. Terdapat penurunan aset lancar sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Nilai aset lancar setelah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual lebih kecil dibanding sebelumnya. Hal tersebut dikarenakan adanya beberapa penambahan akun untuk aset lancar dalam penyajian laporan keuangan antarlain penyisihan piutang dan perubahan atas pencatatan saldo akhir persediaan.
2. Hipotesis 2 didukung. Terdapat penurunan signifikan aset tetap sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Nilai aset tetap setelah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual lebih kecil dibanding sebelumnya. Hal tersebut disebabkan diberlakukannya akumulasi penyusutan aset tetap pada neraca laporan keuangan, sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 52, aset tetap setelah penerapan sistem akrual disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.
3. Hipotesis 3 didukung. Terdapat penurunan signifikan aset lainnya sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Nilai aset lainnya setelah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual lebih kecil dibanding sebelumnya. Hal tersebut dikarenakan terdapat beberapa penambahan akun setelah penerapan sistem akrual yang dapat mempengaruhi nilai aset lainnya seperti akun penyisihan terhadap tagihan

tuntutanganti rugi, amortisasi aset tidak berwujud dan adanya akumulasi penyusutan untuk aktiva lainnya.

4. Hipotesis 4 didukung. Terdapat kenaikan signifikan rata-rata opini BPK sesudah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual. Informasi yang dihasilkan basis akrual lebih tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya, dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban dan dapat menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah.

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 sehingga periode pengamatan masih sangat pendek antara batas penerapan System akrual dengan data yang diteliti. Kedua, peneliliti tidak memisahkan pengujian terhadap masing-masing daerah, provinsi dan kota sehingga hasil penelitian ini menjadi lebih general dan tidak spesifik untuk mengetahui dampak penerapan sistem akrual pada sektor pemerintah.

5.3 Saran

Atas keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar menambah tahun pengamatan, terlebih lagi tahun setelah penerapan akrual. Selain itu, peneliti selanjutnya dapat membuat analisis tambahan terhadap masing-masing wilayah, seperti daerah, kota dan provinsi serta penambahan variabel-variabel lain yang memiliki pengaruh terhadap penerapan basis akrual, misalnya karakteristik pemerintah daerah, umur

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

- Alimah, Binti Muck dan Mufarrohah. 2017. Analisis Penilaian Tetap Pemerintah Daerah Kabupaten Blitar Periode 2014 dan 2015. *Seminar Nasional dan Call For Peper*, FEB Unikama
- Andrew, Anthony dan Pitt, Michael. 2006. Property Depreciation in Government, *Journal of property investment and finance*. Vol 24 no. 3
- Beechy, T.H. 2007. Does Accrual Accounting Enhance Accountability. *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Volume 12 Nomor 1 hal 1-18.
- Buletin Teknis No. 05 tentang Akuntansi Penyusutan, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
- Buletin Teknis No. 09 tentang Akuntansi Aset Tetap, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. 2002. *The role that depreciation could play in local government finance*.
- Cooper, D.R. dan Schindler, P.S. 2014. *Business Research Methods*. New York: McGraw-Hill.
- Damayanti, RA. 2013. Akuntansi Akrua dan Penerapannya di Sektor Publik: Sebuah Agenda Pembaharuan. *Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua*. STAR-BPKP. Jakarta.
- Darsono Ashari. 2005. *Pedoman Praktis Memahami Laporan Keuangan*. Yogyakarta
- Halim, A. dan Syam, M. 2011. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat
- Hanafi, Mamduh M dan Abdul Halim. 2007. Analisis Laporan Keuangan. UPPSTIM YKPN. Yogyakarta
- Handayani, Desi. 2012. Good Governance dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis*: Vol.5.
- Herwiyanti, Elinda. *et al.* 2017. Analisis Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua pada Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 19, No. 1. ISSN 2338-8137 online
- Indonesia, Undang-Undang No. 17 tahun 2003 Tentang Keuangan Negara Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

- Jensen, Michael C. dan W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. www.ssrn.com
- Kieso. 2011. *Intermediate Accounting*. volume 1. IFRS Edition.
- Meta, Mauritz. 2016. Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Pemerintah Melalui Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. *Treasury Indonesia*: hal 14-19.
- Muchsini, B. 2010. Pengaruh Adopsi Akuntansi Berbasis AkruaI Terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah se Jawa-Bali. *Tesis Master*. Universitas Sebelas Maret, Semarang.
- Mulyadi. 2009. Teori Akuntansi Suatu Pengantar Edisi Pertama. Prenada Media Group. Jakarta
- Mulyadi. 2008. Sistem Akuntansi. Jakarta: Salemba Empat
- Munawir. 2006. Analisis Laporan Keuangan. Cetakan Ketigabelas. LIBERTY. Jakarta.
- Nasi Greta dan Steccolini. 2008. Implementation of Accounting Reform. *Public Management Review*. Vol. 10 Issue 2.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. 2010. Jakarta: Sekretariat Negara Republik Indonesia
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. 2005. Jakarta: Sekretariat Negara Republik Indonesia
- Purwanugraha, Heribertus Andre. Mahsun, Moh. Sulistyowati, dan Firma. 2011, Akuntansi Sektor Publik, edisi ketiga, BPFE, Yogyakarta.
- Rahardjo, Budi. 2005. Laporan Keuangan Perusahaan, serimembaca, memahami, menganalisis, Cetakan Pertama: Gajah Mada, Yogyakarta.
- Renyowijoyo, Muindro. 2010. Akuntansi Sektor Publik Organisasi Non Laba, Edisi Kedua, Penerbit Mitra Wacana Media, Yogyakarta
- Ross, A Stephen. 1973. The Economic Theory of Agency: The Pricipal's Problem. *American Economics Review* 63: 134-139.
- Sandra, Kamelyadan Satriawan, Bambang. 2016. Analisis Studi Komparatif Dasar Pencatatan Berbasis Kas dengan Berbasis AkruaI Terhadap Keakuratan Informasi Laporan Keuangan Pada Kantor Kesehatan Pelabuhan Kelas I. *Zona Akuntansi*. ISSN 2087-7315
- Scott, W.R. 2009. Financial Accounting Theory. Fifth Edition. Canada Prentice Hall

Sefiana, Eka. 2009. Pengaruh Penerapan Corporate Governance terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Perbankan yang Telah Go Publik di BEI. *Jurnal Ekonomi Bisnis dan Akuntansi Ventura* 12(3):211-222.

Simanjuntak, Payaman J. 2005. Manajemen dan Evaluasi Kinerja. Jakarta: FE UI.

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

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.

Warsono, Sony., Amalia, Fitri., dan Rahajeng, Dian Kartika. 2009. Corporate Governance Concept and Model: Preserving True Organisation Welfare. *Center for Good Corporate Governance*. Yogyakarta

<http://suhaylzhafira.bolgspot.com/2014/01/makalah-sap-cash-basis-dan-akrual-basis.html?m=1>

<https://www.djkn.kemenkeu.go.id/artikel/pencatatan-bmn-dalam-akuntansi-berbasis-akrual-sapoleh--yasser-a-usman-semm>